



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **R. K.**, zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **JUDr. Aleš Vídenský**, insolvenční správce R. K., Sokolská třída 966/22, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2019, čj. 44305/19/5300-21443-712756, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2021, čj. 25 Af 5/2020-53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2021, čj. 25 Af 5/2020-53, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**1. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobci čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 1. 2018 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen až červen 2014, současně mu uložil povinnost zaplatit penále. Správce daně neuznal uplatněný nárok na odpočet daně, protože žalobce neprokázal, že přijal plnění od dodavatelů Adamosa Diver a KF-METAL CZ tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a že přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Současně žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele METAL-FA CZ, V. R. a Z. L.. Žalovaný v odvolacím řízení potvrdil dodatečné platební výměry.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou. Krajský soud shledal žalobní námitky částečně důvodnými, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Konkrétně krajský soud přisvědčil námitkám vzneseným ve vztahu k dodávkám služeb Z. L., dodávkám zboží V. R. a dodávkám zboží od společnosti Adamosa Diver.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. **Stěžovatel** rozčlenil svou kasační stížnost na tři základní okruhy: plnění od dodavatele Adamosa Diver, plnění pro odběratele R. a plnění pro odběratele L..

[4] Ve vztahu k dodavateli Adamosa Diver má stěžovatel za to, že správce daně jednoznačně unesl své důkazní břemeno. Žalobce k prokázání plnění od uvedeného dodavatele pouze navrhl provedení svědeckých výpovědí zástupců dodavatelů a svých odběratelů. Stěžovatel poukázal na obsah výpovědi Milana Košovského, jednatele společnosti Adamosa Diver. Podle stěžovatele svědecká výpověď v žádném případě neprokázala, že žalobce fakticky přijal sporná plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti. Jediné, co z výpovědi vyplynulo, je, že mezi žalobcem a dodavatelem probíhala „nějaká“ obchodní spolupráce. S ohledem na chybějící další doklady je třeba klást požadavky na konkrétnost svědecké výpovědi jako jediného důkazního prostředku. Žalobce v daňovém ani soudním řízení blíže nekonkretizoval, jaká plnění měla být z jeho strany přijata, resp. uskutečněna. Krajský soud hodnotil svědeckou výpověď izolovaně a pominul její podstatnou část, v níž svědek uvedl, že neví, co převzal. Logicky tak ani nemohl vědět, co předával dál. Stěžovatel dále poukázal na rozpory v závěrech krajského soudu, který zhodnotil výpověď Košovského prvně jako konkrétní (body 42 a 46) a následně jako obecnou (body 54 a 55).

[5] Co se týče plnění pro odběratele R., stěžovatel namítl, že ze svědecké výpovědi tohoto odběratele opět nelze dovodit konkrétnější okolnosti – přesný předmět a rozsah spolupráce s žalobcem. Ve věci neexistovaly žádné doklady (vyjma daňových dokladů a rámcových kupních smluv) potvrzující dodání zboží. Žalobce měl plnění uskutečnit subdodavatelsky, neprokázal však ani jeho přijetí od tvrzených dodavatelů. I zde stěžovatel namítl dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud posoudil výpověď R. jako konkrétní (body 44-46), současně však považoval pochybnosti vyjádřené daňovými orgány ve vztahu k plnění pro tohoto odběratele za dostatečné (body 35 a 36).

[6] Třetí okruh námitek se vztahuje k plnění pro odběratele L.. Stěžovatel je i zde přesvědčen, že správce daně vyjádřil relevantní pochybnosti a unesl důkazní břemeno. Svědek L. vypověděl, že u něj frézářské a soustružnické práce prováděli dva muži od žalobce. Naproti tomu žalobce tvrdil, že neví, kdo práce prováděl, on sám je nezajišťoval. Rámcová smlouva přitom předpokládala, že práce zajistí žalobce. Stěžovatel k závěrům krajského soudu namítl, že neexistence dalších dokladů nebyla jedinou pochybností správce daně. Krajský soud pominul rozpory ohledně skutečností, kdo sporné práce prováděl. Žalobce ani nijak neprokázal pořízení tohoto plnění, resp. svá tvrzení o subdodavatelském provedení. Stěžovatel nerozumí tomu, co krajský soud myslel obratem „údaje od žalobce“ (např. v bodě 34 rozsudku). Pokud tímto způsobem upřednostnil ničím nepodloženou argumentaci žalobce oproti podloženým závěrům daňových orgánů, zatížil tím svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

pokračování

[7] Stěžovatel upozornil, že v okamžiku vydání výzvy k prokázání skutečností nemůže být obsah nebo okruh uvedených pochybností ve výzvě dokonale vyčerpávající. Vývoj důkazního řízení může přinést další pochybnosti.

[8] **Žalobce** zaslal ke kasační stížnosti obsáhlé vyjádření. Uvedl, že souhlasí s rozsudkem krajského soudu, což blíže rozvedl. Dále hojně citoval judikaturu tuzemských správních soudů a Soudního dvora a též odbornou literaturu. **OZNŘ** (insolvenční správce žalobce) ve svém vyjádření stručně uvedl, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je **důvodná**.

3.1 Plnění od dodavatele Adamosa Diver

[10] Společnost Adamosa Diver byla dodavatelem žalobce. Ten od ní měl kupovat polotovary pro automobilový průmysl, společnost mu dále měla zprostředkovávat zámečnické a frézařské práce pro jeho odběratele. Správci daně vznikly pochybnosti, zda plnění byla uskutečněna tak, jak bylo uvedeno v doložených daňových dokladech.

[11] Krajský soud u dodavatele Adamosa Diver hodnotil odděleně dodávky zboží a služeb. Shledal přitom, že stěžovatel dospěl k nesprávným závěrům, co se týče hodnocení výpovědi Koškovského ve vztahu k dodávkám zboží. Podle krajského soudu byla tato výpověď konkrétní. Žalobce a Koškovský se shodují v otázkách: kde, s kým, jakým způsobem bylo jednáno a odkud, kam, jak a co bylo přepravováno. Neshodují se toliko v tom, jak bylo za dodávky placeno. Výpověď svědka Koškovského lze proto považovat za průkaznou.

[12] Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce následně dostatečně neprokázal okolnosti předmětu a rozsahu jednotlivých dodávek zboží. Výpověď Koškovského nebyla způsobila vyvrátit pochybnosti správce daně. Stěžovatel zdůraznil, že svědek ani nevěděl, co převzal.

[13] Podle uvedeného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[14] Žalobce předložil správci daně faktury a dodací listy potvrzující dodání zboží, dále pak výdajové pokladní doklady a rámcovou smlouvu uzavřenou mezi ním a společností Adamosa Diver obsahující ujednání k dodávkám zboží. K prokázání tvrzení žalobce byl vyslechnut Milan Koškovský, tehdejší jednatel společnosti Adamosa Diver.

[15] V této věci je sporné hodnocení výpovědi svědka Koškovského. Ten při výslechu dne 21. 9. 2016 sdělil, že obchodní činnost za společnost vykonával pouze on. Společnost nevlastnila žádná vozidla, na ústní dohodu využívala skladové prostory v Nížkovcích (byl to benefit od tehdejšího zaměstnavatele svědka), zaměstnance neměla. Svědek uvedl, že předmětem obchodování s žalobcem byly „nějaké komponenty do automobilového průmyslu

pro další zpracování, pak tam bylo zajišťování nějaké strojní výroby (frézování, obrábění, ohýbání). Víc si neuvědomuji“. Následně konkrétně ke zboží upřesnil, že se jednalo o „*bliníkové válečky, součástky kovového a nekovového materiálu pro další zpracování. Zřejmě komponent do další výroby. Nevím konkrétně, nejsem strojař“.* O spolupráci s žalobcem podepsal „*něco jako rámcovou smlouvu“.* Ze svých dodavatelů si pamatoval společnost ILOCRAM. Žalobce si pro zboží většinou přijel sám do Nížkovic. Objednávky byly činěny telefonicky, příp. e-mailem. Svědek si nepamatoval, jak probíhaly úhrady za zboží, ani jaké procento bylo placeno v hotovosti a jaké bezhotovostně. K předávání hotovosti uvedl, že probíhalo většinou v Ostravě, „*výjimečně to měl Roman s sebou. Znali jsme se důvěrně. Nebyl problém předat zboží a přijet si do Ostravy pro peníze. Někdy v hospodě, někdy doma, nepamatuji se“.*

[16] NSS z výpovědi žalobce ze dne 9. 12. 2015 ověřil, že se v podstatných okolnostech obchodního případu (způsob objednání zboží, jeho převzetí, předmět objednávek, platba v hotovosti) opravdu shoduje s výše uvedenými tvrzeními Koškovského. Co se týče způsobu platby za dodané zboží, krajský soud upozornil na částečnou nesrovnalost ve výpovědích. Koškovský nejdříve uvedl, že si nevzpomíná, jaké procento dodávek zboží bylo hrazeno v hotovosti a jaké bezhotovostně. Následně však popsal postup při úhradě v hotovosti. Žalobce sdělil, že platba za zboží probíhala pouze hotovostně, což doložil výdajovými pokladními doklady.

[17] Za této situace se NSS ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že výpověď svědka Koškovského byla dostatečně konkrétní. NSS nesdílí názor stěžovatele, že svědek nevěděl, co konkrétně bylo předmětem plnění a k čemu bylo určeno.

[18] Odlišná je ale otázka, zda je výpověď Koškovského způsobilá vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud totiž současně připustil (bod 28 napadeného rozsudku), že doložené daňové doklady nelze považovat za zcela věrohodné. Tento závěr učinil s ohledem na zjištění daňových orgánů, že čísla daňových dokladů se neshodují s čísly těchto dokladů uvedených na výdajových pokladních dokladech a že daňové doklady byly vystaveny v jiném účetním programu (POHODA) než v tom, který žalobce uvedl, že k tomuto účelu používá (Premier systém). Z napadeného rozsudku nevyplývá, jaký vliv má odlišné hodnocení výpovědi Koškovského (oproti hodnocení daňovými orgány) na celkové posouzení dodávek zboží ze strany Adamosa Diver – tedy zda lze z důvodu rozdílného posouzení této výpovědi považovat závěr daňových orgánů, že ve věci nebylo dostatečně a věrohodně prokázáno, že žalobce fakticky přijal sporná plnění od tvrzeného dodavatele a zda je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, za nesprávná, a proto je důvodné rozhodnutí stěžovatele zrušit.

[19] Podle NSS bylo záhodno, aby krajský soud v této souvislosti přihlédl i k dalším dílčím závěrům, které správce daně učinil ve vztahu k celkovému posouzení důkazních prostředků (především str. 10-12 zprávy o daňové kontrole), jež měly prokázat dodávky zboží od společnosti Adamosa Diver. NSS připomíná, že důkazy nelze hodnotit pouze izolovaně, ale především též v jejich vzájemné souvislosti, což logicky vyplývá i ze způsobu hodnocení důkazních prostředků daňovými orgány (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS, či nedávný rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2023, čj. 7 Afs 165/2022-46, bod 61).

[20] NSS dodává, že v této části rozsudku krajského soudu nespatřuje nepřezkoumatelnost. Odlišné závěry z výpovědi Koškovského krajský soud učinil ve vztahu

pokračování

k posouzení různých plnění – nejdříve dodávky zboží, poté dodávky služeb (viz bod 39 rozsudku).

3.2 Plnění pro odběratele Rozu

[21] Ze spisu plyne, že dodávky zboží od společnosti Adamosa Diver žalobce dále prodával svému odběrateli R.. Správce daně pojal s ohledem na výše uvedené výtky vůči dodavateli Adamosa Diver pochybnosti i ve vztahu k faktickému uskutečnění tohoto plnění. Výpověď R. jeho pochybnosti neodstranila. Shodně stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že výpověď svědka považuje za nekonkrétní a spolupráce s žalobcem byla potvrzena pouze obecně (bod 34).

[22] Krajský soud zaujal k hodnocení výpovědi R. odlišný postoj. V bodě 46 napadeného rozsudku uvedl, že tato výpověď je konkrétní a nerozporná s žádnou skutečností zjištěnou z jiných důkazů. Dodal, že „*jediný rozpor stran toho, že je zboží na kila, a ne na kusy, nezpochybňuje podle krajského soudu, že plnění proběhlo, když na dokladech je uveden počet kusů, ovšem s přesností na stovky tisíc, a lze tedy připustit, že se množství určovalo podle váhy, nikoliv mechanickým přepočtem, když vážení je za tohoto stavu jediný rozumný způsob, jak zjistit, jestli je dodávka kompletní*“. Podle krajského soudu tedy bylo plnění prokázáno.

[23] Krajský soud se zabýval plněním pro odběratele R. též v bodech 35-36 svého rozsudku. S odkazem na zjištěné skutečnosti (mj. i z výpovědi odběratele) daňovými orgány k tomuto plnění uzavřel, že ve věci byly prokázány důvodné pochybnosti o správnosti či věrohodnosti předložených dokladů. Výslovně pak připustil, že „*rozpor v jednotkách dodání (na kusy/na kilogramy) je skutečností způsobilou vyvrátit průkaznost těchto dokladů*“.

[24] NSS tedy musí dát za pravdu stěžovateli, že rozsudek krajského soudu je v popsané části vnitřně rozporný. Krajský soud na jednu stranu shledává plnění pro odběratele R. za prokázané, na druhou stranu uvádí, že pochybnosti daňových orgánů ohledně uskutečnění tohoto plnění jsou důvodné. Z napadeného rozsudku proto není zřejmé, jaký názor krajský soud nakonec zaujal ke spornému plnění pro odběratele R., resp. jeho názor není jednotný. Tento vnitřní rozpor v odůvodnění působí částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a je tedy dalším důvodem, proč jej NSS ruší (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-76, nebo rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2023, čj. 1 Afs 198/2022-78).

[25] Zdejší soud tak nemohl posoudit námitku týkající se prokázání plnění pro odběratele R.. Současně NSS i zde upozorňuje, že výpověď R. je jedním z důkazních prostředků, jenž má dopomoci vytvořit ucelený obraz o obchodních praktikách žalobce, a proto jej nelze při posouzení konkrétního obchodního případu hodnotit izolovaně od ostatních zjištěných skutečností.

3.3 Plnění pro odběratele L.

[26] NSS se zabýval i třetím okruhem kasačních námitek.

[27] Žalobce měl dodávat L. frézařské a soustružnické práce. Správce daně nabyt pochybnosti o faktickém uskutečnění tohoto plnění. Krajský soud se tímto plněním zabýval opět na vícero místech svého rozsudku. V bodě 34 shrnul, že chybějící další doklady krom

daňových dokladů a rámcové kupní smlouvy nejsou samy o sobě způsobilé zpochybnit účetnictví žalobce. Současně se shoduje výpověď od žalobce i svědka L. v tom, že „*práce byly provedeny, o jaký druh prací se jednalo, i že je žalobce svědku L. poskytl formou subdodávky, o čemž však svědek L. nevěděl*“. Krajský soud tedy v citovaném bodě uzavřel, že skutečnosti, na nichž správce daně vystavěl své pochybnosti ohledně plnění pro odběratele L., nejsou schopny ovlivnit věrohodnost, úplnost, správnost a průkaznost účetnictví žalobce.

[28] V bodech 52-55 napadeného rozsudku krajský soud popsal, že frézařské a soustružnické práce měl žalobce dodávat L. prostřednictvím společnosti Adamosa Diver. Pro potvrzení těchto skutečností byli vyslechnuti žalobce, L. i Košovský (tehdejší jednatel uvedené společnosti). Z výpovědí vyplynulo, že práce prováděli dva muži, žalobce je neznal, pouze práce přefakturoval odběrateli, Košovskému platil v hotovosti. Stejně tak Košovský vypověděl, že tyto služby jen zprostředkoval. Daňové orgány s ohledem na popsané okolnosti a obecnost výpovědí nepovažovaly přijetí plnění od společnosti Adamosa Diver pro žalobce za prokázané. Krajský soud se s tímto hodnocením ztotožnil.

[29] V bodě 56 pak krajský soud ve vztahu k výpovědi odběratele L. zopakoval, že daňové orgány podle něj neprokázaly důvodné pochybnosti o účetnictví žalobce, jenž tedy doložil faktickou realizaci prací již předloženými doklady. Krajský soud pouze pro úplnost dodal, že svědek L. vypovídal o obchodním případě konkrétně a podrobně.

[30] Stěžovatel je přesvědčen, že žalobce nijak nevyvrátil pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění pro odběratele L.. Zdůraznil, že žalobce nevěděl, kdo tyto práce prováděl, ani nesdělil konkrétní rozsah plnění.

[31] NSS uvádí, že žalobce k prokázání plnění pro odběratele L. doložil faktury (které sloužily zároveň jako dodací listy), jim odpovídající příjmové pokladní doklady a dvě rámcové smlouvy na budoucí poskytování služeb (pro rok 2014 a 2015). Při výslechu žalobce vypověděl, že se jednalo o práce pro automobilový průmysl, „*konkrétně nevím. Kde byly provedeny a kdo je provedl také nevím*“. Košovský mu vystavil fakturu a žalobce ji následně vystavil L.. V reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobce dále uvedl, že služby nakoupil a přeprodal, „*prováděné práce na strojích vykonávali lidé, které asi dodala Adamosa Diver nebo někdo jiný. Není pravda, že jsem to byl já, kdo zajišťoval práce*“. Košovský k dodávkám prací při výpovědi uvedl, že se jednalo o „*klasický přeprodej v rámci kooperace*“. Sám nevěděl, kdo konkrétně je provedl ani o jaké konkrétní služby se jednalo (kde, prostřednictvím čeho, na jakém předmětu).

[32] Svědek L. vypověděl, že předmětem spolupráce s žalobcem byly soustružnické a frézařské práce (trny, držák trnu, hubice, razníky). Sám tyto služby poskytuje a zároveň vyrábí. Služby prováděli dva pracovníci, vždy ti samí. Jména si nepamatoval, nebýval u toho přítomen. Pracovali u svědka v jeho dílně, ten si na konci dne převzal zhotovenou práci. Objednávky byly činěny ústně a placeny hotovostně.

[33] NSS nemůže souhlasit s názorem krajského soudu, že plnění pro odběratele L. lze považovat za dostatečně prokázané. Jeho výpověď sice je konkrétní, co se místa a předmětu plnění týče, žádný ze svědků však nebyl schopen uvést, kdo konkrétně práce prováděl. Žalobce (dodavatel) ani jednatel společnosti Adamosa Diver (subdodavatel) neměli o předmětu plnění, místě, kde bylo uskutečněno, ani kým byl uskutečněno, žádné povědomí. Předložené listiny prokázaly pouze formální stránku zdanitelného plnění, to však pro prokázání nároku na odpočet daně nepostačuje. Žádoucí je též prokázat, že se plnění

pokračování

fakticky uskutečnilo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, či ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103). Žalobce byl smluvně vázán k poskytnutí posuzovaných prací, byl to tak právě on, kdo odpovídal za jejich řádné a včasné poskytnutí.

[34] NSS dodává, že nespatřuje důvod, proč by měl shledat závěry krajského soudu ve vztahu k odběrateli L. nepřezkoumatelnými. Krajský soud srozumitelně vysvětlil, proč považuje plnění pro odběratele L. za prokázané. Z jeho zdůvodnění je zjevné, že vycházel z předložených listin a výpovědí svědků (tj. žalobce, L. a Koškovského). Co se týče výzev k prokázání skutečností, pak již krajský soud uvedl (body 16 a 17), že je pokládá za jednoznačné a dostatečné.

[35] Závěrem NSS poznamenává, že krajský soud řízení zatížil také procesní vadou. K výzvě krajského soudu stěžovatel ve vyjádření k žalobě ze dne 12. 3. 2020 výslovně uvedl, byť po lhůtě stanovené krajským soudem, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání. NSS přitom již opakovaně vyslovil, že právo účastníka řízení trvat na nařízení jednání nezanikne uplynutím lhůty dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Pokud účastník vyjádří svůj nesouhlas s rozhodnutím bez jednání po uplynutí dané lhůty (avšak do okamžiku rozhodnutí o žalobě) musí soud jeho procesní návrh respektovat a jednání nařídit (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Azs 216/2005-50, ze dne 2. 9. 2011, čj. 8 Aps 2/2011-116, či ze dne 27. 1. 2014, čj. 8 Afs 35/2013-46). Krajský soud však přesto rozhodl bez jednání.

4. Závěr a náklady řízení

[36] Ze všech shora uvedených důvodů NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu