



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Gabriely Bašné ve věci žalobce: **HMO OIL TRADE s. r. o.**, se sídlem Mírová 97/24, Ostrava, zast. advokátkou JUDr. Jarmilou Lipnickou Pešlovou, se sídlem Přívozká 703/10, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 3. 2018, č. j. 22 Af 91/2016 – 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3400 Kč k rukám právní zástupkyně žalobce JUDr. Jarmily Lipnické Pešlové do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 12. 8. 2016, č. j. 34486/16/5300-21443-711868, č. j. 34507/16/5300-21443-711868, a č. j. 34499/16/5300-21443-711868, (dále jen „napadená rozhodnutí“) ve věci daně z přidané hodnoty.

[2] Žalobci nebylo přiznáno osvobození od daně dle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ale naopak mu byla doměřena daň a penále za měsíce březen, duben a květen 2008; předmětem dotčených obchodních transakcí žalobce byla intrakomunitární dodání hutnického zboží – armovacích želez, které žalobce nakupoval v Polsku, dovážel do České republiky a následně do Polska vyvážel.

[3] Ve věci se krajský soud rozhodoval již opakovaně; předchozí rozhodnutí stěžovatele krajský soud rozsudkem ze dne 28. 5. 2015, č. j. 22 Af 38/2013 - 49, zrušil z důvodu chybného hodnocení důkazů, dle krajského soudu nemohlo obstát zjištění správce daně učiněné z výpovědi tvrzených odběratelů žalobce B. C. a J. W. o neexistenci spolupráce s žalobcem, pokud správce daně současně nezpochybnil dodávky zboží, platby za tyto dodávky, realizaci přepravy a současně se nevypořádal s tím, z jakého účtu bylo placeno. Dále krajský soud vytkl stěžovateli, že zamítl výsledky polských přepravních společností, kteří měli předmětné zboží přepravovat, pro nadbytečnost, s kterýmžto závěrem lze souhlasit ve vztahu k uskutečnění přepravy samotné, neboť tuto

stěžovatel u žádného z obchodního případu nerozporoval, jejich výsledky však mohly přispět ke zjištění skutečných odběratelů zboží, resp. k prokázání verze žalobce a vyvrácení pravdivosti tvrzení B. C. a J. W., neboť i řidiči kamionů, kteří měli předmětné zboží vyvézt do Polska, by potenciálně měli být s to tvrzení žalobce potvrdit či vyvrátit.

[4] Stěžovatel vázán závěry krajského soudu doplnil podklady odvolacího řízení, a s jejich hodnocením žalobce seznámil a následně vydal rozhodnutí, kterými dodatečné platební výměry změnil, daň oproti původnímu vyčíslení správcem daně zvýšil, neboť na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že podmínky pro osvobození od daně nebyly splněny ve všech zdaňovacích obdobích.

[5] Proti rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu, v níž nesouhlasil se závěrem správce daně a stěžovatele, že neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, přestože doložil veškeré písemné doklady (objednávky, faktury, výpisy z účtu) a zároveň předložil věrohodná tvrzení o existenci daňového subjektu v Polsku; nebylo nijak vyvráceno tvrzení žalobce, že mu bylo osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty předloženo polským obchodním partnerem již na začátku března 2008; dále zpochybňuje tvrzení polského finančního úřadu, pokud tvrdí, že podnikatel, se kterým žalobce obchodoval – B. C., byl ve vězení, avšak v předmětné době jeho společnost fungovala, obchodovala a prováděla platby z bankovního účtu. Obdobné platí o J. W., který tvrdil, že žádný obchod s českým plátcem nerealizoval, avšak existují písemné smlouvy, faktury, doklady o převzetí dodávek a platby z bankovních účtů; tvrzení polských podnikatelů C. a W. jsou dle žalobce zjevně účelová, učiněná ve snaze vyhnout se vlastní daňové povinnosti, což stěžovatel nijak nezohlednil. Pokud byla žalobci vytykána nekontaktnost navržených svědků a nemožnost jejich výsledku, poukazuje na to, že uvedl celá jejich jména; neschopnost polských orgánů dohledat konkrétní osoby nemůže jít k tíži žalobce; nemůže být hodnoceno k tíži žalobce ani to, že polští dopravci skutečně jízdy ve většině případů neevidovali, přes mýtné brány nejezdili a v současnosti jsou firmy nekontaktní, což naopak svědčí o tom, že na polské straně byl chaos. Žalobce připustil, že nařízení I. a nařízení II. Rady ES o správní spolupráci v oblasti DPH nestanoví přesnou formu či způsob získávání informací a provedení příslušných správních šetření nutných pro jejich získání a je tedy plně na rozhodnutí a v kompetenci dožadného státu, jakou formu pro získání těchto informací zvolí, avšak podle žalobce způsob získání informací, jehož výsledkem je informace žádná, nemůže jít k tíži žalobce. Nelze mu ani vyčítat, že dotčené peněžní ústavy nebyly schopny dodat bližší informace o majitelích účtů. Žalobce uvedl, že správními orgány nebyla zpochybněna existence zboží a dodání zboží do zahraničí, nesouhlasí se závěrem, že nebylo možno identifikovat jednotlivé hrazené částky s tím, že neodpovídají hodnotám jednotlivých faktur, neboť v rámci provedené kontroly účetní přesně s ohledem na přijaté zálohy provedla identifikaci jednotlivých plateb a doklad předložila kontrolnímu orgánu a je součástí spisu. Žalobce rovněž postrádá jakékoli vyhodnocení provedených důkazů.

[6] Krajský soud nejprve k aplikaci § 64 zákona o dani z přidané hodnoty odkázal na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU. Dále konstatoval, že primární důkazní povinnost k naplnění podmínek podle uvedeného ustanovení zákona daňový subjekt plní zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy; i když předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009, daňový řád, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví. Dle krajského soudu v posuzovaném případě správce daně a stěžovatel na základě předložených listinných důkazů (smluv, faktur, přepravních dokumentů, výpisů z bankovních účtů) uzavřeli, že žalobce dodal do jiného členského státu zboží, neprokázal však, že by jeho skutečnými odběrateli byly ty subjekty, které za odběratele označil, přičemž existenci svých pochyb opřel o zjištění učiněná ze sdělení dožadného polského správce daně, že oba sporní odběratelé B. C. a J. W. jakékoliv obchodování s žalobcem popřeli, a dále, že v době od 3. 4. 2008 byl B. C. v Polsku ve vězení.

pokračování

[7] Krajský soud poukázal na to, že již v předcházejícím rozsudku uvedl, že „*skutková zjištění, učiněná z vyjádření svědků B. C. a J. W. o tom, že tyto žalobce neznají a žádnou obchodní činnost s ním nevyvíjeli, však nemůže bez ohledu na neznalost konkrétního obsahu žalobcem dokládanych listin ze strany soudu obstát vedle současného konstatování žalovaného, že nespochybňuje žalobcem realizované nákupy a dodávky v žalobcem deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám na jeho bankovním účtu, stejně tak ani uskutečnění přeprav, jak při nákupu i prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů, pokud se žalovaný ani přes odvolací námítku žalobce nevypořádal s tím, z jakého účtu bylo žalobci za dodávky zboží bezbotovostně placeno*“. Krajský soud uvedl, že stěžovatel poté, co doplnil spis o zjištění o tom, z jakého účtu bylo žalobci placeno, a při zjištění, že na žalobcův polský účet od těchto sporných odběratelů přicházely platby, setrval na svém závěru, že žalobce dodávku zboží panu B. C. a J. W. neprokázal, resp. nesplnil svou důkazní povinnost. Krajský soud zdůraznil, že pokud důvodnost svých pochyb správce daně a stěžovatel opírali o popření spolupráce s žalobcem deklarovanými odběrateli C. a W. při nespochybnění ostatních žalobcem předložených důkazů, nejsou ve světle zjištění učiněných z bankovních účtů těchto odběratelů pochybnosti prokázány, neboť se zjištění navzájem vylučují; bylo-li z účtu těchto odběratelů v posuzovaném období na žalobcův účet placeno (byť bez uvedení konkrétních faktur), nemůže být pravdivé jejich tvrzení, že s žalobcem neobchodovali. Krajský soud vytkl správci daně potažmo stěžovateli, že se navíc blíže nezabývali vztahem mezi realizovanými platbami a fakturovanými částkami a přehlédli výtku, kterou krajský soud ve svém předchozím rozsudku vůči napadeným rozhodnutím vznesl, a to, že ve skutkových závěrech chybí zjištění učiněná z žalobcem předložených důkazů a jejich posouzení, zejména pak v konfrontaci s výpovědí sporných odběratelů a - nyní nově – ve vztahu k realizovaným platbám; tedy zda je časová souvislost mezi realizovanými platbami a fakturovanými částkami, zda částky neodpovídají ani ve svém součtu, kdy a kým byly zadány, jakým způsobem apod; nezohlednil ani vysvětlení žalobcem v daňovém řízení poskytnuté, že některé platby představují plnění předem, resp. zálohy, ani se nevypořádal s žalobcem navrženým důkazem – vysvětlení jeho účetní. Závěr, že platby neodpovídají, neboť v nich není uvedeno, na jakou fakturu je plněno a nesouhlasí jejich výše, tak bez dalšího nemůže odůvodnit závěr o nesplnění důkazní povinnosti žalobce.

[8] Dle krajského soudu správce daně, resp. stěžovatel, neprokázali důvodné pochybnosti o žalobcem předložených tvrzeních a k nim nabídnutých důkazech, neboť existuje nadále správními orgány nevypořádaný rozpor mezi skutečnostmi vyplývajícími z účtů tvrzených odběratelů a jejich výpovědí; chybný je závěr, že žalobce nesplnil svou povinnost identifikovat svědky – řidiče přepravních společností, kteří zboží sporným odběratelům přepravovali/předávali (ani tato okolnost, kdo konkrétně zboží předával, není v rozhodnutí uvedena) a kteří by potenciálně měli být proto schopni pravdivost žalobcových tvrzení potvrdit či vyvrátit; nemožnost tyto řidiče vyslechnout pro neschopnost polské strany je předvolat, pak nemůže být přičítána k tíži žalobce. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele trpí procesní vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, proto je podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil.

[9] V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nezákonnost spatřuje v nesprávném závěru krajského soudu ohledně přechodu důkazního břemene v nesprávném posouzení nemožnosti provést výslech navrhovaných svědků. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že správce daně a stěžovatel neunesli své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; dle názoru krajského soudu zjištění správce daně týkající se dodání zboží panu B. C. a J. W. nemohou s ohledem na ostatní předložené důkazy obstát k prokázání důvodnosti pochyb správce daně. Stěžovatel se však domnívá, že je takový závěr v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů týkající se přenosu důkazního břemene a povinnosti správce daně prokazovat zpochybnění daňovým subjektem předložených dokladů. Posouzením toho, co může být skutečností vzbuzující důvodnou pochybnost a jak ji může správce daně prokázat, se

opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud; stěžovatel k tomu odkazuje např. na rozsudek č. j. 9 Afs 204/2007 – 72, ze dne 3. 8. 2008, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ke zpochybnění daňového dokladu může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.*“ Dále odkazuje na rozsudky sp. zn. 4 Afs 58/2017, sp. zn. 2 Afs 24/2007 či nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002).

[10] Dle stěžovatele z ustálené judikatury tak vyplývá, že pochybnosti správce daně mohou mít různou podobu, přičemž z pohledu Nejvyššího správního soudu tuto pochybnost odůvodňuje již skutečnost, že vystavitel dokladu plnění nevykázal. Stejně tak z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a krajských správních soudů plyne, že správce daně není povinen prokázat, že tvrzení daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, či nepravdivé. Stěžovatel má za to, že krajský soud výše nastíněné závěry do značné míry pominul, když v nyní napadeném rozsudku „naložil“ na správce daně (potažmo stěžovatele) mnohem větší důkazní břemeno, než stanoví § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu společně s judikaturou.

[11] Stěžovatel poukazuje na to, že v daném případě bylo na základě mezinárodní výměny informací zjištěno, že odběratel B. C. nejen, že daň z tohoto plnění nepřiznal, ale navíc výslovně popřel jakoukoliv spolupráci s žalobcem, kterého neznal, přičemž po část kontrolovaného období byl ve výkonu trestu odnětí svobody a v roce 2008 nevykonával žádnou obchodní činnost. Dále správce daně zjistil, že odběratel B. C. nebyl po část kontrolovaných zdaňovacích období registrován k dani. Odběratel J. W. také daň z tohoto plnění nepřiznal a zároveň popřel spolupráci s žalobcem, či jakýmkoliv jiným českým plátcem; uvedl, že neprováděl žádné intrakomunitární plnění, po část kontrolovaných zdaňovacích období nebyl registrován k dani. Stěžovatel je tak názoru, že tyto správcem daně zjištěné skutečnosti zcela naplňují mantinely stanovené judikaturou ve vztahu k tomu, co může být onou důvodnou pochybností. Oba odběratelé nejen, že daň z plnění nepřiznali a neodvedli, ale zároveň oba výslovně popřeli v kontrolovaném období jakoukoliv spolupráci s žalobcem; odběratel B. C. byl ve vězení, tedy zjevně nemohl vykonávat žádnou ekonomickou činnost. Tyto zjištěné skutečnosti tak nutně vzbuzují pochybnosti o tom, zda došlo k dodání zboží právě jim, jak tvrdí žalobce. Dle stěžovatele uvedené skutečnosti zjištěné z mezinárodní výměny informací vzbuzují důvodné pochybnosti, přičemž podklady, z nichž tyto skutečnosti plynou, jsou součástí spisového materiálu. Stěžovatel je tak přesvědčen, že správce daně unesl důkazní břemeno stran prokázání předmětných pochybností.

[12] Stěžovatel konstatuje, že vázán závěry krajského soudu uvedenými v rozsudku č. j. 22 Af 38/2013 – 49, ze dne 28. 05. 2015 srovnal zjištění z mezinárodní výměny informací s doklady předloženými žalobcem, zejména s výpisy z bankovních účtů. Ze sdělení polské finanční správy a předložených bankovních výpisů vyplývá, že žalobci byly na jeho polský bankovní účet hrazeny platby z účtu č. 97 1060 0076 0000 3260 0146 8596 (pod názvem B. C.), k němuž byl oprávněnou osobou deklarovaný odběratel B. C. Ve výpisech vztahujících se k tomuto účtu chybí jakýkoliv odkaz na konkrétní čísla faktur za dodání deklarovaného zboží, které měly být platbami uhrazeny, hrazené částky rovněž neodpovídají hodnotám jednotlivých faktur, a proto jednotlivé platby nelze jednoznačně identifikovat s fakturami vydanými pro výše uvedeného odběratele. Z výpisu tedy nevyplývá, že by se úhrady z tohoto bankovního účtu vztahovaly k předmětným přijatým zdanitelným plněním, jež deklaruje žalobce. Co se týče druhého uváděného účtu odběratele (č. 38 1060 0076 0000 3200 0127 0915 s názvem PERSONAPLAN POLSKA Sp. z o. o.), nepodařilo se ověřit, kdo měl k němu dispoziční právo

pokračování

ani získat další informace. V odpovědi polské finanční správy je také uvedeno, že B. C. zemřel. Z výše uvedeného vyplývá, že se ani takto nepodařilo ověřit, zda do obchodu byl zapojen, jak tvrdí žalobce.

[13] Ohledně odběratele J. W. vyplývá ze sdělení polské finanční správy a předložených bankovních výpisů, že žalobci byly na jeho polský bankovní účet hrazeny platby z účtu deklarovaného odběratele. Ve výpisech však chybí jakýkoliv odkaz na konkrétní čísla faktur za dodání deklarovaného zboží, které měly být platbami uhrazeny, hrazené částky rovněž neodpovídají hodnotám jednotlivých faktur, a proto jednotlivé platby nelze jednoznačně identifikovat s fakturami vydanými pro výše uvedeného odběratele. V odpovědi od polského správce daně je také uvedeno, že J. W. je nekontaktní a v době, kdy kontaktní byl, všechny transakce naprosto popřel.

[14] Stěžovatel tak považuje za nesprávné tvrzení krajského soudu, že pokud byly z těchto účtů žalobci zasílány platby, nemůže být pravdivé tvrzení odběratelů, že s žalobcem neobchodovali. Tento závěr považuje stěžovatel za zjednodušený, když nebylo v řízení jednoznačně zjištěno, kdo v dané době disponoval s bankovními účty, tedy kdo zadával dané platby. Pokud krajský soud klade k tíži stěžovateli, že nezohlednil vysvětlení, že se jedná o platby předem, zálohy a podobně, je třeba připomenout, že bylo na žalobci, aby jednoznačně doložil, k jakému plnění se která platba vztahovala (tedy co byla ona platba předem, k jaké faktuře a podobně). Na základě prostého vysvětlení žalobce nevznikla stěžovateli povinnost aktivně rozklíčovat, s jakým dokladem asi mohla souviset jaká platba. Stěžovatel tak setrvává na svém názoru, že údaje zjištěné z výpisu z bankovních účtů není možné považovat za natolik jednoznačné ve vztahu k prokázání uskutečnění dodávek zboží, že by se z tohoto důvodu mohly jevit pochybnosti správce daně jako nedůvodné a nepodložené.

[15] Stěžovatel nesouhlasí dále s názorem krajského soudu, který uvedl: „... je tedy chybný závěr žalovaného, že žalobce nesplnil svou povinnost identifikovat svědky“ a zároveň, že „nemožnost tyto řidiče vyslechnout pro neschopnost polské strany je předvolat tak nemůže být přičítána k tíži žalobce“. Nejprve stěžovatel zdůrazňuje, že povinnost identifikovat navrhované svědky plyne z § 92 odst. 6 daňového řádu, dle kterého *navrhuje-li účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s tímto návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této osobě*. Stěžovatel k tomu odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 70/2007, ze dne 14. 7. 2008 a rozsudek sp. zn. 5 Afs 117/2014, ze dne 26. března 2015. V daném případě žalobce navrhl výslech řidičů, kteří měli přepravovat zboží, nicméně jejich identifikace spočívala pouze v kontaktních údajích na dvě společnosti, které je měly zaměstnávat. Pokud tedy nebylo možné tyto svědky vyslechnout z důvodu nekontaktnosti společností, které je měly zaměstnávat, je nutno konstatovat, že se nejednalo o neschopnost polské strany je vyslechnout, jak mylně uvádí krajský soud, ale o neschopnost žalobce splnit svou povinnost plynoucí mu z § 92 odst. 6 daňového řádu, tedy dostatečně svědky identifikovat tak, aby bylo možné jejich výslech realizovat. Stěžovatel tak uzavírá, že skutečnost, že žalobce uvedl k identifikaci jím navrhovaných svědků pouze chabé a zjevně nedostačující informace, nelze považovat za neschopnost polské finanční správy, či za skutečnost, která by měla jít k tíži stěžovateli.

[16] Stěžovatel tak uzavírá, že kasační stížností napadený rozsudek je vystaven na chybném názoru krajského soudu stran přenášení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Stěžovatel je přesvědčen, že z odůvodnění rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že se stěžovatel podrobně zabýval veškerými zjištěnými skutečnostmi, jak plynoucími z mezinárodního dožádání, tak z dokladů předložených žalobcem; po jejich vyhodnocení dospěl k závěru o tom, že má důvodné a podložené pochybnosti o správnosti údajů uváděných žalobcem v daňových přiznáních. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soud považuje za správný a zcela se ztotožňuje s právním hodnocením věci krajským soudem; stěžovatel se především vůbec nezabýval vztahem mezi realizovanými platbami a fakturovanými částkami, časovou souvislostí ani součtem plateb. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněným (§109 odst. 3 s. ř. s.), přihlížel rovněž k tomu, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z protokolu o zahájení kontroly ze dne 22. 11. 2010 vyplývá, že tato byla zahájena z důvodu pochybností správce daně o skutečné přepravě a o faktickém uskutečnění plnění, u něhož žalobce nárokoval osvobození od daně z přidané hodnoty. Tyto pochybnosti byly žalobcem vyvráceny, neboť, jak konstatoval i sám správce daně, bylo prokázáno, že zboží bylo skutečně od deklarovaných odběratelů z Polska do České republiky dovezeno a odtud bylo dále jiným polským odběratelům skutečně dodáno.

[21] Uskutečněné plnění žalobce prokázal listinnými doklady (fakturami, dodacími listy obsahujícími typ vozidla vč. SPZ, které dodávku uskutečnilo, jméno řidiče, potvrzení o převzetí zboží, včetně razítka a podpisu odběratele, CMR doklady, výpovědi řidiče). Správce daně následně pojal pochybnosti ohledně uskutečnění dodávek dvěma deklarovaným odběratelům, jimiž měli být B. C. a J. W.; tyto pochybnosti správce daně pojal na základě informací získaných od polských finančních orgánů. K uvedeným osobám polské orgány uvedly, že tyto jakoukoli spolupráci s žalobcem popřely, daň z plnění nepřiznaly ani neuhradily. Žalobce doložil provedení bezhotovostních plateb z účtů uvedených osob a trval na tom, že obchod proběhl tak, jak uvedl a navrhl výslech jednotlivých řidičů; pokud správce daně požadoval údaje o jednotlivých řidičích (jména, datum narození bydliště), uvedl, že tyto nemohl objektivně doložit; uvedl přepravní společnosti, které je zaměstnávaly; odkázal na to, že tyto údaje má Policie ČR. Správce daně považoval výslech řidičů za nadbytečný, neboť vycházel z výpovědi českého řidiče Vlastimila Fukaly, který potvrdil uskutečnění jím prováděných přeprav, nicméně nebyl schopen potvrdit, komu bylo zboží určeno, resp. kdo se stal jeho skutečným vlastníkem. Správce daně vyhodnotil výsledky ostatních řidičů za nadbytečné a konstatoval, že žalobce unesl důkazní břemeno o uskutečnění přepravy deklarovaného zboží, a to jak z Polska do České republiky, tak zpět do Polska; nikoli však již o tom, komu skutečně bylo dopraveno, tedy konkr. B. C. a J. W. Dle správce daně žalobce neprokázal, že bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě EU; nebyly tak splněny podmínky pro osvobození od daně dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[22] S otázkou provedených plateb z účtů uvedených odběratelů v kontextu s jejich tvrzením, že s žalobcem neobchodovali a neznají ho, se stěžovatel vypořádal tak, že konstatoval, že tyto platby není možné jednoznačně spojit s jednotlivými fakturami, tedy neprokazují bez dalšího úhrady za dodání zboží, a výpis z účtu nepředstavuje natolik silný důkazní prostředek, aby mohl bez dalšího znevážit pochybnosti správce daně vyplývající z kategorického odmítnutí jakékoliv spolupráce ze strany žalobcem tvrzených odběratelů. Této úvaze nelze přisvědčit, neboť nemá ani dostatečnou oporu ve spise. Předně stěžovatel sám, shodně jako správce daně, na několika místech uvádí (viz bod 62 rozhodnutí o odvolání), že správními orgány nebylo zpochybnována ani existence zboží ani nákupy realizované žalobcem a dodávky v deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám realizovaným na jeho bankovním účtu ani uskutečnění přeprav jak

pokračování

při jeho nákupu a prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů (existence zboží, plateb a realizace přeprav vyplývá z účetnictví žalobce), ale s ohledem na výsledek šetření na straně pana B. C. v rámci mezinárodních dožádání pouze skutečnost, že dodávky byly uskutečněny právě s těmito osobami, a ne s jinými osobami, jejichž identita je neznámá. Pokud tedy *dodávky v deklarovaných hodnotách odpovídaly platbám* realizovaným na bankovních účtech, není skutečnost, že nebyly identifikovány jednotlivé faktury, onou zásadní skutečností, která by provedení a uhrazení dodávky deklarovaným odběratelem, který byl jediným majitelem účtu s dispozičním oprávněním, mohla zpochybnit či vyvrátit.

[23] Stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení či přechodu důkazního břemene. Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné korigovat názor stěžovatele, potažmo krajského soudu o „přechodu“ důkazního břemene. Důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu).

[24] V daném případě je třeba uvést, že žalobce odstranil původní pochybnosti správce daně, které jej dle protokolu o zahájení daňové kontroly vedly k samotnému provedení kontroly. Co se týče pochybností o osobách uvedených odběratelů, předložil žalobce faktury, dodací listy, na nichž byli odběratelé přesně identifikováni, osvědčení o registraci, na dodacích dokladech je uveden podpis a razítko odběratelů; pravost podpisu ani razítka správce daně nezpochybnil ani k tomu nesměřoval v rámci provedeného dožádání. Faktické dodání doložil rovněž výpisem z účtu o provedení plateb. Na správci daně bylo věrohodnost tvrzení žalobce podložených předloženými důkazy důvodně zpochybnit, popř. vyvrátit. Není pravdou, že by žalobce nenavrhl a neoznačil jakožto svědky – k prokázání dodání zboží dotýčným odběratelům – přepravní společnosti, potažmo řidiče. Ze spisu vyplývá, mimo jiné, že žalobce od počátku (v roce 2008, resp. 2010) v průběhu řízení navrhoval vyslechnout jako svědka p. S., který měl potvrdit dodávky sporným odběratelům, přitom jej dostatečně identifikoval. K tvrzené nekontaktnosti jmenovaného lze poukázat na odpověď žalobce (ze dne 18. 12. 2011) k výzvě správce daně ze dne 5. 12. 2011, v níž uvádí, že v nedávné době s p. S. hovořil, tudíž tvrzení polských orgánů popírá a navrhuje, aby byl jmenovaný, kterého náležitě identifikoval, vyslechnut jako svědek. Nelze ani přehlédnout, že sám správce daně důkaz svědeckými výpověďmi označil za nadbytečný, neboť vzal uskutečnění dodávek za prokázané; nicméně bez ohledu na tuto skutečnost mohl vést výsledek svědků směrem k získání informací o skutečném odběrateli. Nelze ani přehlédnout, že žalobce správce daně informoval o jménech řidičů s tím, že ostatní údaje, které správce daně požadoval (datum narození, přesnou adresu bydliště) nemůže dodat, neboť tyto seznamy má Policie ČR. Nutno přiznat, že pokud správce daně v reálné době prováděné kontroly, resp. zahájeného místního šetření již v roce 2008 rezignoval na nabízené důkazy, nelze nemožnost jejich provedení s odstupem času přičítat k tíži žalobce. Nelze mu přičítat ani původní neochotu polské strany stran provedení výslechu odběratelů. Nelze ani pominout to, že žalobci nebyla dána možnost podílet se na formulaci otázek dožádání a ani jinak nemohl ovlivnit otázky, které byly např. B. C. polskou stranou kladeny; přitom zjištění, proč jmenovaný ze svého účtu uskutečňoval platby ve prospěch žalobce, tvrdil-li, že s ním neobchodoval a že ho nezná;

od čehož se odvíjí další otázka, proč se jmenovaný znovu registroval k DPH v roce 2008, tvrdí-li, že nevyvíjel žádnou činnost, přičemž, jak vyplynulo z informací polské strany, registrován byl až do roku 2011. Zejména tyto nezodpovězené otázky brání vyhodnotit pochybnosti správce daně jakožto oprávněné, a tím považovat důkazní břemeno správce daně za unesené, vycházel-li správce daně potažmo stěžovatel bez dalšího ze sdělení polské správy, aniž by se zabýval těmito zásadními rozpory, které tvrzení B. C. činí nevěrohodným.

[25] Nejvyšší správní soud podotýká, že Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 22. 10. 2013, ve věci C-276/12, sice mimo jiné uvedl, že daňovému subjektu členského státu se nepřiznává právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výslechu svědků prováděných posledně uvedeným státem. Nicméně zdejší soud následně v rozsudku č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, ze dne 21. 1. 2014, publ. Sb.NSS 3016/2014 (právě v uvedené věci byla předběžná otázka stran postavení daňového subjektu v rámci mezinárodního dožádání Soudnímu dvoru položena), mimo jiné uvedl: „*Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť se tak stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. (...) Sděli-li dožádaný stát výsledek šetření podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy* (s účinností od 1. 1. 2013 byla uvedená směrnice zrušena směrnicí Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že z pohledu českého procesního práva by postavení daňového subjektu v průběhu utváření žádosti o mezinárodní informaci nemělo být kvalitativně odlišné, tedy méně ani více příznivé, ve srovnání s obdobnými procesními situacemi českého daňového řádu. Již dříve v rozsudku sp. zn. 5 Afs 51/2008 zdejší soud uvedl v souvislosti s mezinárodním dožádáním, že daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy; obdobně v rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007 se uvádí, že vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost výpovědi svědka. Svědek se tak k otázkám vyjádří jak z perspektivy správce daně, tak stěžovatele. Oba tyto náhledy lze konfrontovat a vyhodnotit. Nejvyšší správní soud zde mimo jiné uvedl: „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“

[26] Z judikatury Nejvyššího správního soudu tak vyplývá, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů. Byť v daném případě nebyl výslech svědka ze strany polské strany proveden, nelze ani pominout to, že žalobci nebyla dána možnost podílet se na formulaci otázek dožádání a ani jinak nemohl ovlivnit otázky, které byly např. B. C. polskou stranou ve vězení kladeny; přitom zjištění, proč jmenovaný ze svého účtu uskutečňoval platby ve prospěch žalobce, tvrdil-li, že s ním neobchodoval a že ho nezná; od čehož se odvíjí další otázka, proč se jmenovaný znovu registroval k DPH v roce 2008, tvrdí-li, že nevyvíjel žádnou činnost. Jak vyplynulo z informací polské strany, B. C. byl registrován od 29. 9. 2005 do 10. 1. 2007 (kdy byl dle vyjádření odběratele žalobci odregistrován z jemu neznámých důvodů), poté požádal o registraci v březnu 2007 a registrován byl opět od 1. 4. 2008; registrace mu byla

pokračování

zrušena až v roce 2011. Zejména tyto nezodpovězené otázky brání vyhodnotit pochybnosti správce daně, resp. stěžovatele, jakožto prokázané, a tím považovat důkazní břemeno za unesené, vycházel-li správce daně potažmo stěžovatel bez dalšího ze sdělení polské správy, aniž by se zabýval těmito zásadními rozpory, pro které sdělené informace nelze považovat za dostatečné k vyvrácení tvrzení žalobce a jím předloženého účetnictví.

[27] Stěžovateli tak nelze přisvědčit, že krajský soud překročil ve svých závěrech zákonné limity rozložení důkazního břemene, které tíží správce daně. Krajský soud se zcela ztotožnil se stěžovatelem v tom, jak je důkazní břemeno rozloženo (viz bod 20 napadeného rozsudku) a z tohoto pojetí nikterak nevybočil. Krajský soud uvedl, že stěžovatel, resp. správce daně neprokázali důvodné pochybnosti o žalobcem předložených tvrzeních a k nim nabídnutých důkazech, neboť existuje nevypořádaný rozpor mezi skutečnostmi vyplývajícími z účtů tvrzených odběratelů a jejich výpověďmi. Pokud krajský soud uvedl, že důkazní povinnost v této otázce na žalobce „nepřešla“ a stále tížila správce daně, je třeba mu přisvědčit. Žalobce k prokázání svého tvrzení o dodávce konkrétnímu odběrateli doložil řadu účetních dokladů, které nebyly zpochybněny, nebyly zpochybněny ani uskutečněné dodávky; prokázal, že mu bylo hrazeno z účtu, který prokazatelně patřil odběrateli.

[28] Zjištění, že deklarovaní odběratelé nebyli v určitém období registrovaní plátcí daně, není žádoucí správce daně prokázanou pochybností, jak uvádí stěžovatel, ale jedná se o zjevně nesplnění jedné ze zákonných podmínek stanovených v § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nesplnění podmínek pro osvobození od daně lze spatřovat pouze v případě, kdy žalobce dodával osobě, která nebyla registrována jakožto plátcé (sporné období v případě B. C. za období březen 2008 v případě J. W. v období duben - květen 2008). Přitom i zde je na místě zabývat se okolnostmi případu, tedy i tím, zda žalobce byl či nebyl v dobré víře, vycházel-li z předložené registrace, která však již nebyla platná, a z úředních informací, ze kterých se podávalo, že odběratel registrován je. Pokud stěžovatel neuznal další uskutečněná plnění pouze na základě toho, že odběratel B. C. byl ve vězení, nemůže to obstát. Stěžovatel totiž postupoval tak, jako by bylo zboží dodáno v tuzemsku, ačkoli bylo prokazatelně zjištěno, že bylo dodáno do Polska; tvrzení doložená řádnými listinnými důkazy žalobce nebyla vyvrácena. Proti tvrzení žalobce stojí pouze tvrzení odběratele, přičemž to, jak je uvedeno již výše je v rozporu s uskutečněnými platbami. Pro jiné zdaňovací období tak dle Nejvyššího správního soudu nelze žádné zákonné překážky za skutkového stavu, tak jak byl zjištěn, dovodit. V tomto směru tak postup stěžovatele, který oproti správci daně doměřenou daň navýšil, nemá oporu v provedeném dokazování. Samotná skutečnost, že odběratel se nacházel od 3. 4. 2008 ve vězení, bez dalšího neznamená, že nemohla jeho společnost dále vyvíjet činnost. Odpovědi polské strany z roku 2012, že odběratelé, resp. navrhovaní svědci jsou nekontaktní – ex post, neprokazuje, že nebyli kontaktní v roce 2008 a že zboží skutečně nenakoupili. Totéž platí i v případě (ne)provedení výslechu řidičů; pokud stěžovatel dožádal o výsledky řidičů žalobcem označených společností v roce 2015 ani odpověď polské strany z 1. 4. 2016 o tom, že jsou nekontaktní a nelze ověřit osoby, které zboží v Polsku odebraly, nemůže jít k tíži žalobce. Jak již bylo uvedeno, ze spisu vyplývá, že ten je navrhoval podstatně dříve.

[29] Pokud se stěžovatel dovolává judikatury, z níž dovozuje nesprávné posouzení rozložení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud žádný rozpor neshledal. Předně je třeba brát v potaz shodnost skutkového stavu při posuzování jednotlivých případů. V projednávané věci nebylo sporu o tom, že k faktickému plnění skutečně došlo, nebyla zde ani situace, že by odběratel neexistoval, že zde bylo pouze plnění fiktivní, apod. V daném případě vystupovaly existující subjekty, prokazatelně existovala dodávka zboží, která byla navíc uhrazena z účtu a vzájemně si odporující tvrzení dodavatele a odběratele o proběhnuvší transakci. Proto argumentace rozsudkem zdejšího soudu sp. zn. 9 Afs 204/2007 není zcela případná. Pokud se stěžovatel dovolává usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007 - 102,

ze dne 8. 7. 2007, ve kterém je konstatováno, že „*pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá; postačí, přijde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřeny o skutkové důvody.*“ Je třeba uvést, že právě o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně se v nyní pojednávané věci, jak bylo vyloženo výše, nejednalo. Stěžovatel založil své pochybnosti na informacích získaných od polské daňové správy, nicméně tyto nelze s ohledem na vzájemně se vylučující skutečnosti z nich plynoucí považovat za přesvědčivé.

[30] V rozsudku sp. zn. 8 Afs 74/2009 zdejší soud konstatoval: „*Při kolizi mezi jednotlivými důkazními prostředky je správce daně povinen v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně uvést, proč přisuzuje některému z důkazů nižší důkazní hodnotu či jej vůbec neosvědčuje za důkaz.*“ Jakkoli stěžovatel na uvedený rozsudek odkazuje, není zřejmé, proč uvěřil bez dalšího tvrzení odběratele o tom, že v roce 2008 vůbec neobchodoval, doklady nepodepsal a žalobce nezná, resp. zjištěním polské strany, a to za situace, kdy žalobci se konfrontace s ním nedostalo. Stěžovatel měl při svém rozhodování o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně k dispozici dva ne zcela korespondující důkazy – tvrzení odběratele (*per* informace polské finanční správy) a tvrzení žalobce podložené nezpochybněným účetnictvím a prokazatelně uskutečněné platby z účtu odběratele. Nehodlal-li stěžovatel tento důkazní návrh osvědčit za důkaz nebo mu nepřiznat relevantní důkazní hodnotu, musel tak učinit za splnění požadavků, které daňový řád klade na proces dokazování, které jsou obsaženy zejména v § 1 odst. 2 a § 8 daňového řádu. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně měl při svém rozhodování na výběr, které z důkazů provede a které nikoli a o které z provedených důkazů opře své skutkové závěry a které prohlásí za nerelevantní či nadbytečné. Nelze totiž připustit, aby posuzující orgán připustil pouze takové důkazy, které svědčí jen ve prospěch či jen v neprospěch daňového subjektu. Stěžovatel však přisoudil vyšší vypovídací a důkazní hodnotu formuláři SCAN 2004 (viz informace polských orgánů) oproti žalobcem předloženým důkazům, jimiž bylo prokázáno jak dodání zboží, tak i provedení platby z účtu tvrzeného odběratele.

[31] Pokud se stěžovatel dovolává rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, uvádí se zde: „*Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.*“ V projednávané věci však stěžovatel ani netvrdil, že účetnictví žalobce je rozporné, jeho pochybnosti, jak již bylo uvedeno výše, nelze označit za důvodně prokazané. Jak správně uvedl krajský soud, existují na straně jedné uskutečněné platby odběratelem a na straně druhé pouhé tvrzení odběratele, že s žalobcem vůbec neobchodoval. Uvedený rozsudek rovněž poukázal na to, že tyto zásady je však vždy třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. V případech stěžovatelem odkazovaných rozsudků se jednalo o neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění v rámci uplatnění nároku na odpočet daně. Ve věci nyní projednávané naopak o fakticitě plnění nebylo sporu a stěžovatel sám konstatoval, že v této otázce žalobce důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu unesl (obdobně platí i pro rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007). V případě rozsudku sp. zn. 5 Afs 117/2014 týkajícího se prokázání fakticity výdaje u daně z příjmů, je odkaz stěžovatele zcela nepřipadný, neboť směřoval k vadám soudního rozhodnutí, byť lze připustit, že se zabýval rovněž otázkou dokazování. Nicméně právě v této souvislosti uvedl: „*Hodnocení*

pokračování

provedených důkazních prostředků, resp. důkazů z nich vzetých, je závěrečnou fází dokazování a jeho dovršením. Výsledkem hodnocení důkazů jsou skutková zjištění, na něž se použijí příslušné hmotněprávní a procesní normy potřebné pro rozhodnutí. Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění; úplnost dokazování tvoří jen nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů. Je třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit. Teprve posléze jednotlivě a v souhrnu je třeba provedené důkazy zhodnotit. Správce daně se přitom řídí zásadou volného hodnocení důkazů (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu). Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně následně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit. Z toho důvodu vyžaduje proces hodnocení důkazů zohlednění všech jeho aspektů - závažnosti, zákonnosti a pravdivosti.“ Rovněž zde je třeba konstatovat, že stěžovatel se uvedenými zásadami, z nichž je třeba při hodnocení důkazů postupovat, neřídil.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu je vskutku velmi stručný a omezuje se v podstatě pouze na konstatování neodstranění původně vytýkaných vad. Krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného trpí procesními vadami, pro které nelze žalobu ve všech jejích bodech posoudit. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto, jak uvedl krajský soud „procesní vady“ nebránily dospět k závěru o unesení či neunesení důkazního břemen správce daně. Jak Nejvyšší soud výše zdůvodnil, správce daně důkazní břemeno stran prokázání věrohodných pochybností dle § 92 odst. 5 daňového řádu neunesl; nebylo na místě tuto skutečnost považovat za procesní vadu, ale jednalo se zcela zjevně o nedostatek skutkových zjištění pro závěr o nesplnění podmínek dle § 64 odst. 1 o dani z přidané hodnoty a pro doměření daně. Za situace, kdy již s ohledem na značný časový odstup od provedené kontroly, resp. okamžiku uskutečnění transakcí (v roce 2008) a objektivní nemožnosti doplnění soudem požadovaných důkazů (nekontaktnost navrhovaných svědků, resp. úmrtí odběratele C.), bylo by dle Nejvyššího správního soudu zcela nevhodné a neúčelné z důvodu uvedeného pochybení krajského soudu jeho rozsudek rušit, neboť rozhodnutí stěžovatele z hlediska zákona i tak nemohlo obstát. Nejvyšší správní soud proto považoval za nutné závěry krajského soudu argumentačně doplnit; právním názorem Nejvyššího správního soudu je stěžovatel vázán.

[33] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Úspěšnému žalobci přiznal soud náhradu nákladů dle §11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, za jeden úkon právní služby (sepsání vyjádření) a paušální náhradu hotových výdajů v celkové výši 3400 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit právní zástupkyni žalobce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku. K provedení platby uvedla právní zástupkyně žalobce číslo účtu 43356007/2700.

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

V Brně dne 11. dubna 2019

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu