



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **TRANACO, s. r. o.**, se sídlem Hřensko 159, zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 1. 2022, č. j. 15 Af 21/2018-65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 1. 2022, č. j. 15 Af 21/2018-65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d ň ě n í :

I.

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 890/18/5300-21444-700333 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeno dvanáct dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 6. 10. 2016, jimiž byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDPH“) a podle § 147 ve spojení s § 143 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2014.

[2] K tomuto postupu správce daně přistoupil mj. z důvodu, že v průběhu daňové kontroly zjistil, že společnost JAS ČR, a. s., IČO: 26293609, od 1. 10. 2018 pod obchodní firmou GGT CZ, a. s. (dále též „JAS ČR“), dodávala formálně zboží (zejména tabákové

výrobky) osobě T. T. T., IČO: X, ve skutečnosti však byly všechny tyto výrobky dodávány do provozovny žalobkyně *Dragon Shopping Center* v Dolní Poustevně.

[3] Krajský soud v záhlaví citovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Současně uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení.

[4] Krajský soud přisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný neprokázal, že by bylo zboží, které bylo formálně dodáváno osobě T. T. T., ve skutečnosti dodáváno žalobkyni. Jednotlivé důkazy provedené správcem daně nebo žalovaným vyhodnotil krajský soud jako nedostatečné. Krajský soud nehodnotil důvodnost námítky nesprávného použití způsobu stanovení daně žalobkyni správcem daně, neboť s ohledem na skutečnost, že žalovaný vůbec neprokázal, že by žalobkyně přijala zboží, nebylo důvodné zabývat se otázkou správnosti zdanění takových neexistujících obchodních případů.

II.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále též „s. ř. s.“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Argumentace stěžovatele spočívá ve své podstatě v tom, že důkazy provedené správcem daně a žalovaným jsou zcela dostatečné k prokázání skutečnosti, že žalobkyně přijala zboží od JAS ČR na základě faktur vystavených formálně na T. T. T. Krajský soud hodnotil provedené důkazy izolovaně a bez vzájemných souvislostí. Jedná se přitom o ucelený soubor nepřímých důkazů, které tímto způsobem hodnotit nelze.

III.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV.

[8] 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 přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika stěžovatele se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nedostatečným způsobem prokázal, že by žalobkyně vůbec přijala zboží, které by mělo být předmětem zdanění podle ZDPH.

[11] Na tomto místě je nutno předeslat, že zdejší soud se posouzením plnění, které měla dle orgánů finanční správy společnost JAS ČR poskytnout žalobkyni, již zabýval. Učinil tak v rozsudku ze dne 25. 8. 2022, č. j. 2 Afs 154/2020-44 (dále též „rozsudek

pokračování

sp. zn. 2 Afs 154/2020“), týkajícím se daňové povinnosti žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V odkazovaném rozsudku zdejší soud po vypořádání obsahově prakticky shodné kasační argumentace dospěl k závěru, že je namístě zrušit rozsudek krajského soudu (ze dne 28. 4. 2020, č. j. 15 Af 136/2017-39) a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž přisvědčil stěžovateli, že krajský soud hodnotil důkazy provedené v daňovém řízení izolovaně, bez vzájemné souvislosti, a také relativně tendenčně. Orgány finanční správy v daňovém řízení předešlely ucelený soubor nepřímých důkazů, na jejichž základě nebyl důvod pochybovat o skutečnosti, že zboží na základě faktur vystavených JAS ČR v roce 2014 pro osobu T. T. T. bylo ve skutečnosti dodáno žalobkyni. S uvedeným hodnocením se nyní rozhodující senát plně ztotožňuje a jako takové jej přebírá. I podle nyní rozhodujícího senátu krajský soud posoudil otázku prokázání toho, zda žalobkyně skutečně přijala sporná plnění, nesprávně.

[12] 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)].

[13] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokázat 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 popsáným 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 prokázat 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).

[14] Je však nutné si uvědomit, že daňový subjekt má povinnost prokazovat pouze to, co sám tvrdí. Za situace, kdy tedy správce daně tvrdí, že daňový subjekt nepřiznal určitou část jím přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, bude odpovědností správce daně dostatečně prokázat, že tomu tak skutečně je. Pokud by totiž v takových situacích nedocházelo k obrácení důkazního břemene, správce daně by požadoval po daňovém subjektu prokázat, že „nepřijal zboží“. To je však negativní skutečnost, a ty se zpravidla neprokazují. Daňový subjekt by pouze těžko prokazoval, že nějaké zboží nepřijal.

[15] V nyní projednávané věci stěžovatel přezkoumal a doplnil postup správce daně, který ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že společnost JAS ČR sice formálně vystavovala doklady na dodání zboží osobě T. T. T., ve skutečnosti však toto zboží bylo dodáváno žalobkyni do její provozovny *Dragon Shopping Center* na adrese Dolní Poustevna č. p. 118. Nejvyšší správní soud přezkoumal způsob, jakým krajský soud zpochybnil důkazy, na základě kterých měl stěžovatel unést důkazní břemeno ohledně pochybností o správnosti, věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti účetnictví žalobkyně, a dospěl ve shodě s rozsudkem sp. zn. 2 Afs 154/2020 k závěru, že námitky stěžovatele vztahující se k hodnocení důkazních prostředků krajským soudem jsou důvodné.

[16] Ze správního spisu se podává následující. Společnost JAS ČR vystavila v roce 2014 vůči T. T. T. celkem 155 daňových dokladů s místem dodání tabákových výrobků na dodací adresu Dolní Poustevna 114, 407 52 Dolní Poustevna. Ve fakturách vystavených dne 13. 1. 2014, 26. 3. 2014, 28. 4. 2014, 30. 4. 2014, 29. 5. 2014, 26. 6. 2014, 31. 7. 2014, 10. 8. 2014, 24. 9. 2014, 30. 9. 2014 a dne 30. 10. 2014 byla současně u dodací adresy uvedena poznámka „*Dragon shop*“.

[17] Z výpovědi jednatele JAS ČR, J. V., vyplynulo, že společnost svým odběratelům vystavuje daňové doklady, na nichž musí být mimo jiné uvedena přesná adresa, kam je zboží dodáno, nicméně ze strany některých zákazníků (především vietnamské národnosti) je na ně vyvíjen tlak, aby zboží dodávali bez dokladů. Svědek si přesně nepamatoval, zda společnost JAS ČR dodávala zboží i odběrateli T. T. T. na dodací adresu Dolní Poustevna 114, 407 52 Dolní Poustevna, neboť má více než 7 000 zákazníků. Poté, co mu byly předestřeny faktury vymezené v odstavci 16 tohoto rozsudku, uvedl, že o jejich vystavení nemá důvod pochybovat. Protože se jej na ně v minulosti dotazovala též Policie České republiky, ověřoval si některé skutečnosti, přičemž zjistil, že u tohoto zákazníka zřejmě došlo k pochybení, neboť daňové doklady měly v dodací adrese pravděpodobně obsahovat nesprávné číslo popisné, přesně si to ale již nepamatoval. Pokud byla na některých uvedena poznámka „*Dragon Shop*“ svědek uvedl, že předpokládá, že zboží bylo dodáno na toto místo, osobně však u toho nebyl. Společnost používá ke sledování svých vozidel technologii GPS, z ní by bylo možné teoreticky zjistit, kam bylo zboží pro odběratele T. T. T. skutečně dodáno, nicméně nikoliv s určitostí, neboť se stává, že obchodní zástupce s vozidlem zastaví na jednom místě a obslouží hned několik zákazníků, jež sídlí např. na stejné ulici.

[18] Z výpovědi V. Ch., obchodního zástupce, který měl na starost dopravu zboží na základě faktur vystavených pro T. T. T., vyplynulo, že na základě telefonických objednávek mu sklad připravil zboží a vystavil dvě faktury a ústřížek, což byl soupis zboží bez hlavičky dodavatele a odběratele společně s cenou včetně vyčíslení DPH, dole na

pokračování

ústrižku pak byla ručně psaná poznámka o identifikaci odběratele, např. „Drg.“ nebo „Dragon“. Odběratelům pak převážně spolu s dodáním zboží předával ústrižek. Fakturu jen, pokud si ji vyžádali, bylo to asi jednou či dvakrát měsíčně, nepřevzaté faktury vozil zpět do skladu. Potvrzení o převzetí zboží po odběratelích nepožadoval, pouze v případě předání faktur, tato situace však nastávala spíše výjimečně. Za zboží dostával peníze v hotovosti, a to v korunách či eurech, rovněž v tomto případě potvrzení o zaplacení pro zákazníky nevystavoval. Rozvážky prováděl výhradně po určených trasách, pokud tedy ze záznamů sledovacího zařízení vozidla vyplynulo, že na nějakém konkrétním místě v konkrétní čas zastavil, znamenalo to s výjimkou občasných osobních nákupů, že v dané lokalitě dodával zboží. Osoba T. T. T. byla svědkovi známa, nicméně zboží bez ohledu na to, vůči komu byly faktury vystaveny, a rovněž přesto, že jako dodací adresa na nich bylo uvedeno Dolní Poustevna 114, 407 52 Dolní Poustevna, dodával do Dragon shopu v Dolní Poustevně – údajů na fakturách si totiž nevšímal a řídil se pouze poznámkou o dodacím místě uvedenou na ústrižku. Prodejna Dragon shop byla dle svědka velká hala se dvěma vchody, vchod do skladu byl přístupný z konce parkoviště, zboží od něj vždy přebírala osoba vietnamské národnosti s prošedivělými vlasy. Peníze za zboží dostával nejprve přímo v prodejně Dragon shop v Dolní Poustevně od zmíněného prošedivělého muže, následně v prodejně Dragon v Hřensku od jiného muže menšího vzrůstu, pravděpodobně mu říkali T., ale svědek si již nebyl jistý. K dotazu obecného zmocněnce žalobkyně svědek závěrem uvedl, že bez ústrižků nemůže porovnat, zda jemu správcem daně předestřené faktury jsou s nimi totožné.

[19] Žalovaný následně doplnil dokazování obsahem trestního spisu v trestních řízeních vedených proti T. T. T. a Q. Ch. T., zejména usnesením o zahájení trestních stíhání těchto osob a protokolem o rekognici provedené V. Ch. V průběhu rekognice měl svědek identifikovat na fotografiích Q. Ch. T. jako osobu, která od něj přebírala zboží v Dragon shopu v Dolní Poustevně, a Ing. T. T. jako osobu, která mu předávala peníze v Hřensku za zboží dodané do Dragon shopu.

[20] Zároveň žalovaný vycházel ze záznamu z GPS vozidla V. Ch., z nichž vyplynulo, že pravidelně zastavoval vozidlo u provozovny žalobkyně *Dragon Shopping Center* v Dolní Poustevně.

[21] Krajský soud k provedeným důkazům konstatoval, že nejsou dostatečné. K výpovědi svědka V. učinil závěr, že svědek sice uvedl, že nemá důvod o vystavení faktur pochybovat, leč s ohledem na značné množství zákazníků jeho společnosti údajného odběratele zboží, osobu T. T. T., nezná. Dále připustil, že na fakturách byla pravděpodobně uváděna nesprávná adresa dodacího místa, přičemž pokud byla na několika fakturách zmíněna poznámka „*Dragon shop*“, pouze přepokládal, že zboží bylo dodáváno na toto místo, osobně však u žádného z provedených obchodů nebyl přítomen. Z toho důvodu dle krajského soudu předmětný důkaz nebyl způsobilý potvrdit, kterému daňovému subjektu bylo zboží jeho společností dodáváno, ani přesně určit, na které dodací místo. K výpovědi svědka Ch. soud poznamenal, že není zjevné, na základě čeho svědek jednoznačně identifikoval provozovnu žalobkyně, když uvedl, že se mělo jednat o obchod „*Dragon shop*“, avšak provozovna žalobkyně měla být označena jako „*Dragon Shopping Center*“. Dle názoru soudu se tak mohlo, ale nemuselo jednat o identickou prodejnu. Zároveň svědek uváděl, že měl peníze přebírat v obchodě s názvem „*Dragon*“ v Hřensku,

který dříve provozovala T. T. T. a následně její syn Ing. T. T. Podobnost názvů a další nedostatky pak vyvolaly v krajském soudu další pochybnosti o prokázání jejich tvrzení.

[22] Zároveň krajský soud poukázal na skutečnost, že svědek Ch. nebyl schopen porovnat totožnost faktur vystavených JAS ČR na T. T. T. s ústřížky, na jejichž základě měl zboží žalobkyni dodávat. Další pochybnosti vyvolávalo nepřesné označení osob, které měly od něj zboží přebírat a následně za zboží platit, pouze prostřednictvím vzhledu těchto osob. K důkazům získaným z trestních řízení krajský soud uvedl, že nejsou dostatečné, neboť Ing. T. T. ani T. T. T. nebyli vyjma osobních vazeb nijak napojeni na žalobkyni a zároveň je trestní řízení vedeno za jiným účelem než řízení daňové, proto nelze z důkazů zjištěných v trestním řízení bez dalšího činit závěry pro řízení daňové. K důkazu záznamy z GPS krajský soud uvedl, že svědek Ch. sám uvedl jednak, že některé zastávky mohou představovat jeho osobní zastávky za účelem nákupu, nikoliv nutně vykládku zboží v místě, které je na záznamu z GPS označeno jako zastávka, a jednak, že při jedné zastávce bývalo najednou obslouženo i více odběratelů ze stejné oblasti. Soud akcentoval i to, že předmětné záznamy obsahují mapové podklady s vyznačením jízdy daného vozidla po určitých komunikacích, avšak bez jakéhokoliv upřesňujícího obsahu (vyjma názvu obcí, popř. ulic), a tudíž z nich ani není zcela seznatelné, kde přesně – tj. před jakým objektem - vozidlo zastavilo. Uvedené záznamy nadto dle soudu obsahují informaci o tom, že se vozidlo řízené svědkem Ch. pohybovalo také v obci Hřensko, kde měl jmenovaný svědek dle jeho slov již jen přebírat peníze za dotčené zboží, a to v obchodě s názvem „Dragon“, který však dříve provozovala právě T. T. T. a následně dle zjištění žalovaného i její syn Ing. T. T.

[23] S ohledem na uvedené krajský soud uzavřel, že v řízení se orgánům finanční správy nepodařilo prokázat, kdo skutečně zboží uvedené na fakturách, vystavených nadto na jiného odběratele, odebíral, když nebylo postaveno najisto, zda tím byla některá z osob tvořících sdružení TRANACO, potažmo jednatel žalobkyně, či nikoliv.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s námitkou stěžovatele, že krajský soud hodnotil provedené důkazy izolovaně, bez vzájemné souvislosti, a také relativně tendenčně. Svědek V. sice uvedl, že nebyl osobně u předávek zboží dodávaného na základě faktur vystavených pro T. T. T. a že ani tuto osobu osobně nezná, dodal však, že předestřené faktury jsou zcela standardního formátu, který JAS ČR používala, a nemá důvod o nich pochybovat. Zároveň vysvětlil, že T. T. T. si nepamatuje, jelikož JAS ČR dodávala zboží více než 7 000 zákazníkům, proto tyto zákazníky osobně nezná. Na druhou stranu však svědek jednoznačně uvedl, že pokud byla na faktuře uvedena poznámka „*Dragon shop*“, pak zboží pravděpodobně mířilo do Dragon shopu v Dolní Poustevně. Zároveň ze způsobu, jakým svědek vypovídal, je zjevné, že je mu tato provozovna známa a že mu nepřišlo nijak neobvyklé, že by do této prodejny mělo být zboží dodáváno (svědek např. nebyl překvapen touto poznámkou nebo tím, že by měla JAS ČR do „*Dragon shopu*“ nějaké zboží dodávat, zároveň přesně věděl, co poznámka „*Dragon shop*“ znamená).

[25] Výpověď svědka V. koresponduje i s výpovědí svědka Ch. Ten jednoznačně potvrdil, že zboží do „*Dragon shopu*“ dodával. Nejvyšší správní soud přitom uvádí, že rozlišování mezi „*Dragon shop*“ a „*Dragon Shopping Center*“ ze strany krajského soudu je ryze formalistické. Pokud by skutečně chtěl krajský soud dovozovat následky z takto

pokračování

marginálního odlišení označení provozovny (nadto z výpovědi svědka je zjevné, že se z jeho strany jednalo o neformální, familiární, zkrácené označení provozovny; důraz kladl na slovo „dragon“, jež je zjevným, na první pohled patrným rozlišovacím znakem prodejny, nikoli na obecné pojmy „shop“ či shopping center“), měl krajský soud popsat důvody, pro které mu vznikly pochybnosti o tom, že použití označení „*Dragon shop v Dolní Poustevně*“ ze strany svědka může představovat i jiné místo než provozovnu žalobkyně. Tak by tomu bylo například tehdy, pokud by v blízkém okolí existovala jiná prodejna, která by nesla označení „*Dragon shop*“. Nic takového však z napadeného rozsudku nevyplývá. Pokud svědek Ch. hovořil o prodejně „*Dragon shop v Dolní Poustevně*“, je značně pravděpodobné, že tím mínil provozovnu žalobkyně *Dragon Shopping Center* v Dolní Poustevně. Svědek také jednoznačně uvedl, kam dodával zboží a kdo zboží přebíral.

[26] S těmito důkazy je pak v souladu i další důkaz, a to protokol o provedené rekognici, podle kterého svědek Ch. na základě předložených fotografií identifikoval Q. Ch. T., jednatele žalobkyně, jako osobu, která od něj přebírala v provozovně žalobkyně zboží, i Ing. T. T. jako osobu, která mu za zboží platila. Je nepodstatné, zda svědek byl schopen při svědecké výpovědi v daňovém řízení popsat tyto osoby jinak než jejich vzhledem. V trestním řízení je totiž byl schopen identifikovat na fotografiích, přičemž identifikované osoby odpovídají tomu, jakým způsobem popsal svědek Ch. obchodování se zbožím na základě faktur vystavených pro T. T. T. a jaký závěr o způsobu toho obchodování nakonec dovodil stěžovatel – tedy že materiálně si zboží přebírala žalobkyně ve své provozovně (konkrétně její jednatel Q. Ch. T.). Tento jednatel následně podepsal předložený ústřížek se seznamem dodaného zboží a cenou, na jeho základě byla následně svědkovi Ch. Ing. T. T. (a výjimečně i T. T. T.) zaplacená cena zboží. Nejvyšší správní soud přitom nesdílí závěry krajského soudu ohledně použitelnosti důkazů z trestního řízení v řízení daňovém. Judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně dovodila, že za splnění předem daných podmínek jsou určité důkazy z trestního řízení (zde identifikace určité osoby) v daňovém řízení použitelné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Nedodržení těchto podmínek přitom nebylo v řízení před krajským soudem předmětem sporu, resp. to nevyplývá z napadeného rozsudku ani z okolností, které by krajský soud musel vzít v úvahu z vlastní iniciativy. Krajský soud se tak tím, zda žalovaný splnil podmínky pro použití důkazů z trestního řízení v daňovém řízení, právem vůbec nezabýval.

[27] Tyto důkazy jsou pak taktéž v souladu se záznamy z GPS vozidla svědka Ch. Pokud přitom krajský soud tyto záznamy zpochybňoval tím, že svědek Ch. sám konstatoval, že některé zastávky mohou představovat osobní nákup, je nutno akceptovat, že svědek však zároveň uvedl, že se jednalo o jednotky případů týdně, přičemž do provozovny žalobkyně dodával zboží v podstatě každý druhý den. Taktéž je potřeba zohlednit, že svědek explicitně uvedl, že zboží do *Dragon Shopping Center* dodával. Záznamy z GPS jsou tak podpůrným důkazem k posílení věrohodnosti závěru stěžovatele o skutkovém stavu, neboť ze záznamů z GPS je zjevné, že svědek Ch. u provozovny žalobkyně pravidelně činil zastávky. Krajský soud též nezohlednil, že faktury vystavené na T. T. T. mají vždy jako dodací adresu uvedeno Dolní Poustevna 114, přičemž svědek V. uvedl, že tato adresa je uvedena špatně, a odkázal na svou výpověď z trestního řízení s T.

T. T. Z usnesení o zahájení trestního stíhání této osoby pak vyplývá, že svědek V. orgánům činným v trestním řízení sdělil, že správná adresa měla být Dolní Poustevna 118.

[28] Dále pokud krajský soud uvedl, že svědek Ch. nebyl schopen porovnat faktury JAS ČR vystavené pro T. T. T. s ústřížky, na jejichž základě měl vozit zboží do provozovny žalobkyně, není takto skutečnost rozhodná pro prokázání dodání zboží ze strany JAS ČR žalobkyni. Svědek totiž předmětné ústřížky, které se teoreticky mohly vztahovat k velkému množství 155 faktur, neměl zjevně k dispozici a je nereálné přepokládat, že by si obsah 155 ústřížků se zbožím a cenami detailně pamatoval. Zároveň svědek jako obchodní zástupce JAS ČR vypověděl, že ústřížky vždy obsahovaly stejné údaje jako faktury, které JAS ČR vystavovala na základě objednávek od zákazníků, podle nichž sklad připravoval zboží následně rozvážené zákazníkům svědkem samotným. Vzhledem k tomu, že výpověď svědka koresponduje s dalšími důkazy provedenými v řízení a není v ní vnitřních rozporů, není důvodu o její pravdivosti pochybovat.

[29] Na jednu stranu tak bylo potřeba vzít v úvahu skutečnost, že (správná) dodací adresa na fakturách vystavených společností JAS ČR pro osobu T. T. T. odpovídala adrese provozovny žalobkyně, na druhou stranu bylo potřeba zohlednit, že T. T. T. nemá žádnou faktickou vazbu na tuto dodací adresu, a neexistuje tak jednoduše vysvětlitelný důvod, proč by si tato osoba nechávala na předmětnou adresu zboží dodávat. Konečně krajský soud marginalizoval rodinné vazby mezi jednotlivými aktéry obchodního jednání JAS ČR s žalobkyni. Z usnesení o zahájení trestního stíhání T. T. T. totiž vyplývá, že tato osoba je sourozencem jednoho z rodičů (tetou) jednatele žalobkyně a Ing. T. T. je synem T. T. T. (bratrancem jednatele žalobkyně). Tato skutečnost tak dodává významný kontext smysluplnosti celého skutkového stavu. T. T. T. se jeví jako „bílý kuň“ celé obchodní spolupráce, neboť na ni byly formálně vystavovány faktury společností JAS ČR. Zboží bylo JAS ČR bez jakýchkoliv důkazů dodáváno žalobkyni, byť formálně (dokladově) žalobkyně nezískala žádné zboží. Zároveň k platbě za zboží docházelo ze strany příbuzných jednatele žalobkyně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 154/2020).

[30] Stěžovatel v daňovém řízení předestřel ucelený soubor nepřímých důkazů, na jejichž základě není důvod pochybovat o skutečnosti, že zboží bylo dodáváno do provozovny žalobkyně a přebíral je jednatel žalobkyně. Tyto důkazy ve vzájemné souvislosti hovoří vcelku jednoznačně a závěr stěžovatele je tedy dostatečně spolehlivý. Stěžovatel tedy prokázal dodání zboží žalobkyni na základě faktur vystavených JAS ČR v roce 2014 pro osobu T. T. T. Krajský soud nesprávně hodnotil skutkový stav, neboť důkazy hodnotil izolovaně, bez přihlédnutí k jejich provázanosti a schopnosti ve svém celku dostatečně spolehlivě prokázat skutkový stav tak, jak jej popsal stěžovatel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 154/2020).

[31] Nejvyšší správní soud dále nehodnotil správnost použití pomůcek stěžovatelem, neboť krajský soud z důvodu, že dospěl k závěru o neprokázání dodání zboží společností JAS ČR žalobkyni, vůbec nepovažoval za nezbytné se otázkou správnosti použití pomůcek zabývat. V navazujícím řízení tak bude úkolem krajského soudu posoudit, zda stěžovatel dodržel předepsaný způsob pro stanovení daně žalobkyni s ohledem na skutečnosti prokázané v daňovém řízení.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. září 2022

Tomáš Foltas
předseda senátu