



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Ivo Pospíšila (soudce zpravodaj) a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **TheBa s.r.o.**, IČO 268 40 294, se sídlem Pekařská 101/7, 746 01 Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2016, č. j. 683/16/5300-22441-711661, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 6. 2018, č. j. 22 Af 7/2016 – 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 5. 8. 2014, č. j. 2549140/14/3216-24801-800381, vyměřil žalobci za zdaňovací období září 2012 daň z přidané hodnoty ve výši vlastní daňové povinnosti 1 270 112 Kč, namísto žalobcem uplatňovaného nadměrného odpočtu ve výši 129 259 Kč. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění – 23,807 tun litého měděného drátu od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. dle přijaté faktury č. 12120545, v. s. 412012, DUZP 3. 9. 2012. Správce daně nezpochybil, že žalobce toto množství měděného drátu pořídil, nebylo však prokázáno, že bylo poríženo od uvedeného dodavatele, a žalobci tudíž nebyl uznán odpočet daně na vstupu. Správce daně dále měl za prokázané, že žalobce pořídil 24,756 tuny měděného drátu od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. dle faktury č. 1012012, DUZP 27. 9. 2012. Žalobce dle správce

daně neprokázal, jak toto zboží použil. Správce daně tudíž dospěl k závěru, že žalobce jej použil pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti, a žalobci vyměřil z pořizovací ceny uvedené na daňovém dokladu daň z přidané hodnoty. Odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 1. 2016, č. j. 683/16/5300-22441-711661 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 5. 6. 2018, č. j. 22 Af 7/2016 – 31 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že ve vztahu k vytykáným sporným dodávkám bylo přeneseno na žalobce břemeno důkazní, aniž by správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Vážné pochybnosti o tom, že zboží dle faktury č. 12120545 dodala společnost NONTREX - XL, spol. s r.o., totiž nelze zjistit ani z výsledku jednatele společnosti Martina Jochima, ani ve spojení s dalšími skutečnostmi sdělenými svědkem (ve vztahu k místům převzetí a dalším). Naopak svědci Vít Bahenský a D. S. dodání zboží ve shodě s daňovými doklady potvrdili.

[3] I kdyby krajský soud odhlédl od výše uvedené vady daňového řízení, nelze připustit, že žalovaný aproboval neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů dalšími svědeckými výpověďmi. Žalovaný nadto nepřipustně hodnotil tyto doposud neprovedené důkazy a dovozoval, jaké skutečnosti by z navržených důkazů (ne)mohly být prokázány. Tím porušil § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť důkazy nehodnotil ve vzájemné souvislosti a provedení navržených důkazů odmítl z nezákonných důvodů. Shodné závěry platí také k postupu žalovaného ve vztahu ke spornému nepřijetí dodávky zboží dle faktury č. 1012012. Žalovaný se také nedostatečně vypořádal s důkazem vyplývajícím z probíhajícího trestního řízení, jestliže konstatoval, že není povinen přihlížet ke skutečnostem, které vyšly najevo v trestním řízení.

[4] Námitku žalobce, týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly, naopak krajský soud neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud pomínil, že pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu pramenily mimo rozporů ve výpovědi Martina Jochima též z rozporů ve výpovědi paní S. a nejasností ohledně místa a data dodání zboží.

[6] Napadený rozsudek je dále nesrozumitelný, neboť pokud krajský soud konstatoval, že nedošlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, nemá žádný smysl hodnotit otázku zákonnosti ukončení daňové kontroly.

[7] Stěžovatel dále namítá, že Vít Bahenský je jednatelem žalobce a svědkyně S. byla vůči žalobci v zaměstnaneckém poměru. Vít Bahenský tedy nemohl v daňovém řízení vystupovat jako svědek a výpověď paní S. je třeba s ohledem na její vztah k žalobci posuzovat obezřetně. Rozpory ve výpovědi pana Jochima tedy představují dostatečně intenzivní pochybnost správce daně, přičemž stěžovatel odkazuje na konkrétní obsah výpovědi tohoto svědka.

pokračování

[8] Je tedy zřejmé, že pochybnosti správce daně o uskutečnění plnění dle daňového dokladu č. 12120545 byly dostatečně podloženy. Pochybnosti o skutečném průběhu dodávky (sdělení jednatele dodavatele, že k převzetí zboží nedošlo a mělo dojít později) žalobce přes výzvu správce daně v průběhu řízení nerozptýlil.

[9] Návrhy žalobce na výslech svědků stěžovatel řádně vyhodnotil jako nadbytečné a nezpůsobilé prokázat spornou skutečnost, tedy dodání zboží deklarovaným dodavatelem, resp. v druhém případě stornování vydaného daňového dokladu. K důkazu usnesením o zahájení trestního stíhání stěžovatel uvádí, že v tomto dokumentu našel základní překlepy (záměny) daňových dokladů a není jej tudíž možné využít k objasnění stavu věci.

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas a osobou oprávněnou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Vlastní odůvodnění krajského soudu je sice relativně stručné, nicméně lze z něj bez pochyb zjistit, že krajský soud nepovažuje pochybnosti ohledně sporných plnění vyjádřené správcem daně a žalovaným v průběhu daňového řízení za natolik vážné a důvodné, aby byly způsobilé zpochybnit předložené daňové doklady a přenést důkazní břemeno zpět na žalobce. To se týká jak nejvýznamnějšího zdroje pochybností správce daně – výslechu jednatele společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. Martina Jochima, tak dílčích nejasností ohledně místa plnění nebo data převzetí předmětných dodávek.

[14] Zcela nepřipadná je námitka nepřezkoumatelnosti z důvodu nesrozumitelnosti napadeného rozsudku. Je pravdou, že pokud byla shledána důvodnou námitka nedostatečně vyjádřených pochybností správce daně, napadené rozhodnutí nemohlo obstát bez ohledu na posouzení námitky nezákonnosti ukončení daňové kontroly. Pokud se však uvedenou námitkou krajský soud zabýval, nemůže se v žádném případě jednat o vadu napadeného rozsudku, ale naopak o procesně správný postup krajského soudu, který relativně samostatný žalobní bod náležitě vypořádal, přičemž řešení této otázky může mít vliv na další průběh daňového řízení před žalovaným.

[15] Pokud se jedná o věcnou podstatu sporu, obecně podle § 92 daňového řádu platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu (příkladmo lze zmínit rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124), týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, stojí na tom, že účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá

skutečnosti. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 – 32, bod [30]).

[16] Předmětem činnosti žalobce byly především dodávky a práce ve stavebnictví, v září roku 2012 žalobce začal obchodovat s měděným drátem v objemu několika milionů Kč, čímž zvýšil svůj dosavadní obrat a upoutal pozornost správce daně. Správce daně prověřoval obchody s měděným drátem a zjistil, že žalobce odebíral měděný drát výhradně od dodavatele NONTREX - XL, spol. s r.o. Správce daně uznal, že žalobce pořídil od uvedeného dodavatele 23,88 tun měděného drátu na základě daňového dokladu č. 712012, DUZP 24. 9. 2012, 19,211 tun měděného drátu na základě daňového dokladu č. 812012, DUZP 27. 9. 2012 a 23,857 tun měděného drátu na základě daňového dokladu č. 912012, DUZP 27. 9. 2012. Bylo prokázáno, že žalobce toto množství drátu dále prodal svému odběrateli (který jej ovšem žalobci vrátil jako poškozený) a stejné množství drátu poté žalobce prodal jako šrot v režimu přenesené daňové povinnosti odběrateli TROJEK, a.s. Správce daně dále uznal, že žalobce pořídil od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. 24,081 tun měděného drátu na základě faktury 12120546, v. s. 512012, DUZP 13. 9. 2012, toto množství drátu žalobce poté prodal odběrateli MTC Trading s.r.o.

[17] Spornými zůstaly dvě dodávky měděného drátu. Správce daně uznal, že žalobce obdržel 23,807 tun drátu a stejné množství drátu dále prodal odběrateli MTC Trading s.r.o. Dle správce daně však nebylo prokázáno, že by toto zboží pořídil žalobce od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o., na základě přijaté faktury č. 12120545, v. s. 412012, DUZP 3. 9. 2012, neboť tento dodavatel nevidoval dodávku ve svém účetnictví a jednatel dodavatele Martin Jochim při výslechu uvedl, že dle jednatele žalobce k převzetí zboží nedošlo a daňový doklad se měl zrušit. Ve druhém případě správce daně opět zejména s odkazem na výslech Martina Jochima neuznal tvrzení žalobce, že dodávka 24,756 tun měděného drátu od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. na základě faktury č. 1012012, DUZP 27. 9. 2012 byla stornována z důvodu poškození zboží, a nebyla tudíž zahrnuta do účetnictví žalobce. Jak žalobce, tak Martin Jochim se tedy shodnou na tom, že jedna z dodávek měděného drátu neproběhla, jejich výpovědi se nicméně rozcházejí v tom, o kterou z uvedených dvou dodávek se mělo jednat.

[18] Za této situace, kdy uskutečnění plnění ve shodě s tvrzením a evidencí žalobce bylo podpořeno vyjádřením jednatele žalobce a zaměstnankyně žalobce D. S., krajský soud uzavřel, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje.

[19] Nelze přehlédnout, že určité nesrovnalosti v případě předmětných dodávek existují. Ve vztahu k neuznání odpočtu z dodávky 23,807 tun drátu se ve výpovědi svědků objevují rozpory v tom, zda zboží bylo převzato již v pátek 31. 8. 2012 nebo až v pondělí 3. 9. 2012 a zda tak došlo v Opavě nebo Bruntále, příp. v kterém konkrétním areálu. Je ovšem podloženo, že přesně stejné množství měděného drátu žalobce dne 3. 9. 2012 převezl z Bruntálu do Hnojníku, kde je dodal svému odběrateli. Žalobce zároveň měděný drát neodebíral od jiného subjektu, než od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. Je tudíž vysoce nepravděpodobné, že by tato dodávka neproběhla tak, jak ji žalobce deklaroval a že by zboží nebylo převzato. Je naopak pravděpodobné, že v evidenci dodavatele došlo k záměně a skutečně nebyla převzata jiná dodávka na základě faktury č. 1012012, DUZP 27. 9. 2012, jak deklaroval žalobce. Žalobce neměl v daňové evidenci tuto dodávku zanesenu a sám správce daně uvedl, že není znám způsob,

pokračování

kterým by žalobce následně s 24,756 tunami měděného drátu fakticky nakládal. Je opět vysoce nepravděpodobné, že by žalobce takové množství měděného drátu nějak beze stopy využil, tím méně mimo rámec své ekonomické činnosti.

[20] Tato pochybení do značné míry plynou ze skutečnosti, že správce daně i žalovaný při svých úvahách zcela nepatřičně upřednostnili výpověď jednatele společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. Martina Jochima. Pochybnosti v posuzovaném případě totiž nevzbuzuje ani tak skutečnost, zda k dodávkám zdanitelných plnění fakticky došlo či nikoliv, nýbrž primárně samotný způsob provozování podnikatelské činnosti dotčenými subjekty. Z výsledku Martina Jochima provedeného v průběhu daňového řízení vyplývá, že o nákup a prodej zboží za společnost NONTREX - XL, spol. s r.o. se ve všech případech ve skutečnosti organizačně i fyzicky starali jednatel žalobce a jeho bratr. Martin Jochim nebyl nikdy přítomen ani převzetí zboží od svého dodavatele ani předání zboží žalobci. Se svými dodavateli ani nekomunikoval a fakticky pouze podepisoval za společnost NONTREX - XL, spol. s r.o. doklady podle pokynů jednatele žalobce a spolupracujících osob. V tomto ohledu je nepochopitelné, že správce daně založil své pochybnosti ohledně skutečného průběhu dodávek zejména na výpovědi svědka, který se vlastního obchodování fakticky téměř neúčastnil a předání a převzetí zboží přítomen nebyl.

[21] Pokud jde o otázku povinnosti správce daně provést důkazy navržené daňovým subjektem, obecně platí, že návrh na provedení důkazu lze odmítnout pouze tehdy, pokud by jím měla být dokázána skutečnost, která nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, nebo tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Neprovedení navržených důkazů musí správce daně řádně odůvodnit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs/2004 – 89, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016 – 43, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

[22] Ke konkrétním důkazům navrženým žalobcem Nejvyšší správní soud nad rámec odůvodnění napadeného rozsudku doplňuje, že lze akceptovat, pokud správce daně neprovedl výsledek jednatele odběratele MTC Trading s.r.o. pana Nevorala pro nadbytečnost, neboť dodávky žalobce tomuto odběrateli již byly v řízení spolehlivě prokázány. Stejný závěr však nelze učinit ve vztahu k navrženému výsledku ostatních svědků – pana Nevařila, jednatele společnosti Gepco s.r.o, která byla dodavatelem společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o.; pana M., v jehož areálu mělo být zboží nakládáno; nebo pana Franty, jednatele společnosti SENEKAB Trade s.r.o., který měl dle žalobce odebrat od společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. stornovanou dodávku. Všechny tyto osoby by byly způsobilé se ke sporným dodávkám měděného drátu vyjádřit. Je pravdou, že měděný drát tvoří věc zastupitelnou. Je nicméně opět vysoce nepravděpodobné, aby dodávka o stejném množství několika tun měděného drátu byla dodána ve stejnou dobu stejným dopravcem několika různým odběratelům. Pokud by tedy uvedené osoby potvrdily, že k dodávce (resp. vrácení dodávky) společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o. v odpovídajícím množství měděného drátu v inkriminované době došlo, lze předpokládat, že by šlo právě o konkrétní spornou dodávku. Odůvodnění neprovedení důkazů navržených žalobcem ze strany správce daně a žalovaného považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za nedostatečné.

[23] K usnesení o zahájení trestního stíhání několika osob (včetně jednatele žalobce a jednatele společnosti NONTREX - XL, spol. s r.o.) v souvislosti s předmětnými dodávkami měděného drátu, které předložil žalobce v odvolacím řízení, se žalovaný vyjádřil tak, že jsou v něm nesprávnosti a že není povinen přihlížet ke skutečnostem, které vyšly najevo v trestním řízení. Obecně lze přisvědčit, že trestní řízení a daňové řízení mají jiný předmět řízení (v trestním řízení

stát z úřední povinnosti zjišťuje, zda se stal trestný čin a kdo jej spáchal, zatímco v daňovém řízení se důkazní břemeno řídí pravidly daňového procesu a cílem zjistit skutečnosti významné pro stanovení daně) a obě řízení mohou skončit odlišným výsledkem. Zároveň ovšem platí, že správce daně je povinen přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, jak uvedl i krajský soud. Nelze akceptovat, pokud se žalovaný odmítl obsahem usnesení o zahájení trestního stíhání zabývat s obecným odkazem, že není povinen k němu přihlížet, nevyplývají z něj relevantní skutečnosti a obsahuje některé nesprávnosti.

IV.

Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. února 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu