



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JIP INDUSTRIES s.r.o.**, IČ 27721515, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou, se sídlem Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2016, č. j. 26857/16/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2019, č. j. 8 Af 57/2016 - 53,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2019, č. j. 8 Af 57/2016 - 53, **se zrušuje.**
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 6. 2016, č. j. 26857/16/5300-22443-711377, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 6. 2016, č. j. 26857/16/5300-22443-711377, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 27.142 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Nikoloy Jílkové.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 20. 3. 2015, č. j. 1785402/15/2004-52523-104113 a č. j. 1796469/15/2004-52523-104113 vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen a

červenec 2013 ve výších 405.899 Kč a 40.204 Kč. Současně dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 11. 2015, č. j. 6979682/15/2004-52523-104113 a č. j. 6981459/15/2004-52523-104113, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září a říjen 2013 ve výších 285.236 Kč a 333.965 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výších 57.047 Kč a 66.793 Kč. Správce daně totiž dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění od obchodních korporací STAVOSTEEL, družstvo (dále též „družstvo STAVOSTEEL“), WELD & WORK LTD., Czech Republic branch, organizační složka (dále též „společnost WELD & WORK“) a K-INDUSTRIES CZ s.r.o. (dále též „společnost K-INDUSTRIES“), respektive že neprokázala použití těchto plnění pro svou ekonomickou činnost. Dále žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že její transakce byly spojeny s daňovým podvodem, nejednala v dobré víře a nepřijala taková rozumně požadovaná opatření, aby předmětná plnění nebyla součástí podvodu na DPH.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 6. 2016, č. j. 26857/16/5300-22443-711377, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedená rozhodnutí správcem daně. Podle závěru žalovaného nebyla na základě provedených důkazů prokázána oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet daně, ale naopak svědecké výpovědi potvrdily oprávněnost pochybností správce daně o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti jí předloženého účetnictví. Žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala faktické přijetí služeb od deklarovaných obchodních korporací STAVOSTEEL, WELD & WORK a K-INDUSTRIES.

[3] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 23. 7. 2019, č. j. 8 Af 57/2016 - 53, zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění rozsudku se městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že svědci Krčma a Trčala (bývalí jednatele dodavatelů žalobkyně) jsou nevěrohodní. Svědci tvrdili, že jejich společnosti měly přístroj na pálení pronajatý od společnosti Henneberry Inventions a.s. I když svědek Trčala tvrdil, že na přístroji pracovali na výrobcích pro žalobkyni zaměstnanci společnosti WELD & WORK, nebyl schopen uvést jména konkrétních zaměstnanců. Jméno osoby, která na stroji pracovala na zakázkách za společnost K-INDUSTRIES nesdělil ani svědek Krčma. Ve spisovém materiálu se taktéž nenachází listina, která by prokazovala tvrzení svědků o tom, že si pálící přístroj skutečně od společnosti Henneberry Inventions a.s. pronajímali. Důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení obou svědků umocňuje i skutečnost, že se zásadně rozcházejí, když například Trčala uvádí, že jej Krčma zplnomocnil k zastupování společnosti K-INDUSTRIES z toho důvodu, že Trčala pobývá v Praze. Naproti tomu svědek Krčma jako důvod zplnomocnění uvádí špatný zdravotní stav a problémy v rodině. Výpověď svědka Krčmy je nevěrohodná i v té části, kdy uváděl, že společnost K-INDUSTRIES měla v roce 2013 tři až pět zaměstnanců. Ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení Kladno totiž vyplývá, že společnost K-INDUSTRIES v rozhodném období žádné zaměstnance neměla.

[4] Městský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, podle níž žalovaný nezákonně odmítl provést výslechy tří jí navržených svědků (osob údajně podílejících se na sporných pracích). Správce daně totiž zřetelně a srozumitelně formuloval důvody, pro které považoval výslechy navržených svědků za nadbytečné. Ačkoliv mohli uvedení svědci být účastni dodávání služeb nikoliv jako přímí zaměstnanci korporací, jak v žalobě namítá žalobkyně, tak z výpovědi svědka Trčaly vyplývá, že se na práci podíleli pouze

pokračování

zaměstnanci společnosti WELD & WORK. Navrhovaný svědek, který v předmětné době již zaměstnán u společnosti nebyl, tak nemohl práci (laserové pálení) provádět. Ze svědecké výpovědi svědka F. vyplývá, že za družstvo STAVOSTEEL práci na stroji prováděl on sám. Skutečnost, že byl u společnosti v předmětné době zaměstnán, prokazuje i sdělení okresní správy sociálního zabezpečení. Naopak další navrhovaný svědek R. P. u této korporace zcela zřejmě zaměstnán nebyl, a vzhledem k tomu, že práci na stroji nevykonával, tak není zřejmé, co by mohlo být jeho výpovědí zjištěno. Pokud žalobkyně navrhla tuto osobu vyslechnout z toho důvodu, že mohl potvrdit třídění šrotu, tak důvěryhodnost takového svědka, kterého žalobkyně navrhla vyslechnout až dodatečně, by byla značně nízká právě z toho důvodu, že v rozhodné době neměl žádný známý pracovněprávní či obdobný vztah k družstvu STAVOSTEEL. Není tak zřejmé, z jakého titulu by mohl dosvědčit, že družstvo STAVOSTEEL pro žalobkyni údajně objednanou práci reálně uskutečnila. Další navrhovaný svědek I. O. ukončil pracovní poměr u společnosti K-INDUSTRIES již dne 1. 10. 2007, stejně jako většina dalších zaměstnanců. Ohledně zaměstnanců společnosti K-INDUSTRIES uvedl zástupce této společnosti, že na hlavní poměr zaměstnával v daném období tři až pět osob, aniž by se zmínil o tom, že by případnou práci vykonávala další osoba (např. osoba samostatně výdělečně činná), přičemž i jeho tvrzení o počtu zaměstnanců je vyvráceno zprávou okresní správy sociálního zabezpečení. Městský soud tak dospěl k závěru, že výslechem navrhovaných svědků by nebylo možné relevantně prokázat spornou skutečnost, tedy že pro žalobkyni skutečně byly předmětnými společnostmi provedeny údajně objednané a uhrazené práce.

[5] Ani s námitkou o nezákonnosti výzev k odstranění pochybností se městský soud neztotožnil. Obě výzvy totiž zcela jasně identifikovaly daňová tvrzení, o nichž měl žalovaný pochybnost (obavy, že přijatá plnění nejsou používána při uskutečňování ekonomické činnosti), jednoznačně označily i povahu pochybnosti správce daně (přijatá plnění přesahují plnění uskutečněná), přičemž správce daně poukázal i na nedostatečnou průkaznost tvrzení a tím i zpochybnění jejich správnosti, respektive pravdivosti. Obě výzvy tak odpovídaly i na otázku, jaká konkrétní okolnost nebyla prokázána. Správce daně tedy postupoval při vydání výzev správně, neboť v nich uvedl konkrétní pochybnosti, a to takovým způsobem, který umožnil daňovému subjektu se k nim vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Uvedenému závěru svědčí i skutečnost, že žalobkyně neurčitost výzvy v řízení před správcem daně nenamítala, naopak na základě výzvy za období květen 2013 se s ním domluvila na ústním jednání, při němž ji zastupoval daňový poradce.

[6] V dalším žalobním bodě žalobkyně namítala, že důkazní břemeno na její stranu doposud nemohlo přejít, neboť žalovaný jeho unesení založil pouze na smyšlenkách. Ani s touto námitkou se městský soud neztotožnil. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně předkládala podklady k doložení svých tvrzení v daňových přiznáních postupně, nikoliv ve lhůtě jí stanovené, a činila tak až po opakované výzvě, respektive s velkým odstupem od první výzvy. Z tohoto postupu správce daně dovodil důvodné podezření, že doklady byly účelově vytvářeny až posléze, a to právě z důvodu učiněné výzvy správcem daně, kdy navíc údajná plnění přijatá žalobkyní neodpovídala plněním společností, které měly pro ni vykonávat práce, resp. kdy tato údajná plnění nebyla v rámci účetních dokladů potvrzena. Důkazní prostředky předložené žalobkyní i ty, které si správce daně opatřil sám, tento

prvoinstanční orgán hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně neprokazují, respektive nejsou je ani schopna prokázat z důvodu jejich neúplnosti či nevěrohodnosti. S jejich průběžným hodnocením žalobkyně vždy seznámil a ta měla opakovaně možnost je po celou dobu trvání daňového řízení vyvracet, případně doplnit. Správce daně vždy uvedl konkrétní důvody svých pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví žalobkyně a sdělil jí, co je potřeba doložit, aby byly tyto pochybnosti rozptýleny. Jestliže i poté žalobkyně předložila neúplné či nevěrohodné doklady, nebyl to správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno, ale naopak sama žalobkyně.

[7] Městský soud se naopak ztotožnil s námitkou nezákonnosti protokolu ze dne 27. 2. 2014, respektive jeho použití jako důkazního prostředku. Tento protokol obsahuje záznam o průběhu ústního jednání, při němž svědek Trčala správci daně předložil některé listinné důkazy, o které byla žádána společnost WELD & WORK. Správce daně mu však následně pokládal další otázky za účelem zjištění dalších případných důkazů, jimiž by mohla předmětná korporace disponovat. Správce daně tedy v rámci ústního jednání nejenže převzal listiny, jež výzvou po společnosti WELD & WORK požadoval, ale navíc svědkovi začal klást další doplňující dotazy vztahující se k potenciálním dalším důkazům, jimiž by mohla společnost disponovat, aniž o tomto předem informoval žalobkyni. Tím *de facto* prováděl výslech svědka, avšak daňovému subjektu v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu neumožnil se jej účastnit a klást svědkovi otázky. Z charakteru otázek pokládaných správcem daně a získaných odpovědí však lze dojít k závěru, že takto zjištěné skutečnosti v dalším daňovém řízení správce daně ani žalovaný nevyužili a nikterak s nimi ve svých rozhodnutích neargumentovali. Svědek Trčala byl totiž následně dne 25. 8. 2015 řádně vyslechnut, a to i za účasti zástupce žalobkyně. Správce daně a potažmo i žalovaný následně argumentovali v rozhodnutích jen procesně řádným způsobem zjištěnými skutečnostmi, a nikoliv poznatky opatřenými při předchozím ústním jednání. Uvedené procesní pochybení tedy nemohlo mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu namítla, že se městský soud nesprávně vypořádal s jejím tvrzením o nezákonném odmítnutí provedení výslechu svědků (údajných pracovníků jejich dodavatelů), které navrhovala. Správce daně nevyslechnutí svědků odůvodnil tím, že nebyli zaměstnanci uvedených korporací. Nad rámec rozhodnutí žalovaného městský soud uvedl, že pokud tito svědci nebyli zaměstnanci, nemohli vykonávat práci na pálicím přístroji, a jejich výpověď proto označil za nadbytečnou. Přitom již v žalobě namítala, že nelze předem odmítnout výslech svědků, pokud mohli mít k dodavatelům jiný pracovní vztah než evidovaný u okresní správy sociálního zabezpečení (na živnostenský list, či například dohodu o provedení práce). Přitom uvedené osoby samy mohly ve svědecké výpovědi uvést, v jakém byly vztahu k dodavatelům. Nelze přitom souhlasit se závěrem městského soudu, že označení svědků bylo nedostatečné. Již v daňovém řízení totiž uvedla, že navržení svědci se účastnili prací pro daňový subjekt ve vztahu k deklarovaným dodavatelům a mohou tvrzené skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně potvrdit. Toto hodnocení městského soudu je proto formalistické a nesprávné. Nadto se jedná o

pokračování

závěr vyvozený soudem nad rámec důvodů uvedených žalovaným v rozhodnutí o odvolání.

[9] Obdobně městský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil absenci výsledku svědka V. V., který mohl prokázat uskutečnění prací (laserového pálení) společností WELD & WORK. Žalovaný odmítnutí svědecké výpovědi odůvodnil tím, že by tato výpověď byla v rozporu s jinou svědeckou výpovědí, aniž by uvedený výslech před tímto hodnocením provedl. Městský soud tento důvod nepřevzal, nicméně uvedl, že svědek v předmětné době již nebyl zaměstnán u zmíněné společnosti, a tak nemohl provádět laserové pálení. I v této části úvaha soudu překračuje rámec důvodů uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí. Rovněž platí, že pokud podle žalovaného stěžovatelka určitá tvrzení neprokázala, tak jí nemůže být zároveň odepřeno provedení navržených důkazních prostředků pro budoucí možný rozpor ve svědeckých výpovědích.

[10] Stěžovatelka dále namítala, že ve vztahu k hodnocení odmítnutí svědeckých výpovědí městský soud nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, čj. 10 Afs 393/2017 - 54, z něž ve svém rozhodování vycházel. Městský soud na základě tohoto rozsudku dovodil, že „*správce daně není povinen provádět všechny navržené důkazy, pokud je přesvědčen, že zjistil skutkový stav dostatečně*“. V uvedeném rozsudku však Nejvyšší správní soud naopak dospěl k závěru, že „*není možné a priori nevyslechnout svědky kvůli jejich vztahu s daňovým subjektem. Tuto skutečnost měl správce daně či žalovaný vzít v potaz v rámci hodnocení provedeného důkazu, nikoliv však bez dalšího odmítnout takové důkazy provést*“. Uvedené posouzení městského soudu v nyní projednávané věci je tedy spíše v rozporu s citovaným rozsudkem než v souladu s ním a navíc zakládá v této části vnitřní rozpornost nyní napadeného rozsudku.

[11] Stěžovatelka dále brojila proti závěru o nevěrohodnosti výpovědí svědků Krčmy a Trčaly. Podle ní rozpory ve výpovědích nedosahovaly takové úrovně, aby byly schopny založit nevěrohodnost těchto dvou svědků. Městský soud navíc vůbec nehodnotil námitku stěžovatelky, že svědecké výpovědi byly naopak podrobné a věcné a nebyly ani v rozporu s předloženými písemnými doklady. Nevěrohodnost svědků nelze dovozovat z toho, že nepředložili listinné důkazy, jimiž by svá tvrzení podpořili. Městský soud navíc závěr o nevěrohodnosti svědků opřel i o zjištění, že sporné práce nebyly nikdy provedeny, což bylo v rozporu s výpovědí svědků. Skutečnost, že práce nebyly nikdy provedeny, však netvrdil ani správce daně, který uvedl, že nebyly užity pro ekonomickou činnost, ani žalovaný, který založil své rozhodnutí na tom, že nebyli prokázáni deklarovaní dodavatelé. Naopak všechny podklady i vyúčtování pro obec Lukoveček dosvědčují, že tyto práce byly skutečně provedeny. Městský soud tak zcela nepřezkoumatelně v rozporu se spisovým materiálem dovodil nový skutkový stav.

[12] V další námitce stěžovatelka brojila proti zákonnosti výzev k odstranění pochybností. Tyto výzvy podle ní neobsahovaly konkrétní pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu. Stěžovatelka k této otázce odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4 Afs 254/2017 - 40, podle kterého je takováto výzva nezákonná, pokud správce daně jiným způsobem nesdělil, na základě jakých konkrétních skutečností pochybuje o správnosti údajů v daňovém přiznání. Ve výzvách uvedené pochybnosti se totiž měly vztahovat pouze k použití plnění k prokázání ekonomické

činnosti stěžovatelky (nikoliv k osobě dodavatele, o které v té době nebylo sporu). V takovém případě je nesprávný závěr městského soudu, že na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno i pro správce daně původně nerozporované okolnosti (prokázání osoby dodavatele). Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že daňový subjekt si musí být v každé fázi řízení jistý, zda je nositelem důkazního břemene a co je povinen prokazovat. Nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že správce daně může bez dalšího v odvolacím řízení zcela překvalifikovat důvody pro odmítnutí nároku na odpočet, aniž by o tom daňový subjekt vyrozuměl novou výzvou, ale především, aniž by mu umožnil v řízení provést jím navržené svědky k prokázání nových důvodů odmítnutí nároku na odpočet. Obecně nelze ani souhlasit, aby správce daně mohl v průběhu řízení nečitelně uvádět dva důvody odmítnutí nároku na odpočet daně, které se navzájem vylučují (podmínky podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, *contra* daňový podvod). Proto nelze ani přisvědčit závěru soudu, že správce daně jednoznačně identifikoval své pochybnosti.

[13] V poslední námitce stěžovatelka brojila proti závěru městského soudu o tom, že pochybení spočívající v nezákonném výsledku svědka Trčaly v průběhu ústního jednání nezakládá nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť z tohoto důkazu žalovaný ve svém rozhodnutí nevycházel. Tento závěr městského soudu se totiž nezakládá na pravdě, neboť správce daně na tento skrytý výsledek reagoval a obdobně i žalovaný v rozsahu později kladených otázek na svědka na údaje zjištěné při tomto úkonu formou výběru otázek navázal a využívá jej, navíc rozšířené o zavádějící otázky nesouvisející s předmětem řízení. Tímto způsobem správce daně zjevně porušil ustanovení zákona o rovnosti účastníků v řízení a současně právo na spravedlivý proces. Jakkoliv tato kasační námitka nedosahuje kvality nutné k prohlášení napadeného rozsudku nezákonným, dokresluje celý průběh nesprávného postupu správce daně.

[14] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí o odvolání a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. V podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Městský soud podle něj správně dospěl k závěru, že stěžovatelka nekonkretizovala, k čemu by ten který svědek měl vypovídat a co by tím mělo či mohlo být zjištěno. Stěžovatelka se totiž omezila na prostý výčet svědků s uvedením kontaktních adres a společností, za které se měli účastnit předmětných prací, avšak již neuvedla, jakým způsobem tak měli činit, jakými vědomostmi by mohli disponovat, respektive co by mohlo být jejich výpovědí zjištěno. Neuvedla ani to, jaký byl jejich vztah ke společnosti, za kterou se měli prací účastnit. Žalovaný také setrval na svých závěrech o nevěrohodnosti svědků Trčaly a Krčmy a o zákonnosti vydaných výzev k odstranění pochybností.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout

pokračování

z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti neodkázala na žádný z důvodů pro její podání, nicméně z jejího obsahu je zřejmé, že tak učinila podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[17] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[18] V posuzované věci žalovaný oproti správci daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí plnění od deklarovaných obchodních korporací STAVOESTEEL, WELD & WORK a K-INDUSTRIES (třídění kovového odpadu, laserové pálení na stroji Bystronic Bysprint 3015, zámečnické práce a práce na opracovaných dílech), a tím ani oprávněnost nároku na odpočet DPH. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, předložil Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky: „1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?“ 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprýt právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že porušením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ Pokud by tedy dospěl Soudní dvůr Evropské unie k závěru, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně nepostačuje neprokázání přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele a že osobě uplatňující odpočet je navíc daňový orgán povinen prokázat, že věděla nebo alespoň vědět měla a mohla o svém zapojení do daňového podvodu, musel by Nejvyšší správní soud v dané věci přihlídnout k absenci dokazování ohledně této druhé podmínky, byť taková vada nebyla výslovně zmíněna v kasační stížnosti, neboť soud ve správním soudnictví vždy zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají a pokud tento závěr neučiní, musí přistoupit k zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu či rozsudku krajského soudu, mohla-li mít tato vada za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87). Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci usnesením ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 349/2019 - 52, řízení o této kasační stížnosti přerušil do doby, než Soudní dvůr Evropské unie posoudí výše uvedené předběžné otázky.

[19] O nich rozhodl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* (dále jen „rozhodnutí Kemwater ProChemie s.r.o.“), v němž vyslovil, že „směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepráno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží

či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“. Na tento judikát následně navázal rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208.

[20] Podle rozhodnutí Kemwater ProChemie s.r.o. tedy správce daně nemusí při odepření nároku na odpočet DPH prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila daňového podvodu nebo věděla či měla a mohla vědět o svém zapojení do něho. Jelikož je tedy uvedená právní otázka již zodpovězena, rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 6 s. ř. s. o pokračování řízení o této kasační stížnosti.

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační námitkou o nezákonném odmítnutí výsledků stěžovatelkou navržených svědků, jimiž mělo být prokázáno přijetí služeb deklarovaných obchodními korporacemi STAVOSTEEL, WELD & WORK a K-INDUSTRIES.

[22] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že stěžovatelka za účelem prokázání nároku na odpočet daně na základě deklarovaných zdanitelných plnění předložila daňové doklady, daňovou evidenci, dodací listy, prohlášení dodavatele, rámcové smlouvy, zjišťovací protokoly a stavební deníky. Správce daně však tyto důkazní prostředky nepovažoval za dostatečné. Na základě návrhu stěžovatelky byli následně vyslechnuti svědci Trčala, Krčma a F.

[23] Svědek F. vypověděl, že je zaměstnancem družstva STAVOSTEEL, kde pracoval jako obsluha pálícího stroje (laser). Svědek byl zaměstnán u této obchodní korporace od 1. 2. 2013 na hlavní pracovní poměr a neměl stálou pracovní dobu. Práce na pálícím stroji prováděl sám a neví, zda ho využíval někdo v jeho nepřítomnosti. Tyto práce prováděl na základě dokumentace, již přinesl buď pan P. (spojený se stěžovatelkou), nebo která byla připravena u stroje. Pokyny k práci dostával od paní Ch. či od pana P., který mu předával práci. Majitelem pálícího stroje bylo družstvo STAVOSTEEL a stroj byl umístěn v Holešově. Výrobky, které vypálením vznikly, byly ze železa a nerez, přičemž jich bylo někdy sto kusů a jindy i pět tisíc, což záleželo na velikosti plechu a na povaze práce. Následně po vypálení výrobky umístil na paletu a někdy si je přišel převzít pan P. a jindy se nechaly na místě. Svědek nevěděl, co se s výrobky dělo dál. Předání zboží vyrobeného na pálícím stroji odběratelům potvrzoval na dodacích listech někdy sám, avšak neví, kým byl zpracovaný materiál nakoupen. Na kvalitu výrobků a samotnou výrobu dohlížel pan P.

[24] Svědek Trčala, statutární zástupce společnosti WELD & WORK, vypověděl, že tato společnost spolupracovala se stěžovatelkou při provádění laserového pálení a zpracovávání kovového odpadu. Za společnost WELD & WORK toto pálení prováděli vlastní zaměstnanci na stroji umístěném v Holešově, který byl pronajatý od společnosti Hennenberry Inventions a.s. Vyjma laserového pálení společnost WELD & WORK prováděla také zámečnické práce a zpracovávala vlastními zaměstnanci kovový odpad. Konkrétní jména zaměstnanců si svědek již nepamatoval. Činnost pro stěžovatelku společnost WELD & WORK vykonávala na základě dílčích objednávek. Cena byla sjednávána dohodou podle konkrétní dodávky, platby probíhaly v hotovosti a vše bylo

pokračování

uhrazeno. Stěžovatelka si zboží vyzvedávala v hale u pálicího stroje, přičemž společnost WELD & WORK prováděla jen práce vlastními zaměstnanci, nikoliv dodání materiálu. Svědek dohlížel na poskytované služby, kvalitu kontrolovali zaměstnanci, přičemž nebyly žádné reklamace. Převzetí zboží na dodacích listech za společnost WELD & WORK potvrzoval zaměstnanec provádějící laserové pálení. Práce pro stěžovatelku představovaly asi 20 % až 30 % celkového objemu činnosti společnosti WELD & WORK v dané době.

[25] Svědek Krčma, jednatel společnosti K-INDUSTRIES, vypověděl, že jeho společnost měla tři až pět zaměstnanců na hlavní pracovní poměr, provozní prostory si příležitostně pronajímala podle rozsahu zakázek a v roce 2013 si nepronajímala žádné skladové prostory. Stěžovatelka byla jedním z mnoha odběratelů společnosti K-INDUSTRIES. Ta pro ni zajišťovala kovoobrábění, zpracování materiálu na určitý výrobek a laserové pálení. Laserové pálení probíhalo na stoji Bystronic Byspet 115 umístěném v Holešově, který měla společnost K-INDUSTRIES v pronájmu od Hennenberry Inventions a.s.

[26] Kromě těchto svědků navrhovala stěžovatelka doplnit dokazování výsledkem dalších svědků, a to údajných pracovníků jejich dodavatelů, jimiž chtěla prokázat, že sporné práce byly opravdu realizovány. Žalovaný však tyto důkazní návrhy zamítl s odůvodněním, že svědci nebyli zaměstnanci uvedených obchodních korporací. Nad rámec odůvodnění žalovaného pak městský soud uvedl, že pokud tito svědci nebyli zaměstnanci, nemohli vykonávat práci na pálicím přístroji, a jejich výpovědi by tak nemohly přinést relevantní zjištění.

[27] Hlavním důvodem, o němž žalovaný a městský soud opírali svůj závěr o nadbytečnosti výsledku navrhovaných svědků, byla skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky, pro něž měli tito svědci pracovat, je neevidovali jako zaměstnance u okresní správy sociálního zabezpečení. České právo však kromě řádného pracovního poměru zná mnoho dalších forem výkonu práce, jako například dohodu o provedení práce, dohodu o pracovní činnosti či výkon práce v rámci smlouvy o dílo. Kromě těchto standardních a právem aprobovaných způsobů je obecně známou skutečností, že v České republice je poměrně rozšířený i zastřený výkon závislé práce formálně realizovaný v rámci vztahů mezi podnikateli (tzv. švarcsystém) a v nezanedbatelné míře se lze setkat i s výkonem nelegální práce, tedy faktické realizace závislé práce bez jakéhokoliv smluvního základu a zpravidla i bez odvádění příslušných povinných plateb do veřejných rozpočtů. Z hlediska stěžovatelky je přitom nerozhodné, v jakém vztahu byly osoby realizující sporné zakázky k jejím obchodním partnerům. V dané věci totiž tížilo stěžovatelku důkazní břemeno jen ve vztahu k otázce, zda vykázaná plnění byla vůbec a kým realizována. I kdyby tak její obchodní partneři při uskutečnění těchto zakázek porušili pracovněprávní předpisy a předmětné služby by za ně fakticky prováděly osoby odlišné od řádných zaměstnanců či dokonce vykonávající nelegální práci, nemohla by tato skutečnost mít žádný vliv na postavení stěžovatelky z hlediska jejího nároku na odpočet daně.

[28] Stejně tak není možné přijmout argumentaci krajského soudu a žalovaného, kteří závěr o nadbytečnosti výsledku stěžovatelkou navržených svědků opřeli mimo jiné o výpovědi některých jednatelů dodavatelů, jež uvedli, že práce pro ně zajišťovali jejich vlastní zaměstnanci. Možné rozpory v dokazování totiž není možné řešit tím, že některé z navrhovaných důkazů správce daně neprovede. Z ustálené judikatury Ústavního soudu

vyplývá, že je „*regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci*“ (nález ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09). Neprovedení důkazu pro nadbytečnost je tak zásadně možné jen tehdy, když je nějaká skutečnost již nade všechnu rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohl přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná. V projednávané věci je přitom zřejmé, že realizace sporných plnění nebyla dosud dostatečně prokázána. Žalovaný totiž svůj závěr založil na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Za této situace měla mít možnost tuto rozhodnou skutečnost prokázat dalšími relevantními důkazy, které navrhla provést.

[29] Žalovaný v této souvislosti poukázal na sdělení okresní správy sociálního zabezpečení, podle něhož společnost K-INDUSTRIES v rozhodné době neměla žádné zaměstnance, z čehož dovodil, že navrhovaný svědek nemohl práce provádět, a není tak nutné ho vyslyšet. Tento závěr podle městského soudu není zpochybněn, ani pokud jednatel zmíněné společnosti uváděl, že v dané době měla společnost tři až pět zaměstnanců, neboť tato výpověď byla přesvědčivě vyvrácena sdělením okresní správy sociálního zabezpečení. S tímto odůvodněním se Nejvyšší správní soud rovněž nemůže ztotožnit.

[30] Z uvedeného je totiž zřejmé, že i mezi již provedenými důkazy existují rozpory, například v otázce, kolik měla společnost K-INDUSTRIES v rozhodné době zaměstnanců. Žalovaný však jimi odůvodnil neprovedení dalších důkazů, které by mohly skutkový stav osvětlit. Odmítnutí provedení důkazů bylo přitom přípustné jen tehdy, kdyby jejich nadbytečnost či irelevantnost byla zcela nepochybná. Nebylo však možné odmítnout provést další dokazování jen proto, že by jeho výsledek mohl být v rozporu s již provedenými důkazy, tím spíše za situace, kdy jsou tyto ve vzájemném rozporu. Žalovaný tak ve skutečnosti při odůvodnění odmítnutí provedení důkazních návrhů vzal z provedených výpovědí svědků za prokázané vše, co by mohlo svědčit v neprospěch stěžovatelky, zejména vyjádření jednatelů některých deklarovaných dodavatelů, že práce zajišťovali svými vlastními zaměstnanci, a na základě těchto tvrzení odmítl důkazní návrhy stěžovatelky, aby následně dospěl k závěru, že neunesla své důkazní břemeno. Takový postup však byl nepřipustný, neboť znemožnil stěžovatelce prokázat rozhodné skutečnosti.

[31] Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s argumentem městského soudu, který svůj závěr o zákonnosti odmítnutí důkazních návrhů odůvodnil tvrzením, že stěžovatelka dostatečně nekonkretizovala, k čemu by měl ten který svědek vypovídat a co by jeho výpovědi mělo či mohlo být zjištěno. Není totiž povinností daňového subjektu při označování svědka podrobně uvádět, co má být jeho výpovědi prokázáno, neboť by tím došlo k nahrazení tohoto procesního úkonu. Navíc budoucí obsah svědeckého výsledku ani nemůže být daňovému subjektu znám. Postačuje tedy, pokud na základě informací, které daňový subjekt uvede, bude možné řádně posoudit, zda výsledek svědka může v

pokračování

projednávané věci přinést relevantní zjištění. Tak tomu v posuzované věci nepochybně bylo, neboť žalovaný stěžovatelce opakovaně sděloval, že nemá za prokázané její tvrzení o tom, zda a kým byla realizována sporná plnění. Je tedy zjevné, že výslechy svědků, kteří tyto práce údajně prováděli, měly směřovat právě k prokázání skutečnosti, kterou měl žalovaný za spornou. Stěžovatelka přitom řádně označila jak samotné svědky, tak i důvod jejich výslechu, jímž byla právě skutečnost, že měli jménem dodavatelů zajišťovat práce, na základě nichž byly následně uplatněny odpočty daně, které žalovaný neuznal.

[32] Za dosavadního skutkového stavu tedy nebylo možné učinit závěr o nadbytečnosti a bezvýznamnosti důkazních návrhů stěžovatelky. Proto bylo povinností žalovaného je řádně provést a zhodnotit ve vzájemné souvislosti s již provedenými důkazy, včetně jejich zmíněných rozporů. Takto však žalovaný nepostupoval, v důsledku čehož došlo při zjišťování skutkové podstaty k vadě daňového řízení, jež mohla ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak byl naplněn.

[33] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožnil s námitkou stěžovatelky o nedostatku konkrétních pochybností ve výzvách správce daně. Pouhé konstatování, že poměr přijatých a uskutečněných plnění je 0,9632 (květen 2013), respektive 0,9538 (červenec 2013), totiž v tomto směru není dostatečné, jak dovodil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4 Afs 254/2017- 40, vydaném ve skutkově obdobné věci. Jak však Nejvyšší správní soud rovněž uvedl v tomto judikátu, *„je nezbytné přihlídnout k tomu, že mezi touto výzvou a finálním vyměřením daně správce daně provedl celou řadu dalších úkonů, zejména daňovou kontrolu, čímž nastíněnou vadu zhojil. Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečnosti, které vedly k vydání rozhodnutí finančních orgánů, pocházejí primárně z navazujícího dokazování a z tohoto důvodu nemělo procesní pochybení správce daně vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.“* Samotná nezákonnost výzev k odstranění pochybností tak i v posuzované věci sama o sobě nezakládá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[34] S ohledem na zmíněnou nutnost doplnění dokazování se již Nejvyšší správní soud nezabýval kasační námitkou směřující proti způsobu provedení výslechu svědka Trčaly. Rovněž nehodnotil ani způsob posouzení doposud provedených svědeckých výpovědí ze strany krajského soudu a žalovaného, neboť ty bude možné náležitě zhodnotit až v kontextu s dalšími důkazy, které budou teprve provedeny. Toliko na základě náležitě zjištěného skutkového stavu bude totiž možné učinit jednoznačný závěr, zda se stěžovatelce podařilo unést důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění od deklarovaných obchodních korporací STAVOSTEEL, WELD & WORK a K-INDUSTRIES, a náleží jí tak nárok na odpočet DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení o žalobě byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, městský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného než jej zrušit. Povaha věci tak umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1, odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného

rozsudku zrušil pro vady řízení také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[36] V dalším řízení se tedy žalovaný bude znovu zabývat nárokem stěžovatelky na odpočet DPH ve vztahu k posuzovaným plněním a stěžovatelce umožní v tomto směru realizovat její zmíněné důkazní návrhy. Přitom zohlední i jeden ze závěrů vyslovený v rozhodnutí Kemwater ProChemie s.r.o., podle něhož poskytovatel plnění, na základě něhož byl uplatněn odpočet DPH, nemusí být za určitých podmínek jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno přitom v tomto ohledu tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH s výjimkou situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Žalovaný je však oprávněn a povinen provést i jiné důkazy, pokud taková potřeba vyjde v dalším řízení najevo.

[37] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[38] Uplatněné náklady stěžovatelky tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč. Stěžovatelka byla v žalobním řízení zastoupena Ing. Tomášem Golánem, daňovým poradcem; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V řízení o kasační stížnosti je stěžovatelka zastoupena advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou. Proto je součástí nákladů stěžovatelky odměna jejich zástupců za těchto pět úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu: 1) převzetí a příprava zastoupení v žalobním řízení, 2) sepis žaloby, 3) sepis repliky k vyjádření žalovaného, 4) převzetí a příprava zastoupení v řízení o kasační stížnosti, 5) sepis kasační stížnosti. Výše odměny za každý z těchto úkonů právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu částku 3.100 Kč, tedy celkem 15.500 Kč. Zástupcům stěžovatelky rovněž za každý z těchto pěti úkonů náleží paušální náhrada hotových nákladů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tedy celkem 1.500 Kč. Odměna zástupců stěžovatelky včetně náhrady hotových nákladů tak činí 17.000 Kč. Jelikož je zástupce stěžovatelky pro žalobní řízení plátcem DPH, je jeho odměna navýšena o částku 2.142 Kč, která odpovídá 21 % sazby daně z částky 10.200 Kč. Odměnu za další podání učiněné v žalobním řízení, jímž bylo reagováno na jedno z vyjádření žalovaného, a za vyjádření k přerušení řízení o kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřiznal, neboť tyto písemnosti již byly z hlediska rozhodování správních soudů nadbytečné, a nejednalo se tak o účelně vynaložené úkony právní služby.

pokračování

[39] Stěžovatelka má tedy právo na náhradu nákladů za řízení před správními soudy v celkové výši 27.142 Kč. Ke splnění této povinnosti k rukám zástupkyně stěžovatelky v řízení o kasací stížnosti určil Nejvyšší správní soud žalovanému přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. června 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu