ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **SOVA Liberec, s. r. o.**, se sídlem Bánskobystrická 733/36, Liberec, 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 - pobočka v Liberci ze dne 11. 12. 2020, č. j. 59 Af 44/2019 - 114,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 11. 12. 2020, č. j. 59 Af 44/2019 - 114, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. 24940/19/5200-11432-709409, byly změněny tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2018 na daň z příjmů právnických osob, a to tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč. Ve zbývající části žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Dodatečným platebním výměrem č. j. 1066586/18/2601-52522-508193 byla za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 142 120 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 424 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1067327/18/2601-52522-508193 byla za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 456 380 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 91 276 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 1067340/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období roku 2015

doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 33 440 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 6 688 Kč.

[3] Dne 19. 12. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se daně z příjmu právnických osob za shora uvedená zdaňovací období (a současně daně z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2013, únor, duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor 2015), zaměřená na ověření konkrétních daňových nákladů na základě dokladů vystavených dodavateli TRATAR WHITE s.r.o. (pozn. NSS: v likvidaci) a R. K. Kontrola byla zaměřena na prověření zahrnutí nákladů od uvedených dvou dodavatelů do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 až 2015.

[4] V rámci daňové kontroly byl žalobce vyzván k prokázání faktického přijetí služeb dle jednotlivých faktur dodavatele TRATAR WHITE s.r.o. a R. K. V odůvodnění výzvy správce daně konstatoval, že předložené doklady ani tvrzení žalobce neprokazují, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata tak, jak je na dokladech uvedeno, a že nebyly předloženy podklady zajišťující věrohodnost daňových dokladů. Správci daně tak vznikla důvodná pochybnost o faktickém přijetí plnění od dodavatelů TRATAR WHITE s.r.o. a R. K.

II.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále též „krajský soud“) výše uvedeným rozsudkem vyhověl, a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Závěr správce daně o unesení důkazního břemene, vyjádřený v průběhu daňové kontroly, že žalobce neprokázal, že byla předmětná plnění žalobce přijata od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, považuje krajský soud za nesprávný. Obsahem odůvodnění výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 16. 8. 2017 (dále též „výzva“), jejímž doručením mělo dle žalovaného dojít k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, je strohý výčet pochybností správce daně a závěr správce daně ohledně neprokázání uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Podle krajského soudu tento závěr předbíhá zákonem a judikaturou předpokládaný běh událostí, neboť jej nelze učinit před tím, než správce daně unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo tedy předčasné mu vytýkat neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.

[6] Teprve ve zprávě o daňové kontrole, a v jí předcházejícím seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, lze skutečnosti, které za pochybnosti označuje žalovaný, jasně dohledat. Krajský soud uvedl, že mezi uvedenými pochybnostmi jsou i skutečnosti, které za pochybné nepovažuje, i když žalobce některé skutečnosti neprokázal. Takové neprokázání žalobci totiž nelze přičítat k tíži, dokud na něj nepřejde důkazní břemeno. Tím by došlo k pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení. Žalobce tak důkazní povinnost netížila právě proto, že správce daně předtím neunesl své důkazní břemeno. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, neboť ve výzvě neprokázal a dokonce ani nevyjádřil vážné a důvodné pochybnosti ohledně toho, zda byla předmětná plnění žalobcem přijata od dodavatelů

uvedených na daňových dokladech. Nemohl proto následně přistupovat k žalobci, jako by na něj přešlo zpět důkazní břemeno ohledně rozptýlení pochybností.

[7] Stran jednotlivých pochybností krajský soud uvedl, že skutečnost, že žalobce nemá zřízenu vrátnici a nemůže tak prokázat, zda a kdy se k němu dodavatel K. dostavil, nemůže žádným způsobem zpochybnit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur. Neexistenci vrátnice shledal běžnou, nikoliv podezřelou. Ani samotné dodání plnění elektronickou cestou prostřednictvím serveru není pochybné. Pochyby nezakládá ani nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE s.r.o. v průběhu daňové kontroly, neboť všechna řešená plnění se uskutečnila v době, kdy dodavatel aktivitu vůči správci daně jevil (poslední podané daňové přiznání v září 2014). Pochybnosti nezakládá ani skutečnost, že žalobce neměl dostatečně zdokladována přijatá plnění od svých dodavatelů, ačkoli plnění svým odběratelům zdokladována měl. Rozumný podnikatel zpravidla jeví snahu mít zdokladováno především plnění vlastních povinností ve vztahu k odběratelům.

[8] V závěru krajský soud připustil existenci určitých pochybností, avšak ty nedosahují dostatečné intenzity vážných a důvodných pochyb pro přenos důkazního břemene zpět na žalobce. Ani způsob jejich vyjádření nebyl správný, neboť tyto nebyly ve výzvě řádně zformulovány.

[9] Krajskému soudu je z jeho činnosti známo, že dodavatelé TRATAR WHITE s.r.o., a R. K. vystupují jako problematické subjekty také v dalších daňových řízeních. Má za to, že v daném případě základ pochybností správce daně, jenž vedl k samotné iniciaci daňové kontroly, byl dán znalostí uvedených dodavatelů a jejich vystupováním v dalších řízeních. Uvedl však, že existence plnění týkající se správci daně známých problematických dodavatelů sama o sobě nepředstavuje důvod pro nerespektování úpravy důkazního břemene v daňovém řádu a s tím spojené téměř automatické doměření daně.

III.

[10] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel předně uvádí, že daňovou účinnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„nelze prokázat pouze fakturou či dokladem o zaplacení, podstatné je, pokud vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývajícím z určitého právního předpisu“*. Je přesvědčen, že důkazní povinnost subjektu nemůže být naplněna pouhým předložením formálně bezvadných dokladů. Skutečnost, že doklad má všechny zákonem předpokládané náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován neznamená, že výdaje, které byly na základě tohoto dokladu zahrnuty do základu daně, do něj byly zahrnuty oprávněně. Odkazuje při tom na např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2002 - 68 nebo ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017 - 48. Daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že se plnění uskutečnilo tak, jak jej deklaroval na příslušných účetních dokladech, přičemž je nutné zachovat soulad skutečného stavu se stavem formálně

právním. Nadto podmínky daňové účinnosti výdajů shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85. Uvádí, že pokud má správce daně k dispozici formálně bezvadné daňové doklady, může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti a správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nemá však povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. V tom okamžiku dochází k unesení důkazního břemene a jeho přenesení zpět na daňový subjekt. O možnostech sdělení pochybností mimo jiné pojednává rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, který mimo jiné uvádí, že „*zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání (...) Podstatné při tom je, aby daňovému subjektu bylo umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.*“ Krajský soud však směřuje k přísnějším požadavkům na unesení důkazního břemene ze strany správce daně, neboť vyžaduje popis, jak se co odehrálo, nade vší pochybnost.

[12] Žalobce správci daně k jeho dotazům poskytl pouze dílčí a nepodložená vysvětlení toho, jak se předmětné obchodní případy odehrály, přičemž dodal, že tyto transakce jinak, než prostřednictvím předložených dokladů, zdokumentované nemá. Veškerá předložená dokumentace byla velmi stručná, v několika případech si dokonce předložené doklady vzájemně odporovaly, popř. byly zcela neurčité ohledně předmětu a způsobu plnění. I pozdější ucelené vyjádření pochybností správce daně v rámci prvostupňového řízení, na něž měl daňový subjekt možnost adekvátně reagovat, je bezesporu způsobilé k unesení důkazního břemene správcem daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel trvá na tom, že vyjevenými pochybnostmi jednoznačně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce, a bylo tedy na něm, aby svá tvrzení podložil dalšími důkazními prostředky.

[13] Krajský soud bez bližšího odůvodnění bagatelizuje jednotlivá zjištění správce daně, z nichž pramenily jeho pochybnosti o souladu tvrzení žalobce se skutečností. Navíc na ně nahlížel pouze izolovaně. Nemožnost ověřit uskutečnění plnění u deklarovaného dodavatele je podle stěžovatele judikaturou správních soudů akceptována jako dostatečný zdroj pochybností o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34). To stejné platí i pro nekontaktnost dodavatele (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 - 38). V případě nekontaktnosti dodavatele TRATAR WHITE s.r.o. není stěžejní, že tento podával daňová přiznání do září 2014, jak uvedl krajský soud. Naopak, rozhodující je, že v okamžiku, kdy se správce daně snažil ověřit, zda tento dodavatel zdanitelná plnění opravdu uskutečnil, mu toto nebylo umožněno. Obdobně je tomu v případě dodavatele R. K., kde byla nemožnost ověření dána tím, že odepřel svědeckou výpověď.

[14] Stěžovatel konstatuje, že žalobce si ve vztahu k dodavatelům počínal diametrálně odlišně, než ve vztahu k odběratelům, což samo o sobě také vzbuzuje zdroj pochybností. Nesouhlasí s krajským soudem, že je v pořádku, aby měl žalobce zdokladováno především splnění vlastních povinností, ve vztahu ke svým odběratelům, zatímco u svých dodavatelů jen zaplacení fakturovaných plateb.

[15] Podle stěžovatele není sporu o tom, že byly správcem daně vyjeveny dostatečné pochybnosti, že žalobce předloženými daňovými doklady soulad dokladů se skutečností neprokázal. Žalobce sice setrval na svých tvrzeních, nicméně nikterak nedoložil, že se předmětný obchodní případ odehrál tak, jak je o něm účtováno, což zakládá pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti předloženého formálního daňového dokladu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád"). Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce. Závěr krajského soudu o pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení proto nemá opodstatnění.

[16] Konečně namítá, že se krajský soud při rozhodování selektivně zaměřil na výzvu, aniž by komplexně zhodnotil další průběh daňového řízení, resp. z rozsudku neplyne závěr, zda k dostatečnému vyjádření pochybností došlo někdy v průběhu řízení. Stěžovatel má proto za to, že rozsudek by mohl být nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nepovažoval skutečnosti sdělené ve výzvě za dostatečné k unesení důkazního břemene správcem daně. Stěžovatel připouští, že předmětem výzvy nebyly všechny pochybnosti, které byly žalobci následně sděleny později v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V něm jsou však pochybnosti správce daně o souladu předložených daňových dokladů se skutečností detailně popsány, a žalobci bylo umožněno reagovat, což učinil. Je přesvědčen, že i kdyby správce daně ve výzvě nedostatečně zpochybnil žalobkyní předložené daňové doklady, neměla by tato vada vliv na zákonnost celého daňového řízení a vydaných rozhodnutí (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 324/2017 - 28). Nelze přijmout závěr krajského soudu, že správce daně neunesl své důkazní břemeno proto, že pochybnosti nevyjádřil již ve výzvě, ale až později.

[17] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Skutkově i procesně obdobnou věcí týkající se totožných účastníků se Nejvyšší správní soud zabýval v nedávném rozsudku ze dne 6. 6. 2022, č. j. 8 Afs 204/2020 - 35. Rozsudek, včetně jeho odůvodnění, je k dispozici na www.nssoud.cz. Kasační soud nemá důvod se od něj v nyní projednávané věci odchýlit a rozhodné skutečnosti, včetně jejich právního hodnocení, nyní přebírá.

[21] Podstatou sporu je posouzení daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též" zákon o daních z příjmů"). Ten stanoví, že *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy"*. Přitom je posuzováno, zda daňový subjekt splnil svou

povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je povinen prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení platí, že „*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*“.

[22] 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*“.

[23] Pakliže chce daňový subjekt uplatnit daňově účinné výdaje při stanovení základu daně z příjmů, je povinen nejen prokázat, že k předmětnému obchodnímu případu skutečně došlo, ale také, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, a to v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňových dokladech (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. ve Sb. NSS č. 1984/2010).

[24] Daňový subjekt splní svou povinnost ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu zpravidla tím, že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy (formální podmínka). Tyto doklady mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že obchodní případ se odehrál skutečně tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak poukazuje sám stěžovatel, přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazních prostředků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85). Nedojde-li totiž k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu jsou pochybnosti, nemusí být podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci těchto vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem (hmotněprávní podmínka). Nemá však povinnost postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

[25] Z úpravy přenosu důkazního břemene vyplývá, že splněním formální podmínky v podobě předložení daňových dokladů s předepsanými náležitostmi daňovým subjektem tento unesl své primární důkazní břemeno. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, unese tak své důkazní břemeno, a to přejde zpět na daňový subjekt. Následně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. musí svá tvrzení korigovat. Je na něm, aby prokázal, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68).

[26] Ze shora uvedeného vyplývá, že po splnění formální podmínky nastává povinnost daňového subjektu prokázat splnění podmínky hmotněprávní za předpokladu, že správce daně unese své důkazní břemeno. Do té doby jej žádná další důkazní povinnost netíží. Přejde-li důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, neprokázání pravdivosti jeho původních tvrzení ohledně dané obchodní transakce nezakládá další pochybnosti správce daně, které by bylo potřeba vyvrátit, nýbrž může představovat důvod pro neuznání uplatnění daňové účinnosti výdajů.

[27] Nejvyšší správní soud souhlasí, že v nyní projednávané věci není sporné, že žalobce unesl ve vztahu k prověřovaným zdanitelným plněním své primární důkazní břemeno, neboť předložil daňové doklady s předepsanými náležitostmi ke konkrétním obchodním transakcím. Bylo proto na správci daně, aby předložené doklady a listiny dostatečně zpochybnil. Pakliže by tak neučinil, nemohl by po žalobci výzvou ze dne 16. 8. 2017 požadovat předložení dalších dokladů, a musel by uplatnění daňové účinnosti výdajů uznat.

[28] Nejvyšší správní soud v projednávané věci musí posoudit otázku, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. zda dostatečně zpochybnil předložené daňové doklady a tím přenesl zpět na žalobce důkazní břemeno spočívající ve vyvrácení pochybností správce daně. Krajský soud se touto otázkou zabýval, nicméně dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno neunesl.

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti, jakož i v předchozím rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě, uvedl, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti a unesl důkazní břemeno i za předpokladu, že ve výzvě nebyly tyto pochybnosti důkladně popsány. Dle jeho názoru postačuje, že nejpozději v okamžiku seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění byly tyto pochybnosti v plném rozsahu sděleny a žalobce se k nim vyjádřil. Krajský soud se však zaměřil předně na obsah uvedené výzvy. Výsledkem kontrolního zjištění a následnou zprávou o daňové kontrole se zabýval spíše okrajově, přičemž podrobnější odůvodnění pochybností v nich nepovažoval za dostatečné.

[30] Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit, že se krajský soud zaměřil pouze na výzvu, jestliže zdůrazňoval, že ve výzvě pochybnosti zformulovány nejsou, a současně ji hodnotil izolovaně a odtrženě od celého průběhu daňového řízení. Z napadeného rozsudku nevyplývá, že by krajský soud dospěl k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno pouze z důvodu, že důvodné pochybnosti nevyjádřil již ve výzvě, ale až později. Ani z něj neplyne, že by tato vada měla vliv na zákonnost celého daňového řízení a vydaných rozhodnutí, jak je namítáno v kasační stížnosti.

[31] Správce daně i žalovaný zakládal existenci a prokázání části svých vážných a důvodných pochybností na tom, že žalobce věrohodným způsobem neprokázal soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, neboť nedoložil, neprokázal faktické přijetí služeb dle jednotlivých faktur od deklarovaných dodavatelů a žádné další doklady k prokázání svých tvrzení nepředložil. Krajský soud však jeho tvrzením nepřisvědčil a takový přístup odmítl. Stejně tak Nejvyšší správní soud obecně nesouhlasí s názorem, že nepředložení dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění obchodního případu v situaci, kdy správce daně disponuje daňovými doklady vztahujícími se ke spornému

plnění, aniž tyto doklady jakkoli relevantně zpochybní a své pochybnosti náležitě vyjádří, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, bod 35). Je třeba uvést, že krajský soud k tomu správně konstatoval, že správce daně tímto způsobem postupovat nemůže, neboť jde o předbíhání zákonem a judikaturou předpokládaného běhu událostí, resp. o pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení. Správce daně od počátku daňové kontroly přistupoval k žalobci, jako by žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně uskutečněných plnění v souladu s obsahem předložených daňových dokladů. Jak je předestřeno výše, dokud správce daně nevyjádří a neprokáže vážné a důvodné pochyby stran pravdivosti předložených daňových dokladů, žalobce žádná další důkazní povinnost netíží. Není proto povinen nad rámec předložených daňových dokladů cokoli dalšího tvrdit či prokazovat.

[32] Ve výzvě správce daně uvedl několik skutečností, z nichž vyvozoval své pochybnosti, a to: 1) navázání spolupráce s deklarovanými dodavateli na blíže nespecifikovaných sponzorských akcích; 2) k předání výkresové dokumentace v elektronické formě prostřednictvím komunikačního serveru, přes nějž probíhala veškerá komunikace s dodavatelem, žalobce uvedl, že přihlašovací údaje ani e-mailovou komunikaci nearchivuje a kontrola převzetí této dokumentace není dokladována; 3) nejsou evidovány průchody a průjezdy do areálu žalobce a z něj, neboť nebyla zřízena vrátnice; 4) nedoložil osobní převzetí štítků pro potrubní rozvody od R. K., podle žalobce je obvyklý postup, že se to nedokladuje; 5) ač žalobce tvrdil, že výrobu rámů pro karoserie VW Polo u dodavatele TRATAR WHITE s.r.o. objednal, rámy převzal a uhradil, nemůže jejich vlastní výrobu doložit; 6) žalobce uvedl, že výkresovou dokumentaci pro výrobu a dodání konstrukcí a uchycení pro potrubní rozvody AB-WASSER pro Porsche Leipzig zpracovával ve spolupráci s Ing. R. N., resp. výrobu a dodání nedoložil; 7) ač ražbu šarží na trubky dle požadavků BMW podle žalobce prováděl dodavatel TRATAR WHITE s.r.o., (nebo možná i jeho subdodavatelé) v prostorách žalobce, ničeho k tomu nedoložil; a 8) vypracování statistických výpočtů na rekonstrukci výrobní linky BMW Dingolfing podle žalobce provedl dodavatel TRATAR WHITE s.r.o. či jeho subdodavatel. Podle správce daně tak žalobce při zahájení daňové kontroly ani při místním šetření nepředložil k deklarovaným dodavatelům kromě daňových dokladů, smluv o dílo, objednávek, úhrad a výkazu zisku a ztrát žádnou spolehlivou, ověřitelnou vazbu mezi doklady a deklarovaným plněním, jimiž by prokázal věrohodnost původu daňových dokladů.

[33] Nejvyšší správní soud má za to, že nelze vyloučit, že by uvedené skutečnosti mohly zakládat pochybnosti správce daně o uskutečnění deklarovaného plnění. Ze shora uvedeného nicméně plyne, že správce daně své pochybnosti do značné míry váže na nedostatečnou reakci daňového subjektu spočívající v nepředložení dodatečných podkladů. Stěžovatel sám v kasační stížnosti uznává, že výzva jako celek není formulována natolik jasně a přehledně, aby z jejího celkového vyznění byly pochybnosti správce daně pro žalobce jednoznačně seznatelné. Nicméně má za to, že pozdější vyjevení všech pochybností tuto vadu zhojí.

[34] V rámci komplexního posouzení projednávané věci dospěl Nejvyšší správní soud k tomu, že byť by bylo vhodné, aby správce daně vyjádřil veškeré své pochybnosti rovnou

prostřednictvím výzvy, nelze pozdější sdělení pochybností považovat *a priori* za nezákonné. Je však nezbytné, aby prokazatelně došlo k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, bod 34). Nad rámec skutečností uvedených ve výzvě správce daně doplnil další skutečnosti v průběhu daňové kontroly a ty následně uvedl v seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění. V něm mimo jiné: 8) poukázal na odepření svědecké výpovědi R. K. což znemožnilo ověření faktického uskutečnění deklarovaného plnění; 9) nekontaktnost dodavatele TARTAR WHITE s.r.o.; 10) ač ze smluv o dílo je patrná vůle smluvních stran, aby docházelo k protokolárnímu převzetí předmětu plnění, nedocházelo k tomu a žalobce přebíral fakturované předměty bez dokladů (ačkoliv se jednalo o vysoké částky); 11) žalobce neměl dostatečně zdokladované přijetí plnění od svých dodavatelů, ačkoli plnění svým odběratelům zdokladováno měl (průchody pracovníků a průjezdy automobilů); a 12) žalobce nebyl schopen doložit komunikaci s uvedenými dodavateli. Shora uvedená zjištění pak správce daně shrnul tak, že jelikož je žalobce fungující společností s vysokým obratem, považuje správce daně přebírání předmětů fakturace bez dokladů za situace, kdy šlo o vysoké částky, za skutečnost zakládající pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění fakturovaných dodávek tak, jak je deklarováno na předložených dokladech. Ve zprávě o daňové kontrole pak shrnul i všechny dříve uvedené skutečnosti. Z uvedeného plyne, že správce daně v dalším průběhu daňového řízení již nevázal své pochyby primárně na nedostatečnou aktivitu žalobce.

[35] Ze shora uvedeného výčtu pochybností se však krajský soud vypořádal pouze s některými, a to s nezřízením vrátnice (neevidováním průchodů a průjezdů), dodáním výkresové dokumentace prostřednictvím elektronického serveru, nekontaktností dodavatele TRATAR WHITE s.r.o. a konečně s nedostatečným zdokladováním přijetí plnění od dodavatelů oproti velmi preciznímu zdokladování poskytnutí plnění odběratelům. Tyto skutečnosti neshledal pochybnými. Ohledně zbylých správcem daně vyjádřených pochybností z napadeného rozsudku lze pouze dovozovat, jakým způsobem je hodnotil, pokud o nich zcela pomlčel. Není tedy ani jasné, které skutečnosti popsané ve zprávě o daňové kontrole sice krajský soud pochybnými shledal, avšak vyhodnotil je jako pouhé *„dílčí střípky v jejich mozaice“* nedosahující dostatečné intenzity vážných a důvodných pochyb. Současně krajský soud k odepření výpovědi dodavatele R. K. uvedl, že správce daně nepochybil, pokud odepření výpovědi akceptoval. Dodal, že součástí spisu jsou i dokumenty o zahájení trestního stíhání tohoto dodavatele (svědka) pro daňovou trestnou činnost. Navzdory těmto zjištěním se však již nezabýval tím, zda by tato skutečnost mohla zakládat vážné a důvodné pochybnosti správce daně.

[36] V tomto rozsahu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, přičemž nepřezkoumatelnost je jednou z námitek kasační stížnosti. Nadto, jde o vadu, k níž Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že se krajský soud ke zbylým skutečnostem nevyjádřil, nemůže se k nim věcně vyjádřit ani Nejvyšší správní soud.

[37] Samotná nepřezkoumatelnost části napadeného rozsudku nebrání, aby se Nejvyšší správní soud v rozsahu kasačních námitek věcně zabýval těmi skutečnostmi, kterými se zabýval již krajský soud. Stěžovatel odmítá závěry krajského soudu, že dostatečné

pochyby nebyla způsobilá založit nekontaktnost deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud musí přisvědčit stěžovatelově námitce, neboť nesouhlasí s důvody, pro něž krajský soud nepovažoval nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE s.r.o. až v průběhu daňového řízení za problematickou. Důležité je, že v okamžiku, kdy se správce daně snažil ověřit, zda tento dodavatel zdanitelná plnění opravdu uskutečnil, mu toto nebylo umožněno. Pozdější nekontaktnost dodavatele (s větším časovým odstupem od provedené transakce) sídlícího na virtuální adrese způsobující nemožnost ověření skutečného plnění však může být jednou ze skutečností zpochybňující předložené daňové doklady (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, jímž argumentoval stěžovatel, a na nějž v jiné souvislosti odkázal i krajský soud).

[38] Stěžovatel má pravdu, že prokázání nároku na uplatnění daňové účinných výdajů z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, patří mezi povinnosti podnikatele jako daňového subjektu. Pokud však daňový subjekt dokladuje přijetí plnění od svých dodavatelů zjevně méně podrobně (sporadicky) než poskytnutí plnění svým odběratelům, je tento stav bezpochyby způsobilý založit pochybnosti stran uskutečnění deklarovaného plnění a vést k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Povinností daňového subjektu je zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zjišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37).

[39] Pro shora uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v souladu s ním věcně vypořádá jednotlivé námitky uplatněné v žalobě. V dalším řízení se bude krajský soud zabývat i těmi skutečnostmi, jimiž se dosud konkrétně nezabýval, a následně zváží, zda veškeré skutečnosti ve svém souhrnu zakládají vážné a důvodné pochybnosti správce daně ohledně žalobkyní předložených daňových dokladů, tedy zda došlo k unesení důkazního břemene správcem daně a jeho přenesení zpět na žalobkyni.

[40] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. června 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu