ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**, se sídlem Hlavní 88/129, Opava, zastoupena Ing. Vítězslavem Skřontem, daňovým poradcem se sídlem Žerotínova 283/9, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017, č. j. 45186/17/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2018, č. j. 22 Af 150/2017 – 37,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2018, č. j. 22 Af 150/2017 – 37, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Předmětem sporu je, zda žalobkyně prokázala, že jí společnost Dandy Steel s. r. o. (dále jen „Dandy Steel“) v deklarované ceně a rozsahu zprostředkovala plnění - reklamní služby, za které žalobkyně uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty (DPH).

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 2. 2016 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 a uložil zákonnou povinnost hradit penále. Odvolání žalovaný zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který na jejím základu rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že mezi účastníky není sporu, že žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost ke svým tvrzením, ze kterých dovozovala nárok na odpočet DPH. Rovněž není sporu, že u správce daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně průkaznosti, věrohodnosti, úplnosti a správnosti žalobkyní předložených účetních dokladů, neboť společnost Dandy Steel byla nekontaktní a nebylo u ní možné ověřit platnost zaúčtovaných dokladů.

[4] Krajský soud nesouhlasil se závěrem žalovaného, který posoudil výpověď svědka B. jako nekonkrétní a nevěrohodnou. Závěr o nevěrohodnosti je totiž předčasný. Správce daně, resp. žalovaný měli svědku dřívější výpovědi předestřít a vyzvat jej k odstranění rozporů, pokud měli za to, že zde rozpor je a že způsobuje nevěrohodnost podané výpovědi. Při hodnocení výpovědi svědka je nutno přihlédnout i k okolnostem, za kterých byla prováděna - zde byl svědek vyslýchán v roce 2014 k okolnostem spolupráce, která se měla uskutečnit v roce 2011, lze tedy připustit určité nepřesnosti v jeho výpovědi, ke kterým mohlo dojít v důsledku plynutí času. Žalobkyní namítaná nesprávnost posouzení smluv o spolupráci úzce souvisí s posouzením výpovědi svědka R. B., jak bylo uvedeno výše, a proto se krajský soud k tomuto žalobnímu bodu nevyjádřil.

[5] Za nedůvodnou krajský soud označil námitku, že rozhodnutí je vystaveno na neprokázání spolupráce mezi společností Dandy Steel a Jazz Trade s. r. o. (dále jen „Jazz Trade“). Rozhodnutí je jednoznačně vystavěno na závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětného plnění (zajištění reklamy) od společnosti Dandy Steel. Obchodní spolupráce mezi Dandy Steel a Jazz Trade byla posuzována pouze ve vztahu k výpovědi svědka R. B., neboť pochybnosti o okolnostech této spolupráce souvisí s tím, že svědek B. tvrdil zadání realizace reklamy pro žalobkyni společnosti Jazz Trade v roce 2011, dříve však uvedl, že spolupráci s Jazz Trade ukončil již v prosinci roku 2010; byla tak posuzována vzhledem k věrohodnosti tohoto svědka. Za nedůvodnou měl soud též námitku procesního pochybení žalovaného, který žalobkyni neumožnil zúčastnit se svědecké výpovědi M. O.. Výpověď svědka nebylo možno odložit pro nebezpečí prodlení; v takovém případě je výslech možný bez účasti daňového subjektu.

[6] Krajský soud tedy žalovaného zavázal, aby se v dalším řízení pokusil odstranit rozpor mezi výpovědí R. B. v rámci daňové kontroly u žalobkyně a při podání vysvětlení před Policií ČR a v dalším daňovém řízení. Současně žalovanému uložil, aby se vypořádal s námitkou, že správce daně dospěl k opačným závěrům při stejném skutkovém základu v případě souběžně probíhající daňové kontroly daně z příjmů pana P. H., jednatele žalobkyně. Uzavřel-li správce daně v případě této kontroly, že společnost Dandy Steel dotčené reklamní služby zprostředkovala, nepostačuje pro vysvětlení takto zásadně odlišného závěru a k vyvrácení pochybností o porušení zásady legitimního očekávání poukaz na odlišné principy fungování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností.

[8] Stěžovatel souhlasí s krajským soudem, že v případě, kdy je dán zásadní rozpor mezi tvrzeními uvedenými ve výpovědích, je obecně namístě takový rozpor odstranit, pokud tato tvrzení mají osvědčit či vyvrátit skutečnosti významné pro rozhodnutí ve věci. Svědek R. B. v rámci výpovědí v jiných řízeních třikrát potvrdil, že spolupráce mezi Dandy Steel a Jazz Trade skončila v roce 2010. V protikladu k těmto shodným tvrzením svědek v rámci nynějšího řízení vypověděl, že reklamní služby pro žalobkyni zprostředkoval v roce 2011 a že je zajistil u společnosti Jazz Trade. Nejednalo se tedy o situaci, kdy měl správce daně k dispozici dvě vzájemně si odporující tvrzení, nýbrž tři shodná tvrzení a jedno, které se s nimi neshodovalo. Správce daně nepochybil, pokud výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou a účelovou. Podle stěžovatele je dále nutno zohlednit, že svědecká výpověď je v rozporu i s ostatními zjištěními (zejména s těmi, která vyplývají z výpovědi jednatele Jazz Trade).

[9] Krajský soud také pominul, že svědecká výpověď pana B. byla hodnocena nejen jako nevěrohodná, ale také jako nekonkrétní. I pokud by ji stěžovatel shledal věrohodnou, nemohla by tato skutečnost mít vliv na závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Svědek sice potvrdil spolupráci se žalobkyní, avšak neuvedl žádné konkrétní okolnosti, které by mohly odstranit pochybnosti ohledně realizace posuzovaných reklamních plnění (dodavatel, rozsah, cena).

[10] Stěžovatel k požadavku krajského soudu, aby v dalším řízení vypořádal námitku porušení zásady legitimního očekávání, zdůrazňuje, že tato námitka nebyla uplatněna v odvolacím řízení (poprvé až v žalobě). Stěžovatel proto nepochybil, pokud se jí v rozhodnutí o odvolání nezabýval. Bylo případně na krajském soudu, aby se touto námitkou meritorně zabýval. K podstatě této žalobní námitky stěžovatel uvádí, že nebyl výsledkem odvolacího řízení u jiného daňového subjektu (jednatele žalobkyně) vázán; naopak byl oprávněn zvážit veškeré skutečnosti, které v průběhu nyní posuzovaného daňového řízení vyšly najevo, posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a současně uvážit, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno, či nikoli. V nyní souzené věci správce daně dospěl k odlišným zjištěním, neboť byly provedeny důkazy neprovedené v daňovém řízení o dani z příjmů fyzických osob jednatele žalobkyně (např. zmíněná výpověď svědka B. a podání vysvětlení ze dne 6. 9. 2012 a 19. 4. 2013). Závěry z jiného daňového řízení, jehož předmětem byla daňová povinnost na jiné dani u jiného daňového subjektu a v jehož rámci nebyly provedeny shodné důkazy, nemohou být beze zbytku přenositelné, a nemohly proto u žalobkyně založit legitimní očekávání, že správce daně automaticky dospěje k závěru, že unesla své důkazní břemeno.

[11] Stěžovatel požaduje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

III.a) Skutkové okolnosti

[15] Správce daně dne 21. 1. 2014 u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2011. V rámci daňové kontroly správce daně mimo jiné prověřoval přijatá zdanitelná plnění od společnosti Dandy Steel, ze kterých si žalobkyně za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2011 uplatnila nárok na odpočet DPH v celkové výši 120 000 Kč. U daňového subjektu Dandy Steel však nebylo možno žalobkyní uplatněné doklady (faktura č. 522011, 682011, 872011, 1032011 a 1142011) prověřit, neboť se společnost stala nekontaktní. Správce daně proto vyzval žalobkyni k prokázání, že došlo k deklarovanému plnění od deklarovaného dodavatele společnosti Dandy Steel v deklarovaném rozsahu a ceně. Vzhledem k vyjádření žalobkyně, že za společnost Dandy Steel jednala s panem R. B., vyslechl správce daně dne 11. 11. 2014 tuto osobu jako svědka. Svědek mimo jiné uvedl, že pro žalobkyni v roce 2011 prováděl zprostředkování reklamy prostřednictvím společnosti Jazz Trade, popř. proběhly další zakázky, na které si již nevzpomíná. Po předložení předmětných faktur a smluv o reklamě a propagaci prohlásil, že je zaúčtoval.

[16] Dne 2. 2. 2016 byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, ze které vyplynulo, že nebyl prokázán deklarovaný způsob provedení reklamy od deklarovaného dodavatele Dandy Steel, v deklarované ceně 950.000 Kč, z toho DPH 190.000 Kč, a proto správce daně uzavřel, že si žalobkyně z přijatých daňových dokladů neoprávněně uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 30.000 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 160.000 Kč. Správce daně proto vydal za tato zdaňovací období dodatečné platební výměry na DPH.

III.b) Odstranění rozporů ve svědecké výpovědi

[17] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, neboť dle jeho názoru bylo nutno odstranit rozpory, které se vyskytly ve výpovědi svědka B., a to za pomoci předestření jeho dřívějších vyjádření (podání vysvětlení Policii ČR a svědecké výpovědi v jiných daňových řízeních). Bez takového postupu nemohly daňové orgány označit svědeckou výpověď učiněnou v nynějším řízení za nevěrohodnou.

[18] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem shoduje v obecném východisku, že v případě, kdy je výpověď svědka v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení (např. listinné důkazy zaznamenávající výpověď téže osoby v jiném řízení), není možno bez dalšího konstatovat nevěrohodnost takové výpovědi. Rozpory panující ve výpovědích svědka je třeba odstranit, nejčastěji prostřednictvím výslechu, při němž budou svědku předestřena jeho dřívější vyjádření a umožněno odstranit vzniklé nejasnosti [srov. rozsudek ze dne rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*, část V.c), či rozsudek ze dne 22. 10. 2015, č. j. 10 Afs 104/2014 - 61]. Krajskému soudu tedy lze přisvědčit, že se stěžovatel dopustil dílčího procesního pochybení, neboť usoudil na nevěrohodnost vyslechnutého svědka z důvodu existence rozporných výpovědí, aniž by se tyto rozpory pokusil odstranit. Naopak je v této

souvislosti nutno odmítnout názor stěžovatele vyjádřený v kasační stížnosti, podle kterého v situaci, kdy existují tři shodující se dřívější výpovědi a pouze jedna (novější) výpověď, která je s nimi v rozporu, není třeba takový rozpor odstraňovat. Soud zdůrazňuje, že i taková situace představuje střet dvou konkurujících výpovědí, jejichž nesoulad se správní orgán měl pokusit odstranit.

[19] V souzené věci je však podstatné, že daňové orgány sice výpověď svědka B. označily za nevěrohodnou (a to zejména pro rozpory s jeho dřívějšími výpověďmi a vysvětleními; srov. bod 34 a bod 42 stěžovatelova rozhodnutí), nicméně z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že i přes tento závěr stěžovatel výpověď svědka dále hodnotil, a posuzoval, zda byla s to prokázat, jakým způsobem došlo k realizaci deklarovaného plnění (zprostředkování reklamních služeb). Dospěl přitom k závěru, že výpověď tohoto svědka je ve vztahu k dotčeným plněním natolik nekonkrétní (nijak neosvětluje skutečný průběh obchodní transakce), že nemůže přispět k unesení důkazního břemene žalobkyně (nepovažoval ji za důkaz osvědčující přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele). Konkrétně pak stěžovatel poukázal na to (viz bod 33 rozhodnutí), že svědek sice potvrdil spolupráci se žalobkyní v předmětném zdaňovacím období, včetně vystavení faktur, ale nedokázal uvést podrobnější skutečnosti k poskytnutým plněním. Ohledně samotné realizace reklamy neuvedl žádné konkrétní skutečnosti a odkazoval se na společnost Jazz Trade. Nevěděl, jakým způsobem a u koho Jazz Trade vlastní realizaci reklamy zajistila, a závodů, kde byla reklama prezentována, se nikdy nezúčastnil.

[20] Nejvyšší správní soud se s odkazem na shora uvedené shoduje se stěžovatelem v tom, že pro věc není podstatné, zda byla výpověď svědka B. označena jako věrohodná, či nikoli. I v případě, že by za nevěrohodnou považována nebyla (rozpory by řádným procesním postupem byly odstraněny), nic by to nemohlo změnit na závěru o nekonkrétnosti, a tedy i téměř nulové důkazní hodnotě výpovědi tohoto svědka. Další procesní postup ve věci spočívající v odstraňování rozporů ve výpovědi předestřením dřívějších výpovědí za účelem zjištění, zda je dotčený svědek věrohodný, tedy nemá pro věc žádný zásadní význam. Ať by již žalovaný tímto postupem dospěl k jakémukoli výsledku, poskytnutá výpověď (byť hodnocená jako věrohodná) by nemohla nic změnit na závěru o neunesení důkazního břemene. Soud též považuje za důležité, že závěr o nevěrohodnosti tohoto svědka nebyl klíčový pro celkové posouzení otázky unesení důkazního břemene žalobkyně v daňovém řízení, neboť tato svědecká výpověď byla pouze jedním ze sady důkazů předložených a hodnocených v rámci daňové kontroly.

[21] Podle soudu se tedy stěžovatel sice dopustil dílčí vady řízení spočívající v tom, že se nepokusil odstranit rozpory ve výpovědích svědka. Nešlo však o vadu, která by v této konkrétní věci mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť svědecká výpověď stejně z hlediska unesení stěžovatelova důkazního břemene nepřinesla žádná relevantní zjištění. Nebyl tedy dán důvod pro zrušení rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., jak to učinil krajský soud.

III.c) Legitimní očekávání

[22] Nejvyšší správní soud nepovažuje za správný ani pokyn krajského soudu, aby se žalovaný v dalším řízení zabýval (žalobní) námitkou porušení legitimního očekávání žalobkyně, které mělo být 0založeno výsledky daňové kontroly u jednatele žalobkyně.

[23] Soud předesílá, že pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde právnická osoba a její jednatel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originárně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal [srov. rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V.d), či rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40].

[24] Obecně je tedy možno konstatovat, že neunese-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 – 59). Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifičnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene.

[25] Shora řečené samozřejmě neznamená, že správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zohlednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení. Jak uvedl soud v již citovaném rozsudku *EURO PRIM*, správce daně nemůže zjištění z takového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení), to ovšem pouze za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předestře, odkáže na ně, výsledky navrhne provést jako důkaz, či jiným způsobem „vnese do řízení“.

[26] V nyní souzené věci je podstatné, že žalobkyně v žádné fázi daňového řízení žádným způsobem nepoukázala na výsledky jiného daňového řízení (ve věci svého jednatele), správci daně nenavrhla provedení důkazů získaných v rámci tohoto jiného řízení apod. Daňovým orgánům proto nelze klást k tíži, že se bez jakékoli aktivity daňového subjektu k této otázce ve svých rozhodnutích nevyjádřily a ohledně této skutečnosti nevedly dokazování.

[27] Vnesla-li žalobkyně tuto otázku (zohlednění závěrů z daňového řízení u svého jednatele) až v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného a toto své tvrzení navrhla prokazovat rozhodnutím stěžovatele ve věci jednatele žalobkyně (příloha č. 6 žaloby), bude na krajském soudu, aby se s tímto návrhem řádně procesně vypořádal. V této souvislosti soud připomíná, že „[n]*a provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.* […] *správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy*“ (rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, č. 2033/2010 Sb. NSS, věc *NJK UNICOS*, bod 44).

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu