



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **SOVA Liberec, s. r. o.**, sídlem Banskobystrická 733/36, Liberec, zastoupená JUDr. Bc. Milanem Čmelíkem, advokátem sídlem Lidická 405/3, Jablonec nad Nisou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2019, čj. 48255/19/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 22. 9. 2020, čj. 59 Af 6/2020-47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 22. 9. 2020, čj. 59 Af 6/2020-47, **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] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) ze zdanitelných plnění, jejichž předmětem bylo provedení projektových a konstrukčních prací [dodavatelem TRATAR WHITE, s. r. o. (pozn. NSS: dnes v likvidaci)], zhotovení předávací a výkresové dokumentace a výroba a dodání štítků pro potrubní rozvody (dodavatelem podnikající fyzickou osobou R. K.). Následně, 19. 12. 2016, byla s žalobkyní zahájena daňová kontrola týkající se DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2013, únor, duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor 2015 (a současně daně z příjmů právnických osob za roky 2013 až 2015) zaměřená na ověření přijatých zdanitelných plnění na základě dokladů vystavených uvedenými dodavateli.

[2] V návaznosti na ukončení daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále „správce daně“) 9. 7. 2018 jedenáct dodatečných platebních výměrů za jednotlivá výše uvedená zdaňovací období, jimiž žalobkyni doměřil DPH v celkové výši 580 083 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, celkem tedy 116 013 Kč. Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím všechny dodatečné platební výměry změnil tak, že stanovené penále změnil na částku 0 Kč.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka Liberec výše uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Závěr správce daně vyjádřený v průběhu daňové kontroly [ve výzvě dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, k prokázání skutečností z 16. 8. 2017 (dále „výzva“)], že žalobkyně neprokázala uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, podle krajského soudu předbíhá zákonem a judikaturou předpokládaný běh událostí. Nelze jej totiž učinit před tím, než správce daně unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. než dostatečně zpochybní věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených daňových dokladů. Nepřešlo-li na žalobkyni důkazní břemeno, nelze jí přičítat k tíži, že faktické uskutečnění plnění neprokázala. Krajský soud přitom 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 žalobkyni přijata od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Nemohl proto následně přistupovat k žalobkyni, jako by na ní přešlo zpět důkazní břemeno ohledně rozptýlení pochybností, tj. prokázání faktického uskutečnění plnění v souladu s obsahem předložených daňových dokladů. A předčasné bylo vytýkat jí neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů.

[4] Podle krajského soudu lze skutečnosti, které za pochybnosti označuje žalovaný, dohledat až ve zprávě o daňové kontrole z 29. 6. 2018, resp. v jí předcházejícím seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění z 16. 2. 2018 a v ucelenější podobě dokonce až v napadeném rozhodnutí. Část popsaných skutečností, jež měly zakládat pochybnosti, pak krajský soud za pochybné nepovažoval, neboť v podstatě spočívají v tom, že žalobkyně některé skutečnosti neprokázala. Existenci pochybností správce daně ale nelze odůvodnit tím, že žalobkyně neprokázala uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Šlo by o pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení. Žalobkyni tak důkazní povinnost netížila právě proto, že správce daně předtím neunesl své důkazní břemeno.

[5] Dále se zabýval jednotlivými důvody pochybností. Skutečnost, že žalobkyně nemá zřízenou vratnici a nemůže tak prokázat, zda a kdy se k ní dodavatel K. dostavil, podle krajského soudu nezpochybně věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur. Na neexistenci vratnice totiž neshledal nic podezřelého. Ani samotné dodání plnění, jehož povaha to umožňovala, elektronickou cestou prostřednictvím serveru není pochybné. Pochyby nezakládá ani nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE v průběhu daňové kontroly, neboť všechna řešená plnění se uskutečnila v době, kdy dodavatel aktivitu vůči správci daně jevil. Pochybnosti nezakládá ani to, že žalobkyně neměla dostatečně zdokumentované přijetí plnění od svých dodavatelů, ačkoli plnění svým odběratelům zdokumentováno měla. Jde o běžný postup rozumného podnikatele.

[6] Krajský soud připustil existenci jistých pochybností, avšak způsob, jakým je správce daně, resp. žalovaný vyjádřili, nedosahují intenzity vážných a důvodných pochyb pro přenos důkazního břemene zpět na žalobkyni. Správce daně v průběhu daňového řízení neprokázal a ani nevyjádřil pochybnosti založené na tom, že dodavatelé TRATAR WHITE, a R. K. vystupují jako problematické subjekty také v dalších daňových řízeních, což je známo i krajskému soudu z jeho činnosti.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] 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.

pokračování

[8] Krajský soud opomněl zásadní východisko, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu (formální podmínka) není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, neboť nárok musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (hmotněprávní podmínka). Ani z hlediska vyjádření a prokázání pochybností správcem daně není stěžejní formálně bezvadná výzva, nýbrž faktické seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi a možnost jeho obhajoby (rozsudek NSS z 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 42). 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.

[9] V tomto ohledu se však krajský soud selektivně zaměřil na výzvu a opomněl se zabývat dalším průběhem daňového řízení. Stěžovatel proto rozsudek předně považuje za částečně nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nepovažoval skutečnosti sdělené ve výzvě za dostatečné k unesení důkazního břemene správcem daně, nečinil ovšem jednoznačný závěr o tom, zda k dostatečnému vyjádření pochybností ze strany správce daně došlo někdy v dalším průběhu daňového řízení. Po obsahové stránce stěžovatel připustil, že předmětem výzvy nebyly všechny pochybnosti, které byly žalobkyni následně sděleny v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V něm jsou však pochybnosti správce daně o souladu předložených daňových dokladů se skutečností podrobně popsány, a žalobkyni bylo umožněno reagovat a navrhnout doplnění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Podle stěžovatele tím správce daně unesl své důkazní břemeno, které tak přešlo zpět na žalobkyni. I kdyby tak správce daně ve výzvě nedostatečně zpochybnil žalobkyní předložené daňové doklady, ve výsledku by tato vada neměla vliv na zákonnost celého daňového řízení a vydaných rozhodnutí. Nelze proto přijmout závěr krajského soudu, že správce daně neunesl své důkazní břemeno proto, že pochybnosti nevyjádřil již ve výzvě, ale až později.

[10] Podle stěžovatele není sporu o tom, že žalobkyně předloženými daňovými doklady soulad dokladů se skutečností neprokázala, což zakládá pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti předloženého formálního daňového dokladu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobkyni. Závěr krajského soudu o pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení proto považuje za neopodstatněný.

[11] Krajský soud též bagatelizoval jednotlivá zjištění správce daně, z nichž pramenily jeho pochybnosti o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Navíc na ně nahlížel pouze izolovaně, ve svém souhrnu však tato zjištění zdroj pochybností představují. Nemožnost ověřit uskutečnění plnění u deklarovaného dodavatele je podle stěžovatele přijímána judikaturou správních soudů (např. rozsudek NSS z 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34) jako dostatečný zdroj pochybností o souladu tvrzení daňového subjektu nárokujícího si odpočet DPH se skutečností. To platí i pro nekontaktnost dodavatele (rozsudek NSS z 16. 5. 2018, čj. 5 Afs 175/2017-38). Podle stěžovatele v případě nekontaktnosti dodavatele TRATAR WHITE není stěžejní, že řešená plnění se uskutečnila v době, kdy dodavatel aktivitu vůči správci daně jevil, 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 v případě dodavatele R. K. byla nemožnost ověření dána tím, že odepřel svědeckou výpověď. Stěžovatel s krajským soudem nesouhlasí ani v tom, že rozumný podnikatel má zdokladováno především splnění vlastních povinností, ve vztahu ke svým odběratelům dodání zboží či služeb, zatímco u svých dodavatelů jen zaplacení fakturovaných plateb. I prokázání vlastního nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění totiž patří mezi povinnosti podnikatele jako daňového subjektu.

[12] Z judikatury správních soudů vyplývá, že správce daně unese své důkazní břemeno prokázáním existence vážných a důvodných pochybností o souladu předložených dokladů se skutečností. 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.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v 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*.

[16] 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*.

[17] Dle zákona o DPH chce-li daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně, 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“)]. Současně musí svá tvrzení prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu), což činí zpravidla svým účetnictvím (§ 73 zákona o DPH), tedy předložením daňových dokladů s předepsanými náležitostmi ke konkrétním transakcím (formální podmínka nároku na odpočet daně). Přestože je prokazování nároku na odpočet 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 (hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně). Ačkoli je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (rozsudek NSS čj. 5 Afs 191/2019-32, body 29 a 30, a další tam citovaná judikatura).

[18] Z uvedeného vyplývá, že primárním splněním formální podmínky v podobě předložení daňových dokladů s předepsanými náležitostmi daňovým subjektem je založena jakási vyvratitelná domněnka, že je současně splněna i podmínka hmotněprávní (první krok). To platí, dokud správce daně své důkazní břemeno, jež na něj předložením formálně perfektních dokladů přešlo, neunese tím, že dostatečně zpochybní uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno (druhý krok). Učiní-li tak, přejde důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím (vyvrácení pochybností), popř. musí svá tvrzení korigovat (třetí krok). Po splnění formální podmínky tak povinnost prokazovat splnění podmínky hmotněprávní, v podobě předkládání dalších dokladů, stíhá daňový subjekt až tehdy, pokud správce daně unese své důkazní břemeno. Do té doby jej žádná (další) důkazní povinnost netíží a není proto povinen nad rámec předložených daňových dokladů cokoli tvrdit, natož prokazovat. Proto by mu ani nemohlo být kladeno k tíži případné neprokázání

pokračování

faktického uskutečnění plnění. Přejde-li důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, neprokázání pravdivosti jeho původních tvrzení ohledně dané obchodní transakce nezakládá (další) pochybnosti správce daně, nýbrž může představovat důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH.

[19] Stěžovatel tak má pravdu, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, neboť nárok musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (podrobněji srov. rozsudek NSS čj. 5 Afs 191/2019-32, body 29 a násl.). Mýlí se však v tom, že krajský soud uvedené východisko opomněl.

[20] Nejvyšší správní soud vyšel ze skutečnosti, uvedené stěžovatelem jak v bodě 27 jeho rozhodnutí, tak i v bodě 20 kasační stížnosti, že v nyní projednávané věci není sporné, že žalobkyně unesla ve vztahu k prověřovaným zdanitelným plněním své primární důkazní břemeno dle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť předložila daňové doklady s předepsanými náležitostmi ke konkrétním obchodním transakcím. Tím splnila formální podmínku a založila vyvratitelnou domněnku splnění podmínky hmotněprávní. Za této situace bylo na správci daně, aby daňové doklady dostatečně zpochybnil (vyjádřil a prokázal vážné a důvodné pochybnosti). Jinak by po žalobkyni nemohl vyžadovat předložení dalších dokladů nad rámec jeho účetnictví (předložených daňových dokladů), a musel by nárok na odpočet DPH uznat.

[21] Podstatou projednávané věci je tedy otázka, 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 žalobkyni důkazní břemeno spočívající ve vyvrácení pochybností správce daně prokázáním pravdivosti jejích původních tvrzení ohledně dané obchodní transakce. Právě na tuto otázku se krajský soud správně zaměřil, avšak dospěl k závěru, že nikoli. Nelze proto souhlasit s námitkou stěžovatele, že krajský soud opomněl zásadní východisko, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně.

[22] Stěžovatel ve svém rozhodnutí, jakož i vyjádření k žalobě a kasační stížnosti, opakovaně uvedl, že správce daně prokázal své pochybnosti a unesl důkazní břemeno již prostřednictvím výzvy, resp. nejpozději v okamžiku seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění. Krajský soud se proto logicky zaměřil předně na obsah uvedené výzvy. V souladu s judikaturou (rozsudek NSS čj. 5 Afs 191/2019-32, body 34 a 42) se ale zabýval i dalším průběhem daňového řízení, konkrétně výsledkem kontrolního zjištění a následnou zprávou o daňové kontrole, byť je pravda, že spíše okrajově. Ačkoli krajský soud zdůrazňoval, že ve výzvě pochybnosti formulovány nejsou, nelze přisvědčit stěžovateli, že se krajský soud zaměřil pouze na výzvu, kterou hodnotil izolovaně a odtrženě od celého průběhu daňového řízení. Krajský soud určitě nedospěl k závěru, jak se snaží tvrdit stěžovatel, že správce daně neunesl své důkazní břemeno proto, že pochybnosti nevyjádřil již ve výzvě, ale až později, a že tato vada měla vliv na zákonnost celého daňového řízení a vydaných rozhodnutí. Takový závěr napadený rozsudek neobsahuje.

[23] Správce daně v průběhu prvostupňového daňového řízení zakládal existenci a prokázání části svých vážných a důvodných pochybností na tom, že žalobkyně věrohodným způsobem neprokázala soulad předložených dokladů se skutečností, neboť nedoložila, že plnění skutečně převzala od deklarovaných dodavatelů. Shodně argumentoval i stěžovatel ve svém rozhodnutí, ve vyjádření k žalobě i kasační stížnosti. Krajský soud však takový přístup odmítl. Ani Nejvyšší správní soud obecně nesouhlasí s názorem, že nepředložení dalších dokladů prokazujících faktické uskutečnění plnění v situaci, kdy správce daně disponuje daňovým dokladem vztahujícím se ke spornému plnění, aniž tento doklad jakkoli zpochybní a svou pochybnost náležitě vyjádří, sama o sobě bez dalšího zakládá pochybnost o předloženém dokladu. Takový výklad důkazního

břemene v daňovém řízení je mylný (shodně rozsudek NSS čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 35). Krajský soud k tomu zcela přílehavě doplnil, že takto správce daně 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 totiž skutečně zdůvodňoval unesení svého důkazního břemene ve druhém kroku tím, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve třetím kroku. Jak je však podrobně rozvedeno výše, dokud správce daně nevyjádří a neprokáže vážné a důvodné pochyby stran pravdivosti žalobkyní předložených daňových dokladů, žalobkyni žádná důkazní povinnost netíží a není proto povinna nad rámec předložených daňových dokladů cokoli tvrdit, natož prokazovat. Proto jí nelze klást k tíži (ve smyslu vzniku pochybností správce daně), že další doklady nepředložila. V tomto ohledu z napadeného rozsudku neplyne, že by krajský soud zpřísnil požadavky na unesení důkazního břemene ze strany správce daně vyžadováním popisu, jak se co odehrálo nade vší pochybnost.

[24] Správce daně již ve výzvě identifikoval několik skutečností, z nichž vyvozoval své pochybnosti: 1) k předání výkresové dokumentace v elektronické formě prostřednictvím komunikačního serveru, přes nějž probíhala veškerá komunikace s dodavatelem, žalobkyně uvedla, že přihlašovací údaje ani e-mailovou komunikaci nearchivuje a kontrola převzetí této dokumentace není dokladována; 2) nejsou evidovány průchody a průjezdy do areálu žalobkyně a z něj, neboť nebyla zřízena vrátnice; 3) žalobkyně nedoložila osobní převzetí štítků pro potrubní rozvody od R. K., podle žalobkyně je běžné, že se to nedokladuje; 4) ač žalobkyně tvrdila, že výrobu rámu pro karoserie VW Polo u dodavatele TRATAR WHITE objednala, rámy převzala a uhradila, nemůže jejich výrobu doložit; 5) žalobkyně uvedla, že výkresovou dokumentaci pro výrobu a dodání konstrukcí a uchycení pro potrubní rozvody AB-WASSER pro Porsche Leipzig zpracovávala ve spolupráci s Ing. R. N.; 6) ač ražbu šarží na trubky dle požadavků BMW podle žalobkyně prováděl dodavatel TRATAR WHITE, nebo možná i jeho subdodavatelé, v prostorách žalobkyně během nočních směn, nedoložila k tomu žádné dokumenty; a 7) zpracování statistických výpočtů na rekonstrukci výrobní linky BMW Dingolfing podle žalobkyně vypracoval dodavatel TRATAR WHITE či jeho subdodavatel. Podle správce daně tak žalobkyně při zahájení daňové kontroly ani při místním šetření nepředložila kromě daňových dokladů a evidence pro účely DPH žádné další podklady, jimiž by prokázala věrohodnost původu daňových dokladů dle § 34 zákona o DPH a spolehlivou, ověřitelnou vazbu mezi doklady a deklarovaným plněním, tedy tzv. auditní stopu dokumentující tok plnění od zahájení obchodní transakce až do jejího ukončení (viz rozsudek NSS z 10. 2. 2016, čj. 5 Afs 99/2015-106).

[25] Podle Nejvyššího správního soudu nelze vyloučit, že by uvedené skutečnosti (případně některé z nich) mohly zakládat pochybnosti správce daně o uskutečnění deklarovaného plnění. Nicméně, správce daně své pochybnosti do značné míry váže na pasivitu žalobkyně spočívající v nepředložení dodatečných podkladů nad rámec daňových dokladů a evidence, což jak uvedeno výše nelze. Výzva jako celek navíc není formulována natolik jasně a přehledně, aby z jejího celkového vyznění byly pochybnosti správce daně pro žalobkyni jednoznačně konkrétně seznatelné, jak částečně přiznává i stěžovatel v kasační stížnosti.

[26] Byť by jistě bylo vhodnější, aby správce daně vyjádřil veškeré své pochybnosti prostřednictvím výzev dle § 92 odst. 4 daňového řádu, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze pozdější sdělení pochybností považovat *a priori* za nezákonné. Musí však prokazatelně dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností (rozsudek NSS čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 34). Nad rámec skutečností uvedených ve výzvě správce daně doplnil další skutečnosti v seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění: 8) poukázal na odepření svědecké výpovědi R. K. z důvodu uvedeného v § 96 odst. 2 daňového řádu, což správci daně znemožnilo ověřit faktické uskutečnění deklarovaného plnění; 9) ač ze smluv o dílo je patrná vůle smluvních stran,

pokračování

aby docházelo k protokolárnímu převzetí předmětu plnění, nedocházelo k tomu a žalobkyně přebírala fakturované předměty bez dokladů; 10) žalobkyně neměla dostatečně zdokladované přijetí plnění od svých dodavatelů, ačkoli plnění svým odběratelům zdokladováno měla; a 11) žalobkyně nebyla schopna doložit komunikaci s uvedenými dodavateli. Tato zjištění pak správce daně shrnul tak, že jelikož je žalobkyně 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 uvedeno na kontrolovaných dokladech. Ve zprávě o daňové kontrole pak shrnul všechny dříve uvedené skutečnosti a ještě je doplnil o pozdější nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE sídlícího na virtuální adrese, což také vedlo k nemožnosti ověřit uskutečnění deklarovaného plnění. Z uvedeného plyne, že správce daně v dalším průběhu prvostupňového daňového řízení již nevázal své pochyby primárně na pasivitu žalobkyně, tj. nepředložení dalších podkladů nad rámec daňových dokladů. Identifikoval totiž i skutečnosti na jednání žalobkyně v daňovém řízení nezávislé a také výslovně a zcela srozumitelně uvedl, že tyto skutečnosti považuje za skutečnosti zakládající pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění dodávek tak, jak je uvedeno na fakturách.

[27] Krajský soud se však konkrétně vypořádal pouze s některými z uvedených skutečností, a to s nezřízením vrátnice (nevidováním průchodů a průjezdů), předáním výkresové dokumentace v elektronické formě, nedostatečným zdokladováním přijetí plnění od dodavatelů oproti plnění odběratelům a nekontaktností dodavatele TRATAR WHITE (k tomu viz dále). Tyto skutečnosti neshledal pochybnými.

[28] Ohledně zbylých správcem daně vyjádřených skutečností (pochybností) z napadeného rozsudku nelze seznat, které z nich krajský soud považoval za ty, jež „*v podstatě spočívají v tom, že žalobce některé skutečnosti neprokázal*“ (bod 28 rozsudku), k tomu též bod [23] výše. Obdobně není jasné, které skutečnosti popsané ve zprávě o daňové kontrole (viz výše) krajský soud pochybnými shledal, ale vyhodnotil je jako pouhé dílčí střípky nedosahující dostatečné intenzity vážných a důvodných pochyb (bod 31 rozsudku). Ke skutečnosti, že správce daně nemohl ověřit uskutečnění deklarovaného plnění u dodavatele R. K., krajský soud v bodě 35 rozsudku pouze uvedl, že správce daně nepochybil, pokud odepření výpovědi akceptoval. Zcela se však opomněl zabývat tím, zda tato skutečnost, ať již sama o sobě či v souhrnu s dalšími výše uvedenými, mohla zakládat vážné a důvodné pochybnosti správce daně. V tomto rozsahu je tedy rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, na což poukázal i stěžovatel v kasační stížnosti. Nadto, jde o vadu, k níž by musel Nejvyšší správní soud přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož se tedy zbylými skutečnostmi nezabýval krajský soud, nemůže se k nim Nejvyšší správní soud nyní věcně vyjádřit.

[29] Nepřezkoumatelnost části napadeného rozsudku nebrání, aby se Nejvyšší správní soud v rozsahu kasačních námitek věcně zabýval těmi skutečnostmi, u kterých tak učinil již krajský soud. Stěžovatel odmítá závěr krajského soudu, že dostatečné pochyby nemohla založit ani nekontaktnost dodavatelů, resp. nemožnost u nich ověřit uskutečnění plnění. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s důvody, pro něž krajský soud nepovažoval nekontaktnost dodavatele TRATAR WHITE až v průběhu daňového řízení za problematickou. Důvodná je námitka stěžovatele, že pro ověření fakticity plnění je rozhodující, že v okamžiku, kdy se správce daně snažil ověřit, zda tento dodavatel zdanitelná plnění opravdu uskutečnil, mu toto nebylo umožněno. Naopak, bez většího významu pro samotné zpochybnění daňových dokladů je krajským soudem vyzdvihovaná skutečnost, že všechna řešená plnění se uskutečnila v době, kdy dodavatel aktivitu vůči správci daně jevil. Je tomu tak proto, že správce daně se na deklarovaného dodavatele za účelem ověření pro účely nároku na odpočet DPH obrací až s delším časovým odstupem od realizace tvrzené obchodní transakce. Ostatně, nekontaktnost dodavatele není žalobkyni kladena k tíži, v daném ohledu její pozici nezhoršuje ani nijak nevylepší. Pokud není možno

zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely v jeho sféře (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), žalobkyně je tak odkázána jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici sama (rozsudek NSS z 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34, bod 33).

[30] Pozdější nekontaktnost dodavatele sídlícího na virtuální adrese způsobující nemožnost ověření skutečného plnění tak může být jednou ze skutečností zpochybňující předložené daňové doklady (obdobně rozsudky NSS ze 14. 8. 2020, čj. 9 Afs 154/2020-33, bod 17, ze 7. 5. 2020, čj. 1 Afs 400/2019-26, body 27 a 30, a čj. 9 Afs 181/2014-34, bod 33, jímž argumentoval stěžovatel, a na nějž v jiné souvislosti odkázal i krajský soud).

[31] Stěžovatel má pravdu, že prokázání vlastního nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění patří mezi povinnosti podnikatele jako daňového subjektu. Pokud však podle stěžovatele žalobkyně unesla ve vztahu k prověřovaným zdanitelným plněním své primární důkazní břemeno (viz bod [20] výše), krajský soud správně uzavřel, že předložení dalších dokladů lze po žalobkyni požadovat až poté, co na ni zpět přejde důkazní břemeno. Bez toho jejich nepředložení proto nemůže založit pochybnost správce daně. Na druhou stranu, zjištění správce daně, že daňový subjekt dokladuje přijetí plnění od svých dodavatelů zjevně méně podrobně (respektive vůbec) než dodání zboží či služeb svým odběratelům, je jistě způsobilé založit pochybnosti stran uskutečnění deklarovaného plnění a vést k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud tedy 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.). V dalším řízení se bude krajský soud zabývat i těmi skutečnostmi, jimiž se dosud konkrétně nezabýval (viz bod [28] výše), 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.

[33] 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 rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. června 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu