



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **ALTIN JM GROUP s. r. o.**, se sídlem Pionýrů 839, Frýdek-Místek, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 259/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 29/2018 - 103,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 29/2018 - 103, **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] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 19. 4. 2018, č. j. 18515/18/5300-22441-711776, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím stěžovatel:

- I. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 6. 2016, č. j. 2417206/16/3207-51522-803047 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2014 [dále jen „platební výměr 1“)“] tak, že změnil údaje uvedené na ř. 2 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), ve zbytku platební výměr potvrdil; platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 1 362 955 Kč; a
- II. změnil rozhodnutí správce daně ze dne 1. 7. 2016, č. j. 2417426/16/3207-51522-803047 – platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2015 [dále jen „platební výměr 2“)“] tak, že změnil údaje uvedené na ř. 40 (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v základní sazbě), ve zbytku platební výměr potvrdil; platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 128 540 Kč.

[2] V obou případech tedy stěžovatel – vyjma změn na ř. 2 a ř. 40, které však neměly vliv na výslednou výši vyměřené daně – potvrdil platební výměry správce daně.

[3] Pokud jde o zdaňovací období prosinec 2014, žalobkyně podala dne 26. 1. 2015 daňové přiznání, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 396 228 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda přijatá zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání byla nebo budou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť přijatá zdanitelná plnění značně převýšila hodnoty těchto plnění vykázaných v minulých zdaňovacích obdobích. Správce daně proto žalobkyni výzvou ze dne 17. 2. 2015 vyzval k odstranění uvedených pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V průběhu postupu k odstranění pochybností vyvstala potřeba rozsáhlejšího dokazování, proto byl tento postup ukončen a dne 12. 5. 2015 byla zahájena daňová kontrola, v rámci níž vyzval správce daně žalobkyni výzvou ze dne 29. 7. 2015 k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně v rámci daňového řízení předložila daňové doklady ke zdanitelným plněním, na základě kterých uplatňovala v daňovém přiznání nadměrný odpočet. Správce daně však nepovažoval za dostatečně prokázané, že zdanitelná plnění byla realizována tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech, proto snížil nadměrný odpočet uvedený v daňovém přiznání o částky odpovídající sporným plněním a platebním výměrem 1) vyměřil žalobkyni DPH ve výši 1 362 955 Kč.

[4] Co se týče zdaňovacího období duben 2015, žalobkyně podala dne 10. 6. 2015 daňové přiznání, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 770 190 Kč. Správce daně následně dne 26. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu před vyměřením daně, v jejímž průběhu žalobkyni výzvou ze dne 6. 8. 2015 vyzval k prokázání skutečností. I v rámci této daňové kontroly předložila žalobkyně daňové doklady, na základě kterých uplatňovala v daňovém přiznání nadměrný odpočet. Správce daně je však s ohledem na provedené dokazování nepovažoval za dostatečně průkazné, proto snížil vykázaný nadměrný odpočet a platebním výměrem 2) vyměřil žalobkyni DPH ve výši 128 540 Kč.

[5] Proti oběma platebním výměřům podala žalobkyně odvolání, o kterých rozhodl stěžovatel způsobem popsaným v bodě [1] tohoto rozsudku.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Proti rozhodnutí stěžovatele (žalovaného) podala žalobkyně žalobu, jejíž stěžejní námitkou bylo neunesení důkazního břemene správcem daně. V průběhu daňových řízení totiž doložila daňové doklady, jejichž věrohodnost správce daně dostatečně nezpochybnil. Přestože žalobkyni výzvami ze dne 29. 7. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014) a ze dne 6. 8. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015) vyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tyto výzvy neobsahovaly žádné pochybnosti ohledně předložených dokladů. Jelikož výzvy nebyly dostatečně konkrétní, k přenesení důkazního břemene nemohlo dojít. V další části žaloby žalobkyně rozporovala pochybnosti ve vztahu k jednotlivým plněním, to však s ohledem na rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezbytné rekapitulovat.

[7] Krajský soud uvedl, že leží-li důkazní břemeno na správci daně, nepostačí pouhé popření skutečností tvrzených žalobkyní. Správce daně musí v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, na základě nichž dospěl k závěru že o souladu předložených dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Výzvy k prokázání skutečností dle názoru krajského soudu nebyly dostatečně konkrétní, neboť obsahovaly pouze sdělení, že správce daně nemá kromě předložených faktur k dispozici další důkazní prostředky. Správce daně nedostal své povinnosti zjištěné pochybnosti řádně identifikovat, důkazní břemeno proto na žalobkyni nepřešlo. Jakýsi zárodek pochybností lze spatřovat pouze u nákupu máku setého (pozn. Nejvyššího správního soudu: jedná se o plnění uskutečněné ve zdaňovacím období

pokračování

prosinec 2014, jak bude uvedeno dále), u kterého však dle krajského soudu žalobkyně jeho uskutečnění prokázala výsledkem svědka. Jelikož bylo napadené rozhodnutí vystavěno na chybném předpokladu o rozložení důkazní povinnosti (kterou správce daně neunesl), „*trpí rozhodnutí žalovaného procesní vadou*“, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. Napadené rozhodnutí proto krajský soud dle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[8] Rozhodnutí krajského soudu napadl stěžovatel (žalovaný) kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesouhlasil se závěrem, že by správce daně neunesl důkazní břemeno. Přestože je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, je třeba respektovat soulad skutečného stavu věci se stavem formálně právním. Nárok na odpočet daně má základ nikoli ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu DPH. Samotné doložení po formální stránce bezvadného dokladu proto není k prokázání nároku na odpočet daně dostatečné.

[9] Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 stěžovatel uvedl, že pochybnosti byly uvedeny již ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 17. 2. 2015, tj. před zahájením daňové kontroly, což však krajský soud zcela pominul. Již touto výzvou tedy došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni. Následným předložením daňových dokladů žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Z předložených dokladů, jakož i z dalších zjištění (zejm. z dožádání jiných finančních úřadů, šetření, výslechů a dalších předložených smluv a předávacích protokolů) však vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda k realizaci sporných plnění došlo tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech. Jelikož žalobkyně nepředložila další důkazy, kterými by prokázala, že k realizaci zdanitelného plnění skutečně došlo, vyzval správce daně žalobkyni, aby oprávněnost nároku na odpočet daně prokázala dalšími důkazními prostředky. Stěžovatel pak své pochybnosti v kasační stížnosti rozvedl ke všem sporným plněním.

[10] Ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015 stěžovatel uvedl, že po zahájení daňové kontroly žalobkyně stejně jako v případě zdaňovacího období prosinec 2014 předložila daňové doklady, kterými však unesla pouze své primární důkazní břemeno. Nepředložila žádné další doklady, které by potvrdzovaly realizaci obchodních transakcí, proto vznikly správci daně pochybnosti, na základě kterých žalobkyni vyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. I zde stěžovatel rozvedl své pochybnosti ke všem sporným plněním za dané zdaňovací období.

[11] Souhrnně k oběma zdaňovacím obdobím stěžovatel uvedl, že důkazní břemeno přešlo na žalobkyni „*na základě výzvy 12/2014 a výzvy 4/2015*“; pozn. Nejvyššího správního soudu: přestože z této formulace není jasné, jaké konkrétní výzvy má stěžovatel na mysli, z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že se jedná o výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014) a ze dne 6. 8. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015). Není sporu o tom, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, neboť daňové doklady ke všem sporným plněním předložila. Současně však nemůže být dle stěžovatele sporu ani o tom, že předloženými doklady nebyly prokázány hmotněprávní podmínky pro uznání nárokovaného nadměrného odpočtu. Již pouhá skutečnost, že daňový subjekt nepředloží důkazy zachycující faktický průběh sporných transakcí je totiž způsobilá vyvolat pochybnosti správce daně o tom, zda k jejich uskutečnění došlo podle předložených daňových dokladů. Jejich absence tak zakládá pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti předloženého formálního daňového dokladu.

[12] Krajský soud hodnotil obě výzvy k prokázání skutečností selektivně, aniž by zohlednil průběh celého daňového řízení. Rovněž nezohlednil, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění za obě zdaňovací období prokazatelně seznámena, přičemž při tomto seznámení byly

pochybnosti ohledně všech sporných plnění podrobně popsány. Na výsledek kontrolního zjištění mohla žalobkyně reagovat a navrhnout jeho doplnění. Přestože by tedy Nejvyšší správní soud výzvy k prokázání skutečností nepovažoval stejně jako krajský soud za dostatečně konkrétní, nemůže mít tato vada vliv na zákonnost celého daňového řízení a vydaných platebních výměrů. Žalobkyně nebyla na svých právech nijak krácena a z výzev pochopila, co má prokazovat. Nedostatky výzvy proto byly zhojeny právě tím, že si je žalobkyně správně vyložila. Závěrem stěžovatel uvedl, že krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl, jak by měl stěžovatel v řízení dále postupovat. Akceptoval-li by názor krajského soudu, musel by vydat výzvu k prokázání skutečností, ve které by však uvedl pouze to, co při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Takový postup je nevhodný a nadbytečný, proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že obě výzvy, kterými byla vyzvána k prokázání skutečností, měly obsahovat konkrétní pochybnosti o předložených dokladech. Nic na tom nemůže změnit ani to, že v souvislosti se zdaňovacím obdobím prosinec 2014 byla vyzvána k odstranění pochybností v rámci postupu k odstranění pochybností, neboť v reakci na tuto výzvu žalobkyně předložila doklady vztahující se ke sporným plněním a důkazní situace se poté změnila. Souhlasí proto se závěry krajského soudu, že správce daně své důkazní břemeno neunesl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Přestože je svým obsahem velice stručný, z jeho odůvodnění je jednoznačné, co považoval krajský soud za klíčové a proč rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud jde o správnost, resp. zákonnost rozsudku krajského soudu, tou se Nejvyšší správní soud zabýval následně při věcném posouzení jednotlivých námitek, jak bude uvedeno dále.

[17] Pro samotné posouzení věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zmínit nejdůležitější okamžiky daňových řízení ve vztahu ke sporným plněním. Podstatou věci je totiž otázka, zda na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání realizace sporných transakcí, a kdy se tak stalo. Z tohoto důvodu hraje podstatnou roli právě časový sled událostí, zejm. předložení daňových dokladů a následné reakce správce daně. Průběh obou daňových kontrol se přitom částečně překrýval, proto se některá data v obou zdaňovacích obdobích shodují.

Zdaňovací období prosinec 2014

[18] Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že v tomto zdaňovacím období jsou sporné tři typy obchodních transakcí. Jedná se o 1) nákup 24 tun máku setého, 2) čištění 220 tun olejiny – ostropestřce mariánského a 3) dodávky chlazených polévek od společností Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o.

[19] Žalobkyně podala dne 26. 1. 2015 daňové přiznání na DPH, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 396 228 Kč. Jelikož vykázaná zdanitelná plnění významně převýšila hodnoty plnění v minulých zdaňovacích obdobích, vznikly správci daně pochybnosti ohledně oprávněnosti nárokovaného nadměrného odpočtu, proto žalobkyni vyzval výzvou ze dne 17. 2. 2015 podle § 89 daňového řádu k odstranění pochybností. V reakci na tuto výzvu

pokračování

předložila žalobkyně fakturu za nákup 24 tun máku, za dodávky chlazených polévek i za čištění olejniny, smlouvu o čištění olejniny, předávací protokoly. Žalobkyně tak předložila daňové doklady vztahující se ke všem sporným plněním. Dne 30. 4. 2015 byla správci daně doručena faktura, ze které vyplynulo, že žalobkyně prodala 24 tun máku společnosti J. K. FOOD s. r. o. již dne 19. 12. 2014, přičemž totožné zboží co do názvu a hmotnosti nakoupila od společnosti Niigordo s. r. o. až dne 20. 12. 2014. Jelikož vyvstala potřeba rozsáhlejšího dokazování, byl postup k odstranění pochybností ukončen a dne 12. 5. 2015 zahájil správce daně daňovou kontrolu.

[20] Výzvou ze dne 29. 7. 2015 správce daně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností ve vztahu ke všem sporným plněním, neboť měl pochybnosti, zda byl nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH a zda přijatá plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. V odůvodnění přitom uvedl, že u žádného ze sporných plnění nemá k dispozici kromě faktur žádné jiné důkazní prostředky, které by potvrdzovaly faktickou realizaci zdanitelných plnění. Ve vztahu k máku setému v odůvodnění uvedl, že identické zboží co do názvu a váhy bylo vyfakturováno dokladem ještě před vlastním pořízením zboží. Následně (po vydání výzvy k prokázání skutečností) prováděl správce daně další dokazování, ze kterého vyplynuly pochybnosti také ohledně čištění olejniny (z výpovědí svědků vyplynuly nesrovnalosti ohledně místa čištění, dopravy zboží a o tom, kdo skutečně olejinu čistil) a dodávek chlazených polévek (společnosti Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. měly od žalobkyně odkupovat vyrobené polévky, ty měly zchladit, neboť při zabalení dosahovaly teploty kolem 50 °C, a poté zpět prodat žalobkyni; chlazení mělo probíhat „*přirozeným způsobem*“ v odpoledních a nočních hodinách tak, že zaměstnanci společností Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. rozložili z palet krabice se zabalenými polévkami, tyto krabice rozbalili a následně opět zabalili a krabice složili zpět na palety; takto chladili vyrobené polévky ve vnitřních i venkovních prostorách žalobkyně).

[21] Dne 23. 10. 2015 byl žalobkyni (resp. jejímu zástupci – daňovému poradci) doručen na jeho vlastní žádost do datové schránky úřední záznam, který obsahoval výsledek kontrolního zjištění (tento záznam popisuje pochybnosti o všech sporných plněních). Současně s úředním záznamem bylo žalobkyni doručeno také rozhodnutí o určení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Na toto rozhodnutí žalobkyně reagovala předložením dodacích listů vztahujících se ke chlazeným polévkám. Dále proběhl výslech několika svědků, mj. také V. K. ze společnosti Niigordo s. r. o., který vypověděl, že byl osloven známými ze Španělska, jež poptávali mák. Těsně před realizací však požadovali mezinárodní potravinářskou certifikaci, kterou společnost Niigordo s. r. o. nedisponovala, proto mák pro španělského zákazníka nakoupila od společnosti Niigordo s. r. o. žalobkyně (ta certifikaci měla). Španělé však obchod těsně před dodáním stornovali.

[22] Dne 6. 6. 2016 proběhlo jednání, při kterém byla žalobkyně seznámena se stanoviskem správce daně k provedenému dokazování. Při jednání byl zástupci žalobkyně předložen poměrně rozsáhlý záznam zachycující podrobně všechny nejasnosti ve vztahu ke všem sporným plněním, na který již žalobkyně dále nereagovala. Dne 29. 6. 2016 pak byla projednána zpráva o daňové kontrole, která rovněž obsahovala pochybnosti o realizaci sporných plnění. Na základě zprávy o daňové kontrole byl dne 30. 6. 2016 vydán platební výměr 1).

Zdaňovací období duben 2015

[23] Dle obsahu spisu byly v tomto zdaňovacím období spornými stejně jako v případě prosince 2014 dodávky chlazených polévek a dále nákup obalů.

[24] Dne 10. 6. 2015 podala žalobkyně daňové přiznání za uvedené zdaňovací období, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 770 190 Kč. Správce daně zahájil dne 26. 6. 2015 při jednání daňovou kontrolu, která byla zaměřena na oprávněnost uplatněného nadměrného odpočtu. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně uvedla, že výše nadměrného odpočtu mohla být

ovlivněna nutností přebalit zboží, které žalobkyně vyrobila. Následně dne 24. 7. 2015 byly správci daně doručeny faktury týkající se nákupu nových obalů.

[25] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2015 vyzval správce daně žalobkyni k doložení smluv, objednávek a dalších důkazů, které by nutnost přebalení zboží prokazovaly, a k vysvětlení, na základě čeho bylo nutné zboží přebalit. Dále žalobkyni vyzval k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu ve vztahu k dodávkám chlazených polévek předložením patřičných dokladů, neboť neměl k dispozici žádné důkazní prostředky (ani faktury), které by realizaci zdanitelných plnění potvrzovaly.

[26] Žalobkyně v reakci na výzvu správce daně sdělila, že povinnost přebalit zboží vyplývá z nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1169/2011, o poskytování informací o potravinách spotřebitelům, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1924/2006 a (ES) č. 1925/2006 a o zrušení směrnice Komise 87/250/EHS, směrnice Rady 90/496/EHS, směrnice Komise 1999/10/ES, směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/13/ES, směrnice Komise 2002/67/ES a 2008/5/ES a nařízení Komise (ES) č. 608/2004 (dále jen „nařízení č. 1169/2011“). Správce daně poté prováděl další dokazování, při kterém nebyly pochybnosti o realizaci sporných plnění odstraněny, resp. byly prohlubovány (z čl. 54 nařízení č. 1169/2011 vyplynulo, že zboží opatřené etiketou přede dnem 13. 12. 2014, které není v souladu s požadavky tohoto nařízení, lze uvádět na trh do vyčerpání zásob; způsob chlazení polévek byl popsán výše).

[27] Dne 10. 11. 2015 proběhlo jednání, při kterém byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Současně jí bylo předáno rozhodnutí o určení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Stejně jako v případě zdaňovacího období prosinec 2014 na toto rozhodnutí žalobkyně reagovala. Uvedla, že nutnost přebalit vyrobené zboží vyplývá ze smluv uzavřených s odběrateli zboží, nedoložila však žádnou z nich. Dne 13. 12. 2015 a 17. 12. 2015 předložila žalobkyně správci daně faktury za dodávky chlazených polévek, dodací listy a likvidační listy přijatých faktur. Správce daně poté provedl výslech několika svědků, po kterých pochybnosti o realizaci sporných plnění nadále přetrvávaly.

[28] Dne 6. 6. 2016 proběhlo ústní jednání, při kterém byla žalobkyně seznámena se stanoviskem správce daně k provedenému dokazování, jakož i s tím, že správce daně nepovažuje předložené daňové doklady za dostatečně průkazné. Na to již žalobkyně nereagovala. Dne 29. 6. 2016 byla projednána zpráva o daňové kontrole. Rovněž tato zpráva obsahuje podrobný popis všech pochybností, které správci daně na základě provedeného dokazování o realizaci sporných plnění vznikly. Na základě zprávy o daňové kontrole byl dne 1. 7. 2016 vydán platební výměr 2).

Důkazní břemeno v daňovém řízení

[29] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

pokračování

[30] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 -71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[31] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62.

[32] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[33] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[34] Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že 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]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat *a priori* za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími

z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

[35] S ohledem na výše uvedené nelze se stěžovatelem souhlasit v tom, že absence dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž by tento doklad jakkoli zpochybnil a svou pochybnost náležitě vyjádřil, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu. Takový výklad důkazního břemene v daňovém řízení je mylný.

[36] Z průběhu řízení před správcem daně, jak byl popsán u obou zdaňovacích období výše, je zřejmé, že žalobkyně předložila daňové doklady ke všem sporným plněním. V případě zdaňovacího období prosinec 2014 tak učinila již v reakci na výzvu k odstranění pochybností, tj. před zahájením daňové kontroly a před vydáním výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015. Z této výzvy pak vyplývá, že správce daně vyjádřil pochybnosti pouze ve vztahu k nákupu 24 tun máku, neboť uvedl, že „*identické zboží co do názvu a váhy bylo vyfakturováno dokladem č. 20141656, avšak již dne 19. 12. 2014, tedy před uskutečněním vlastního porážení zboží*“. Ve vztahu k dodávkám chlazených polévek a čištění olejiny správce daně pouze uvedl, že „*kromě předmětných faktur nemá k dispozici žádné jiné důkazní prostředky, z nichž by jednoznačně vyplynulo, že ke zdanitelným plněním došlo*“. Toto však nelze považovat za kvalifikované vyjádření jeho pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění. V této části proto Nejvyšší správní soud s krajským soudem zcela souhlasí. Z tohoto sdělení nemohla žalobkyně seznat, proč správce daně považuje předložené doklady za nevěrohodné, v čem jejich neprůkaznost spočívá, ani jak má pochybnosti odstranit. Smysl vyjádření konkrétních pochybností je přitom právě v tom, aby daňový subjekt mohl svůj následný postup uvedeným pochybnostem přizpůsobit, resp. aby věděl, co má dále prokazovat a jak (viz výše). Nevyjádří-li správce daně dostatečně svou pochybnost, nelze po daňovém subjektu požadovat, aby za správce daně domýšlel, v čem jeho pochybnost spočívá. Pouhým popřením skutečností tvrzených v daňovém přiznání (bez vyjádření konkrétních pochybností) tak správce daně brojí v podstatě proti tomu, že daňový subjekt vůbec nějaký nadměrný odpočet v daňovém přiznání uplatnil. To však nelze připustit, neboť nárok na odpočet daně je jedním ze základních práv plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).

[37] Současně však Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém byly tehdy známé pochybnosti podrobně popsány. Výsledek zachytil správce daně písemně do úředního záznamu, přičemž tento úřední záznam doručil zástupci žalobkyně (daňovému poradci) do datové schránky. Nejvyšší správní soud podotýká, že odeslání výsledku kontrolního zjištění do datové schránky proběhlo na výslovnou žádost zástupce žalobkyně (v případě zdaňovacího období duben 2015 byl výsledek projednán při ústním jednání, jak bude uvedeno dále). Současně s tímto výsledkem zaslal žalobkyni také rozhodnutí o určení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Poté proběhlo další dokazování, byly předloženy další doklady, proběhla prohlídka prostor žalobkyně a výslechy několika svědků. Pochybnosti ohledně předložených dokladů však dokazování neodstranilo. Následně dne 6. 6. 2016 proběhlo další jednání, při kterém byla žalobkyně opět seznámena se stanoviskem správce daně k provedení dokazování. Nejvyšší správní soud přitom z obsahu spisu ověřil, že i toto stanovisko obsahuje podrobný popis všech pochybností ohledně předložených dokladů. Příkladem lze uvést samotný způsob chlazení vyrobených polévek: žalobkyně v průběhu daňové

pokračování

kontroly uvedla, že chlazení je prováděno postupným rozbalením krabic, ve kterých jsou polévky zabaleny. Při prohlídce prostor žalobkyně (provedené dne 13. 11. 2015) správce daně zjistil, že polévky byly vakuově baleny a ukládány do kartonových krabic, které se po naplnění uzavíraly, plné krabice se skládaly na palety a celé palety se poté obalovaly smršťovací fólií. Takto zabalené palety byly odváženy do skladovacích prostor. Žalobkyně dále uvedla, že chlazení probíhá pouze u těch polévek, které se bezprostředně po výrobě distribuují odběratelům a u kterých tím pádem nedojde k samovolnému zchlazení ve skladovacích prostorech. Proto jsou krabice s vyrobenými polévkami opět otevírány, aby teplo přirozeně sáhalo ven. Popsaný postup je však již z laického pohledu minimálně zvláštní, a to jak s ohledem na skutečnost, že se jedná o potraviny (krabice s polévkami měly být při chlazení rozmístovány vedle sebe i ve venkovních prostorech, aniž by byly jakkoli chráněny před nejrůznějšími vlivy počasí), tak z hlediska nákladového (žalobkyně nejprve vynakládala prostředky na obalový materiál, např. smršťovací fólii, který vzápětí z vyrobeného zboží odstraňovala). Nehledě na skutečnost, že toto chlazení měly zajišťovat společnosti personálně propojené s žalobkyní (jednatelkou obou společností, které měly chlazení provádět, je Nela Krejčí, která byla dle zjištění správce daně minimálně v průběhu daňových kontrol zároveň obchodní zástupkyní žalobkyně), nadto sídlící na hromadných adresách. Ve vztahu k nákupu máku setého se jednalo o pochybnost plynoucí z data uskutečnění plnění, neboť žalobkyně prodala totožné zboží co do názvu a hmotnosti o den dříve, než toto zboží nakoupila. Pokud jde o čištění olejniny, spočívaly pochybnosti v celkové realizaci této transakce, zejm. v místě jejího čištění (žalobkyně tvrdila, že mělo probíhat v areálu společnosti MORAVOL spol. s r. o., proto nebyla žádná doprava realizována, dle výpovědi svědka Jana Zaorala, jednatele společnosti VENETA CORPORATION s. r. o., však zajišťoval dopravu kupující – žalobkyně), jakož i skutečnosti, kdo čištění prováděl (dle žalobkyně pracovníci společnosti VENETA CORPORATION s. r. o., dle výpovědi svědka J. Z. však neměla tato společnost v době čištění olejniny žádné zaměstnance).

[38] Na stanovisko správce daně obsahující všechny zmíněné pochybnosti žalobkyně již žádným způsobem nereagovala, byť k tomu měla dostatečný časový prostor. Neučinila tak ani dne 29. 6. 2016, kdy byla projednána zpráva o daňové kontrole, přičemž i ta konkrétní pochybnosti správce daně obsahovala. Krajský soud se měl proto zabývat nejen tím, co bylo obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015, ale také tím, co po vydání této výzvy následovalo.

[39] Nejvyšší správní soud rovněž nesouhlasí s hodnocením krajského soudu ohledně výsledku svědka V. K., jehož výpověď měla nákup máku prokazovat, neboť tato výpověď žádným způsobem nevysvětlila data uskutečnění nákupu a prodeje tohoto zboží. Svědek popisoval pouze jednání se španělskou stranou, která měla mák od žalobkyně nakoupit, aniž by se k datům uskutečnění plnění jakkoli vyjádřil. Podstata pochybností ohledně nákupu a prodeje máku přitom spočívala právě v jejich nestandardní časové posloupnosti.

[40] Pokud jde o zdaňovací období duben 2015, i v tomto případě žalobkyně předložila daňové doklady ke všem sporným plněním. Co se týče prokázání nákupu nových obalů, doručila žalobkyně správci daně faktury dne 24. 7. 2015. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2015 správce daně žalobkyni vyzýval k doložení nutnosti zboží přebalit a k doložení faktur za dodávky chlazených polévek, neboť do té doby správce daně těmito fakturami nedisponoval. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyni tížilo ve vztahu k dodávkám polévek důkazní břemeno ještě před doručením výzvy, neboť uskutečnění dodávek polévek ničím při podání daňového příznání neprokázala. Nedisponoval-li správce daně v případě polévek žádnými doklady, nemohla výzva k odstranění pochybností obsahovat ani žádnou pochybnost, neboť v tomto případě nebylo co zpochybňovat.

[41] Žalobkyně v reakci na doručenou výzvu správci daně sdělila, že povinnost přebalit zboží vyplývá z nařízení č. 1169/2011. Podle čl. 54 tohoto nařízení bylo však možné potraviny opatřené etiketou přede dnem 13. 12. 2014, které nebyly v souladu s požadavky tohoto nařízení,

uvádět na trh do vyčerpání zásob. To správce daně žalobkyni sdělil na jednání dne 10. 11. 2015, kdy byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Následně žalobkyně sdělila, že povinnost přebalit zboží vyplývá ze smluv s odběrateli, žádnou smlouvu však nedoložila. Dne 13. 12. a 17. 12. 2015 doložila žalobkyně daňové doklady vztahující se k dodávkám chlazených polévek. Byť správce daně po zjištění všech pochybností nevydal další výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které by své pochybnosti uvedl, nelze přehlédnout, že i v tomto případě seznámil správce daně při jednání dne 6. 6. 2016 žalobkyni se svým stanoviskem k provedenímu dokazování. Podrobně přitom popsal, proč a na základě čeho považuje předložené doklady za neprůkazné (ve vztahu k polévkám se jednalo o pochybnosti uvedené výše, k nákupu obalů pak správce daně uvedl, že nutnost zboží přebalit nebyla doložena žádnou smlouvou, ze které měla vyplývat). Na to však již žalobkyně nereagovala, ač k tomu měla příležitost. I v případě zdaňovacího období duben 2015 měl tedy krajský soud hodnotit nejen obsah výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2015, ale také následné úkony správce daně.

[42] Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud posuzoval obě výzvy k prokázání skutečností izolovaně, jak uváděl stěžovatel, neboť se zabýval pouze jejich obsahem, aniž by zohlednil všechny okolnosti případu. Opomenul tedy skutečnost, že v rámci obou provedených daňových kontrol byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění, jakož i se stanoviskem správce daně k provedenímu dokazování. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem (viz výše). Nejvyšší správní soud proto přisvědčil námitce stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[44] V dalším řízení je krajský soud vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze stručně shrnout následovně. Hodnotí-li krajský soud, zda přešlo důkazní břemeno v daňovém řízení po předložení daňových dokladů „*zpět*“ na daňový subjekt, je pro toto posouzení podstatné, zda správce daně své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak se totiž daňový subjekt dozví, proč správce daně nepovažuje předložené doklady za dostatečně věrohodné, průkazné, správné či úplné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a může se náležitým způsobem hájit. Zákon přitom nestanoví, že ke sdělení pochybností musí dojít jen a pouze výzvou vydanou podle § 92 odst. 4 daňového řádu, byť lze jistě tento postup označit za vhodný. V dalším řízení je proto krajský soud povinen posoudit povahu zjištěných pochybností. To znamená, zda se skutečně jednalo o natolik zásadní pochybnosti, že učinily předložené daňové doklady nevěrohodnými či neprůkaznými, a zda tak jejich sdělením důkazní břemeno na daňový subjekt skutečně přešlo.

[45] Krajský soud v novém rozhodnutí o věci rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. května 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu