



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **BERAN JIŘÍ s. r. o.**, se sídlem Pod Viaduktem 55, Trutnov, zastoupená Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem se sídlem Plzeňská 3350/18, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 5. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 98, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 7. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 109,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 5. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 98, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 7. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 109, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 6. 2018, č. j. 26907/18/5300-21441-708460, zamítl odvolání žalobkyně proti dvanácti dodatečným platebním výměrům ze dne 6. 12. 2016 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2012, a dále za leden, březen, duben, květen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec 2013, vydaným Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „*správce daně*“).

[2] Správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil daň v souhrnné výši 223 464 Kč za shora uvedená zdaňovací období roku 2012 a v souhrnné výši 397 284 Kč za zdaňovací období roku 2013. Důvodem bylo, že správce daně neuznal uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu ohledně zdanitelných plnění, která měla spočívat v poskytování služeb ostrahy a zimní údržby ze strany HARDWORK SERVICE s. r. o. (nyní pod firmou RIUS Power s. r. o. – dále jen „*společnost HS*“). Správci daně vznikly

pochybnosti, zda žalobkyně skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění od uvedené společnosti, přičemž žalobkyně přijetí těchto plnění neprokázala.

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne ze dne 29. 5. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 – 98, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 7. 2020, č. j. 31 Af 37/2018 - 109, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Jádrem sporu bylo zjišťování skutkového stavu a hodnocení provedených důkazů ze strany orgánů finanční správy. Žalobkyně též namítala, že žalovaný neprovedl jí navržené důkazy – výslechy svědků.

[5] Krajský soud obsáhle rekapituloval průběh daňového řízení a argumentaci žalovaného, s níž se ztotožnil. Uvedl, že žalovaný identifikoval pochybnosti o tom, zda služby byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem – společností HS. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni, která však nedokázala předložit důkazy o provedení těchto služeb. K odstranění pochybností nevedly dle krajského soudu výpovědi žalobkyní navržených svědků, ani další předložené důkazy. Tyto výpovědi byly nekonkrétní, svědci neměli povědomost o tom, jak přesně probíhaly úklidové práce, nebyli také schopni označit osoby (či subdodavatele), které je prováděly. Žalovaný dle krajského soudu též přesvědčivě odůvodnil, proč neprovedl další důkazy, které žalobkyně navrhovala.

[6] Žalobkyně též polemizovala s odůvodněním rozhodnutí žalovaného, který výpovědi některých svědků o tom, že blíže neurčené osoby prováděly v noci ostrahu areálu žalobkyně, označil za nevěrohodné a příliš obecné. Krajský soud však odmítl námitky žalobkyně, že obsah a podrobnost důkazů je dána časovým odstupem 3 až 4 let. Skutečnost, že s časovým odstupem je obtížnější obstarat si relevantní důkazy, nezbavuje podle krajského soudu žalobkyni povinnosti nést důkazní břemeno. Každý daňový subjekt by měl vyvinout přiměřenou aktivitu a v rámci svých obchodních vztahů vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistit si pro případ potřeby i další důkazní prostředky pro budoucí daňové řízení.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[8] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Má za to, že kromě tvrzení o „*přesvědčivosti*“ odůvodnění žalovaného krajský soud blíže nezdůvodnil, proč shledal nedůvodnou žalobní námitku ohledně neprovedení jí navržených důkazů ze strany daňových orgánů. Nevypořádal ani další žalobní námitky, pouze bez výhrad akceptoval závěry žalovaného. Samotný text rozsudku obsahuje především rekapitulaci žaloby, vyjádření žalovaného a průběhu řízení před daňovými orgány. Ve vlastním posouzení věci se krajský soud omezuje na prostý souhlas se závěry žalovaného.

[9] Ve zbylé části kasační stížnosti stěžovatelka reprodukuje svoji žalobní argumentaci ohledně hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů a neprovedení jí navrhovaných

pokračování

důkazů. Odkazuje též na judikaturu Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), která se týká hodnocení důkazů a dokazování v daňovém řízení. Zdůrazňuje, že správce daně a žalovaný založili svoje závěry, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu, prakticky jen na tom, že provedené důkazy neumožňují určit konkrétní fyzické osoby, které služby za dodavatele poskytovaly.

[10] Stěžovatelka připouští, že z provedeného dokazování plyne, že společnost HS řádně neplnila veškeré povinnosti zaměstnavatele vůči těmto fyzickým osobám. To však neznamená, že společnost HS neposkytovala žalobkyni služby.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že není důvodná. Obsáhle objasňuje, proč odmítl provést výslech jednotlivých svědků navržených stěžovatelkou. Ohledně hodnocení důkazů v daňovém řízení zdůrazňuje neschopnost svědků identifikovat konkrétní fyzické osoby, které služby poskytovaly. Co se týče otázky nepřezkoumatelnosti, žalovaný uvádí, že krajský soud zásadní teze žaloby vypořádal a nepochybil, jestliže se ztotožnil se správnými závěry žalovaného.

[12] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou. Zdůrazňuje v ní, že dle judikatury SDEU a NSS, již citovala v kasační stížnosti, po ní jako plátcí daně nelze požadovat, aby zjišťovala a prokazovala, že měl dodavatel k dispozici dostatečné organizační, materiální a personální kapacity k poskytování služeb. Stejně tak ji nelze činit odpovědnou ani za případné porušování veřejnoprávních povinností ze strany dodavatele, pokud toto porušení nevedlo k neodvedení daně. K tomu citovala z konkrétních rozsudků SDEU.

[13] Na repliku reagoval žalovaný dalším vyjádřením. Polemizuje se stěžovatelkou ohledně výkladu relevantní judikatury SDEU. Zdůrazňuje též, že společnost HS v příslušných zdaňovacích obdobích nevidovala žádné zaměstnance a nebyla přihlášena k dani z příjmů ze závislé činnosti. Na stěžovatelkou předložené smlouvě o dílo se společností HS nejsou uvedeny žádné údaje, které by konkretizovaly jména pracovníků, kteří měli uvedené služby provést.

[14] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitek nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitek stěžovatelky.

Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek nespĺňuje.

[17] Stěžovatelka svoji kasační námitku ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů staví na tom, že se krajský soud nevěnoval jejím žalobním námitkám a namísto toho se omezil jen na prostý souhlas s rozhodnutím žalovaného. Nejvyšší správní soud tomu přisvědčuje.

[18] Krajskému soudu je nutno vytknout, že skutečně **neprovedl prakticky žádné vlastní posouzení žalobní argumentace a omezil se jen na prostý, blíže nezdůvodněný, souhlas se závěry žalovaného** (v podrobnostech viz níže). Odůvodnění napadeného rozsudku sice čítá 46 odstavců textu, avšak naprostá většina z nich jen rekapituluje podání účastníků řízení, průběh daňového řízení a odůvodnění rozhodnutí žalovaného, respektive správce daně. Na to příhodně poukázala stěžovatelka v kasační stížnosti.

[19] Konkrétně pak odstavce 1 až 31 napadeného rozsudku obsahují vymezení věci, podrobnou rekapitulaci obsahu žaloby a vyjádření žalovaného. Odstavce 32 až 46 sice již mají obsahovat vlastní posouzení věci (soudě dle jejich souhrnného nadpisu „*IV. Posouzení věci krajským soudem*“), nicméně odstavce 32 až 35 opět rekapituluji obsah správního spisu a průběh daňového řízení, odstavce 36 až 38 obsahují odkaz na příslušnou zákonnou úpravu a judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a odstavce 39 a 40 též rekapituluji průběh daňového řízení.

[20] Vlastní úvahy soudu jsou tedy obsaženy pouze v odstavcích 41 až 44; v nich však krajský soud jen různými slovy opakovaně vyjadřuje souhlas se závěry žalovaného: (1) „...**průběh daňového [...] řízení [...] jednoznačně dle názoru krajského soudu svědčí o skutečnosti, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH**“ (odstavec 46 napadeného rozsudku), (2) „[k]rajský soud, s odkazem na závěry žalovaného, s kterými se **ztotožňuje** a na něž v plném rozsahu odkazuje, konstatuje, že neshledal důvodnými námitky, kterými žalobce zpochybňuje výše shrnuté závěry správce daně. **Souhlasí tak s žalovaným, že žalobce neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno** (odstavec 47), (3) „[k]rajský soud **souhlasí s tím, že k odstranění pochybností správce daně nevedly ani výpovědi žalobcem navržených svědků, ani další žalobcem předložené důkazy. Výpovědi svědků byly nekonkrétní a obecné, svědci neměli žádnou povědomost o tom, jak přesně probíhaly předmětné úklidové práce, nebyli schopni označit osoby či subdodavatele, kteří je prováděli atd. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením těchto svědeckých výpovědí provedeným správcem daně a plně na něj odkazuje** (odstavec 43); a (4) „[k]rajský soud **prisvědčil názoru žalovaného, že při dokazování postupoval správce daně v souladu se zásadami obsaženými v žalobcem předestřené judikatuře a jeho úvaha nevykazovala znaky libovůle. Žalovaný se v souladu s požadavky daňového řádu odpovídajícím způsobem vypořádal s otázkou neprovedení všech navrhovaných důkazů. Lze rovněž souhlasit s názorem žalovaného, že žalobce nesprávně vnímá rozložení důkazního břemene, když lze mít nepochybně za to, že po zaslání výzvy správce daně o důvodných pochybnostech přešla důkazní povinnost na žalobce** (odstavec 44).

pokračování

[21] Nejvyšší správní soud stabilně judikuje, že není chybou, pokud se soud s posouzením správních orgánů ztotožní a pro stručnost na jejich závěry odkáže. **Musí však vždy v odůvodnění rozsudku vyložit, proč tak učinil, popřípadě přidat alespoň vlastní krátké hodnocení** (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130; dostupný na www.nssoud.cz). Těmto požadavkům krajský soud nedostál.

[22] Z obsahu žaloby založené ve spise krajského soudu je přitom patrné, že stěžovatelka zde předložila projednatelné a relevantní námitky. Krajský soud je korektně rekapituloval v části II. napadeného rozsudku. Jedná se zejména o námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení provedených důkazů ze strany žalovaného. V této souvislosti se měl krajský soud zabývat (mimo jiné) i **obsahem jednotlivých svědeckých výpovědí** a jejich relevantností pro zjišťování skutkového stavu. Nepostačuje jeho stručné konstatování, že časový odstup 3 až 4 let mezi výsledkem svědků a dokazovanou skutečností (poskytování služeb ostraha a zimní údržby ze strany společnosti HS) nezbavuje stěžovatelku povinnosti obstarat důkazy podporující její skutkovou verzi.

[23] Žaloba (v části IVa.) totiž velmi podrobně rozebírá obsah výslechů svědků, stěžovatelka se k nim vyjadřuje a předkládá vlastní plausibilní verzi skutkového děje. Dále též argumentuje proti neprovedení dalších důkazních prostředků, které v daňovém řízení navrhovala (odstavce IV.20 až IV.29 žaloby). Touto argumentací se měl krajský soud v odpovídající míře podrobnosti zabývat, nicméně tak neučinil (viz výše). Není tedy například zřejmé, jaké je jeho stanovisko ke klíčové otázce, zda pro neunesení důkazního břemene stěžovatelky postačovalo (jak dovozovaly daňové orgány), že **nebylo možné určit konkrétní fyzické osoby**, které služby prováděly. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že by bylo nanejvýš vhodné, aby krajský soud osvětlil, zda je či není potřebné, aby při poskytování triviálních služeb (ostraha objektu a zimní údržba, tj. fakticky úklid sněhu) odběratel zjišťoval a dokládal totožnost konkrétních fyzických osob, které práce prováděly. Dále je nezbytné, aby se krajský soud ve světle žalobní argumentace zabýval **jednotlivými důkazními návrhy**, jimž daňové orgány nevyhověly.

[24] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je tedy dán.

[25] Povaha shledaných vad vylučuje, aby se Nejvyšší správní soud zabýval zbylými kasačními námitkami. Pouze na okraj soud poznamenává, že při hrubých nedostatcích odůvodnění napadeného rozsudku (vytčených výše) je zcela pochopitelné, že stěžovatelka v kasační stížnosti v zásadě jen opakovala svoji žalobní argumentaci.

[26] Nakonec, nad rámec výše uvedeného, Nejvyšší správní soud též považuje za velmi zjednodušené tvrzení krajského soudu, že by měl každý daňový subjekt vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady a zajistit si pro případ potřeby i další důkazní prostředky pro budoucí daňové řízení (viz odstavec [6] výše). Jakkoli je zde dán princip profesionality obchodníka, v jehož rámci je třeba vyžadovat určitou obezřetnost a řádné vedení účetnictví a dalších dokladů spojených s podnikáním, **není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nspecifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů**. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podnikáním je samostatná a soustavná činnost na vlastní účet a odpovědnost se záměrem dosažení zisku (§ 420 odst. 1 občanského zákoníku); právě toto je hlavní účel

podnikatelské aktivity. Naopak účelem podnikání jistě není ničím neohraňené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu.

[27] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1, části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] V dalším řízení tedy krajský soud řádně posoudí zbývající žalobní body (jak jsou nastíněny zejména v odstavci [23] výše) a přezkoumatelným způsobem je vypořádá.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 19. dubna 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu