



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupený JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou se sídlem Brněnská 300/31, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2017, č. j. 48692/17/5300-21443-701707, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 17. 10. 2018, č. j. 52 Af 4/2018 - 74,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 17. 10. 2018, č. j. 52 Af 4/2018 - 74, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 11. 2017, č. j. 48692/17/5300-21443-701707, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Šárky Veskové, advokátky, na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2017, č. j. 48692/17/5300-21443-701707 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“), jimiž byla žalobci podle § 147 daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“),

doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 75 012 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 15 002 Kč, za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 40 841 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 8168 Kč, a platebnímu výměru za zdaňovací období červen 2015, kterým byla žalobci vyměřena DPH ve výši 93 012 Kč.

[2] Orgány finanční správy neuznaly nárok žalobce na odpočet DPH za zdanitelná plnění, tj. nákup zboží (stavební materiál; náhradní díly na motocykly; hovězí, vepřové a kuřecí maso), neboť žalobce na základě pochybností, které vznesl důvodně správce daně, podle nich neprokázal, že zdanitelná plnění uskutečnili plátcí DPH uvedení na daňových dokladech (Kalendio Business, s.r.o., a BLACK TRADE s.r.o.; dále „Kalendio Business“ a „BLACK TRADE“).

[3] Krajský soud shora citovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

[4] Krajský soud se ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného. Podle soudu v daňovém řízení nebylo věrohodně prokázáno, že daňové doklady skutečně vystavili deklarovaní dodavatelé a že zboží skutečně dodali v rozsahu na dokladech uvedeném. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti, které vyjádřil ve výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tedy bylo na žalobci, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je tvrdil.

[5] K tomu, že žalovaný nevyužil možnosti předvést navrhovaného svědka R. Č., který se ani přes předvolání nedostavil ke svědecké výpovědi, krajský soud uvedl, že s ohledem na skutečnost, že žalobce okolnosti zjištěné ohledně společnosti Kalendio Business nijak nespороval a svědek se ani na opakované předvolání k podání svědecké výpovědi nedostavil, přičemž není prokázáno, zda byl v rozhodném období zaměstnancem uvedené společnosti, jde pouze o tvrzení žalobce. Naopak je prokázáno, že již nebyl jednatelem společnosti, proto nelze žalovanému důvodně vytýkat, že svědka nenechal předvést, tedy nepřistoupil ke zcela výjimečnému donucovacímu prostředku, a přijal závěr o tom, že fakticita deklarované transakce ve vztahu k dodavateli nebyla prokázána. K použití předvedení nebyla splněna podmínka nutnosti osobní účasti označené osoby podle § 100 odst. 1 daňového řádu, a to zejména s ohledem na pochybnosti o tom, že tato osoba vůbec byla zaměstnancem společnosti Kalendio Business v předmětném zdaňovacím období. Bylo přitom v možnostech žalobce, aby k prokázání svého tvrzení o faktickém dodavateli nabídl jiné věrohodné důkazy.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že prokázal přijetí zdanitelného plnění (náhradních dílů na motocykl, různé druhy masa) od společnosti BLACK TRADE. Ve vztahu k dodávkám náhradních dílů na motocykly krajský soud uvedl, že žalovaný zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dospěl k závěru, že svědecká výpověď pana R. Č. ze dne 11. 5. 2017 toto dodání žalobci neprokázala, neboť svědek nebyl schopen popsát, zda se jednalo o nové, či použité náhradní díly, zda je měl vůbec na skladě, neznal jejich dodavatele, nevěděl, zda byla uzavřena kupní smlouva a jak bylo zboží dopravováno. Svědek sám ani k obchodování náhradních dílů s žalobcem nic nevedl, ač mu k tomu byla dána možnost. Aniž by sám uvedl, od koho byly náhradní díly

pokračování

nakoupeny, pouze potvrdil na základě dokladu od dodavatele Chitera s.r.o. předloženého žalobcem, že náhradní díly byly zakoupeny od tohoto dodavatele, tato okolnost však nebyla ověřena, resp. nebylo prokázáno, zda tato společnost skutečně daňový doklad vydala a zda zboží fakticky dodala. Ostatně společnost Chitera s.r.o. podala až dodatečné daňové přiznání na DPH z tohoto obchodního případu, a to dne 22. 12. 2015, ačkoliv důvody pro dodatečné podání daňového přiznání byly dle tohoto přiznání zjištěny dne 2. 1. 2014. Krajský soud se tak ztotožnil se závěrem žalovaného, že svědecká výpověď R. Č. je pro svoji nekonkrétnost zcela neprůkazná ve vztahu k tvrzení žalobce, že mu bylo uvedené zboží dodáno právě společností BLACK TRADE.

[7] Krajský soud uzavřel, že žalobce prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění toliko formálními doklady, neprokázal však fakticitu uskutečnění zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že měl správce daně důvodné pochybnosti o fakticitě deklarovaného dodavatele, a protože žalobci se nepodařilo prokázat jiným způsobem faktický průběh deklarované obchodní transakce (údaje dle § 29 zákona o DPH), je to právě žalobce, který v tomto směru neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, zatímco správce daně je unesl ve vztahu k prokázání důvodných pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[8] Ve vztahu k dodávkám kuřecího, vepřového a hovězího masa krajský soud taktéž nepřisvědčil žalobci. Krajský soud uvedl, že pochybnosti o dodávkách ve zdaňovacím období červen 2015 vznikly na základě přepravních dokladů, jejichž předložení není sporováno, avšak tyto neprokazují přímého dodavatele žalobce, naopak prohlubují pochybnosti o společnosti BLACK TRADE jako o přímém dodavateli žalobce, neboť mezi polskými dodavateli byl zjištěn polský dodavatel masa K. L., který na dokladech neuvedl platné daňové identifikační číslo zahraničního dodavatele, a dále další polský dodavatel a přepravce EVITA nebyl v polském obchodním ani v živnostenském rejstříku dohledán. Společnost BLACK TRADE přitom v prvním ani ve druhém čtvrtletí roku 2015 nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu. Tedy správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, kdo byl reálným dodavatelem masa pro žalobce. Svědek R. Č., jednatel společnosti BLACK TRADE, ve výpovědi uvedl, že přímým dodavatelem společnosti BLACK TRADE u dodávek masa byla společnost DRASYS s.r.o., která však na výzvu správce daně ze dne 30. 10. 2015 k předložení dokladů a evidencí o pořízení masa z Polska za zdaňovací období červen roku 2015 nereagovala. Správce daně uzavřel, že není prokázáno, že společnost BLACK TRADE je přímým dodavatelem masa pro žalobce, neboť společnost BLACK TRADE neprokázala pořízení masa od údajného dodavatele DRASYS s.r.o., ani jedna ze společností nikdy nezajišťovala dopravu, ta má být již v ceně masa a zajišťují ji polští dodavatelé, maso je naloženo v Polsku a vyskladněno až přímo u žalobce, což je ve vztahu k dodavateli z Polska až třetí odběratel v řadě (po DRASYS s.r.o. a po BLACK TRADE), všechny platby měly proběhnout v hotovosti a v den dodání zboží žalobci, jednatel BLACK TRADE ne vždy prováděl kontrolu váhy a kvality masa. Dle krajského soudu žalobce tyto pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, nevyvrátil.

[9] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce vznesenou při jednání soudu, totiž že výdaj za zboží byl uznán pro účely daně z příjmů. Ve vztahu k DPH je totiž podstatné, zda daňový subjekt prokáže faktického dodavatele, který je plátcem DPH.

II. Kasační stížnost žalobce a obsah dalších podání

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel v první řadě uvádí, že mu nemůže být kladeno k tíži, že žalovaný nevyslechl R. Č., jehož svědeckou výpověď navrhoval stěžovatel a který se osobně účastnil dodávky stavebního materiálu a dalších dodávek v rámci zakázky na vybudování porodny prasat stěžovatele. R. Č. byl přítom v roce 2013 společníkem Kalendio Business a podle stěžovatele po zcizení podílu dále pro tuto společnost pracoval.

[12] Stěžovatel dále namítá, že prokázal dostatečně svůj nárok na odpočet DPH z dodávek náhradních dílů na motocykly. Správce daně vyslechl R. Č., jednatele dodavatele žalobce (BLACK TRADE), který potvrdil dodávky předmětného zdanitelného plnění a zaplacení zboží ze strany žalobce. Pokud si svědek nevybavil nějaký detail, např. zda si pro některý konkrétní díl stěžovatel přijel, nebo mu byl přivezen, je třeba přihlídnout k tomu, že svědek vypovídal v roce 2017 k jednotlivé a drobné dodávce zboží z roku 2014. Svědek uvedl, že náhradní díly dodával stěžovateli vícekrát a nemusel si již s ohledem na velký časový odstup pamatovat všechny okolnosti. Další důkazní prostředky přítom korespondují se svědeckou výpovědí R. Č.

[13] K odpočtu DPH z dodávek kuřecího, vepřového a hovězího masa stěžovatel taktéž uvádí, že přijetí tohoto zdanitelného plnění nebylo ze strany správce daně rozporováno a svědek R. Č. popsal způsob dodávek masa, potvrdil jeho dodání stěžovateli, potvrdil vystavení daňových dokladů i úhrady zdanitelného plnění. Začlenění společnosti DRASYS s.r.o. do obchodu s masem bylo od počátku požadavkem R. Č. a stěžovatel tuto skutečnost nemohl nijak ovlivnit. R. Č. přítom začlenění této společnosti do obchodu s masem ve své svědecké výpovědi vysvětlil. Podle stěžovatele společnost BLACK TRADE plnila řádně své daňové povinnosti až do března 2016, kdy byl vzat do vazby její jednatel. Stěžovatel přítom obchodoval s BLACK TRADE, nikoliv s DRASYS s.r.o.

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožňuje se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku.

[15] Ve vyjádření k usnesení o pokračování řízení po přerušení žalovaný uvádí, že s ohledem na skutkové okolnosti není důvod měnit právní hodnocení po zohlednění rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie s.r.o. (dále jen „rozsudek ve věci Kemwater“). Ostatně stěžovatel ani v průběhu řízení nenamítal existenci potenciálních jiných dodavatelů, kteří by mohli být skutečnými dodavateli sporných deklarovaných plnění.

[16] Stěžovatel ve vyjádření k usnesení o pokračování řízení po přerušení toliko zopakoval svou stížní argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost je **důvodná** [§ 110 odst. 1 *in principio* s. ř. s.].

[19] Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika stěžovatele se závěrem krajského soudu, že žalovaný správně vyhodnotil nesplnění podmínek žalobcem pro vznik nároku na odpočet DPH ze sporných zdanitelných plnění podle § 72 zákona o DPH.

[20] Podle § 92 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [odstavec 5 písm. c)].

[21] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[22] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně

záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208).

[23] Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.). Po daňovém subjektu tak nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, č. 73/2001 Sb. ÚS).

[24] Prizmatem výše uvedeného Nejvyšší správní soud přezkoumal závěry krajského soudu a shledal, že krajský soud nesprávně zhodnotil skutkový stav a že žalovaný se v daňovém řízení dopustil při zjišťování skutkového stavu vady, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[25] Ve vztahu k poskytnutému plnění od společnosti Kalendio Business (dodávky stavebního materiálu) stěžovatel uvedl, že žalovaný, resp. správce daně, se měli pokusit předvést ke svědecké výpovědi R. Č., bývalého společníka deklarovaného dodavatele žalobce. Krajský soud této námitce nepřisvědčil, neboť zhodnotil, že předvedení svědka je zcela výjimečný institut, pro jehož použití nebyly splněny v daňovém řízení podmínky, a že by navrhovaný svědek nemohl prokázat dodání deklarovaného plnění stěžovateli. S takovým hodnocením se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. V první řadě je potřeba uvést, že předvedení je standardní způsob zajištění účelu a průběhu řízení, stejně jako například předvolání. Lze souhlasit s tím, že určité specifikum institutu předvedení představuje skutečnost, že jej lze využít až tehdy, pokud se osoba bez omluvy nedostaví ke správnímu orgánu na základě opakovaného předvolání a je o možných následcích tohoto jednání řádně poučena [§ 100 daňového řádu]. Tím spíše je však zcela standardní použít předvedení v situaci, kdy jsou tyto podmínky splněny.

pokračování

[26] V nyní projednávané věci stěžovatel navrhl jako důkazní prostředek provést svědeckou výpověď R. Č., který měl být od 22. 2. 2013 do 26. 4. 2013 společníkem (nikoliv jednatelem, jak uvedl krajský soud) společnosti Kalendio Business. Stěžovatel pak uvedl, že po zcizení svého podílu R. Č. dále pracoval pro tuto společnost, a že se osobně podílel na dodávce sporného deklarovaného plnění za únor 2014. Správce daně tohoto svědka dvakrát předvolal, svědku bylo pokaždé předvolání doručeno vhozením do schránky. V obou případech se svědek bez omluvy k předvolání nedostavil. Když však stěžovatel v žalobě namítal, že se měly daňové orgány pokusit navrhovaného svědka předvést, krajský soud dospěl k závěru, že k použití tohoto institutu nebyly splněny podmínky, neboť svědek ani nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu. Svědek totiž dle krajského soudu nebyl v době uskutečnění sporného zdanitelného plnění jednatelem společnosti. Takový závěr krajského soudu je zjevně nesprávný. V první řadě, jak již bylo řečeno, krajský soud nesprávně hodnotil pozici navrhovaného svědka jako bývalého jednatele a uvedl, že stěžovatel měl nabídnout důkazy těsněji personálně a časově svázané s deklarovaným dodavatelem v předmětném zdaňovacím období (např. současného jednatele). Dodání sporného zdanitelného plnění však není způsobit prokázat pouze jednatel společnosti. Na samotném dodání zdanitelného plnění se mohou podílet zcela jistě (a někdy i výlučně) jiné osoby, než je jednatel. Stěžovatel v řízení před správcem daně navrhl v řízení účast R. Č. jako svědka k prokázání dodání přijatého zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem. Uvedl přitom, že tento svědek se osobně podílel na dodávce zdanitelného plnění. Toto tvrzení, pokud by bylo výsledkem ověřeno jako pravdivé, by otevíralo možnost získat od navrženého svědka bezprostřední a možná velmi detailní informace o okolnostech týkajících se údajné dodávky zdanitelného plnění (kdy přesně a jakým způsobem bylo fakticky provedeno, např. kdo plnění dovezl na místo určení, kdo je převzal, jak byla zajištěna přeprava, kde se plnění nakládalo aj.). Tyto informace by mohly zásadním způsobem potvrdit, anebo vyvrátit tvrzení stěžovatele, případně mohly být vstupním podkladem dalšího prověřování rozhodných skutkových okolností. Stěžovatel tak splnil svou povinnost identifikovat třetí osobu, jejíž přítomnost v řízení navrhuje a určit, které skutečnosti hodlá přítomností této osoby prokázat [§ 92 odst. 6 daňového řádu].

[27] Za situace, kdy je zjevné personální propojení svědka, kterého stěžovatel navrhl k prokázání dodání deklarovaného zdanitelného plnění, s tímto deklarovaným dodavatelem (svědek je bývalý společník), a není tak zjevně nemyslitelné, že by se navrhovaný svědek mohl osobně podílet na dodávkách deklarovaného plnění, a zároveň daňový subjekt toto tvrdí, nemůže správce daně odmítnout využít veškerých prostředků, které mu zákon dává k dispozici, k úplnému zjištění skutkového stavu, pouze s poukazem na skutečnosti, které si domyslel (tedy, že má pochybnosti o vztahu svědka ke společnosti po zcizení jeho podílu v této společnosti). To, zda svědek skutečně měl vztah k deklarovanému zdanitelnému plnění a k deklarovanému dodavateli a zda je schopen přispět ke zjištění skutkového stavu, je totiž v takovém případě až otázkou hodnocení obsahu svědecké výpovědi takového svědka. Jinými slovy, pokud daňový subjekt navrhne svědeckou výpověď, která není zjevně účelová či míjející se s předmětem řízení, a naopak plausibilně tvrdí, že svědek má k věci určitý vztah a je schopen prokázat určité skutečnosti, má se na tyto prokazované skutečnosti správce daně primárně dotázat svědka a to, zda skutečně bylo něco prokázáno svědeckou výpovědí, nebo ne, hodnotit až z jejího obsahu, nikoliv dopředu domýšlet, co by svědek mohl nebo nemohl vypovědět.

[28] V nyní projednávané věci nadto ani nelze uvažovat o tom, že by předvedení svědka zjevně nemohlo být úspěšné, a jednalo by se tak o postup v rozporu se zásadou ekonomie řízení. Svědkovi byla předvolání ke svědecké výpovědi doručována vhozením do schránky, a svědek tak očividně na adrese, kam se doručovalo, schránku má. Je proto důvodné se domnívat, že se svědek také na předmětné adrese bude zdržovat, resp. přinejmenším to nelze vyloučit a může to být prověřeno.

[29] Správci daně tedy zatížili řízení před nimi vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nepřistoupili bez dostatečných důvodů k využití veškerých prostředků, které jim zákon umožňuje k provedení stěžovatelem navrhované svědecké výpovědi. Tím porušily povinnost zjistit skutkový stav bez důvodných pochybností.

[30] Přestože by tato vada sama o sobě postačovala pro zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí žalovaného, přezkoumal Nejvyšší správní soud z důvodu procesní ekonomie taktéž zbylé námitky stěžovatele.

[31] K spornému deklarovanému plnění v podobě náhradních dílů na motocykl za zdaňovací období listopad 2014 krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného, že o dodání zdanitelného plnění samotnému stěžovateli neměl správce daně pochybnosti, avšak že takové pochybnosti správci daně vznikly ve vztahu k prokázání dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem. Tyto pochybnosti pak nemohla podle krajského soudu vyvrátit ani svědecká výpověď R. Č., jednatele společnosti BLACK TRADE (deklarovaného dodavatele), neboť tuto svědeckou výpověď ve shodě s žalovaným vyhodnotil jako nekonkrétní – svědek si totiž nevzpomněl na to, zda byly díly nové, nebo použité, zda dopravu zajišťoval on, nebo si pro zdanitelné plnění přijel žalobce osobně, a na vlastního dodavatele si vzpomněl až po předložení dokladu ze strany stěžovatele. Podle krajského soudu tak nebyla svědecká výpověď způsobilá prokázat dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem.

[32] Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením neztotožňuje. V první řadě je potřeba uvést, že konkrétnost svědecké výpovědi má vždy určitou míru. Nelze říct, že svědecká výpověď je buď konkrétní, nebo nekonkrétní. Vždy je potřeba hodnotit míru konkrétnosti svědecké výpovědi a způsobilost takové svědecké výpovědi přispět ke zjištění skutkového stavu s ohledem na tuto míru. V nyní projednávané věci svědek uvedl, že se osobně účastnil dodávek náhradních dílů na motocykl stěžovateli. Zároveň uvedl, že to skutečně byl deklarovaný dodavatel, za nějž v té době svědek jednal, kdo dodal žalobci předmětné zdanitelné plnění. Svědek taktéž potvrdil, že stěžovatel za deklarované zdanitelné plnění zaplatil, a potvrdil, že podpis na výdajovém pokladním dokladu je jeho vlastní (svědkův). Svědecká výpověď je tedy konkrétní do té míry, že potvrzuje to, co tvrdil stěžovatel – že náhradní díly na motocykl dodala společnost BLACK TRADE. Zároveň je tato svědecká výpověď v souladu s doklady, které stěžovatel předložil, a s tím, co stěžovatel tvrdí. Je pravdou, že svědek si ve své výpovědi nevzpomněl na řadu detailů, na něž byl ze strany správce daně dotazován. To však není nic nestandardního s ohledem na skutečnost, že svědecká výpověď proběhla až téměř 3 roky po uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, a s ohledem na skutečnost, že podle účetní závěrky společnost BLACK TRADE v roce 2014 nejspíše řádně fungovala a vykázala prodej zboží

pokračování

v hodnotě více než 17 mil. Kč, v porovnání s čímž je částka 235 321 Kč za deklarované zdanitelné plnění skutečně zanedbatelná. Je také nutno přihlídnout ke skutečnosti, že o dodání zdanitelného plnění stěžovateli neměl správce daně pochybnosti, a někdo tak zjevně musel zdanitelné plnění stěžovateli dodat.

[33] Za situace, kdy spolu dvě společnosti obchodují, plní si své závazky vůči správci daně, není prokázáno personální propojení nebo spojení za účelem podvodného vylákání daňové výhody na úkor státního rozpočtu a obě smluvní strany shodně potvrdí, že zdanitelné plnění jedna z nich dodala, druhá převzala a zaplatila, a tato tvrzení nejsou jinými zjištěními dostatečně zpochybněna, nelze dle Nejvyššího správního soudu diskvalifikovat z použití svědeckou výpověď pouze proto, že svědek s odstupem času není schopen odpovědět na některé konkrétní otázky správce daně. Co se pak týče tvrzeného dodavatele společnosti BLACK TRADE, kterým měla být dle svědecké výpovědi pro správce daně nekontaktní Chitera s.r.o., svědek R. Č. uvedl, že by se musel podívat do účetnictví, kdo byl jeho dodavatelem, nikoliv že by vůbec nevěděl, kdo jeho dodavatelem byl. Pokud pak dodavatel stěžovatele má svého (sub)dodavatele a není schopen prokázat přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele, mělo by se to primárně projevit v nároku na odpočet DPH dodavatele stěžovatele, nikoliv v nároku na odpočet DPH stěžovatele samotného. Tomu totiž, jak již bylo řečeno, jednatel BLACK TRADE potvrdil dodání zdanitelného plnění, přičemž v řízení nevyplnuly skutečnosti, které by tento závěr nějak zpochybňovaly. Svědecká výpověď R. Č. tedy byla za daných okolností způsobilá prokázat dodání náhradních dílů na motocykl deklarovaným dodavatelem. Zpochybnit závěry z této výpovědi plynoucí by bylo jistě možno, musely by však k tomu existovat dostatečně silné skutkové důvody. Ty však zatím v daňovém řízení nejsou patrné. Pokud krajský soud bez takovýchto důvodů aproboval závěr správců daně o nedostatečné důkazní hodnotě výpovědi svědka R. Č., aproboval vadu řízení před správcem daně, která rovněž mohla mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí.

[34] Konečně se Nejvyšší správní soud vyjádří k námitce týkající se prokázání přijetí kuřecího, vepřového a hovězího masa od BLACK TRADE za zdaňovací období červen 2015. V tomto zdaňovacím období se krajský soud ztotožnil se závěrem správce daně, že svědecká výpověď R. Č., který potvrdil dodávky masa stěžovateli, již sice není nekonkrétní (resp. žalovaný nedospěl k závěru, že by byla nekonkrétní), ale že není způsobilá prokázat dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, protože nebylo prokázáno, kdo dodal předmětné zdanitelné plnění dodavateli stěžovatele. Zároveň měl správce daně pochybnosti o průkaznosti svědecké výpovědi s ohledem na dopravu předmětného zboží (stěžovatel si měl vyzvedávat maso přímo od polských dodavatelů) a s ohledem na skutečnost, že společnost BLACK TRADE ani její dodavatel nikdy zboží nedopravovali.

[35] Nejvyšší správní soud nejprve opakuje, že daňový subjekt má povinnost prokazovat pouze to, co sám tvrdí. Pokud tedy jedním ze stěžejních důvodů, proč správce daně neuznal svědeckou výpověď jako prokazující přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, je, že nebylo prokázáno, kdo byl dodavatelem deklarovaného dodavatele stěžovatele, jedná se o nepřipustné rozšiřování důkazního břemene. Stěžovatel totiž nemá povinnost v daňovém tvrzení uvést, kdo je dodavatelem jeho dodavatele. Není tak přípustné, aby stěžejním důvodem pochybností správce daně bylo neprokázání přijetí

zboží deklarovaným dodavatelem od v pořadí dalšího dodavatele, protože to není něco, co by měl daňový subjekt v řízení dokazovat. Jistěže nic nebrání daňovému subjektu, aby informaci o jistých či pravděpodobných dodavatelích svých dodavatelů správci daně sdělil, má-li ji k dispozici. Tato informace může za určitých okolností posílit průkaznost tvrzení daňového subjektu. Obecně však daňový subjekt není povinen prokazovat skutečnosti, jež se odehrály mimo jeho sféru.

[36] Zároveň zbylé dvě pochybnosti správce daně, spočívající v podstatě v tom, že stěžovatel si měl pro maso jezdit k polským dodavatelům, kteří byli v článku obchodu s masem v podstatě až čtvrtí v pořadí, jsou v podstatě pouze konstatováním skutečnosti, aniž by správce daně uvedl, jak tyto skutečnosti vyvolávají pochybnosti o deklarovaném dodavateli masa stěžovateli. Nejspíše však tyto pochybnosti měly spočívat v tom, zda mohla být přímým dodavatelem masa BLACK TRADE, když si pro maso stěžovatel jezdil přímo k polským dodavatelům, anebo zda polští dodavatelé vozili maso stěžovateli. Je nepochybné, že řetězec více dodavatelů je okolnost, která může vzbuzovat podezření a otazníky, neboť právě v takovýchto skutkových konturách se mohou odehrávat podvody na DPH. Také však může jít o legitimní obchodní model opřený o racionální důvody. V podmínkách obchodních vztahů stěžovatele nebylo nikterak vyloučeno, že přímým (právním) dodavatelem byla BLACK TRADE, která nákup zboží žalobci zprostředkovala (přeprodala mu jej od svého právního dodavatele), přičemž zboží přibylo ke stěžovateli fyzicky přímou cestou od polského subdodavatele. Ostatně tato možnost by i odpovídala tvrzení stěžovatele, že dodávky jsou předem domluvené. Sám o sobě takovýto obchodní model není zakázaný, pouze nesmí být zneužit k podvodu na DPH. Z tvrzení správce daně ve zprávě o daňové kontrole ovšem vyplývá, že správce daně má právě spíše podezření, že obchod s masem v předmětném řetězci byl stižen podvodem na DPH, když uvádí, že *„úvaha správce daně vede také k tomu, že společnosti Black Trade a Drasys jsou zapojeny do řetězce plátců“*. To však činí závěry správce daně ještě více rozpornými. Správce daně totiž na jedné straně tvrdí, že není prokázáno, že by zdanitelné plnění dodaly BLACK TRADE a Drasys s.r.o., na druhou stranu však uvádí teze o tom, že tito dodavatelé mohli být zapojeni do řetězce podvodu na DPH. Ten je ale naopak typický tím, že jsou splněny všechny podmínky pro uznání nároku na DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH (tj. dodávka masa stěžovateli společností BLACK TRADE by nebyla zpochybněna), ale některé články z jinak prokázaného řetězce byly do toho řetězce vloženy uměle za účelem vylákání odpočtu na DPH. Nelze jistě vyloučit, že právě takový byl skutečný stav věci; správce daně však doměření DPH opřel o skutkově nepodložený závěr, že stěžovateli nebylo maso dodáno jím deklarovaným dodavatelem (společností BLACK TRADE), nikoli tím, že by stěžovatel byl účasten na podvodu na této dani.

[37] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že způsob, jakým správce daně zpochybnil deklarovaného dodavatele kuřecího, vepřového a hovězího masa ve zdaňovacím období červen 2015, je nedostatečný, správce daně požadoval po stěžovateli prokázání něčeho, co nemá povinnost prokazovat (dodavatele svého deklarovaného dodavatele), a nadto je zpráva o daňové kontrole rozporná ve vztahu k tomu, zda tedy považuje správce daně dodavatele stěžovatele za neprokázaného, nebo zda považuje dodavatele a subdodavatele stěžovatele za účelově vložené do řetězce za účelem vylákání odpočtu na DPH. Žalovaný se k tomuto zdanitelnému plnění a zdaňovacímu období v napadeném rozhodnutí vůbec

pokračování

nevyjádřil a krajský soud se ztotožnil se závěry správce daně. Krajský soud tedy nesprávně posoudil vyhodnocení skutkového stavu žalovaným.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl k namítané nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a správce daně (odmítnutí pokusu o předvedení svědka ke svědecké výpovědi, vnitřní rozpornost tvrzení ve zprávě o daňové kontrole), Nejvyšší správní soud proto zrušil též rozhodnutí žalovaného.

[39] Za této situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[40] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatel měl v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

[41] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen advokátkou JUDr. Šárkou Veskovou. V řízení o žalobě poskytla tři úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení, podání žaloby a účast na ústním jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby tedy stěžovateli náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Zástupkyně stěžovatele v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[42] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel taktéž zastoupen JUDr. Šárkou Veskovou, která v tomto řízení učinila dva úkony, a to podání kasační stížnosti a další písemné podání – vyjádření k usnesení o pokračování v řízení po přerušení [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za které stěžovateli náleží odměna ve výši 6800 Kč (2 x 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů 2 x 300 Kč), taktéž zvýšená o částku 1 428 Kč, odpovídající 21% sazbě DPH. Náhradu nákladů za přípravu a převzetí zastoupení Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřiznal, neboť jej zástupkyně zastupovala již v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí žalovaného, a s věcí tedy již musela být podrobně obeznámena.

[43] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli náklady řízení ve výši 28 570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupkyně JUDr. Šárky Veskové. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 27. července 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu