



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **PALEKO CZ, s. r. o.**, se sídlem U Pekařky 314/1, Praha 8, zast. Mgr. Veronikou Holou, advokátkou se sídlem Pražská 140, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2020, č. j. 23961/20/5300-21442-712715, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2022, č. j. 6 Af 26/2020-35,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2022, č. j. 6 Af 26/2020-35, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Hlavním předmětem činnosti žalobkyně je prodej a oprava dřevěných palet. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 17. 9. 2018 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 249 060 Kč. Žalobkyně totiž nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr. Ztotožnil se s názorem správce daně, podle něhož žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel – společnost BASIC STAV COMPANY s.r.o. (dále jen „Basic Stav“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle městského soudu se závěr daňových orgánů neváže pouze k osobě deklarovaného dodavatele, ale k tomu, zda

se zdanitelné plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Tento závěr však podle městského soudu prozatím nemůže obstát. Žalovaný totiž nedostatečně vyhodnotil výslechy svědků H. a P., které proběhly v odvolacím řízení, resp. je nesprávně označil za nevěrohodné. Městský soud upozornil i na časový odstup mezi výslechy a rozhodnými událostmi. K námitce týkající se neprovedených důkazů městský soud uvedl, že důkazní situace bude muset být v novém řízení přehodnocena. K přenosu důkazního břemene městský soud uvedl, že daňové orgány budou v dalším řízení dále dokazovat, a proto bude třeba nově posoudit důkazní rovinu a důkazní povinnosti. Z důvodu nesouhlasu s hodnocením dokazování ze strany žalovaného shledal i tento žalobní bod důvodným.

[3] Městský soud také naznal, že se ve věci neuplatní závěry rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*; při novém posouzení věci však může být situace odlišná.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[4] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. Rozsudek označil za nepřezkoumatelný a nezákonný. Městský soud zpochybnil faktické uskutečnění plnění, ačkoli daňové orgány měly pochybnost pouze o deklarovaném dodavateli. Z toho městský soud dovodil, že stěžovatel nesprávně hodnotil důkazy. Správce daně podle stěžovatele unesl důkazní břemeno ohledně pochybností, zda údaje na účetních dokladech odpovídají skutečnosti, žalobkyně však tyto pochybnosti nerozptýlila. Stěžovatel hodnotil, zda mohla žalobkyně svědeckými výpověďmi prokázat, že přijala plnění od deklarovaného dodavatele. Městský soud pominul, že svědci podle svých výpovědí nemohli vědět, kdo byl dodavatelem. Pokud žalobkyně navrhla svědky, kteří neznali rozhodné skutečnosti, neunesla důkazní břemeno.

[5] Podle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný v části týkající se důkazního břemene na straně žalobkyně. Z rozsudku není patrné, zda správce daně řádně sdělil své pochybnosti, důkazní břemeno tedy tížilo žalobkyni a stěžovatel pochybil až při hodnocení svědeckých výpovědí, nebo zda správce daně žalobkyni kvalifikovaně nesdělil své pochybnosti a důkazní břemeno jí tedy netížilo. Nepřezkoumatelné jsou i závěry ohledně judikaturní linie *Kemwater ProChemie*. Městský soud sice naznal, že stěžovatelovy právní závěry ob stojí, současně však uvedl, že v dalším řízení je třeba tuto judikaturu zohlednit. S ohledem na ustálené tvrzení žalobkyně o jediném deklarovaném dodavateli to však podle stěžovatele není namístě.

[6] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s městským soudem. Stěžovatel hodnotil svědecké výpovědi v rozporu s jejich obsahem a vyzdvihl skutečnosti, které pro něj byly příznivé. Výzvy správce daně i jeho závěry byly neurčité. Správce daně navíc kvalifikovaně nesdělil důvod svých pochybností. Žalobkyni nelze klást k tíži okolnosti plynoucí z vnitřních poměrů jiného daňového subjektu ani neplnění jeho daňových povinností.

[7] Stěžovatel v replice zopakoval, že pochybnosti přetrvávají jen o deklarovaném dodavateli. Správce daně sice formuloval výzvy širěji, ale některé pochybnosti žalobkyně

pokračování

rozptýlila. Zjištění týkající se společnosti Basic Stav nebyla žalobkyni kladena k tíži, pouze vyvolala pochybnosti o skutečném přijetí zdanitelných plnění od tohoto dodavatele.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

III. 1. (Ne)přezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[9] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Z odůvodnění rozsudku krajského (městského) soudu jako celku musí být jasný názor soudu na podstatné aspekty rozhodované věci. Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nepůsobí samy o sobě nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

[10] Podle stěžovatele není z rozsudku městského soudu patrné, zda v daňovém řízení došlo k pochybení až při hodnocení svědeckých výpovědí, nebo zda správce daně řádně nepředestřel své pochybnosti, a tedy důkazní břemeno nemohlo tížit žalobkyni.

[11] Podle NSS z odůvodnění napadeného rozsudku plyne, že důvodem, proč městský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí, bylo nesprávné hodnocení výpovědí svědků H. a P. Pokud jde o bod 22 napadeného rozsudku, městský soud zde uvedl, že v daňovém řízení bude probíhat další dokazování a v návaznosti na nové vyhodnocení svědeckých výpovědí je možné, že se přehodnotí i otázka důkazního břemene. Pokud by totiž z nového hodnocení vyplynulo, kdo byl deklarovaným dodavatelem, mohla by žalobkyně své důkazní břemeno unést. Byť se mohl městský soud vyjádřit precizněji, míří tento závěr podle NSS do dalšího řízení před daňovými orgány a s ním spojeného dokazování. Kasační soud toto vyjádření nevnímá tak, že městský soud považoval za problematickou otázku důkazního břemene v dosavadním řízení.

[12] Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný ani v části, v níž pojednává o judikатурní linii ve věci *Kemwater ProChemie*. Jelikož městský soud dospěl k závěru, že sporná není pouze osoba deklarovaného dodavatele, ale i faktické poskytnutí plnění, uvedl, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* by se v takovém případě nepoužila. Současně stěžovatele upozornil, aby v dalším řízení tuto judikaturní linii zohlednil. Ač městský soud svou úvahu blíže nerozvinul, zjevně směřoval k tomu, že na základě nového dokazování může nastat situace, že zůstane nejasná pouze osoba deklarovaného dodavatele, a mohlo by být teoreticky namísto judikaturní linii ve věci *Kemwater ProChemie* zohlednit např. při formulaci výzev k prokázání skutečností.

[13] NSS uzavírá, že byť mohla být argumentace městského soudu lépe strukturovaná a přehlednější, lze z rozsudku seznat důvod zrušení stěžovatelova rozhodnutí. Napadený rozsudek je tedy přezkoumatelný.

III. 2 Hodnocení svědeckých výpovědí v odvolacím řízení

[14] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[15] Podle § 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.*

[16] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[17] Jak již NSS uvedl, městský soud zrušil napadené rozhodnutí, neboť stěžovatel podle něj pochybil při hodnocení výpovědí svědků H. a P. (bod 30 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel podle městského soudu neposoudil podstatný obsah svědeckých výpovědí, řádně jej nezhodnotil a neporovnal se zjištěními z ostatních provedených důkazů.

[18] Podle stěžovatele je tento závěr městského soudu nesprávný. Městský soud nezohlednil, že správce daně výzvou ze dne 21. 9. 2017 žalobkyni kvalifikovaně sdělil své pochybnosti. Ta pak měla unést své důkazní břemeno a prokázat, že přijala zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele – společnosti Basic Stav. K tomu žalobkyně navrhla pouze výsledky svědků. Ani ti však podle stěžovatele nerozptýlili pochybnosti o tom, zda plnění poskytl právě deklarovaný dodavatel.

[19] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. V něm objasnil, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[20] V posuzované věci správce daně zjistil, že deklarovaný dodavatel žalobkyně, společnost Basic Stav, ve lhůtě nepodala kontrolní hlášení. Žalobkyně k telefonickému dotazu správce daně předložila e-mailem doklady ke sporným plněním. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, že se plnění od společnosti Basic Stav uskutečnila tak, jak žalobkyně tvrdila.

[21] Správce daně tyto pochybnosti formuloval ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 9. 2017. Uvedl, že z veřejně dostupných zdrojů nebylo možné zjistit, jakou činností se společnost Basic Stav zabývala. Podle živnostenského rejstříku neměla provozovnu ani internetové stránky a od března 2016 byl jejím jednatelem pan Luzan s bydlištěm na Ukrajině. Společnost Basic Stav neměla zaměstnance, řádně neplnila své daňové povinnosti,

pokračování

měla nedoplatky na daních a dne 22. 8. 2017 se stala nespolehlivým plátcem. Kontrolní hlášení za nyní posuzované zdaňovací období podala dodatečně tentýž den, kdy správce daně kontaktoval žalobkyni; navíc společnost Basic Stav vykazala v daňovém přiznání údaje pouze na řádku č. 1 (plnění, které mělo být poskytnuto žalobkyni). NSS v obecné rovině souhlasí se stěžovatelkou, že daňovému subjektu nelze klást k tíži nekontaktnost jeho deklarovaného dodavatele. Výše předestřené okolnosti však mohly přispět k pochybnostem správce daně (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 49). Lze uzavřít, že správce daně výzvou ze dne 21. 9. 2017 unesl své důkazní břemeno ohledně předestřené skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů.

[22] Poté, co správce daně kvalifikovaně sdělil své pochybnosti, byla žalobkyně povinna v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu své důkazní břemeno unést jinak než formálními daňovými doklady. Měla tedy prokázat, že se sporné obchodní případy skutečně odehrály tak, jak tvrdila. Takový postup je v daňovém řízení standardní. Je v zájmu daňových subjektů uplatňujících nárok na odpočet DPH, aby byly schopny k výzvě správce daně rozhodné skutečnosti prokázat i jinak než jen formálními doklady.

[23] Žalobkyně na výzvu správce daně reagovala přípisem, v němž uvedla, že spolupráce začala telefonickým hovorem od společnosti Basic Stav. Vyjma dodávky palet měla tato společnost pro žalobkyni po dobu tří měsíců na základě smlouvy o dílo provádět kompletaci palet, jejich rozřez a třídění. Žalobkyně k tomu doložila smlouvu o dílo, dodací listy a účtenky za hotovost, kterou přijala společnost Basic Stav.

[24] Pochybnosti správce daně přetrvávaly i po této reakci ze strany žalobkyně. Smlouva o dílo se totiž nevztahovala ke sporným daňovým dokladům, ale k souvisejícím činnostem, které však podle vyjádření žalobkyně v posuzovaném zdaňovacím období již neprobíhaly. Dodací listy byly bez číselného označení a jejich data neodpovídala datům uskutečnění zdanitelných plnění uvedeným na daňových dokladech. Dne 27. 4. 2018 zaslal správce daně žalobkyni druhou výzvu k prokázání skutečností, na kterou žalobkyně reagovala přípisem. V něm uvedla, že dostala svým povinností a důkazní břemeno nyní spočívá na správci daně. Odkázala na doložené účtenky a popsala komunikaci s dodavatelem Basic Stav, průběh dopravy a placení jednotlivých dodávek.

[25] Správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2018 žalobkyni upozornil na to, že ve světle zjištění, která učinil bez její součinnosti a týkala se společnosti Basic Stav, nemá za prokázané, že se plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně deklarovala. Deklarovaný dodavatel měl sídlo na virtuální adrese bez označení a provozovnu v rodinném domě bez výrobních a skladovacích prostor. V roce 2016 se jediným společníkem a jednatelem stal ukrajinský občan bez pobytového oprávnění v České republice. Při této příležitosti společnost změnila firmu. Spolupráci se společností Basic Stav žalobkyně podle svého tvrzení započala již před popisovanými změnami, původní firmu však nezmínila. Společnost Basic Stav neměla zaměstnance a nenahlásila bankovní účet používaný k ekonomické činnosti.

[26] NSS souhlasí se stěžovatelem, že žalobkyně kromě formálních dokladů nedoložila nic, čím by prokázala dodání plnění deklarovaným dodavatelem. Dodací listy nebyly

číslovány a jejich data nesouhlasila s daty uskutečnění zdanitelných plnění na fakturách. Nebylo zřejmé, kdy mělo dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Na dokladech nebylo uvedeno datum dodání. Lze se tedy pouze domnívat, že dodací listy souvisí se spornými plněními. Žalobkyně nebyla schopna uvést, kdo dodací listy vystavil. Platby podle jejího tvrzení probíhaly v hotovosti. Žalobkyně předložila účtenky vystavené společnosti Basic Stav. Neoznačila však osobu, která hotovost přebírala, na jisto nebylo postaveno ani místo předání. Jednotlivé účtenky nebylo možné spárovat s fakturami. Jsou tak pouze formálním dokladem toho, že společnost Basic Stav obdržela na nich uvedenou hotovost.

[27] Později žalobkyně navrhla výslechy svědků – pana Kocůrka (jednatele žalobkyně), pana H. (finančního ředitele žalobkyně) a pana P. (vedoucího provozu a oprav žalobkyně). Správce daně těmito důkazními návrhy nevyhověl. Stěžovatel v odvolacím řízení souhlasil s postupem správce daně ohledně neprovedení výslechu jednatele žalobkyně pana Kocůrka jako svědka (proti tomuto závěru se žalobkyně dále nebránila). V odvolacím řízení však nařídil doplnit výslechy svědků H. a P. Právě způsob, jak stěžovatel hodnotil tyto svědecké výpovědi, byl důvodem, proč městský soud zrušil jeho rozhodnutí. Stěžovatel tvrdí, že městský soud vadně posoudil zjištěný skutkový stav, přijal nesprávné závěry ohledně provedených důkazů a ignoroval princip rozložení důkazního břemene.

[28] Pokud tedy jde o otázku důkazního břemene, NSS shrnuje, že správce daně kvalifikovaně vyjevil, v čem spočívají pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, které žalobkyně uplatnila. Žalobkyně byla proto povinna prokázat uskutečnění sporných zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem jinak než předloženými formálními důkazy. NSS musí korigovat názor městského soudu, který přisvědčil námitce vady řízení spočívající v nesprávném posouzení rozložení důkazního břemene (byť tento závěr odůvodnil pouze návazností na důvodnost žalobního bodu týkajícího se pochybení při hodnocení důkazů). Jak plyne z výše uvedeného, stěžovatel unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu. Nepožadoval tak po žalobkyni prokázat nic nad rámec jí stanoveného důkazního břemene. Vytýkaného pochybení se proto stěžovatel nedopustil. Jak již bylo uvedeno v předchozím bodě, městský soud zrušení napadeného rozhodnutí odůvodnil především nesprávným hodnocením důkazů ze strany stěžovatele. NSS níže vysvětlí, proč nesouhlasí ani s tímto posouzením.

[29] Podle rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, musí správce daně daňovému subjektu umožnit, aby prokázal rozhodné skutečnosti. Správce daně by tedy měl daňový subjekt vyrozumět o tom, které rozhodné skutečnosti má za prokázané a které ne, a sdělit mu, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Musí též ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli. Smyslem a účelem důkazního řízení je zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné.

[30] Stěžovatel v bodě 30 napadeného rozhodnutí hodnotil výpovědi svědků H. a P. Oba svědci potvrdili, že žalobkyně v rozhodném období nakupovala palety od společnosti Basic Stav. Z odpovědí na další otázky však vyplývá, že o této obchodní spolupráci neměli žádné další informace. Nevěděli, jak byla spolupráce sjednána, neznali osoby jednající za společnost

pokračování

Basic Stav, neměli informace o sjednání a zajištění přepravy. Pan P. také uvedl, že nebyly vedeny záznamy o vozidlech přijíždějících do areálu žalobkyně.

[31] Stěžovatel uzavřel, že svědeckými výpověďmi nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti. Nevyšlo ani najevo, že by mohly existovat jiné důkazní prostředky než ty, které již byly známy z předchozího průběhu daňového řízení. Městský soud však považoval závěry přijaté z výsledku obou svědků za obecné a nedostatečné ke zpochybnění zdanitelných plnění a ostatních důkazů. NSS s tímto závěrem nesouhlasí. Uskutečnění zdanitelných plnění a jejich rozsah totiž zpochybněno nebylo. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí nic takového netvrdil a posuzoval důkazní návrhy právě ve vztahu k osobě deklarovaného dodavatele. Je sice pravda, že výzvy byly formulovány široce, ale žalobkyni se v průběhu daňového řízení podařilo některé pochybnosti odstranit. Nadále tak přetrvávaly pochybnosti pouze ohledně deklarovaného dodavatele a použití zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobkyně.

[32] Jak již NSS uvedl výše, daňové orgány unesly důkazní břemeno ohledně pochybností, že se sporná plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně tvrdila. Žalobkyně tedy byla povinna prokázat, že tato plnění dodal deklarovaný dodavatel (a že je použila ke své ekonomické činnosti). Měla tak učinit jinak než formálními doklady, neboť právě jejich správnost a věrohodnost správce daně kvalifikovaně zpochybnil. Žalobkyně navrhla vyslechnout svědky. I když tyto důkazní návrhy formulovala značně obecně, stěžovatel v odvolacím řízení nechal provést výsledky dvou svědků – finančního ředitele a vedoucího provozu. Při jejich hodnocení však dospěl k závěru, že ani svědecké výpovědi nepotvrdily, kdo byl skutečným dodavatelem, neboť svědci neměli ke zpochybněným transakcím bližší informace.

[33] Na to městský soud uvedl, že není zřejmé, proč by nevědomost o navázání obchodní spolupráce a konkrétních telefonických objednávkách měla zpochybnovat to, že svědek H. potvrdil, že zboží bylo objednáváno a předával hotovost řidičům. Takový závěr však stěžovatel nepřijal. Stěžovatel zpochybnil, že žalobkyně přijala plnění právě od společnosti Basic Stav. Své pochybnosti ohledně dokladů za přijatou hotovost formuloval správce daně na s. 11 platebního výměru (srov. také bod [26] tohoto rozsudku). Tyto závěry lze aplikovat i na hodnocení výpovědi svědka P. Názor městského soudu na hodnocení svědeckých výpovědí proto podle NSS nemůže obstát. Městský soud se mylí také v tom, že nevědomost svědků o některých skutečnostech byla zohledněna v rámci hodnocení věrohodnosti svědeckých výpovědí. Sníženou důvěryhodnost stěžovatel spatřoval v ekonomické zainteresovanosti svědků, kteří jsou zaměstnanci žalobkyně; navíc byl tento argument spíše podpůrný. NSS obecně souhlasí s městským soudem, že si svědci nemusejí s časovým odstupem pamatovat všechny skutečnosti, nebo o nich nemuseli vědět. To však není okolnost, která by měla jít k tíži daňových orgánů. Lze proto uzavřít, že stěžovatel při hodnocení výpovědí svědků H. a P. nepochybil. Stěžejní v rámci hodnocení jejich svědeckých výpovědí byl závěr, že nemohly prokázat, že dodavatelem skutečně byla Basic Stav. Vyslechnutí svědci totiž o skutečném dodavateli nic podstatného nevěděli.

[34] Další relevantní důkazy k prokázání deklarovaného dodavatele žalobkyně nenavrhla. NSS pro úplnost dodává, že žalobkyně po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení navrhovala k důkazu spisovou dokumentaci společnosti Basic Stav vztahující se

k posuzovanému plnění a s ní související komunikaci se správcem daně. Stěžovatel tento návrh označil v bodě 41 napadeného rozhodnutí za nadbytečný, neboť správce daně již v průběhu daňového řízení zjišťoval rozhodné skutečnosti o této společnosti, zanesl je do spisového materiálu a řádně je vyhodnotil.

[35] NSS shrnuje, že předložení hodnověrných důkazů způsobilých prokázat uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem je odpovědností daňového subjektu. Jak správně upozornil stěžovatel, daňový subjekt má dbát na to, aby vytvořil spolehlivou auditní stopu jednotlivých plnění (např. opatřením dalších dokumentů či důkazů). Žalobkyně však nepředložila žádnou smlouvu (ač v žalobě tvrdí něco jiného, smlouva o dílo se ke sporným plněním nevztahovala), objednávky či jejich potvrzení. Nebyla schopna doložit ani telefonický či alespoň e-mailový kontakt, ačkoli tvrdila, že objednávky probíhaly telefonicky; neuvedla ani, kdo ji s nabídkou kontaktoval. Dále nepředložila ani ceníky, skladovou evidenci nebo jiné doklady, neevidovala, kdo a jakým vozidlem zboží přivážel, a z jejich vyjádření nebylo ani jasné, kdo přepravu vlastně prováděl. Pochybnosti panovaly i ohledně dokladů, které předložila (viz bod 26 tohoto rozsudku).

[36] Pochybnosti daňových orgánů nerozptýlily ani svědecké výpovědi, které nepřinesly relevantní poznatky o dodavateli sporných plnění. Závěr městského soudu, podle něhož stěžovatel nesprávně hodnotil svědecké výpovědi, proto neobstojí. Za této situace nemůže být správný ani názor městského soudu týkající se nepřípustného „přenesení“ důkazního břemene, neboť důvodnost této námitky konstatoval městský soud pouze s ohledem na důvodnost námitky týkající se pochybení stěžovatele při hodnocení svědeckých výpovědí.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Kasační stížnost je důvodná, a proto NSS zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věty první s. ř. s.). V souladu se závazným právním názorem NSS vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) městský soud znovu posoudí důvodnost žalobních bodů. Také zohlední případný dopad judikaturní linie ve věci *Kemwater ProChemie* na posuzovanou věc.

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

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

V Brně dne 25. dubna 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu