

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **T. S.**, zast. společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18321/16/5300-21441-711898, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, č. j. 22 Af 57/2016 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč k rukám zástupce žalobce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebními výměry Finančního úřadu v Hlučíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 10. 4. 2012 č. j. 45808/12/385970803042, č. j. 45821/12/385970803042, č. j. 45826/12/385970803042, č. j. 45828/12/385970803042, č. j. 45832/12/385970803042, č. j. 45837/12/385970803042 a č. j. 45843/12/385970803042, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2007 a leden, březen, duben, červen, srpen a prosinec 2008. Finanční ředitelství v Ostravě nejprve rozhodlo v roce 2012 o zamítnutí odvolání proti těmto platebním výměrům, jeho rozhodnutí však byla zrušena rozsudky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 16. 4. 2015, č. j. 22 Af 19/2013 - 48, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 22 Af 18/2013 - 57. Odvolací finanční ředitelství následně vydalo rozhodnutí ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18321/16/5300-21441-711898, kterým odvolání proti všem výše uvedeným platebním výměrům ze dne 10. 4. 2012 zamítlo, pouze změnilo údaje v části týkající se bankovního spojení pro zaplacení daně.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, které krajský soud vyhověl výše označeným rozsudkem ze dne 17. 5. 2018, rozhodnutí žalovaného opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud nejprve připomněl, že ve svém prvním zrušujícím rozsudku vytkl žalovanému, že neprovedl ve spolupráci se slovenskými orgány výslechy některých svědků, kteří byli předtím vyslechnuti v souvisejícím trestním řízení. Nyní se krajský soud ztotožnil se žalovaným v tom, že k výslechu navrženého svědka M. K. nedošlo z objektivních důvodů, neboť bylo prokázáno, že se zdržuje mimo Slovenskou republiku a místo jeho pobytu není známo. Dále se krajský soud ztotožnil se žalovaným v tom, že svědecká výpověď T. Y., která měla vyjasnit pochybnosti o daňových dokladech vystavených firmou TARA Cosmopolitan s.r.o. za reklamní služby údajně poskytované žalobci, byla velmi obecná a neobsahovala konkrétní detaily spolupráce této společnosti a svědka s žalobcem. Svědek nebyl schopen jakkoliv se vyjádřit k vlastní obchodní činnosti, přiblížit, jakým způsobem uzavíral obchodní vztahy, pouze vyjádřil souhlas s obsahem předložených listin. Tato svědecká výpověď ani podle krajského soudu neobsahovala žádné skutečnosti, které by potvrdily či vyvrátily žalobcovo tvrzení, že uvedená společnost byla dodavatelem reklamních služeb tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

[3] Krajský soud však označil za důvodnou žalobu v té části, kde žalobce vytýkal žalovanému, že nevyhodnotil svědeckou výpověď dalšího svědka, J. G., ze dne 8. 12. 2015. Ten potvrdil, že pro společnost ELEVANTO s.r.o. (dále jen „ELEVANTO“) zajišťoval provedení reklamy, která propagovala žalobce. Svědek v dané věci poměrně podrobně vypovídal, popsal, že se v prostředí automobilové reklamy pohybuje dlouhodobě a že jeho společnosti měly pronajatu reklamní plochu, na kterou vyráběl a lepil reklamní polepy pan G. z V.K. Žalovaný podle krajského soudu porušil zásadu hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), když tuto výpověď řádně nevyhodnotil. Krajský soud přisvědčil žalobci, že je zcela irelevantní, že tato svědecká výpověď byla provedena v souvislosti s dokazováním ve věci daně z příjmů, neboť daňovou kontrolu obou daní prováděl totožný správce daně. Nevyhodnocením svědecké výpovědi J. G. ve vztahu k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zatížil žalovaný napadené rozhodnutí zásadní procesní vadou, která mohla mít za následek jeho nezákonnost. Závěr žalovaného, že unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, označil krajský soud z těchto důvodů za nepřezkoumatelný.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Připomíná, že podstatou odvolacího řízení bylo zodpovězení otázky, zda plnění deklarovaná na daňových dokladech byla opravdu uskutečněna dodavatelskými společnostmi a zda žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Ve vztahu ke společnosti ELEVANTO sám žalobce uváděl, že tuto společnost sice zná, ale nezná její zástupce a nikdy se s nimi nesetkal, kromě jistého pana Novotného, a že smlouvy s ní mu byly předávány poštou. Stěžovatel nerozporoval samotné uskutečnění plnění, ale měl důvodné pochybnosti o jejich uskutečnění právě obchodní společností ELEVANTO, a to poté, co jednatel této společnosti P. K. a její zmocněnec M. K. zpochybnili v rámci trestního řízení na Slovensku obsah a pravost daňových dokladů a smluv předložených

žalobcem a tvrdili, že žádnou reklamní činnost nevykonávali a o obchodní činnosti této společnosti nic nevědí. Následně ovšem M.K. předložil v rámci žalobcova daňového řízení vyjádření sepsané jako notářský zápis, podle něhož se žalobcem naopak uzavřel obchodní vztah, zajistil oběh dokumentů a písemností týkajících se provedení reklamy na závodním voze, přičemž vlastní reklamní práce zajišťoval subdodavatel. Toto prohlášení ovšem stěžovatel neakceptoval jako důkaz, takže žalobce nadále nevyvrátil pochybnosti o tom, že sporná plnění přijal právě od společnosti ELEVANTO.

[6] Dále nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že nehodnotil svědeckou výpověď J. G. ve vztahu k DPH. Tato svědecká výpověď prokazovala pouze existenci spolupráce mezi J.G. coby bývalým jednatelem slovenské společnosti RALLY-CAR s. r. o., respektive D. G. a obchodní společností ELEVANTO. Vzhledem k tomu, že osoby jednající za společnost ELEVANTO popřely její obchodní činnost, nelze tvrdit, že by svědecká výpověď J. G. mohla vyvrátit pochybnosti orgánů finanční správy ohledně realizace reklamy propagující žalobce společností ELEVANTO. Zkoumán byl vztah žalobce a společnosti ELEVANTO, nikoli vztah společnosti ELEVANTO aj. G., respektive společnosti RALLY-CAR, popřípadě D. G. Z provedeného výslechu navíc nebylo zcela jasné, kdo byl dodavatelem, resp. subdodavatelem reklamního polepu, neboť J. G. uvedl, že pan G. vyhotovil grafický návrh a po dohodě auta polepil reklamou. Za provedení grafického zpracování reklamy měl dle vyjádření J. G. dostat zaplaceno D. G. Není však zřejmé, od koho. Potvrdil pouze, že zná žalobce a že poskytl pro společnost ELEVANTO reklamu propagující žalobce. Jeho odpovědi však do daňového řízení nevnesly více světla, neboť nic nevypověděl o oprávněnosti žalobcova nároku na odpočet DPH za plnění přijatá od společnosti ELEVANTO. Stěžovatel se tedy svědeckou výpovědí J. G. v rozhodnutí o odvolání zabýval a vypořádal se s ní. I pokud by tuto svědeckou výpověď nevyhodnotil, nešlo by o vadu zakládající nezákonnost celého rozhodnutí. Nadále totiž nebylo prokázáno, že deklarovaná obchodní plnění byla přijata právě od společnosti ELEVANTO. Krajský soud se navíc vůbec nezabýval tím, že osoby jednající za společnost ELEVANTO popřely jakoukoli obchodní činnost s žalobcem.

[7] Rozsudek krajského soudu označuje také za nesrozumitelný, neboť z něj není zřejmé, v čem má spočívat nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání, zda v nesrozumitelnosti nebo v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[8] S ohledem na uvedené navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce připomněl, že svá tvrzení ve věci prokázání dodání reklamy od společnosti ELEVANTO opíral i o svědeckou výpověď J. G., a je tedy vadou, že se touto svědeckou výpovědí stěžovatel vůbec nezabýval s tím, že tuto osobu nezná. Svědeckou výpověď hodnotí stěžovatel až v rámci kasační stížnosti, čímž se snaží zhojit své pochybení, ovšem nepřípustně a manipulativně. To, že G. a G. prokázali, že na zakázku společnosti ELEVANTO provedla společnost RALLY-CAR reklamu ve prospěch žalobce, má pro projednávanou věc zásadní význam, neboť tím bylo zjištěno, že společnost ELEVANTO byla skutečným dodavatelem reklamy. Stěžovatel má navíc v rámci jiných řízení k dispozici faktury, kterými byla fakturována výroba reklamních polepů D. G. právě společnosti RALLY-CAR. V těchto dokladech jsou uvedena i loga všech společností, které byly propagovány na závodních speciálech.

[10] Žalobce navrhl kasační stížnosti zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Předmětem celého daňového řízení, počínaje daňovou kontrolou zahájenou dne 3. 11. 2010 a končící nyní zrušeným rozhodnutím stěžovatele o žalobcově odvolání, bylo prověření vazeb a obchodních vztahů žalobce a společností ELEVANTO a TARA Cosmopolitan s. r. o. Tyto dvě společnosti byly podezřelé z fiktivního deklarování reklamních služeb. Ve svých výše uvedených zrušujících rozsudcích z roku 2015 krajský soud zrušil původní rozhodnutí o odvolání právě proto, že stěžovatel bez zákonného důvodu odmítl provedení žalobcem navrženého důkazu výslechy svědků. Přitom právě tyto výslechy měly rozptýlit pochybnosti o tom, zda se žalobcem popsané obchodní případy odehrály tak, jak žalobce deklaroval, a zda mu tedy vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu dle § 73 zákona o DPH.

[13] V dalším řízení se stěžovatel pokusil provést výslech navrženého svědka M. K. ve vztahu k plnění ze strany společnosti ELEVANTO, k němu ovšem nedošlo z objektivních důvodů, neboť bylo prokázáno, že se zdržuje mimo Slovenskou republiku a místo jeho pobytu není známo. Byla provedena svědecká výpověď T. Y., která měla vyjasnit pochybnosti o daňových dokladech vystavených firmou TARA Cosmopolitan s.r.o., ovšem svědek vypovídal pouze obecně, nebyl schopen jakkoliv se vyjádřit k vlastní obchodní činnosti, přiblížit, jakým způsobem uzavíral obchodní vztahy, pouze vyjádřil souhlas s obsahem předložených listin. Postup stěžovatele ohledně těchto dvou svědků označil krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku za správný a není předmětem sporu.

[14] Sporný je tak pouze stěžovatelův přístup k výslechu svědka J. G. Ten byl vyslechnut na základě žádosti Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj postupem podle nařízení Rady EU č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Výslech provedl dne 8. 12. 2015 Daňový úrad Trenčín (příloha č. 21 daňového spisu). J. G. vypověděl, že je bývalým jednatelem společnosti RALLY-CAR s. r. o. Své tvrzení uvedené na čestném prohlášení z roku 2013, že zajišťoval pro společnost ELEVANTO zpracování reklamy a polepy pronajatých reklamních ploch závodních vozidel, nemohl prokázat konkrétními doklady. S lidmi ze společnosti ELEVANTO se setkal na závodech. Konkrétní zpracování reklamy zajišťoval pan D. G. jako dodavatel polepů automobilů, na nichž měl pan G. pronajatou plochu. Polep prováděl pan G., korektury návrhů pan G. Společnost ELEVANTO mu uhradila všechny zadané práce, a to přes bankovní účet, ale nemůže to prokázat, neboť společnost RALLY-CAR s. r. o. již byla vymazána z obchodního rejstříku. Na dotaz žalobcova zástupce svědek odpověděl, že zná osobu žalobce a že společnosti ELEVANTO dodal reklamu, která jej propagovala.

[15] Záznam o ústním jednání byl zaslán Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj, který jej předal stěžovateli. Ten se s touto výpovědí vypořádal v bodě 42 svého rozhodnutí

ze dne 28. 4. 2016, kde uvedl, že *„faktickou realizaci reklamy nerozporuje. Je s podivem, že argumentace odvolatele se stále soustředí na prokázání nesporné skutečnosti v řízení, a to zejména v případě profesionálního daňového poradce. S odkazem na právní rámec odvolací orgán na tomto místě pouze stručně uvádí, že podmínky prokázání nároku na odpočet jsou dvě - uskutečnění zdanitelného plnění (v posuzovaném případě nesporné) a uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem (v posuzovaném případě sporné). Odvolatel neprávem upozorňuje na nezhodnocení výpovědi pana J. G. v Seznámení, neboť tato svědecká výpověď byla pořízena v rámci odvolacího řízení ve věci daně z příjmu (...). Ze svědeckých výpovědí pořízených v rámci tohoto odvolacího řízení (tj. fakticky pouze z výpovědi T. Y.) průběh realizace plnění nevyplývá (...). Sám odvolatel nejprve v odpovědi uvádí, že reklamu realizovaly dodavatelské společnosti (...), dále v téže písemnosti (...) naopak tvrdí, že svědek J. G.(opak. pozn. výpověď provedena v rámci řízení ve věci daně z příjmu) srozumitelně potvrdil, že reklamu realizoval pan D. G. Odvolací orgán ze spisového materiálu tyto osoby nezná, není ani jasné, co odvolatel jejich zmíněním prokazuje. Z uvedeného vyplývá, že ani sám odvolatel neví, kdo předmětná plnění realizoval (nicméně o realizaci není pochyb). Tyto skutečnosti proto nadále prohlubují pochybnosti o možném řetězci dodavatelů, na jehož začátku jsou ovšem nekontaktní dodavatelské společnosti ELEVANTO a TARA, jejichž jednatelé o ekonomické činnosti těchto subjektů nic neví (...) a jejichž jménem jednají tzv. ‚bílí koně' (M. K.). Odvolací orgán dále uvádí, že na něm neleží břemeno důkazní, neboť toto bylo ve smyslu ust. § 92 odst. 4 daňového řádu a v souladu s rozsudky Krajského soudu v Ostravě Výzvou přeneseno zpět na odvolatele (...). Odvolatel nicméně žádné skutečnosti, prokazující přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele v rámci odvolacího řízení nepředložil.“*

[16] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že takové vypořádání s provedeným výslechem je nesprávné a že tím stěžovatel zatížil své rozhodnutí procesní vadou. Stěžovatel sám v právě citovaném odstavci uváděl, že není sporné uskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž prokázání uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem. Obsahem výše rekapitulované výpovědi J. G. však bylo právě prokázání toho, že jeho tehdejší společnost RALLY-CAR s. r. o. dodávala reklamu ve prospěch žalobce, kterou u ní pro žalobce objednala právě společnost ELEVANTO. Svědek popisoval, jak byla reklama vyráběna a lepena na automobily, kdo ji objednával, v čí prospěch a jak probíhaly platby. Stěžovatel v reakci na tuto výpověď uvedl v citovaném odstavci svého rozhodnutí o odvolání, že tyto osoby ze spisu nezná, není jasné, co žalobce jejich zmíněním prokazuje, a že výpověď J. G. byla pořízena v rámci odvolacího řízení ve věci daně z příjmů. F00inanční úřad pro Moravskoslezský kraj, když žádal dne 5. 11. 2015 slovenskou daňovou správu postupem dle nařízení č. 904/2010 o spolupráci, výslovně žádal o výslech J. G., a to jak ve vztahu k dani příjmů fyzických osob, tak ve vztahu k DPH (viz příloha č. 9 daňového spisu).

[17] Stěžovatelova reakce na výpověď J. G. v rozhodnutí o odvolání tedy byla vnitřně rozporná: na straně jedné tvrdil, že se zaměřuje na prokázání uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem, na druhé straně však odmítl vzít v potaz výpověď subdodavatele, který popisoval, jak si u něj společnost ELEVANTO objednala reklamu v žalobcův prospěch a jak tuto reklamu realizoval. Dále stěžovatel tvrdil, že je pro něj podstatné, že samotné osoby jednající za společnost ELEVANTO zpochybnily v rámci trestního řízení na Slovensku obsah a pravost daňových dokladů a smluv předložených žalobcem a popřely, že by pro něj vykonávaly reklamní činnost. Tyto osoby ale sám stěžovatel označuje za tzv. „bílé koně“, tedy někoho, kdo z povahy věci nemá o činnosti

společnosti, za niž údajně jedná, nic vědět a vystupuje za ni pouze formálně. Konečně pak stěžovatel tvrdil, že J. G. ze spisu nezná a že byl tento svědek vyslechnut jen ve věci daně z příjmů, přitom jeho výslech dožádala česká daňová správa výslovně i pro účely DPH.

[18] Soud nezpochybňuje, že provedení reklamy ve prospěch žalobce je provázeno řadou podezřelých okolností, což ostatně souvisí již s její formou, jejíž zneužitelnost je soudu známa i z úřední činnosti (viz např. rozsudek ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017 - 28). Soud nepřehlédl ani skutečnost, že důvodem zrušení stěžovatelova rozhodnutí krajským soudem byl fakticky jediný odstavec jeho odůvodnění, totiž výše citovaný odstavec 42. Tento odstavec je ovšem skutečně vnitřně rozporný výše popsaným způsobem a přitom jde o odstavec klíčový. Stěžovatel se totiž po prvních zrušovacích rozhodnutích krajského soudu z roku 2015 pokusil doplnit dokazování o výslech tří svědků: jeden byl nekontaktní, druhý vypovídal natolik obecně, že jeho výpověď nic nepřinesla. Za této situace bylo opravdu nepřípustné, aby stěžovatel odmítl vyhodnotit výpověď třetího z těchto svědků, který vypovídal relevantně, právě k té otázce, kterou sám stěžovatel označoval za klíčovou, a to i ve vztahu k DPH.

[19] Takové vypořádání se s touto svědeckou výpovědí je skutečně rozporné s § 8 odst. 1 daňového řádu, jak konstatoval krajský soud. Jak připomněl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, ještě ve vztahu k dřívějšímu zakotvení zásady volného hodnocení důkazů v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zásada volného hodnocení důkazů *„neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“* Právě tak stěžovatel přistoupil k důkazu v podobě svědecké výpovědi J.G.

[20] Vzhledem k tomu, že stěžovatelovo vypořádání s touto svědeckou výpovědí bylo vnitřně rozporné, je zjevné, že se ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. jedná o nesrozumitelnost, nikoli o nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť nelze tvrdit, že v rozhodnutí argumenty chybí. Problém je v tom, že si protiřečí. Tento nedostatek zjevně shledal i krajský soud, stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že by byl napadený rozsudek nesrozumitelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[22] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobce byl ve věci úspěšný, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Částka 3 400 Kč poté byla navýšena o částku

714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, jejímž plátcem žalobcův zástupce je. Částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 29. října 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu