

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **P. H.,** zast. advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou, Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2018, čj. 48724/18/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, čj. 30 Af 1/2019-78,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, čj. 30 Af 1/2019-78 **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2018, čj. 48724/18/5300-21441-712599 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 34 656 Kč do rukou jeho zástupkyně Mgr. Nikoly Jílkové, advokátky, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Vsetíně („správce daně“), vydal dne 27. 11. 2017 na základě daňové kontroly sedm platových výměrů, kterými žalobci za 2. až 4. čtvrtletí 2013 a 1. až 4. čtvrtletí 2014 doměřil DPH ve výši celkem 803 675 Kč. Daň byla žalobci doměřena v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu EU (z Polska), dále mu byla doměřena DPH na výstupu z některých tuzemských zdanitelných plnění (zčásti poskytnutých žalobcem a zčásti jím přijatých v režimu

přenesení daňové povinnosti) a správce daně současně neuznal nároky žalobce na odpočet DPH z řady přijatých tuzemských zdanitelných plnění.

[2] Proti platebním výměrům správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný nyní napadeným rozhodnutím zamítl a dané platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u krajského soudu, který ji zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[4] Žalobce (stěžovatel) nyní podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[5] Stěžovatel podrobně popsal okolnosti této věci, přičemž nezpochybnil, že jeho účetnictví trpělo nedostatky. Stalo se tak však výlučně v důsledku nezodpovědného chování jeho účetní. Sám stěžovatel nečinil žádné kroky k tomu, aby jakkoli krátil daň. Stěžovatel úvodem též s odkazem na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2005, čj. 1 Afs 110/2004-74, podotkl, že v dané věci správce daně nepřistoupil ani ke stanovení daně podle pomůcek a vše podřizuje maximalizaci daňového zisku.

[6] Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud se nijak nezabýval žalobními námitkami, které se týkaly principu daňové neutrality DPH, a to včetně souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání (viz body [12] - [19] žaloby). Krajský soud v této souvislosti ani neuvedl, proč se odchýlil od závěrů žalobcem konkrétně odkazované judikatury Soudního dvora Evropské Unie (SDEU). Krajský soud se nevypořádal ani s právní argumentací stěžovatele včetně jím citovaných rozhodnutí NSS a odborné literatury. Místo toho krajský soud na věc aplikoval judikaturu NSS, která se vztahuje ke spotřební dani, resp. k předcházející právní úpravě.

[7] Krajský soud nijak nereagoval ani na žalobní námitku, v níž byly namítány rozpory ve skutkových závěrech správce daně, který uznal prodej oken, ale zpochybnil jejich nákup, resp. tvrdil, že je stěžovatel vlastně nepoužil ke své ekonomické činnosti. Krajský soud se nevypořádal ani s námitkou, která se týkala porušení § 1 odst. 2 daňového řádu.

[8] Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž pro jeho vnitřní rozpornost. Krajský soud na jednu stranu připouští, že pokud by stěžovatel nakonec doložil potřebné skutečnosti, byl by to ochoten akceptovat a vytknout žalovanému, že se jimi řádně nezabýval. Na straně druhé však krajský soud při zjištění, že stěžovatel tyto skutečnosti doložil, se jimi odmítl zabývat, neboť byly ve spise *„utopeny“*. Nepřehlednost a vedení správního spisu (jeho následné rozdělení na kontrolní spis DPH a k dani z příjmů správcem daně) nemůže jít k tíži stěžovatele.

[9] Krajský soud dále nad rámec rozhodnutí žalovaného vytváří pro stěžovatele překvapivé požadavky, které jsou v rozporu s obvyklou úřední praxí. Správce daně je totiž obvykle dostatečně schopen posuzovat daňové doklady, které jsou předloženy v daňovém řízení a k jejichž předložení daňový subjekt vyzývá, a to bez vysvětlování, co má kterou listinou daňový subjekt jednotlivě prokazovat. Nelze proto ani souhlasit s krajským soudem, že pokud doklad obsahuje identifikaci konečného odběratele (zakázky), nemusí

k tomu správce daně vůbec přihlížet, neoznačil-li daňový subjekt, co z těchto dokladů má pro správce daně vyplývat (rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 As 46/2012-87).

[10] Překvapivé je též konstatování krajského soudu o tom, že žalobce finančnímu úřadu nepředložil přehled svého obchodního majetku, a tedy zjevně nevedl ani žádnou průběžnou skladovou evidenci. Finanční úřad tedy v takové situaci nemohl bez dalšího vyloučit, že stěžovatel okna nakoupená ze zahraničí užil ke své osobní potřebě nebo že okna nakoupená v tuzemsku dodal koncovému spotřebiteli, který nebyl plátcem DPH. Nebyly tedy splněny podmínky pro přenesení daňové povinnosti. K tomu stěžovatel namítá, že krajským soudem odkazované usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 10. 2014, sp. zn. 5 Tdo 868/2014, vyplývá z jiného skutkového stavu, kdy uvedená osoba měla mít majetek na skladě, naproti tomu stěžovatel rovnou použil zakoupená okna na jednotlivé zakázky - tedy nekupoval zboží na sklad a správci daně uvedl, na jaké zakázky byla daná okna použita (o těchto zakázkách neměl správce daně pochyb a ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně též obdržel výkaz o majetku a závazcích).

[11] Podstatné pak též je, že k předložení skladové evidence byl stěžovatel poprvé vyzván až v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel tedy v daňovém řízení ani nedostal možnost se k takové výzvě vyjádřit.

[12] Dále stěžovatel namítal nezákonnost výzvy správce daně k odstranění pochybností a zpochybňoval rozložení důkazního břemene, což podrobně rozvedl.

[13] V neposlední řadě stěžovatel namítl, že krajský soud rovněž neměl z důvodu selekce spisového materiálu, který krajskému soudu předkládal správce daně, k dispozici všechny doklady, které stěžovatel předložil.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti rozvedl, že žalobní tvrzení, která se týkají porušení zásady daňové neutrality, nedosahují kvalit žalobního bodu a krajský soud nebyl povinen na ně reagovat. Z téhož důvodu nemusel krajský soud vypořádat ani odkazy na judikaturu SDEU.

[15] Pro případ, že by se NSS neztotožnil s názorem o nedostatečném uvedení žalobních bodů, žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 9 As 415/2007-45, podle kterého lze žalobní body vypořádat též implicitně. Pokud stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, bylo nutné z těchto plnění doměřit daň. To konstatoval též krajský soud.

[16] Ke stěžovatelem namítanému nevypořádání námitek, které se vztahují k rozporům ve skutkových závěrech finančních orgánů a porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, čj. 2 Afs 143/2015-71, podle kterého platí, že *„absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost“*. Námitky související s rozporností závěrů správce daně a porušení § 1 odst. 2 daňového řádu se vztahují k hlavní námitce neunesení důkazního břemene a byly řádně krajským soudem vypořádány.

[17] K námitkám stěžovatele, které se týkají rozsahu daňové kontroly a redukovaného obsahu spisu, žalovaný uvedl, že se jedná o námitky nepřípustné, neboť nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem. Přesto žalovaný „*z opatrnosti*" k těmto námitkám uvedl, že v dané věci nemohl správce daně stanovit daň na základě pomůcek, protože nebyla splněna podmínka, že daň nebylo možno stanovit na základě dokazování. Ve vztahu k námitce redukce spisového materiálu žalovaný uvedl, že spisový materiál byl předložen úplný.

[18] Důvodná není podle názoru žalovaného námitka týkající se nezákonnosti výzvy ze dne 22. 2. 2016, neboť krajský soud vysvětlil, že z jednotlivých prvků v ní uvedených pochybností se skládá obraz, který účetnictví stěžovatele konkrétně zpochybňuje. To žalovaný dále rozvedl.

[19] K namítaným rozporům závěrů napadeného rozsudku žalovaný uvedl, že krajský soud vyjasnil, že v daňovém řízení nelze bezhlavě předkládat „*fascikl listin*", aniž by stěžovatel ozřejmil konkrétní okolnosti jednotlivě předkládaných důkazů (rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2007, čj. 7 Afs 109/2006-44). Závěry krajského soudu ani jinak neobsahují žádný rozpor, neboť krajský soud pouze vyložil, z jakého důvodu nemohly předložené doklady osvědčit konkrétní okolnosti.

[20] K námitce týkající se nepředložení evidence obchodního majetku žalovaný připomenul, že § 100 odst. 3 písm. b) ZDPH nařizuje stěžovateli, aby vedl přehled tohoto majetku. Bylo výhradně na stěžovateli, jaké předloží důkazní prostředky k prokázání nároku na odpočet daně, či k prokázání podmínek pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti.

[21] K stěžovatelem namítanému rozporu mezi uskutečněním zakázek a pořízením oken, která byla na zakázky použita, žalovaný konstatoval, že žádný takový závěr z napadeného rozsudku nevyplývá. Bylo na stěžovateli, aby prokázal, že konkrétní zakoupená okna byla použita na konkrétní zakázky („*spárování*" příslušných plnění), to se však nestalo.

[22] Závěrem žalovaný shrnul, že skutkový stav zjistil dostatečně; neunesení důkazního břemene stěžovatelem neústí v povinnost správce daně relevantní důkazy sám vyhledávat. Krajský soud se ani neodklonil od judikatury správních soudů či SDEU a jeho rozsudek je plně přezkoumatelný.

[23] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[24] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel k otázce daňové neutrality poukázal na rozsudky rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, a ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, podle nichž jako žalobní bod obstojí i strohé vyjádření žalobce, ze kterého lze nezákonnost pouze dovodit. Krajský soud si nemusel tento žalobní bod nijak domýšlet či ho dotvářet. Nelze přitom souhlasit ani s tím, že by se krajský soud s touto námitkou vypořádal implicitně.

[25] Stěžovatel nesouhlasil ani se žalovaným tvrzenou nepřípustností námitek, které se týkaly rozsahu daňové kontroly a selekce spisového materiálu. Tyto námitky stěžovatel nemohl uplatnit před krajským soudem, protože vyvstaly teprve na základě rozsudku tohoto soudu.

[26] Odkazuje-li žalovaný na rozsudek NSS čj. 7 Afs 109/2006-44, pak stěžovatel konstatoval, že z tohoto rozsudku nevyplývá, že by poplatník nemohl v daňovém řízení předložit soubor listin, byť i neuspořádaných, aniž by zároveň ozřejmil, co konkrétně jimi má být prokázáno. Z citovaného rozsudku plyne pouze to, že k prokázání nároku na odpočet daně nestačí, aby poplatník předložil nedostatečné a nevhodné důkazy bez dostatečné věcné souvislosti. V projednávané věci se ovšem jedná o podklady související s věcí, které vyšly v daňovém řízení najevo. Jednalo se o přijaté faktury stěžovatele, které byly navíc připojeny k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění spolu s dalšími účetními dokumenty, které již byly obsaženy v daňovém spise. Podle názoru stěžovatele není povinností daňového subjektu doplňovat předkládané doklady vysvětlením, co jimi má být prokázáno. Pokud tedy daňový subjekt předloží správci daně určité doklady, které správci daně nejsou zcela jasné, nic nebrání tomu, aby správce daně požádal daňový subjekt o vysvětlení.

[27] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele o neexistenci pochybností, které se týkají plnění, u nichž stěžovatel neprokázal použití v rámci ekonomické činnosti a odkazuje přitom na bod [9] na straně 25 výzvy k prokázání skutečností ze dne 22. 2. 2016. Z číselného rozporu v jednotlivých údajích z daňového přiznání a evidence pro účely DPH, který je v citovaném bodě výzvy uveden, však nevyplývá žádná pochybnost o tom, že by přijatá plnění měla být použita v rámci ekonomické činnosti. Takovým číselným rozporem ani nelze zdůvodnit, že by daná plnění byla užita k osobní spotřebě, nebo že byla dodána koncovému spotřebiteli, který nebyl plátcem DPH.

[28] V dalších podáních setrvali účastníci na svých závěrech a zopakovali, popř. rozvedli svou dosavadní argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Kasační stížnost je důvodná.

[30] Přestože stěžovatel v projednávané věci v úvodu své kasační stížnosti zejména namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, podstata sporu spočívá v prvé řadě v otázce rozložení důkazního břemene, jeho přenosu a hodnocení důkazů, resp. v otázce dostatečného zjištění skutkového stavu.

[31] Dříve než NSS přistoupí k posouzení tohoto okruhu problémů, je nezbytné vypořádat některé procesní otázky, a to zejména s ohledem na předmět řízení a uplatněné žalobní body.

[32] NSS v prvé řadě souhlasí se stěžovatelem, že ve vztahu k otázce daňové neutrality uplatnil řádný žalobní bod. V žalobě stěžovatel podrobně popsal význam tohoto pojmu s odkazy na příslušnou judikaturu, na což navazuje argumentace, v níž stěžovatel předestírá svou skutkovou verzi, z níž porušení daňové neutrality dovozuje.

[33] V této souvislosti nelze ani přehlédnout, že také žalovaný ve vyjádření k žalobě (na rozdíl od vyjádření ke kasační stížnosti) zjevně žalobní námitku, která se týkala daňové

neutrality, za řádně uvedený žalobní bod považoval. Ve vyjádření k žalobě se této námitce žalovaný poměrně podrobně věnoval v bodech [33] až [37].

[34] Žalovaný se dále mýlí, pokud dovozuje, že námitky stěžovatele, které se týkají rozsahu daňové kontroly a redukovaného obsahu spisu, jsou nepřípustné, neboť nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[35] Judikatura § 104 odst. 4 s. ř. s. vztahuje jen k důvodům kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., jimiž lze namítat nesprávné posouzení právní otázky (kterou řešil i správní orgán) nebo vady správního řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu: na těchto důvodech totiž žalobce může založit i žalobu proti rozhodnutí, nečinnosti či nezákonnému zásahu správního orgánu podávanou u krajského soudu. Naproti tomu důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. c), d) a e) s. ř. s. se vztahují až k samotnému rozhodnutí krajského soudu, resp. k řízení před ním, a pochopitelně se tak poprvé mohou objevit až v kasačním řízení (rozsudek NSS čj. 1 Ans 5/2008-104, resp. nález Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06). S tím souvisí i další příklad přípustnosti nových právních argumentů v kasační stížnosti - bude to kasační stížnost podaná podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. proti rozsudku, který stojí na důvodech, které byly pro žalobce objektivně překvapivé, nebo *z jiných důvodů s nimi žalobce nemohl ve své žalobě rozumně polemizovat* (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 104 odst. 4).

[36] NSS souhlasí se stěžovatelem, že tyto námitky představují reakci na skutkové a právní závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které vycházejí z hodnocení listin založených do správního spisu (podrobněji viz dále). Teprve v tomto rozsudku se poprvé objevily závěry o tom, že stěžovatel sice relevantní listiny předložil, ale z důvodů, které popsal krajský soud včetně rozsahu daňové kontroly, k nim přihlížet nelze. Tyto závěry nemohl stěžovatel dříve zpochybnit.

[37] V dalším výkladu se již NSS věnuje otázce rozložení důkazního břemene a v návaznosti na to dostatečnosti hodnocení důkazů a zjištění skutkového stavu.

[38] Úvodem lze uvést, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci je však zřejmé, že v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu zpět na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon však nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu např. při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných

daňovým subjektem]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi, které vyplývají z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, srov. obdobně též usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102).

[39] V návaznosti na popsaná obecná východiska neshledal NSS důvodnou kasační námitku, která se týká otázky posouzení nezákonnosti výzvy správce daně k odstranění pochybností a rozložení důkazního břemene ze dne 22. 2. 2016. V tomto směru se NSS shoduje s jejím posouzením tak, jak je provedl krajský soud, který výstižně konstatoval, že tato výzva sice není dokonalá, neboť pochybnosti o stěžovatelových tvrzeních jsou v ní *„nesystematicky rozptýleny“*. Z celkového znění výzvy jsou ovšem konkrétní pochybnosti správce daně zjevné. V neposlední řadě je vhodné již na tomto místě uvést, že konkrétní pochybnosti správce daně jsou též zřejmé z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 6. 2017, jehož předmětem bylo seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole (viz právě předcházející obecný výklad).

[40] Krajský soud ve vztahu k neunesení důkazního břemene stěžovatelem konstatoval, že *„pochybnosti správce daně o správnosti vykazování jednotlivých sporných obchodních případů (nákupů a prodejů oken) shledal s ohledem na celkový stav žalobcova účetnictví a na nesrovnalosti v tom, jaká plnění uvedl ve svých řádných daňových přiznáních, zcela oprávněnými“*. S tím nemůže NSS než souhlasit, ostatně ani sám stěžovatel nepořádek a zmatky ve svém účetnictví nijak nepopírá, naopak uvádí také příčinu, která k tomuto negativnímu stavu vedla. Dále krajský soud uvedl: *„Na výzvu finančního úřadu k prokázání skutečností přitom žalobce vůbec nijak nereagoval, což není mezi stranami sporné. […] Pokud by žalobce nakonec řádně doložil potřebné skutečnosti, soud by byl ochoten to akceptovat a vytknout žalovanému, že se jimi řádně nezabýval, a to bez ohledu na to, že by případně žalobce svou pasivitu napravil až dodatečně v dalším průběhu daňového řízení.“* I těmto závěrům nelze nic zásadního vytknout, neboť stěžovatel skutečně na výzvu správce daně ze dne 22. 2. 2016 bezprostředně nereagoval. Nic ovšem nebrání tomu, aby pochybnosti předložením příslušných důkazů odstranil a prokázal svá tvrzení i později.

[41] Dalším závěrům krajského soudu již NSS přisvědčit nemůže. Krajský soud v bodu [18] potvrzuje, že stěžovatel ještě v průběhu daňového řízení předložil správci daně 37 přijatých faktur, s ručně dopsanými čísly vydaných faktur, jež měly umožňovat jejich *„spárování“*. Zároveň krajský soud konstatuje, že finanční orgány zjevně předložení uvedených faktur, které měly umožnit *„spárování“* s jinými již předloženými doklady, vůbec nezaznamenaly (bod [19] rozsudku krajského soudu). Krajský soud však toto přehlédnutí nepovažoval za pochybení, které by mělo za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud totiž dovodil, že danou situaci zavinil sám stěžovatel (resp. jeho zástupce), který dané doklady předložil *„zcela bezprecedentním způsobem“*, neboť *„i pro toho,*

kdo ví, co má hledat, je mimořádně obtížné tyto dokumenty v daňovém spise objevit". Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že zástupce stěžovatele tuto dokumentaci sice připojil ke svému vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, ale učinil tak spolu s desítkami dalších (naprosto irelevantních) účetních dokladů, které již byly převážně v daňovém spise založeny a nic nového nepřinášely. Krajský soud konstatoval, že *„klíčové faktury s doplněnými čísly faktur vydaných jsou tak doslova* „utopeny" *v jednom z fasciklů, jež žalobcův zástupce předal výše uvedeného dne fyzicky na podatelnu finančního úřadu spolu s uvedeným vyjádřením*". Za *„nejpodstatnější"* pak krajský soud považoval skutečnost, že *„ve svém velmi stručném a obecném vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění obnášejícím tři odstavce textu (z nichž jeden se nadto týká daně z příjmů), žalobcův zástupce ani náznakem neuvedl, z jakého důvodu uvedené početné přílohy doplňuje a že by snad mezi nimi měly být doklady, jež obsahují nové, dosud správci daně neprokázané či nesdělené skutečnosti. Žalobcův zástupce pouze uvádí, že* „předkládá příslušné doklady", *ani slůvkem však nezmiňuje fakt, že na některých přiložených dokladech lze najít žalobcovy vpisky, jež mají osvětlit (protože o prokázání tu podle soudu nelze hovořit) použití nakoupených oken v rámci jeho ekonomické činnosti.*"

[42] NSS nezpochybňuje, že ten, kdo předkládá (navrhuje) k provedení určitý důkaz, musí také tvrdit, jakou skutečnost má prokázat. V projednávané věci ovšem nelze přehlédnout, jak uvádí krajský soud, že předložení dané dokumentace dne 12. 9. 2017 bylo reakcí stěžovatele (jeho zástupce) na výsledky kontrolního zjištění ze dne 30. 6. 2017, ze kterého je zjevné, jaké skutečnosti stěžovatel dosud v daňovém řízení neprokázal. Z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 6. 2017, jehož předmětem bylo seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole, jsou jednoznačně zřejmé konkrétní pochybnosti správce daně, které mu vznikly v průběhu daňové kontroly. Zástupce stěžovatele sdělil, že se s popsanými zjištěními sám podrobně seznámí a požádal o stanovení 30 denní lhůty k vyjádření. Této žádosti stěžovatel vyhověl, následně zástupce stěžovatele žádal o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž správce daně vyhověl.

[43] NSS dospěl s přihlédnutím k popsaným individuálním okolnostem této věci k závěru, že požadavek na pečlivé zdůvodnění stěžovatelem (jeho zástupcem), jaké skutečnosti mají být předloženými doklady prokázány, by byl formalistický, neboť předmět a rozsah dokazování byl zjevný již z průběhu a výsledků dosavadního daňového řízení (kontrolních zjištění). Krajský soud sice konstatuje, že mnoho předložených dokladů bylo *„irelevantních"*, blíže však s dále uvedenou výjimkou neuvádí, z jakých důvodů k takovému závěrů dospěl (např., že se vůbec nedotýkaly předmětu daňového řízení apod.). Tou jedinou výjimkou, kdy krajský soud tyto důvody rozvádí, je skutečnost, že některé z těchto dokladů již byly v daňovém spise založeny (byly předkládány duplicitně). To však samo o sobě neznamená, že se jedná o dokumenty irelevantní. Tyto doklady naopak mohou být významné a jedinou jejich *„vadou"* je, že byly předloženy vícekrát. Takovou *„vadu"* však z povahy věci rozhodně nelze samu o sobě považovat za něco, co by mohlo mít za (absurdní) následek, že k takovým opakovaně předloženým dokladům nemusí finanční orgány přihlížet.

[44] Krajský soud přitom sám připouští, že *„přehlédnuté"* faktury se vztahují k věci a sám se pouští do jejich hodnocení, přičemž dospívá k závěru, že nemohou prokázat použití nakoupených oken k ekonomické činnosti (tuto otázku mají stěžovatelovy vpisky jen *„osvětlit"*). Problém je ovšem v tom, že toto hodnocení provádí poprvé až krajský soud,

přestože tyto faktury byly k dispozici finančním orgánům již v daňovém řízení. Krajský soud tak, byť o dobré vůli a snad ve snaze o co nejpečlivější rozhodnutí, v podstatě nahradil činnost finančních orgánů, na nichž v prvé řadě bylo, aby jejich hodnocení provedly.

[45] Ze závěrů krajského soudu (i hodnocení sporných faktur žalovaným v jeho vyjádření ke kasační stížnosti), ani z těchto faktur samotných přitom nelze dovodit, že by se jednalo o na první pohled *„nedostatečné a nevhodné důkazy bez dostatečné věcné souvislosti“* (rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2007, čj. 7 Afs 109/2006-44). Nejedná se ani o doklady, které by byly *„nevhodné“* a *„bez věcné souvislosti“*, kterou naopak dovodil sám krajský soud, který je pak vyhodnotil jako neprůkazné (jak výše citováno). Nejedná se ani o případ, kdy by finanční orgány po těchto důkazech musely *„naslepo pátrat“*, tyto listiny mu byly stěžovatelem předloženy. Úkolem finančních orgánů (v prvé řadě správce daně, kterému byly podány) bylo tyto doklady projít a vyhodnotit si, které jsou pro věc podstatné (a které nikoli) a následně ve svých rozhodnutích uvést, z jakých důvodů jsou určité doklady pro věc nevýznamné či neprokazující tvrzené skutečnosti (tj. provést hodnocení důkazů). Pátráním, ke kterému skutečně nejsou finanční orgány povinny, se zejména rozumí aktivní vyhledávání rozhodných skutečností a důkazů bez ohledu na pasivitu daňového subjektu. O takový případ však v projednávané věci nejde. Finanční orgány pouze z lidsky pochopitelných z důvodů, které uvedl krajský soud, dané listiny přehlédly. Jakkoli lze chápat příčiny, které k tomuto přehlédnutí vedly [a na nichž má bezpochyby významný vliv i způsob předložení dané dokumentace stěžovatelem (jeho zástupcem)], nemění to nic na tom, že finanční orgány tyto listiny neposoudily. Toto pochybení nelze napravit až v řízení před soudem a nemůže je napravit ani soud sám. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, ani řízení o kasační stížnosti totiž není pokračováním správního (daňového) řízení (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, či z poslední doby usnesení NSS ze dne 7. 4. 2022, čj. 5 Azs 81/2022-20, a rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, čj. 10 Afs 419/2020-50).

[46] Závěrem lze k této otázce shrnout, že je do určité míry hraniční. Na straně jedné nelze než souhlasit s názorem, že popsaný způsob předložení daných listinných důkazů (faktur) stěžovatelem (jeho zástupcem) rozhodně nebyl vhodný a stěžovatel (jeho zástupce) mu zcela jistě měl věnovat více pozornosti (zejména v připojeném přípise blíže rozvést význam předkládaných listin pro posouzení věci). Na straně druhé se ovšem jedná o zřejmou reakci na konkrétní pochybnosti správce daně tak, jak je vyjevil při projednávání výsledků kontrolního zjištění. Již z toho je zjevné, co mělo být danými listinami prokazováno. Nebyl-li si v tomto směru správce daně jistý, nic mu nebránilo, aby po seznámení se s obsahem těchto listin případně stěžovatele v souladu se zásadou součinnosti dále kontaktoval. V této věci ovšem vyšlo najevo, že dané listiny finanční orgány, které jinak postupovaly velmi pečlivě, nijak nezohlednily (zřejmě je přehlédly). Daňové řízení je však nezbytné poměřovat také dosažením jeho cíle (vlastního celé správě daní), totiž správného stanovení daně. Předpokladem pro to, aby se tohoto účelu dosáhlo, je mj. dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, mezi správcem daně a daňovým subjektem v průběhu celého řízení v obou stupních (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, či rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58).

[47] Jedná se přitom o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného a pro kterou měl již krajský soud toto rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

[48] Pro úplnost NSS dodává, že uvedené nedostatky nemohl žalovaný zhojit ani v rámci svých vyjádření v řízení před krajským soudem či NSS, neboť žalovaný správní orgán nemůže na rozdíl od žalobce žádat, aby soud zhodnotil jeho nové argumenty či důkazy, o nichž správní orgán v řízení pomlčel, a aby na tom postavil výrok svého rozsudku. Žalovaný totiž již finálně *„promluvil“* v rozhodnutí, které soud přezkoumává. Povinnost důkladně zjistit všechny rozhodné skutečnosti s sebou nese i povinnost zahrnout tato zjištění do odůvodnění rozhodnutí (§ 102 odst. 3 a 4 daňového řádu). Pokud správní orgán tyto své povinnosti nesplní nebo je splní jen nedokonale, nemůže jeho rozhodnutí před soudem obstát, i kdyby správní orgán z popudu žaloby přišel s lepším argumentem nebo si až před soudem vzpomněl na listinu, kterou dříve nepoužil. Důvody správního rozhodnutí nelze doplňovat až v řízení o žalobě, resp. až v řízení před kasačním soudem, neboť v tomto řízení je předmětem přezkumu zákonnost rozsudku krajského soudu (rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, čj. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS).

[49] Za situace, v níž finančními orgány nebyly vyhodnoceny všechny stěžovatelem předložené důkazy, jakož i s ohledem na popsané pochybení krajského soudu, nelze hovořit ani o implicitním vypořádání žalobní námitky, která se týká údajného porušení daňové neutrality. Tu je možno hodnotit až na základě řádně zjištěného skutkového stavu včetně posouzení otázky, které skutečnosti (obchodní případy) byly prokázány a které nikoli.

[50] S popsaným pochybením přitom úzce souvisí i ostatní kasační námitky, v nichž stěžovatel např. namítá, že o daných listinách finanční orgány věděly již z daňového řízení ve věci daně z příjmů, které bylo vedeno souběžně s řízením týkajícím se DPH, popř. námitka týkající se závěrů správce daně, který uznal prodej oken, ale zpochybnil jejich nákup atd. Pro úplnost pak NSS dodává, že je možné přisvědčit stěžovateli, že nepředložení skladové evidence mu bylo vytknuto až v rozhodnutí žalovaného. Jednalo se však jen o podpůrnou argumentaci a lze také souhlasit se žalovaným, že bylo na stěžovateli, jaké předloží důkazní prostředky k prokázání nároku na odpočet daně, či k prokázání podmínek pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti.

[51] S ohledem na uvedené důvody, pro které nezbývá než rozsudek krajského soudu (a rozhodnutí žalovaného) zrušit, je předčasné hodnotit další okolnosti věci, a to včetně zbývajících námitek stěžovatele.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Kasační stížnost je důvodná, proto NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně NSS zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.]. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tedy žalovaný musí zejména zabývat listinami (důkazními prostředky), které stěžovatel doložil, tyto posoudit a vyhodnotit, zda

a jaký význam mají pro rozhodnutí v této věci. V návaznosti na to zváží provedení dalších důkazů (např. svědeckých výpovědí).

[53] V této situaci je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 60 a § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci, který přísluší stěžovateli.

[54] Stěžovatel tak obdrží celkovou náhradu nákladů řízení ve výši 34 656 Kč tvořených těmito částkami:

- soudními poplatky ve výši 8 000 Kč za (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost);

- odměnou daňového poradce za zastupování v řízení o žalobě, tj. za čtyři úkony právní služby – převzetí věci, žalobu, repliku a účast u jednání dne 28. 1. 2021. Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu) činí

4 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu].

Ke každému úkonu právní služby je třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. To činí dohromady 13 600 Kč;

- částkou DPH ve výši 21 % z vypočtené odměny a paušálních náhrad, kterou je daňový poradce

coby plátce DPH povinen odvést; ta činí 2 856 Kč.

- odměnou advokátce za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za tři úkony právní

služby – převzetí věci, kasační stížnost a repliku ve výši (3 x 3 100 + 300 =) 10 200 Kč;

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

V Brně dne 16. března 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu