



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Global Tungsten & Powders spol. s r.o.**, se sídlem Zahradní 1442/46, Bruntál, zast. Mgr. Viktorem Duškem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 64/2019 - 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Viktora Duška, advokáta se sídlem Pobřežní 648/1, Praha.

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 krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 10. 2019, č. j. 43688/19/5300-21442-711458.

[2] Tímto rozhodnutím stěžovatel změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 12. 2015, č. j. 3242687/15/3205-50522-809409 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období únor 2014; č. j. 3242722/15/3205-50522-809409 – platební výměr na DPH za zdaňovací období březen 2014; č. j. 3242735/15/3205-50522-809409 – platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2014; č. j. 3242751/15/3205-50522-809409 – platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2014 a č. j. 3242765/15/3205-50522-809409 – platební výměr na DPH za zdaňovací období červen 2014 tak, že žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně v celkové výši 2 872 257 Kč, který uplatnila na základě daňových dokladů vystavených těmito dodavateli:

1. LIEBLINGS ARBEIT GROUP s.r.o. v likvidaci; jednalo se o daňové doklady č. 2014012 a č. 2014013 (zdaňovací období únor 2014);

2. CaWo Group s.r.o. (dnes vymazána z obchodního rejstříku); daňové doklady č. 603142 a č. 603143 (zdaňovací období březen 2014), č. 160414 a č. 220414 (zdaňovací období duben 2014), č. 150514 a č. 280514 (zdaňovací období květen 2014);
3. Silver Concepts s.r.o. (dnes vymazána z obchodního rejstříku); daňové doklady č. 11420017 (zdaňovací období březen 2014), č. 11420018 a č. 11420019 (zdaňovací období duben 2014);
4. STAVNE CENTRUM s.r.o. (dnes vymazána z obchodního rejstříku); daňový doklad č. 1401015 (zdaňovací období březen 2014); a
5. J V Z F s.r.o. v likvidaci; daňové doklady č. 2014003042 (zdaňovací období březen 2014) a č. 2014006101 (zdaňovací období červen 2014);
důvodem neuznání nároku na odpočet přitom bylo to, že žalobkyně neprokázala, že plnění (tvrdokovový materiál) přijala skutečně od plátců uvedených na shora specifikovaných daňových dokladech.

[3] Žalobkyně působí na trhu od roku 2007; v tuzemsku a jiných členských státech Evropské unie nakupuje tvrdokovový materiál s obsahem wolframu, který následně prodává své sesterské společnosti Global Tungsten & Powders v Towandě, USA – tato společnost materiál zpracovává a získává z něj wolfram.

[4] Žalobkyně podala daňová přiznání za zdaňovací období únor až červen 2014, ve kterých vykazovala vysoké nadměrné odpočty (řádově do 10 mil. Kč) z přijatých zdanitelných plnění na základě uvedených daňových dokladů. Správce daně prověřoval předložené doklady a zahájil daňovou kontrolu za uvedená zdaňovací období; v průběhu daňové kontroly prověřoval zejm. předmět zdanitelných plnění – měl totiž za to, že žalobkyně nepřijala deklarovaný tvrdokovový materiál, ale že se jednalo o plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti (tzv. *reverse charge*) – a sice odpad a šrot z wolframu a odpad a šrot z cermetů; srov. přílohu č. 5 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Dále měl pochybnosti o tom, zda přijatá plnění dodali skutečně plátců uvedených na daňových dokladech, neboť tyto společnosti byly nekontaktní, sídlily na virtuálních adresách a neměly žádné provozovny, ani zaměstnance. Správce daně proto vydal platební výměry za uvedená zdaňovací období, ve kterých žalobkyni vyměřil daň podle výsledků daňové kontroly.

[5] Proti platebním výměrům za jednotlivá zdaňovací období podala žalobkyně odvolání, o nichž rozhodl stěžovatel rozhodnutím ze dne 20. 9. 2016, č. j. 40642/16/5300-21442-711315, tak, že odvolání zamítl a platební výměry správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, které krajský soud vyhověl, rozsudkem ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 102/2016 - 48, rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V rozsudku č. j. 22 Af 102/2016 - 48 krajský soud zdůraznil, že stěžovatel měl při posuzování předmětu plnění vycházet z definice obsažené v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále jen „společný celní sazebník“), neboť příloha č. 5 k zákonu o DPH definuje zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesené daňové povinnosti, kódem nomenklatury celního sazebníku. Proto bylo nezbytné hodnotit objektivní vlastnosti a charakteristiky zboží tak, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky kombinované nomenklatury a poznámek k těmto položkám ve společném celním sazebníku. To však stěžovatel neučinil – zejm. nehodnotil použitelnost dodaného zboží, jak vyžaduje poznámka č. 8 k třídě XV přílohy I společného celního sazebníku; proto krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku krajského soudu č. j. 22 Af 102/2016 - 48 Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 7. 2018, č. j. 4 Afs 130/2018 - 42, zamítl.

[6] Po vrácení věci krajským soudem stěžovatel doplnil dokazování, vyslechl některé z navrhovaných svědků a změnil právní kvalifikaci věci – již nerozporoval charakter dodávek

pokračování

(zda se jednalo o odpad a šrot z wolframu a cermetů, který podléhá režimu přenesené daňové povinnosti); trval však na tom, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH – konkrétně to, že plnění přijala skutečně od plátců deklarovaných na předložených daňových dokladech. Uvedené společnosti totiž neplnily své daňové povinnosti, pro správce daně byly nekontaktní, sídlily na virtuálních adresách, přičemž neměly registrovanou žádnou provozovnu a neměly žádné zaměstnance. Dle stěžovatele tak nebylo zřejmé, zda jsou skutečnými poskytovateli předmětných plnění, když neměly žádné personální ani věcné zázemí pro realizaci sporných dodávek. Stěžovatel po seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi rozhodl o odvolání žalobkyně tak, že jí neuznal nárok na odpočet uplatněný na základě výše uvedených daňových dokladů v celkové výši 2 872 257 Kč.

[7] V odůvodnění rozhodnutí stěžovatel zdůraznil, že nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně vzniku nároku na odpočet DPH přitom leží na daňovém subjektu – žalobkyni. Ta musí prokázat nejen to, že plnění fakticky přijala, ale také to, že jej přijala od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, který je v době realizace plnění rovněž plátcem DPH. Pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů spatřoval stěžovatel zejm. v nekontaktnosti dodavatelů žalobkyně – ti neplnili své daňové povinnosti, sídlili na virtuálních adresách, neměli registrované provozovny, ani zaměstnance.

[8] Z předložených dokladů nebylo zřejmé, kdo je vystavil, jak probíhala obchodní spolupráce mezi žalobkyní a jejími dodavateli, ani kde proběhla nakládka zboží a kdo zboží žalobkyni do jejího sídla v Bruntálu dovezl. Ing. P. (zaměstnanec žalobkyně) sice obecně popsal, jak objednávky zboží probíhaly (jednal telefonicky a e-mailem s jednatelem dodavatelů), avšak neprověřoval, jaká je skutečná ekonomická činnost dodavatelů, zda mají k dispozici skladové prostory či technické vybavení k realizaci sjednaných dodávek, ani to, zda zboží pochází z vlastních zdrojů dodavatelů, či zda je nakoupili od dalších dodavatelů. Svědkové Eduárd Gulyás (jednatel Silver Concepts s.r.o.), Michal Maceček (jednatel J V Z F s.r.o.) a R. T. (jednající za CaWo Group s.r.o.) sice potvrdili své podpisy na předložených daňových dokladech, avšak jejich výpovědi byly obecné; při první příležitosti svědkové Gulyás a Maceček uvedli, že si žalobkyni nevybavují. U pana T. pak vůbec nebylo zřejmé, na základě jakého právního titulu měl za CaWo Group s.r.o. jednat (nebyl jejím jednatelem, ani zaměstnancem a plnou moc nepředložil). K doložené e-mailové komunikaci ohledně jednotlivých dodávek materiálu stěžovatel uvedl, že e-maily byly posílány z veřejných domén (@email.cz, @seznam.cz, @gmail.com), e-mailovou adresu proto mohl vytvořit kdokoli, stejně tak mohl kdokoli z této adresy zasílat zprávy. Doložená komunikace proto nesvědčí o tom, že žalobkyně přijala plnění právě od deklarovaných dodavatelů.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[9] Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, ve které namítala, že důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH unesla. K jednotlivým zdaňovacím obdobím doložila daňovou evidenci pro účely DPH, přijaté daňové doklady, dodací listy, objednávky i skladovou evidenci, vč. vážních lístků. Ke všem prověřovaným dodavatelům doložila kompletní auditní stopu, přičemž již samotné podklady samy o sobě představují ničím nenarušený řetězec důkazů o tom, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů.

[10] Všechny obchody probíhaly tak, že žalobkyně učinila objednávku u konkrétní společnosti, kterou si prověřila, zda není vedena jako nespolehlivý plátec. Zboží bylo vždy dodáno do závodu žalobkyně v Bruntálu, proto neměla důvod zjišťovat, zda mají její dodavatelé k dispozici skladové prostory, ani to, kde bylo zboží naloženo. Platby hradila žalobkyně na zveřejněné účty. Jednatelé

Gulyás a Maceček potvrdili své podpisy na předložených fakturách, přestože si nebyli schopni vybavit detaily o konkrétních transakcích, což je však s ohledem na malý počet těchto obchodů před více než 5 lety od jejich realizace pochopitelné. Dodání zboží od konkrétních společností dokazuje také doložená e-mailové komunikace. Žalobkyně tak vyčerpala veškeré reálné možnosti, jak stěžovateli mohla prokázat, že plnění přijala od deklarovaných plátců. Stěžovatel neuvedl takové pochybnosti o předložených dokladech, jež by jejich věrohodnost vyvrátily. Své rozhodnutí o neuznání nároku na odpočet vystavěl fakticky pouze na tom, že dodavatelé pro něj byli nekontaktní, neplnili své daňové povinnosti a dnes jsou v likvidaci (či vymazání z obchodního rejstříku). Není přitom chybou žalobkyně, že „v prvním kole“ stěžovatel nesprávně klasifikoval předmět plnění jako plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, proto jí nemůže klást k tíži to, že svědkové při výsleších neuvedli konkrétní detaily ohledně realizovaných transakcí, když od doby jejich realizace uplynulo více než 5 let. K e-mailové komunikaci uvedla, že tvrzení stěžovatele o veřejné doméně je irrelevantní. Skutečnost, že daný e-mail mohl založit a odesílat z něj zprávy kdokoli, nemůže mít vliv na jejich důkazní hodnotu. Měl-li stěžovatel pochybnosti o jejich pravosti, měl tyto pochyby vyjádřit a podpořit skutečnými skutkovými důvody, nikoli pouze konstatováním, že jde o veřejné domény. Nadto jde o zcela běžnou obchodní praktiku. V další části žaloby žalobkyně rozporovala neprovedení výslechu svědků L. W. a M. Ž. – zaměstnanců žalobkyně, jejichž výslech navrhovala po seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení.

[11] Krajský soud podané žalobě vyhověl, rozhodnutí stěžovatele podle § 76 odst. 1 písm. a) a 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. V odůvodnění rozsudku uvedl, že nosnou námitkou bylo nezákoně přenesení důkazního břemene stěžovatelem na žalobkyni. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 7. 1. 2019, č. j. 27517/19/3205-60561-809404, nemohlo dojít k přenesení důkazního břemene na žalobkyni – ta unesla své primární důkazní břemeno, neboť předložila daňové doklady. Bylo tedy na stěžovateli, aby formuloval konkrétní a dostatečně vážné pochybnosti o předložených dokladech. Stěžovatelem vyjádřené pochybnosti však nebyly natolik vážné a důvodné, aby mohly učinit předložené důkazy nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými či nesprávnými. Tyto pochybnosti nemohou představovat toliko nekontaktnost dodavatelů, sídla na virtuálních adresách a neexistence provozovny. Všechna sporná plnění byla objednána u konkrétních společností, zboží bylo žalobkyni řádně dodáno, bylo fakturováno společnostmi, u které bylo objednáno a uhrazeno bylo na řádně zveřejněné účty dodavatelů. Žalobkyně tak skutečně vyčerpala všechny možnosti, jak přijetí zboží od konkrétního dodavatele prokázat. Jelikož správce daně a stěžovatel nezákoně přenesli na žalobkyni důkazní břemeno, zatížili řízení vadou, která měla za následek nezákoně rozhodnutí ve věci samé.

[12] Nadto krajský soud uvedl, že postup stěžovatele a správce daně byl v rozporu s principy dobré správy, neboť tím, že správce daně nejdříve pochyboval o charakteru předmětu plnění (a s tím souvisejícím daňovým režimem, jakému měla plnění podléhat), musel implicitně považovat dodání od daného dodavatele za prokázané. Konkrétně uvedl, že „*prokázání plnění deklarovaným dodavatelem je primární podmínkou k tomu, aby orgány finanční správy vůbec mohly přejít do „další fáze“ pochybností, tak jak učinili, a to charakteru plnění. Správce daně a žalovaný nedali v původním řízení žalobci žádnou, byť sebemenší, indicii, která by mohla svědčit o pochybnostech stran dodávky zboží deklarovaným dodavatelem. Veškeré pochybnosti byly vázány pouze k charakteru dodaného zboží. Lze mít tedy za to, že žalobce zcela oprávněně musel nabyt přesvědčení, že zkoumá-li již správce daně předmět plnění, aniž by zpochybňoval předchozí nezbytnou skutečnost spočívající v ověření deklarovaného dodavatele, neexistují ze strany orgánů finanční správy v této otázce pochybnosti.*“ Pochybnost o dodavatelích deklarovaných na daňových dokladech přitom správce daně žalobkyni v průběhu prvostupňového řízení ani v náznacích nesdělil.

pokračování

[13] Důvodnou shledal také námitku týkající se neprovedení výslechu svědků W. a Ž., neboť návrh byl učiněn v přímé souvislosti se seznámením se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a uvedené osoby se jako vedoucí logistiky a pracovník skladu účastnily činností úzce souvisejících s dodávkami zboží; mohly tak potvrdit realizaci dodávek žalobkyní tvrzenými dodavateli.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[14] Rozhodnutí krajského soudu napadl stěžovatel (žalovaný) kasační stížností, ve které namítal důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., přičemž kasační stížnost strukturoval do tří okruhů.

[15] Stěžovatel předně namítal, že krajský soud ve svém rozhodnutí popřel podstatu odvolacího řízení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ten přímo v § 115 počítá se změnou právního názoru oproti názoru správce daně v první stupni. S ohledem na konstrukci § 116 daňového řádu, který neumožňuje stěžovateli rozhodnutí správce daně zrušit a současně mu věc vrátit k dalšímu řízení, je v odvolacím řízení v zásadě počítáno s odstraňováním veškerých vad a nedostatků prvostupňového řízení, vyjma případů, kdy prvostupňové rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno. Aniž by chtěl stěžovatel polemizovat s principy dobré správy jako takovými a jejich významem pro daňové řízení, krajský soud dle jeho názoru bez jakékoli zákonné opory podmiňuje možnost změny právního názoru v odvolacím řízení určitým časovým hlediskem. Omezující přístup krajského soudu k možnosti dospět v odvolacím řízení k odlišnému právnímu názoru tak považuje za neakceptovatelný.

[16] V další části kasační stížnosti se stěžovatel vyjádřil k výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 1. 2019, č. j. 27517/19/3205-60561-809404. Zopakoval, že touto výzvou podle jeho názoru došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Krajský soud přistoupil k hodnocení této výzvy zjednodušeně, když pouze uvedl, že pochybnosti v ní uvedené nejsou dostatečně vážné a důvodné. V této části tak považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Následně zopakoval své pochybnosti ve vztahu ke všem pěti dodavatelům žalobkyně (zejm. nekontaktnost, virtuální sídlo, absence provozovny a zaměstnanců). Dle stěžovatele došlo v odvolacím řízení k rozsáhlému doplnění dokazování; toto dokazování však skutečnosti tvrzené žalobkyní nepotvrdilo, stěžovatel proto uzavřel, že své důkazní břemeno unesl.

[17] Poslední okruh námitek směřoval k výslechům svědků, které stěžovatel v odvolacím řízení neprovedl (W., Ž.). Zdůraznil, že jejich výslech neprovedl, neboť nebylo zřejmé, jak by zaměstnanci skladu a logistiky mohli potvrdit, zda zboží pocházelo od deklarovaných dodavatelů, když si tuto informaci neověřoval ani Ing. P., který měl předmětné obchody přímo na starosti. Provedení svědeckých výpovědí tak bylo odmítnuto proto, že tyto důkazy neměly vypovídací schopnost. Tyto důvody krajský soud nezohlednil, proto je i v této části napadený rozsudek dle stěžovatele nepřezkoumatelný. Závěrem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že rozsudek krajského soudu považuje za plně přezkoumatelný, jakož i věcně správný. Podle jejího názoru krajský soud zcela správně dovodil, že stěžovatel i správce daně nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za kterých bylo možno aplikovat režim přenesené daňové povinnosti, proto nesprávně vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat. V důsledku toho došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobkyni. „Časové hledisko“ použil krajský soud pouze jako podpůrný argument, přičemž chtěl poukázat na to, že od zahájení daňové kontroly uplynulo již několik let. Lze proto předpokládat ztíženou schopnost žalobkyně předložit relevantní důkazy. Žalobkyně souhlasila s krajským soudem, že rozporoval-li stěžovatel (a správce daně) předmět

plnění, musel implicitně považovat dodání zboží deklarovanými dodavateli za splněné. Z obsahu výzvy k prokázání skutečností nadto nebylo možné seznat vážné a důvodné pochyby, které by měl stěžovatel o předložených daňových dokladech. Žalobkyně souhlasila také s tím, že stěžovatel měl provést výslechy navrhovaných svědků (W., Ž.). Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] 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 pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podstatou věci je posouzení otázky, zda zrušovací důvod krajského soudu ob stojí, tj. zda stěžovatel skutečně neidentifikoval dostatečně vážné a důvodné pochybnosti ohledně žalobkyní předložených daňových dokladů, či zda naopak důkazní břemeno přešlo vyjádřením jeho pochybností na žalobkyni.

[22] Před posouzením této otázky se Nejvyšší správní soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Ta totiž představuje takovou vadu, kterou se zdejší soud zabývá z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.); trpí-li napadený rozsudek krajského soudu vadou nepřezkoumatelnosti, je povinností Nejvyššího správního soudu jej zrušit i bez výslovné námítky stěžovatele.

[23] K jednotlivým důvodům nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji ustálenou judikaturu, v níž se k nepřezkoumatelnosti podrobně vyjadřoval (srov. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245; či ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64), a pro účely nyní projednávané věci připomíná, že nepřezkoumatelnost nelze spatřovat tam, kde odůvodnění soudního rozhodnutí postrádá odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku uplatněnou v žalobě. Vypořádání žalobních námitek totiž může krajský soud provést také tak, že zaujme určitý právní názor a logicky jej opře o argumenty tento názor podporující, tj. předestře takový názor, který ve svém souhrnu vyvrátí námítky uplatněné v žalobě, přestože neposkytuje jednotlivé odpovědi na každou dílčí otázku. Není tedy povinností krajského soudu výslovně reagovat na jednotlivosti, kterých se žalobce dožaduje, a každou z nich zvlášť popírat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 2 Afs 54/2009 - 88). Stejně tak není povinností krajského soudu výslovně reagovat na každý jednotlivý argument vznesený žalovaným správním orgánem – ať už v napadeném rozhodnutí či ve vyjádření k žalobě.

[24] Se zohledněním výše uvedeného zdejší soud neshledal, že by napadený rozsudek trpěl nepřezkoumatelností. Krajský soud jasně uvedl, na základě jakých důvodů rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vysvětlil, proč považoval výzvu k prokázání skutečností ze dne 7. 1. 2019 za nedostatečnou, resp. proč pochybnosti stěžovatele ohledně předložených daňových dokladů nedosahují požadované intenzity. Z rozsudku krajského soudu je evidentní, že pochybnosti o dodavatelích uvedených na daňových dokladech nemohou spočívat pouze

pokračování

v nekontaktnosti daného dodavatele. Krajský soud také vysvětlil, proč měl podle jeho názoru stěžovatel provést výslech navrhovaných svědků W. a Ž. – návrh na provedení těchto důkazů učinila žalobkyně v přímé souvislosti se seznámením se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a uvedené osoby se jako vedoucí logistiky a pracovník skladu účastnily činností úzce souvisejících s dodávkami zboží; mohly tak potvrdit realizaci dodávek žalobkyní tvrzenými dodavateli. Skutečnost, že stěžovatel nesouhlasí s věcným hodnocením krajského soudu, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nepředstavuje – jde o otázku jeho správnosti, resp. zákonnosti, kterou se zdejší soud zabýval následně.

[25] Nejvyšší správní soud se ztotožnil také se zrušovacím důvodem krajského soudu – a sice s tím, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl; neprokázal dostatečně vážné a důvodné pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů. Tento zrušovací důvod proto ob stojí, i když zdejší soud považoval za nutné korigovat názor krajského soudu, pokud jde o tu část odůvodnění rozsudku, ve které se vyjadřoval k obecnému rozložení důkazního břemene v daňovém řízení [implicitní závěr o prokázání dodání zboží konkrétním dodavatelem, rozporuje-li správce daně (stěžovatel) předmět plnění], a ve které ve své podstatě omezuje možnost změnit právní názor stěžovatelem v odvolacím řízení – viz dále.

IV.A Důkazní břemeno v daňovém řízení

[26] V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení 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).

[27] Co se týče obsahu 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.

[28] Prokazování odpočtu DPH je tedy nejprve záležitostí dokladovou, je však potřeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jestliže nedojde k uskutečnění plnění tak, jak daňový subjekt deklaruje na předložených dokladech, nepostačuje pro uznání nároku na odpočet předložení byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Daňový doklad proto nelze považovat za poukázku na odpočet daně, nezobrazuje-li věrně faktickou stránku věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Součástí prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, je také povinnost daňového subjektu prokázat, že toto plnění přijal právě od subjektu na daňovém dokladu uvedeného, který je rovněž plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Pakliže by subjekt uvedený na daňovém dokladu plátcem nebyl, došlo by k narušení principu neutrality daně, který je jedním ze základních východisek systému DPH a brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 49).

[29] Neprokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH – osoby uvedené na daňovém dokladu, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístě jej odeprít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS.

[30] Daňový řád, zákon o DPH, ani judikatura Nejvyššího správního soudu nevymezuje, v jakém pořadí musí stěžovatel (správce daně) splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH prověřovat. Pochybnosti (jsou-li skutkově dostatečně podloženy) mohou správci daně a stěžovateli vzniknout jak o tom, zda daňový subjekt zdanitelné plnění skutečně přijal (tj. zda se dodávka zboží fakticky uskutečnila), tak i o tom, zda byl dodavatelem zboží subjekt uvedený na daňovém dokladu – tím musí být takový subjekt, který je v době realizace transakcí rovněž plátcem DPH. V opačném případě by došlo k narušení principu neutrality daně (viz výše).

[31] Nelze proto souhlasit s krajským soudem v tom, že „*prokázání plnění deklarovaným dodavatelem je primární podmínkou k tomu, aby orgány finanční správy vůbec mohly přejít do „další fáze“ pochybností, tak jak učinily, a to charakteru plnění.*“ Žádné takové fáze daňový řád, zákon o DPH, ani judikatura správních soudů nevymezuje. V závislosti na konkrétních skutkových okolnostech případu může mít správce daně (stěžovatel) v některých případech pochybnost o předmětu plnění, v jiných o dodavateli uvedeném na daňovém dokladu; přičemž někdy mohou vzniknout pochybnosti jak o předmětu plnění, tak o samotném dodavateli. Pochyby o předmětu plnění však automaticky neznamenají, že měl správce daně dodání zboží deklarovaným dodavatelem implicitně za splněné. V této části je proto potřeba názor krajského soudu korigovat.

IV.B Změna právního názoru v odvolacím řízení

[32] Pokud jde o námitky stěžovatele týkající se možnosti změny právního názoru v odvolacím řízení, Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatele souhlasí. Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru za současného vrácení věci správci daně k dalšímu řízení (srov. § 116 odst. 1 daňového řádu). V tomto ohledu je daňové řízení specifické. Byla-li však daň stanovena nesprávným způsobem, přičemž je potřeba provést další dokazování, je nutno tyto změny činit v řízení odvolacím; viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS: „*Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovést, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.*“

[33] Změnu věcného posouzení, resp. právního názoru přímo předpokládá § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu. Nelze proto přistoupit na výklad krajského soudu, že by bylo povinností veškeré pochybnosti stran proběhnuvších obchodních transakcí daňovému subjektu sdělit vždy již v prvostupňovém řízení. Postupuje-li správce daně v prvním stupni daňového řízení nesprávně, předpokládá daňový řád s ohledem na nemožnost vrácení věci správci daně k dalšímu řízení nápravu právě v odvolacím řízení.

pokračování

[34] Ve vztahu k nyní posuzované věci však zdejší soud připomíná, že správce daně (přestože se soustředil především na předmět plnění) vyjadřoval pochybnosti stran deklarovaných dodavatelů již v průběhu daňové kontroly – v této části je proto konstatování krajského soudu o tom, že „*správce daně a žalovaný nedali v původním řízení žalobci žádnou, byť sebemenší, indicii, která by mohla svědčit o pochybnostech stran dodávky zboží deklarovaným dodavatelem*“ (bod 41 odůvodnění rozsudku krajského soudu), nesprávné. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2015, č. j. 3228066/15/3205-60561-809404, jež čítá celkem 114 stran, zmiňuje správce daně pochybnosti o jednotlivých dodavatelích na str. 17-18 (CaWo Group s.r.o.), str. 29-30 (J V Z F s.r.o.), str. 30-32 (LIEBLINGS ARBEIT GROUP s.r.o.), str. 49-50 (STAVNE CENTRUM s.r.o.) a str. 50-52 (Silver Concepts s.r.o.). Skutečnost, zda byly tyto pochybnosti s ohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení dostačující a zda tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, je věcí jinou – jde o samotný důvod, pro který krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a v této části se Nejvyšší správní soud s krajským soudem ztotožnil.

IV.C Pochybnosti o jednotlivých dodavatelích tvrdokovového materiálu s obsahem wolframu

[35] Žalobkyně doložila k jednotlivým dodávkám od všech rozporovaných dodavatelů v průběhu daňového řízení následující podklady: faktury vystavené danými dodavateli, objednávky jednotlivých dodávek zboží, dodací listy, skladovou evidenci (příjemky materiálu do skladu, vč. vážního lístku prokazujícího hmotnost dodaného materiálu). Ke všem dodavatelům předložila správci daně také výpis z registru plátců DPH – ani jeden z rozporovaných dodavatelů nebyl veden daňovými orgány jako nespolehlivý plátc. A za jednotlivá zdaňovací období doložila také výpisy ze svého účtu, ze kterých je evidentní, že platby za dodané zboží (tvrdokovový materiál) hradila na řádně zveřejněné účty svých dodavatelů.

[36] Dne 6. 12. 2018 provedl stěžovatel výslech svědka R. T., který dle tvrzení žalobkyně vystupoval za CaWo Group s.r.o. Pan T. nebyl jednatelem CaWo Group s.r.o., ani jejím zaměstnancem, dle svých tvrzení měl však od jednatele CaWo Group s.r.o. (pana Františka Bariho) plnou moc k tomu, aby jejím jménem vystupoval v obchodních vztazích mj. s žalobkyní. Přestože plnou moc stěžovatel na výzvu nepředložil, jeho výpověď koresponduje s výpovědí žalobkyně – pan T. potvrdil, že k dodávkám zboží docházelo tak, jak uváděla žalobkyně i její zaměstnanci (J. M. a Ing. J. P.). Žalobkyně komunikovala prostřednictvím e-mailové adresy cawogroup@seznam.cz právě s panem T. (viz e-mail, jež jsou součástí správního spisu), proto neměla důvod pochybovat o tom, že by dodávky zboží nepocházely od dodavatele CaWo Group s.r.o. Pan T. potvrdil také to, že dodávky byly vždy dovezeny do závodu žalobkyně v Bruntálu (stěžovatel při výslechu doložil také fotografie dovezeného zboží) – žalobkyně tudíž neměla důvod ověřovat ani skladové prostory tohoto dodavatele. Stejně tak pan T. potvrdil, že podpisy na dodacích listech jsou jeho. Přestože nebyl schopen průběh jednotlivých dodávek popsat do nejmenších detailů (ostatně, jak namítala žalobkyně, od jejich realizace uplynulo v době jeho výslechu několik let, což nelze klást k tíži žalobkyně), v obecné rovině potvrdil tvrzení žalobkyně – jeho výpověď proto bylo nezbytné hodnotit tak, že žalobkyně dodání zboží od dodavatele CaWo Group s.r.o. prokázala. A pokud jde o vyjádření stěžovatele, že e-mailová adresa obsahuje veřejnou doménu, tudíž mohl e-mail z této adresy zaslat kdokoli, je nutno přisvědčit žalobkyni, že takového konstatování důkazní hodnotu předložené e-mailové komunikace nesnižuje. Pokud se stěžovatel domníval, že e-mail skutečně zasílaly jiné osoby, či tuto e-mailovou adresu vytvořil někdo zcela jiný, měl své pochyby podložit poukazem na konkrétní skutkové okolnosti. E-mailová komunikace však časově odpovídala jednotlivým dodávkám, dle Nejvyššího správního soudu se tak jedná o důkaz prokazující dodání zboží dodavatelem deklarovaným na předloženém daňovém dokladu.

[37] O tom, že pan T. skutečně jednal za společnost CaWo Group s.r.o. pak svědčí i to, že při výslechu dne 6. 12. 2018 zmínil pan T. jméno pana L. Z., který měl vést společnosti CaWo Group s.r.o. účetnictví a jemuž měl předávat doklady o uskutečněných dodávkách. Žalobkyně totiž doložila nejen e-mailovou komunikaci s panem T., ale také s panem Z., který ji dne 13. 3. 2014 informoval o tom, že nahlásil Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu další (druhé) číslo účtu společnosti CaWo Group s.r.o. ke zveřejnění (dříve omylem nahlásil pouze jeden účet, nyní doplňoval druhý, přičemž žalobkyně hradila platby na účet dříve zveřejněný). V dalším e-mailu ze dne 10. 4. 2014 odeslaném z cawogroup@seznam.cz odeslal pan T. žalobkyni formulář odeslaný příslušnému finančnímu úřadu (oznámení o změně registračních údajů) a *print screen* obrazovky počítače, ze kterého je zřejmé, že oznámení zaslal Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu prostřednictvím datové schránky přihlášený uživatel František Bari – jednatel CaWo Group s.r.o.

[38] Jak zdůraznil zdejší soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, „*důkazní břemeno stěžovatele* [daňového subjektu, pozn. Nejvyššího správního soudu] *ovšem nelze v této souvislosti rozšiřovat ad absurdum, nad rámec mezi vyjádřených shora již zmíněným náležením Ústavního soudu z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, naopak, je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti – odběratel přirozeně nemůže být povinen vědět a prokázat, jakými mechanismy putuje pokyn, aby určité zboží bylo v určitý čas a na určité místo dodáno, od statutárního orgánu dodavatele k osobě, jež mu zboží fyzicky předá. Musí však prokázat, že zboží převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání zboží k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání je přičitatelné osobě, která má být podle jeho tvrzení dodavatelem.*“ Nejvyšší správní soud proto k dodavateli CaWo Group s.r.o. uzavírá, že přestože pan T. nebyl schopen dohledat plnou moc, kterou mu pan Bari vystavil, o tom, že je jeho jednání přičitatelné CaWo Group s.r.o., neměla žalobkyně s ohledem na výše uvedené důvod pochybovat. Pan T. znal interní informace o CaWo Group s.r.o. (kdo zajišťoval této společnosti účetnictví), disponoval podklady pocházejícími od této společnosti (viz zejm. shora zmiňovaný *print screen* obrazovky počítače, na kterém je zachyceno odeslání oznámení o změně registračních údajů příslušnému finančnímu úřadu jednatelkou společnosti a který pan T. žalobkyni sám zaslal), po celou dobu obchodní spolupráce komunikoval s žalobkyní právě on, objednané zboží také dovezl, potvrdil pravost svých podpisů na dodacích listech, přičemž doložil také fotografie dovezeného zboží.

[39] Stejně jako pan T., také pan Michal Maceček (jednatel J V Z F s.r.o.) a pan Eduárd Gulyás (jednatel Silver Concepts s.r.o.) potvrdili obchodní spolupráci s žalobkyní, byť neuváděli ohledně jednotlivých dodávek žádné podrobnosti. S ohledem na množství realizovaných dodávek (u J V Z F s.r.o. šlo o dvě dodávky tvrdokovového materiálu – v březnu a v červnu 2014; u Silver Concepts s.r.o. se jednalo o tři dodávky – jedna v březnu a dvě v dubnu 2014) a čas, který od doby realizace sporných obchodů do jejich výslechu uplynul (výsledky se konaly dne 14. 1. 2019 a 12. 2. 2019), nelze očekávat, že bude jejich výpověď natolik podrobná, jako by se dodávky uskutečnily před několika dny. Podstatné je, že oba svědci potvrdili pravost svých podpisů na předložených fakturách. A přestože se stěžovateli nepodařilo vyslechnout jednatele zbývajících dodavatelů, LIEBLINGS ARBEIT GROUP s.r.o. a STAVNE CENTRUM s.r.o., i k dodávkám od těchto dodavatelů doložila žalobkyně stejné podklady, jako u výše jmenovaných, a to včetně e-mailové komunikace. Za LIEBLINGS ARBEIT GROUP s.r.o. komunikovala žalobkyně prostřednictvím e-mailové adresy lieblings@email.cz s jednatelkou této společnosti (Mykola Haraydych), za STAVNE CENTRUM s.r.o. pak prostřednictvím e-mailu stavne.centrum@seznam.cz s jednatelkou Ivannou Svoryak. Také v případě těchto dodavatelů tak žalobkyně skutečně předložila stěžovateli dostatečné doklady o tom, že zboží obdržela právě od deklarovaných dodavatelů.

[40] Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí zdůraznil, že neprokázání nároku na odpočet DPH nemůže spočívat jen a pouze na tom, že dodavatelé daňového subjektu nejsou

pokračování

v průběhu daňového řízení kontaktní. Tato nekontaktnost se jistě může stát podkladem pochybností, které vedou správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností. Předkládá-li však daňový subjekt řadu dokladů, které navzdory nekontaktnosti deklarovaného dodavatele potvrzují skutečnosti uváděné v daňovém přiznání, je nutno uzavřít, že daňový subjekt nárok na odpočet DPH prokázal. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 - 21, „skutečnost, že uvedená společnost není kontaktní v době prováděné kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat jí k tíži stěžovatele [daňového subjektu, pozn. Nejvyššího správního soudu].“

[41] Z žalobkyní předložených důkazů je evidentní, že deklarovaní dodavatelé v době realizace jednotlivých dodávek existovali, byli zapsáni v obchodním rejstříku, jakož i v registru plátců DPH, přičemž nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí. Žalobkyně jednala s osobami, které tyto společnosti zastupovaly, platby hradila na zveřejněné účty a zboží jí bylo řádně dodáno. Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobkyně předložením shora uvedených dokladů prokázala, že zboží přijala právě od dodavatelů na daňových dokladech deklarovaných. Tyto skutečnosti potvrzují výsledky svědků, jakož i předložená e-mailová komunikace. Pochybnosti stěžovatele (správce daně) spočívaly fakticky pouze na tom, že tito dodavatelé byli vůči správci daně nekontaktní, neplnili své daňové povinnosti a sídlili na virtuálních adresách. Na závěru o tom, že se dodání zboží tak, jak žalobkyně deklarovala, uskutečnilo, to však nic nemění. Zrušovací důvod krajského soudu proto obstál – ten správně uvedl, že stěžovatel důkazní břemeno ohledně pochybností směřujících proti předloženým dokladům neunesl.

IV.D Neprovedení výsledku některých svědků

[42] Poslední okruh námitek uvedených v kasační stížnosti se týkal neprovedení výsledku svědků Ž. (vedoucího logistiky žalobkyně) a W. (pracovníka skladu žalobkyně). Z obsahu rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že neprovedl návrh na výslech těchto dvou svědků proto, že se mělo jednat o účelový návrh uplatněný cca 5 týdnů před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, aniž by přitom bylo zřejmé, jak by navrhovaní svědci mohli přispět k objasnění dodání zboží konkrétními dodavateli.

[43] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že navrhovaní svědci skutečně mohli přispět k objasnění otázky, zda dodané zboží pocházelo od deklarovaných dodavatelů. Pracovník skladu jistě mohl popsat průběh přejímky daného zboží – kdo za dodavatele zboží přivezl, jak bylo zboží přepravováno, příp. zda dopravu zajišťoval zcela jiný subjekt apod. Stejně tak mohl vedoucí logistiky uvést, jak byly přejímky zboží plánovány – který subjekt měl zboží dovézt (zda přímo dodavatel či jím zajištěný dopravce). Tyto skutečnosti mají zjevnou vazbu na to, co bylo předmětem daňového řízení a jejich vypovídací potenci nelze předem vyloučit tak, jako to učinil stěžovatel.

[44] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, „svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“ V projednávané věci celkovou délku daňového řízení významně ovlivnilo prvotní nesprávné zjištění předmětu zdanitelného plnění (v důsledku čehož došlo i k nesprávnému založení režimu přenesené daňové povinnosti – tzv. reverse charge), což rozhodně nelze klást k tíži žalobkyni. Stejně tak jí není možno vyčítat, že výslech svědků W. a Ž. navrhla až v reakci na seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a výzvu k vyjádření ze dne 6. 9. 2019, č. j. 36018/19/5300-21442-711458. Teprve v této výzvě se totiž dozvěděla to, že dosud provedené výsledky svědků, jakož i doloženou e-mailovou komunikaci s jednotlivými dodavateli

nepovažoval stěžovatel za dostatečné k prokázání přijetí tvrdokovového materiálu deklarovanými dodavateli. Návrh na doplnění dokazování provedením výsledku jmenovaných svědků proto nebylo možné hodnotit jako vyloženě účelový návrh směřující k prodlužování daňového řízení.

[45] Závěrem Nejvyšší správní soud připomíná, že důvodem neakceptování důkazního návrhu nemůže být časová tíseň stěžovatele (žalovaného odvolacího orgánu) spojená s prekluzí práva vyměřit daň – a to tím spíše v situaci, kdy jde o důsledek jeho předchozího pochybení ohledně předmětu zdanitelného plnění, jako v tomto případě; obecně k důvodům neakceptování důkazních návrhů uplatněných účastníkem řízení viz nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455.

V. Závěr a náklady řízení

[46] Přestože některé námitky stěžovatele shledal Nejvyšší správní soud důvodnými (v této části zdejší soud rozhodnutí krajského soudu korigoval – viz výše), zrušovací důvod krajského soudu obstál – stěžovatel důkazní břemeno neunesl, neboť dostatečné pochybnosti o žalobkyní předložených dokladech nevyjádřil. Kasační stížnost tak jako celek úspěšná být nemohla, a proto ji Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[47] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti vznikly náklady v souvislosti se zastoupením advokátem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně učinil ve věci jeden úkon, kterým je vyjádření ke kasační stížnosti [písemné podání ve věci samé podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], přičemž za tento úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, musí být tato odměna navýšena o tuto daň v sazbě 21 %. Celkové náklady vynaložené žalobkyní tedy představují částku 4114 Kč, kterou je stěžovatel (žalovaný) povinen žalobkyni zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

Poučení:

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

V Brně dne 24. září 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu