



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Jana Kratochvíla (soudce zpravodaj) a Tomáše Langáška ve věci žalobkyně: **Flexipartner, s.r.o.**, sídlem tř. Míru 60, Pardubice, zastoupené advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., sídlem Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2019, č. j. 42197/19/5300-22444-712362, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. 3. 2021, č. j. 52 Af 63/2019-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Předmětem sporu v této věci je, zda žalobkyně (stěžovatelka) unesla své důkazní břemeno pro uznání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkovatelských službách.

I. Vymezení věci

[2] Stěžovatelka v rozhodném období (listopad 2015-leden 2016) podnikala v oboru reklamy. Mimo jiné provozovala v několika městech velkoplošné LCD displeje, kde promítala reklamu zákazníků. Jedním ze zákazníků v tomto období byla společnost JIROUT REKLAMY s.r.o. Smlouva s touto společností byla dle stěžovatelky zprostředkována společností Sheratan Stav s.r.o.

[3] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil stěžovatelce třemi dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za listopad 2015 až leden 2016 celkem ve výši 1 766 516 Kč. Podle něj stěžovatelka neprokázala, že se zdanitelné plnění od společnosti Sheratan Stav uskutečnilo. Správce daně dospěl k závěru, že zprostředkování bylo pouze simulovanou obchodní transakcí. Stěžovatelka neprokázala, že Sheratan skutečně vyvíjel takovou činnost, jež by vedla k uzavření smlouvy o poskytnutí reklamního času. Tento svůj závěr založil na provedeném dokazování, v rámci kterého zjistil následující.

[4] Společnost JIROUT platila stěžovatelce za jeden spot 27 Kč. Provize společnosti Sheratan činila 25,86 Kč z této částky, tedy 94 % veškerých příjmů z tohoto obchodu. Krátce po úhradě za zprostředkování na účet společnosti Sheratan byly obratem vybírány v hotovosti částky v řádech statisíců Kč týdně, což přibližně odpovídalo částkám placeným stěžovatelkou.

[5] Stěžovatelka předložila dvě smlouvy o zprostředkování se společností Sheratan. Jejich předmětem byl závazek společnosti Sheratan „vyvíjet pro zastoupeného na své náklady činnost směřující k tomu, aby zastoupený, jako poskytovatel reklamního času na LED obrazovkách, uzavřel smlouvu o poskytnutí reklamního času se společností JIROUT“. První smlouvu uzavřela ve stejný den (7. 2. 2015) jako smlouvu o poskytnutí reklamního času se společností JIROUT, a je tedy pochybné, zda skutečně společnost vyvíjela činnost k uzavření předmětné smlouvy. Druhá smlouva je ze dne 4. 1. 2016. Jejím obsahem je opět činnost směřující k uzavření smlouvy se společností JIROUT, přestože tato byla již dne 7. 2. 2015 uzavřena a její platnost nebyla nijak časově omezena.

[6] Uskutečnění plnění, jak bylo deklarováno, nepotvrzují ani výsledky svědků – jednatele společnosti Sheratan a zástupce společnosti JIROUT. Tyto svědecké výpovědi jsou vzájemně nesouladné. Svědci se nevyjádřili k obsahu smluv, jak byla stanovena cena, jednatel společnosti Sheratan nedokázal ani jednoznačně specifikovat svoji činnost zprostředkovatele. Jednatel společnosti Sheratan si nejdříve na žádného dodavatele či odběratele své společnosti nevzpomněl, byť stěžovatelce vystavoval měsíčně několik faktur ve statisícových částkách. Následně po předstření spolupráce se stěžovatelkou nebyl schopen blíže specifikovat navázání obchodního kontaktu se stěžovatelkou a nepamatoval si podrobnosti obchodního vztahu. Vztah popisoval jako nakupování reklamních časů, byť byl naopak dodavatelem zprostředkovatelských služeb.

[7] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 10. 2019 dodatečné platební výměry potvrdil a zamítl odvolání stěžovatelky. Ztotožnil se se skutkovými a právními závěry správce daně.

[8] Žalovaný shrnul, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, v čem konkrétně spočívala činnost zprostředkování, jak probíhala a co bylo jejím obsahem. Mezi nestandardní skutečnosti zařadil čestné prohlášení jednatele společnosti Sheratan, které však bylo sepsáno stěžovatelkou, rozporuplné výpovědi svědků (jednatele společnosti Sheratan a zástupce společnosti JIROUT) a jednatele stěžovatelky, kdy se tyto tři strany neshodly na okolnostech vzniku spolupráce, na dohodě výpočtu a vzniku provize, okolnostech stran podpisu smlouvy. Svědci si nepamatovali skutečnosti o tomto obchodním případě, byť stěžovatelku označili za největšího dodavatele. Dále poukázal na velmi nízký zisk stěžovatelky ve srovnání s placenou provizí, totožný den, kdy došlo

pokračování

k podpisu smluv a dále na skutečnost, že úhrady přijaté na účet stěžovatelky od společnosti JIROUT byly ve velmi krátkém časovém rozmezí zaslány na účet společnosti Sheratan, kde byly následně vybrány v hotovosti. Stěžovatelka neuvedla, v čem konkrétně spočívala činnost společnosti Sheratan. To neuvedl ani jednatel společnosti Sheratan.

[9] Krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelce se ohledně zprostředkovatelské činnosti společnosti Sheratan důkazní břemeno unést nepodařilo. Uznal, že ekonomická smysluplnost skutečně není sama o sobě podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně. Vznik nároku na odpočet daně by nebránila ani skutečnost, že zprostředkovatelská činnost byla ve výsledku neúspěšná. Daňový subjekt však musí v obou případech být schopen prokázat, co tato činnost obnášela a zda byla skutečně sjednaným způsobem vyvíjena. Ze správního spisu však plyne, že v tomto směru se stěžovatelce, ani za pomoci výsledku a prohlášení zprostředkovatele, respektive jednatele společnosti Sheratan nepodařilo prokázat, že zprostředkování bylo vyvíjeno způsobem a v rozsahu, jak žalobkyně tvrdila.

[10] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky stěžovatelky procesního charakteru. Nezjistil, že by správní spis neobsahoval některé listiny nebo byl netransparentně veden.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Kasační námitky lze rozdělit do následujících okruhů:

- 1) Rozhodnutí krajského soudu a finančních orgánů, že stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH za plnění přijaté od společnosti Sheratan, je chybné.
- 2) Krajský soud porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces a § 75 odst. 1 soudního řádu správního, neboť rozsudek obsahuje řadu nových úvah a skutkových závěrů, které ve správním rozhodnutí absentují.
- 3) Krajský soud se nevypořádal s námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný toto ustanovení porušil, neboť nedal stěžovatelce možnost se vyjádřit k doplněnému dokazování a hodnocení důkazů, které provedl v napadeném rozhodnutí.
- 4) Žalovaný v řízení před krajským soudem reagoval na repliku stěžovatelky. Stěžovatelka však nebyla seznámena s obsahem tohoto dokumentu.
- 5) Správní spis nebyl veden řádně a krajský soud se s touto námitkou nedostatečně vypořádal.

[12] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

III. Právní hodnocení

III.1 Stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet

[13] Spor mezi účastníky spočívá v tom, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že přijala plnění od společnosti Sheratan. Krajský soud souhlasil s finančními orgány, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla.

[14] Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).

[15] V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

[16] Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při

pokračování

správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[17] Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, *ex post*, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předloženy důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[18] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že finanční orgány ani krajský soud z těchto mezi nevybočily. Rozhodnutí žalovaného, který shledal, že stěžovatelka neprokázala, že fakturovaná zprostředkovatelská činnost byla společností Sheratan skutečně provedena, je srozumitelné a přesvědčivě odůvodněno. Úvahy žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, jsou v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a nelze dospět k závěru, že by finanční orgány vůči stěžovateli aplikovaly nadměrný důkazní standard.

[19] Předně je nutno říci, že v dané věci je podstatná pouze otázka, zda stěžovatelka prokázala, že společnost Sheratan jí skutečně poskytla zprostředkovatelskou činnost, jak stěžovatelka deklarovala. V dané věci není vůbec sporu o tom, zda stěžovatelka poskytla služby společnosti JIROUT a ani nejsou podstatné jiné okolnosti obchodů mezi stěžovatelkou a společností JIROUT.

[20] Judikatura Nejvyššího správního soudu se již také zabývala uznatelností poskytnutí zprostředkovatelských služeb jako zdanitelného plnění. Uznává, že prokázat plnění ze zprostředkovatelské smlouvy není jednoduché. Příčinou je zpravidla obtížná uchopitelnost (popsatelnost a kvantifikovatelnost) tohoto typu plnění, a dále to, že zprostředkování bývá nezřídka nástrojem k vytváření fiktivních nákladů či zdanitelných plnění vyvádějících od subjektu, který za zprostředkování údajnému zprostředkovateli platí, finanční prostředky, aniž by za ně dotyčný subjekt ve skutečnosti obdržel adekvátní protiplnění. Tyto obtíže související se zprostředkováním však nemohou znamenat, že skutečná a řádně prokázaná zprostředkovatelská činnost nemá být obecně uznávána jako zdanitelné plnění v oblasti DPH a daňově uznatelný výdaj v oblasti daně z příjmů (rozsudek ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018-30, bod 10). Daňový subjekt však musí

prokázat, že činnost byla sjednaným způsobem zprostředkovatelem skutečně vyvíjena (bod 12 tamtéž).

[21] V nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka uzavřela se společností Sheratan dvě smlouvy o zprostředkování. Jejich předmětem měl být závazek společnosti Sheratan vyvíjet pro stěžovatelku činnost směřující k tomu, aby zastoupený, jako poskytovatel reklamního času na LED obrazovkách, uzavřel smlouvu o poskytnutí reklamního času se společností JIROUT. Tyto smlouvy však samy o sobě poskytnutí plnění neprokazují.

[22] První smlouva ze dne 7. 2. 2015 byla uzavřena ve stejný den jako smlouva o poskytnutí reklamního času se společností JIROUT. Vychází tak otázka, jakou činnost společnost Sheratan po uzavření této smlouvy vyvíjela, když pro to nebyl příliš časový prostor. Stěžovatelka přitom netvrdí, že by společnost Sheratan nějakou zprostředkovatelskou činnost vykonávala přede dnem uzavření smlouvy. Netvrdil to ani zástupce společnosti Sheratan. O tom, zda na základě této smlouvy společnost Sheratan uskutečnila zprostředkovatelskou činnost, zůstávají tedy vážné pochybnosti.

[23] Pokud jde o druhou smlouvu o zprostředkování uzavřenou dne 4. 1. 2016, tak ta již zcela jistě žádné plnění neprokazuje. V době jejího uzavření již stěžovatelka měla platnou smlouvu se společností JIROUT. Společnost Sheratan tedy nemohla vyvíjet žádnou činnost za účelem uzavření takové smlouvy.

[24] Správce daně v rámci daňové kontroly provedl výslech několika osob včetně zástupců obou subjektů, kteří se obchodu se stěžovatelkou účastnili. Byl tedy vyslechnut jak jednatel společnosti Sheratan, tak zástupce společnosti JIROUT. Jejich výpovědi byly konfrontovány i s vyjádřeními jednatele stěžovatelky. V těchto výpovědích finanční orgány shledaly několik rozporů. Stěžovatelka v kasační stížnosti obsáhle argumentuje, že žádné rozpory neexistují. Podle Nejvyššího správního soudu však tato otázka v konečném důsledku není podstatná. Faktem totiž zůstává, že ze svědeckých výpovědí ani vyjádření stěžovatelky nevyplývají žádné podrobnosti o tom, jak konkrétně společnost Sheratan zprostředkovala dohodu mezi stěžovatelkou a společností JIROUT.

[25] Stěžovatelka a svědci pouze obecně uvedli, že obchod zprostředkoval jednatel společnosti Sheratan. To však jako důkaz nepostačuje. Předmětem smlouvy byla povinnost společnosti Sheratan vyvíjet činnost směřující k tomu, aby stěžovatelka uzavřela smlouvu o poskytnutí reklamního času se společností JIROUT. Jakou konkrétní činnost společnost vyvíjela, však nebylo vůbec objasněno. Přitom lze předpokládat, že pokud stěžovatelka za tuto činnost zaplatila přes 8 mil. Kč, měla by být schopna objasnit, co konkrétně společnost Sheratan činila.

[26] V daném případě není po stěžovatelce vyžadováno, aby si svědci po letech pamatovali detaily obchodních případů. Jednalo se však o obchody v řádu milionů Kč. Není tedy nepřipadné očekávat, že si jejich účastníci budou určité podrobnosti pamatovat. Účastníci si však nezpomněli na podrobnosti vzniku spolupráce, ani na to, jak aspoň rámcově byla vypočtena cena a provize. Svědci si nepamatovali základní okolnosti tohoto obchodního případu, byť stěžovatelku označili za největšího smluvního partnera. Jednatel

pokračování

společnosti Sheratan si například nepamatoval, jak navázal obchodní vztah se stěžovatelkou.

[27] Zástupce společnosti JIROUT pouze bez podrobností uvedl, že společnost Sheratan obchod zprostředkovala. Jak k tomu došlo, jaká jednání vedla, co konkrétně tedy společnost Sheratan činila, zůstalo nezodpovězeno. Jednatel společnosti Sheratan vypověděl, že od stěžovatelky nakupoval reklamní časy. To napovídá spíše tomu, že byl zástupcem společnosti JIROUT a nikoliv osobou, která je ve vztahu se stěžovatelkou, pro kterou měl vykonávat služby zprostředkovatele a hledá obchodní příležitosti. Jednatel neuvedl žádné podrobnosti o tom, co konkrétně měl pro stěžovatelku vykonat v rámci smlouvy o zprostředkování.

[28] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka v daňovém řízení nepřinesla žádný důkaz o tom, co konkrétně společnost Sheratan v rámci smlouvy o zprostředkování, za kterou v konečném důsledku obdržela přes 8 mil. Kč, učinila, tedy jakou činnost vyvíjela. Obecné tvrzení, že propojila stěžovatelku se společností JIROUT, je nedostatečné a plnění ze zprostředkovatelských smluv neprokazuje. K dílčím argumentům stěžovatelky lze uvést následující.

[29] Pokud jde o doklady o úhradách pro společnost Sheratan, z nich nevyplývá vůbec nic ohledně toho, zda tato společnost pro stěžovatelku skutečně vyvíjela zprostředkovatelskou činnost. Pouze potvrzují, že stěžovatelka společnosti Sheratan posílala určité částky. To však nikdo nezpochybňuje. Finanční orgány považovaly za podezřelou okolnost, že stěžovatelka této společnosti zasílala na účet částky, které byly obratem vybírány v hotovosti.

[30] Stěžovatelka nijak nespécifikuje, jakou e-mailovou komunikaci měly finanční orgány či krajský soud jako důkaz opomenout. Pokud jde o e-mailovou komunikaci mezi jednatelem společnosti Sheratan a zástupcem stěžovatelky, kterou stěžovatelka předložila správci daně při jednání dne 14. 4. 2016, z ní nevyplývá pro tuto věc nic relevantního. Jedná se o několik e-mailů z ledna 2016, ve kterých tyto dvě osoby řeší otázku plateb za faktury vystavené společností Sheratan v tomto období. O povaze zprostředkovatelské činnosti není v těchto e-mailech nic uvedeno.

[31] Ve prospěch stěžovatelky neschází ani to, pokud jí v předchozích měsících roku 2015 byly nároky na odpočty na DPH z plnění přijatých od společnosti Sheratan uznány. Tato období nebyla předmětem daňové kontroly. Není tu tedy žádná nekonzistentnost rozhodování správních orgánů či založené legitimní očekávání stěžovatelky. V tomto případě finanční orgány posuzovaly pouze období listopad 2015 – leden 2016 a dospěly k závěru, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla.

[32] Pokud jde o namítanou anonymizaci výpisů z účtu společnosti Sheratan, tak jimi finanční orgány dokládaly, že z účtu společnosti byly vybírány statisícové částky v hotovosti, což považovaly za podezřelou okolnost. Ostatní transakce této společnosti, které byly ve výpisech začerněny, nejsou pro věc vůbec relevantní. Nejvyšší správní soud souhlasí tedy s krajským soudem, že vzhledem k podstatě a běžnému obsahu výpisu z bankovního účtu i v situaci, kdy by správce daně tyto údaje neanonymizoval, nemohla by taková skutečnost nic změnit na daňově relevantních závěrech.

[33] Ani Námitky ohledně ekonomické smysluplnosti transakce nemají žádný vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, potažmo žalovaného. Krajský soud byl stejného názoru jako stěžovatelka. Správně uvedl, že „ekonomická smysluplnost skutečně není sama o sobě podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně“. Z hlediska uznání nároku na odpočet DPH je skutečně nerozhodné, zda obchod přinese stěžovatelce zisk, či nikoliv. Vyjádření krajského soudu v bodě 30 rozsudku k tabulkám předloženým stěžovatelkou, které měly prokazovat ekonomickou výhodnost obchodu, je nutno chápat jako reakci na tyto konkrétní námitky stěžovatelky. Z odůvodnění rozsudku nijak nevyplývá, že by šlo o stěžejní argument, na kterém krajský soud postavil svůj názor o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. V bodě 26 svého rozsudku poté krajský soud otázku provize zmiňuje pouze v souvislosti s tím, že stěžovatelka nijak nevysvětlila, v čem byla činnost zprostředkovatele natolik specifická, že přistoupila na tak vysokou provizi. Jde tedy o vyjádření učiněné pro podporu závěru, že stěžovatelka nijak neprokázala činnost zprostředkovatele, což je podstatou této věci.

[34] Finanční orgány okolnost, že provize za zprostředkování činila 94 % příjmů ze zakázky, použily jako jeden z faktorů, kterými prokazovaly svou pochybnost o uskutečnění sporné transakce. S tímto Nejvyšší správní soud souhlasí. Jde jistě o okolnost neobvyklou a podezřelou, která vyžadovala vysvětlení a která ve spojení s ostatními skutečnostmi vedla k tomu, že finanční orgány přesvědčivě vyvrátily věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a tedy důkazní břemeno přešlo na stěžovatelku.

[35] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně své pochyby o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem stěžovatelce průběžně řádně sděloval a dal jí tak prostor pro navržení dalších důkazů. S postupujícím daňovým řízením byly úvahy správce daně stále konkrétnější. Prvotní pochyby vyjádřil již ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2016, poté v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 10. 2016 a následně v přípisech v rámci daňové kontroly. Například ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 6. 2017 správce daně uvedl své pochybnosti ohledně průkaznosti všech dosud stěžovatelkou předložených důkazů. Nejvyšší správní soud tedy nemá pochyb o tom, že v rámci daňového řízení správce daně vždy unesl své důkazní břemeno a prokázal přetrvávající pochybnosti o daňových tvrzeních stěžovatelky.

[36] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud. Stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění – zprostředkovatelské činnosti od společnosti Sheratan. Nárok na odpočet DPH jí tedy byl odepřen v souladu se zákonem.

III. 2 Rozhodnutí krajského soudu není překvapivé

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud porušil její právo na spravedlivý proces, neboť rozsudek obsahuje řadu nových úvah a skutkových závěrů, které ve správním rozhodnutí absentují.

pokračování

[38] Z judikatury Ústavního soudu vyplývá zákaz tzv. překvapivých rozhodnutí. Podle Ústavního soudu překvapivým rozhodnutím je takové rozhodnutí, které na základě zjištěného skutkového stavu nebylo možno předvídat, a to z důvodu zásadní změny právního názoru [viz například nálezy sp. zn. I. ÚS 2456/13 ze dne 16. 9. 2014 (N 168/74 SbNU 451), bod 11; či II. ÚS 4160/12 ze dne 23. 4. 2013 (N 66/69 SbNU 213)].

[39] V daném případě však podstata věci zůstala od počátku nezměněná. Řešenou otázkou je, zda stěžovatelka prokázala splnění podmínek zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých plnění od společnosti Sheratan. Správce daně, žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že nikoliv. Na tomto závěru tedy nemohlo být pro stěžovatelku nic překvapivého.

[40] Není pochybením, jak namítá stěžovatelka, že krajský soud uplatnil svou vlastní argumentaci. To samozřejmě soud ve správním soudnictví může a dokonce musí. Od správního soudu se očekává, že v mezích žalobních bodů přezkoumá napadené správní rozhodnutí. To podrobí pečlivé analýze a v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlí, jaké úvahy jej vedly právě k takovému rozhodnutí, které přijal. Přitom uvede, které skutkové okolnosti zjištěné správními orgány považuje za podstatné a zda právní závěry, které z nich vyplývají, jsou v souladu se zákonem. Argumentace může být částečně odlišná od argumentace správních orgánů. Každý orgán může při odůvodnění svého závěru klást důraz na jiné skutkové okolnosti. To však není v rozporu se zákazem překvapivých rozhodnutí, pokud podstata sporu zůstala stále stejná.

[41] Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud porušil § 75 odst. 1 soudního řádu správního, jak namítá stěžovatelka. Podle tohoto ustanovení při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V důsledku tohoto ustanovení (až na různé specifické výjimky) krajský soud nemůže při přezkumu zákonnosti správního rozhodnutí brát v potaz skutkové okolnosti a změnu právních předpisů, které nastaly po dni rozhodování žalovaného. Toto ustanovení se však nijak netýká hodnocení skutkových okolností, které nastaly před rozhodnutím správního orgánu.

III. 3 Žalovaný neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu

[42] Stěžovatelka v žalobě namítala, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť své odůvodnění rozšířil nad rámec zprávy o daňové kontrole. Přitom provedl nové hodnocení důkazů, aniž by stěžovatelce dal možnost se k některým tvrzeným skutečnostem vyjádřit. Jeho závěry jsou tak překvapivé. V kasační stížnosti namítá, že krajský soud se s touto námitkou nevyřadil.

[43] Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud tuto námitku zcela nepominul. V bodě 4 rozsudku je tato námitka reprodukována v části, která shrnuje procesní námitky stěžovatelky: „z odůvodnění napadeného rozhodnutí plynou pro žalobkyni překvapivé závěry, na které žalobkyně neměla možnost reagovat v odvolacím řízení“. Tyto procesní námitky krajský soud vypořádal v bodu 32 rozsudku. Učinil tak sice stručně, na samé hranici přezkoumatelnosti, přesto Nejvyšší správní soud nedospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba proto zrušit.

[44] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[45] Žalovaný takto postupoval. Součástí správního spisu je písemnost žalovaného ze dne 27. 11. 2018 nazvaná seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Součástí výzvy je popis důkazů získaných v rámci odvolacího řízení a jejich hodnocení ze strany žalovaného. Výzva byla zástupci stěžovatelky doručena dne 29. 11. 2018. Žalovaný tedy postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu.

[46] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že některé argumenty se dozvěděla až z rozhodnutí žalovaného, jde o obecnou kasační námitku. Stěžovatelka nespecifikuje, které argumenty byly pro ni překvapivé. V každém případě, jak soud uvedl již výše, zákaz překvapivých rozhodnutí se týká změny právní kvalifikace případu. Nezakazuje však uvádět nové argumenty pro podporu právních závěrů.

III. 4 Porušení kontradiktornosti řízení

[47] Součástí práva na spravedlivý proces v čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod je tzv. zásada kontradiktornosti řízení. Z té dle Ústavního soudu vyplývá právo účastníků seznámit se s každým důkazem nebo vyjádřením, jejichž účelem je ovlivnit rozhodování soudu, a musí mít možnost se k nim vyjádřit. Tato zásada platí pro důkazy a vyjádření předložené účastníky řízení i obstarané a provedené soudem, který vydal napadené rozhodnutí (nález sp. zn. II. ÚS 771/16 ze dne 13. 10. 2016, bod 15).

[48] V daném případě dne 9. 2. 2021 žalovaný zaslal krajskému soudu vyjádření k replikám žalobce. V něm reagoval na dvě stěžovatelčiny námitky. K námitce o neunesení důkazního břemene správcem daně pouze konstatoval, že replika nepřináší nic nového. K námitce vad ve vedení spisového materiálu a chybějících dokumentů se však vyjádřil věcně. Proti námitce se ohradil a odkázal na konkrétní čísla položky správního spisu, kde jsou obsaženy údajně chybějící listiny. Toto vyjádření nebylo stěžovatelce zasláno.

[49] Dle Nejvyššího správního soudu jde o vyjádření, jehož účelem je ovlivnit rozhodování soudu. Obsahuje věcnou argumentaci, kterou žalovaný podporuje svůj návrh na zamítnutí žaloby. Jistě tedy bylo na místě toto vyjádření pro informaci zaslat stěžovatelce. Je tedy pochybením krajského soudu, že tak neučinil. Podle Nejvyššího správního soudu se však nejedná o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[50] Jak vyplývá z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, v těchto situacích je nutno zkoumat obsah těchto vyjádření a zda mohla mít nějaký vliv na výsledek sporu (rozsudek *Verdú Verdú proti Španělsku*, ze dne 15. 2. 2007, č. 43432/02; či rozhodnutí *Holub proti České republice* ze dne 14. 12. 2010, č. 24880/05). Obdobně z judikatury

pokračování

Ústavní soudu vyplývá, že podstatné je, jakou roli vyjádření hraje v odůvodnění soudu (usnesení I. ÚS 3469/16, bod 11).

[51] V daném případě z napadeného rozsudku krajského soudu nijak nevyplývá, že by vyjádření žalovaného k replice stěžovatelky mělo jakýkoliv vliv na jeho rozhodnutí. Krajský soud toto vyjádření a jeho obsah ve svém odůvodnění nijak nepoužil. Relevantním obsahem vyjádření je vlastně jen popis, kde lze stěžovatelkou reklamované dokumenty ve správním spise nalézt. To však samozřejmě musel krajský soud ověřit sám, což vyústilo v jeho závěr v bodě 34 rozsudku, že neshledal, že by správní spis neobsahoval některé listiny.

[52] Žádnou roli v rozsudku krajského soudu nehraje ani stěžovatelkou rozporované vyjádření žalovaného, že její právní zástupce opakovaně bezdůvodně ve svých podáních argumentuje nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 4141/18. Smysl tohoto vyjádření je vskutku nejasný. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že právní zástupce může judikaturou Ústavního soudu argumentovat tak často, jak uzná za vhodné. Nicméně podstatné je, že toto vyjádření nenalezlo žádnou odezvu v argumentaci krajského soudu, a je tedy z pohledu zákonnosti napadeného rozsudku irelevantní.

[53] Za této situace lze nepřeposlání vyjádření žalovaného stěžovatelce krajským soudem ještě akceptovat a není na místě napadený rozsudek zrušit pro tuto vadu.

III.5 Chybějící dokumenty ve spisu

[54] Stěžovatelka v žalobě namítala, že správní spis nebyl řádně veden a nebyl úplný. Poté, co nahlížela do spisu u krajského soudu, doplnila ve svém podání ze dne 6. 10. 2020, že ve správním spise chybí konkrétní listiny.

[55] Na tyto námitky reagoval krajský soud následovně:

„Krajský soud však neshledal, že by správní spis neobsahoval některé listiny nebo byl jinak netransparentně veden. Ostatně ani žalobkyně netvrdila konkrétně v čem takové údajné pochybení žalovaného (které však soud nezjistil) mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud jde o namítanou absenci výzvy k odstranění pochybností, tato listina je součástí spisu. Krajský soud souhlasí s žalobkyní citovanými závěry nálezu Ústavního soudu stran řádného vedení správního spisu, v nyní projednávaném případě však k žádným takovým pochybením v daňovém řízení nedošlo. Způsob vedení spisu správcem daně a žalovaným tak vyhoví požadavkům kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, jež je základním předpokladem řádně vedeného daňového řízení.“

[56] Jde o reakci sice stručnou, ale v dané situaci dostatečnou. Námitka stěžovatelky o chybném vedení správního spisu před správními orgány byla pouze obecná. Krajský soud tedy adekvátně odpověděl také pouze obecně a poznamenal, že stěžovatelka nic konkrétního neuváděla.

[57] Pokud jde o námitku, že ve správním spise předloženém krajskému soudu chybí konkrétní dokumenty, Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak jinak měl krajský

soud na námitku chybějících dokumentů reagovat. Jednoduše ověřil, zda ve správním spise jsou obsaženy, zjistil, že ano, a toto konstatoval. Krajský soud tedy tyto námitky zcela neopomenul. Navíc v tomto případě by pochybení správního orgánu nemělo žádný vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, a to již proto, že nezaslání úplného spisu krajskému soudu je okolnost, která mohla nastat až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[58] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem zjistil, že ve spise se nacházejí dokumenty, o kterých stěžovatelka uváděla, že chybí. Výzva k odstranění pochybností je součástí správního spisu pod římskou číslicí X a e-mailová komunikace, miní-li stěžovatelka e-maily zmíněné v bodě [30] výše, je pod č. 5.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[60] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. ledna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu