



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **BONUSS-CZ, s.r.o.**, sídlem Jeseniova 25, Praha 3, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 10586/21/5300-21442-712715, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 27/2021-108,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 27/2021-108, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil platebními výměry ze dne 11. 3. 2020 žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců duben až prosinec roku 2016. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně za uvedená zdaňovací období v celkové výši 18 438 336 Kč. Neprokázala totiž uskutečnění zdanitelných plnění v podobě pronájmu kopírovacích strojů a poskytnutí různých reklamních a propagačních služeb od společností Twelve Visions s.r.o. (dále jen „společnost 1“), SENSO PROPERTY s.r.o. (dále jen „společnost 2“), Orange Production s.r.o. (dále jen „společnost 3“) a COMPLEX Development solutions SE (dále jen „společnost 4“).

[2] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Nejdříve se zabýval otázkou přenesení důkazního břemene na daňový subjekt a dospěl k závěru, že ve smyslu § 92 daňového řádu nepřechází důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně a naopak, ale oba nesou své důkazní břemeno po celou dobu daňového řízení. Zákon nepředpokládá přenášení důkazního břemene, ale jeho rozložení mezi daňový subjekt a správce daně v průběhu daňového řízení. *„Pokud žalovaný v bodech 16, 26 a 43 napadeného rozhodnutí použil slovní spojení „přenesení důkazního břemene“, nelze to chápat formálně, ale pouze jako popis situace, koho ohledně jakých okolností tíží důkazní břemeno. Z vymezení právního základu případu v bodech 12 až 14 napadeného rozhodnutí vyplývá, že tím žalovaný nerozuměl zánik důkazního břemene u správce daně a vznik nového důkazního břemene u žalobkyně, nýbrž vyjádření pochybností správcem daně ohledně přijetí zdanitelného plnění vedoucí k povinnosti žalobkyně prokázat svůj nárok na odpočet jiným způsobem“* (než pomocí daňového dokladu). Spor se tedy netýká přenášení důkazního břemene, ale otázky, zda každý subjekt unesl své důkazní břemeno. Ohledně rozložení důkazního břemene však žalobkyně i žalovaný zastávají stejný výklad.

[3] Městský soud dále podrobně rozebral provedené dokazování a skutková zjištění učiněná správními orgány ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním, které měly žalobkyni poskytnout společnosti 1 až 4. Dospěl k závěru, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, jelikož předložila bezvadné daňové doklady. Následně však správce daně prokázal důvodné pochybnosti, zda se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno, a v odpovídajícím rozsahu. Žalobkyně dále neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění v deklarováném rozsahu.

[4] Nedůvodnou shledal soud i námitku, že žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, a správce daně jí proto mohl nárok odeprít, pouze pokud by jí prokázal účast na daňovém podvodu. Žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, a právě z toho důvodu jí správní orgány nárok na odpočet nepřiznaly, proto nemusely prokazovat účast žalobkyně na podvodu na DPH.

[5] Konečně nepřisvědčil městský soud ani námitce, podle které měly správní orgány stanovit daň podle pomůcek, nikoliv dokazováním, neboť zpochybněné plnění představovalo 52,68 % z hodnoty všech přijatých plnění, a proto pochybnosti žalovaného zatemnily celé hospodaření žalobkyně. Podle soudu však žalovaný nezpochybnil celé účetnictví žalobkyně, ale přijetí zdanitelného plnění v tvrzené výši od konkrétních dodavatelů. Vysoký podíl těchto plnění na všech přijatých zdanitelných plněních sám o sobě neznamená, že účetnictví bylo neprůkazné, resp. celé hospodaření zatemněné. Žalobkyně pouze neunesla důkazní břemeno, což mělo negativní dopad na výši její daňové povinnosti. Jde o zákonem předvídaný důsledek, který nebrání stanovit daň dokazováním.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěry soudu, dle nichž nerozptýlila pochybnosti správce daně stran uskutečnění zdanitelného plnění,

pokračování

kteřé měla obdržet od společnosti 1. Předně nesouhlasí s tím, že správce daně unesl své důkazní břemeno a relevantně zpochybnil přijetí daného plnění. Stěžovatelka v žalobě rozporovala relevanci jednotlivých pochybností, ale městský soud na to konkrétně nereagoval, pouze převzal závěry žalovaného, které považuje za řádně odůvodněné. Stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno, ale vyslovené pochybnosti nesplňují požadavky plynoucí z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důvodné pochybnosti musí narušit skutkový děj předestřený daňovým subjektem a musí být podloženy provedenými důkazy. K odůvodnění obsaženému v bodech 72 a 78 napadeného rozsudku stěžovatelka namítá, že neprokázání přijetí zdanitelného plnění je výsledkem hodnocení provedených důkazů, a nemůže se tudíž jednat o pochybnost samu. Jestliže stěžovatelka unesla prvotní důkazní břemeno, pak pochybnosti nelze konstruovat na základě toho, že před vydáním výzvy k odstranění pochybností nepředložila další důkazy. V daném okamžiku ji totiž důkazní břemeno (předkládat další dokumenty nad rámec účetnictví) netížilo. Pokud správce daně odůvodnil výzvu k prokázání skutečností tím, že stěžovatelka nedoložila další důkazy, ač tak činit nemusela, postupoval v rozporu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení, jak plyne také z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, a Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 259/2006 - 44. Skutečnosti obsažené ve výzvě tak nepředstavují důvodné pochybnosti, neboť před jejím vydáním tížilo správce daně důkazní břemeno k prokázání konkrétních skutečností definovaných v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Založit pochybnosti nemůže nedoložení dalších důkazů nad rámec účetnictví.

[7] Pokud jde o virtuální sídlo a nekontaktnost společnosti 1, to samo o sobě ke vzniku pochybností o přijetí plnění nestačí. Také z judikatury plyne, že používání virtuálních sídel je běžným a legálním institutem (rozsudky městského soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49, či Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37). Zjištění o existenci virtuálního sídla nevede k unesení důkazního břemene správcem daně. Tuto okolnost i přes žalobní námítky městský soud zcela přešel. Totéž platí pro skutečnost, že dodavatel nereagoval na výzvu správce daně (rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 9. 2017, č. j. 22 Af 21/2015 - 59, a Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111). Pokud městský soud poukazoval na skutečnost, že dodavatel neměl personální a materiální zázemí, pak pomíjí usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, podle kterého nemá daňový subjekt povinnost prověřovat, zda má dodavatel zajištěny prostory, dostatek pracovníků atd. Z toho vychází i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 - 74. Rozhodující není, kdo uskutečňuje plnění fakticky prováděl (zda přímo dodavatel či subdodavatel), ale kdo v souladu se smlouvou zajistil splnění závazku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 - 46).

[8] Stejně tak nepředstavuje relevantní pochybnost to, že stěžovatelka správci daně nijak nevysvětlila, proč byla ochotná zaplatit za pronájem venkovní plochy 160 000 Kč, ačkoliv veřejná nabídka činila pouze 11 000 Kč. Pochybnosti se totiž musí vztahovat k daňově relevantním okolnostem a přiměřenost ceny není z hlediska splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH podstatná, neboť nejde o zákonnou podmínku (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 - 48, který odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, a byl

také potvrzen rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208). Navíc městský soud nezkoumal, o jakou konkrétní reklamní plochu se jedná a zda šlo skutečně o tutéž. Ani nedodržení pečlivé cenové kalkulace ze strany stěžovatelky nepředstavuje důvodnou pochybnost. Smluvní ujednání neodkazovalo na další dokument, jak se domníval správce daně. Uvedená skutečnost nijak nezpochybňuje přijetí zdanitelného plnění. Pokud podle soudu pochybnosti spočívaly také v tom, že jednotlivé smlouvy a faktury neobsahovaly konkrétní předmět plnění, namítá stěžovatelka, že z výzvy správce daně takové pochybnosti patrný nejsou. Správce daně vyvozoval pochybnosti z toho, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění a společnost 1 byla nekontaktní. Kromě toho vymezení předmětu plnění na daňových dokladech zcela vyhovuje požadavkům plynoucím z § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Ani taková pochybnost by však podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, nebyla dostatečná k unesení důkazního břemene správcem daně.

[9] Stěžovatelka dále nesouhlasí s městským soudem, že nepředložila dostatek důkazu prokazujících přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Následně uzavřela, že bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, přestože žalovaný neunesl důkazní břemeno vedoucí k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky.

[10] Ve vztahu k plnění od společnosti 2 stejně jako u plnění od společnosti 1 namítá, že unesla svou primární důkazní povinnost a že správce daně neprokázal relevantní důvodné pochybnosti. Takovými mimo jiné nemůže být skutečnost, že stěžovatelka nedoložila uskutečnění samotného plnění od dodavatele, tedy pořízení záznamů z LED obrazovek.

[11] Plnění od společnosti 2 stěžovatelka doložila daňovými doklady, fotodokumentací, videozáznamy a propagačními materiály i svědeckou výpovědí, v níž svědek potvrdil spolupráci se stěžovatelkou. Městský soud prakticky vůbec nehodnotí důkazy doložené k některým zdanitelným plněním od společnosti 2. Je nepřijatelné, aby soud pouze odkázal na závěry týkající se společnosti 1, neboť se z povahy věci jedná o odlišné důkazy.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi jednatele společnosti 2 jako nevěrohodné a nedostačující k prokázání, že společnosti 2 a 3 poskytovaly stěžovatelce deklarované služby.

[13] Také u zdanitelného plnění od společnosti 3 neprokázal správce daně důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Stejně tak stěžovatelka nesouhlasí, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu.

[14] Ani u plnění od společnosti 4 nepovažuje stěžovatelka za správné úvahy soudu o existenci důvodných pochybností správce daně. Domnívá se, že doložená smlouva o reklamě nebyla neurčitá, neboť je z ní patrné, mezi jakými smluvními stranami byl závazek sjednán, za jakou cenu a že jeho předmětem byla propagace stěžovatelky na závodních akcích FIA CEZ a ESET V4 CUP. Prokazuje existenci závazku mezi společností 4 a stěžovatelkou, což je dostatečné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 202, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40). Doložený rozsah reklamy neodporuje daňovým dokladům, a nemůže proto založit důvodné pochybnosti správce daně. Na tuto

pokračování

námítku městský soud nereagoval. I Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017 - 34, uvedl, že na základě faktur, z nichž nelze zjistit přesný rozsah prací, nelze učinit závěr o nesouladu předložených daňových dokladů se skutečným stavem. Stěžovatelka tvrdila, že prezentace na závodech v Brně nebyla předmětem závazku, a za tímto účelem navrhovala výslech svědka, který nebyl proveden. Proto jsou závěry městského soudu minimálně předčasné. Zpráva o reklamě dle stěžovatelky prokazuje uskutečnění tohoto plnění.

[15] Podle stěžovatelky měl správce daně vyslechnout jako svědka pana K., i když byl omezen na svéprávnosti, neboť tato skutečnost není rozhodná pro hodnocení svědecké výpovědi. Nelze ji však z tohoto důvodu odmítnout provést. Obecný odkaz na diagnózu svědka nemůže odůvodnit závěry, že svědek nebude vyslechnut.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že správce daně nemusel prokazovat její účast na daňovém podvodu, protože neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Podmínkou nároku na odpočet DPH je totiž prokázání uskutečnění plnění, nikoliv jeho rozsahu.

[17] Stěžovatelka má za to, že daň měla být stanovena na základě pomůcek a vypořádání této otázky soudem považuje za rozporné se skutkovým stavem věci.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno formální povahy, ale z dokladů neplynulo, že zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo tak, jak se na nich uvádí. Předložené doklady nepodávaly konkrétní informace k jednotlivým plněním. Stěžovatelka nepředložila žádný spolehlivý důkaz o faktické stránce věci. Ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi to vedlo ke vzniku důvodných pochybností správce daně. Kroky, které správce daně učinil za účelem prověření faktického přijetí zdanitelného plnění, umocnily jeho pochybnosti. Žalovaný dále rozporuje námítky k jednotlivým pochybnostem a uvádí, že rozhodné v dané věci byl souhrn celé řady poznatků. Nebyla zpochybňována jen jednotlivě přiměřenost ceny, nekontaktnost a virtuální sídlo či identita dodavatele, ale i podoba a rozsah skutečně poskytnutého plnění (z dokladů nebylo zřejmé, co přesně a v jakém množství stěžovatelka od svých dodavatelů přijala).

[19] Žalovaný se ztotožnil i s hodnocením svědeckých výpovědí městským soudem a nepovažuje napadený rozsudek za vnitřně rozporný. Stěžovatelka neprokázala podobu a rozsah (kvalitu a kvantitu) plnění, přičemž doložení existence nějakého plnění nepostačovala.

[20] Podle žalovaného nebylo možné provést svědeckou výpověď svědka K. s ohledem na jeho diagnózu plynoucí z rozhodnutí opatrovnického soudu. Věrohodnost a pravdivost tvrzení tohoto svědka by byly narušeny kvůli zjištěnému poškození mozku, kognitivním poruchám a výpadkům paměti.

[21] Co se týče nutnosti prokázat stěžovatelce účast na daňovém podvodu či stanovit daň podle pomůcek, zastává žalovaný stejný názor jako městský soud.

[22] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž uvádí, že předmětem sporu nebylo, zda unesla své primární důkazní břemeno, neboť daňové doklady měly všechny náležitosti. Pokud žalovaný upozorňoval, že stěžovatelkou odkazovanou judikaturu nelze vnímat jako závaznou, univerzální a vždy platnou pro jednotlivé případy, považuje to stěžovatelka za reakci na judikaturu nepříznivou vůči napadenému rozhodnutí a poukazuje na skutečnost, že Nejvyšší správní soud je vázán svými dříve vyslovenými závěry, které lze překonat pouze prostřednictvím rozšířeného senátu. Na podkladě obdobného skutkového stavu nelze dovozovat opak. Pochybnosti správce daně nezaložil na nekonkrétním předmětu plnění na daňových dokladech, ale na nedoložení konkrétních důkazů o přijetí zdanitelného plnění. Ani v již odkazovaném případě sp. zn. 4 Afs 89/2021 nešlo o jednotlivé skutečnosti, nýbrž o celý souhrn okolností, který byl ještě širší než v nyní posuzovaném případě. Přesto jej Nejvyšší správní soud považoval za nedostatečný. Nelze izolovaně zpochybnit daň na vstupu, když nedošlo ke zpochybnění poskytnutí plnění odběratelům daňového subjektu. V souvislosti s námitkou, podle které měl správce daně stanovit daň podle pomůcek, se stěžovatelka domnívá, že pro posuzovanou věc může být relevantní rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené před tímto senátem pod sp. zn. RS 8/2022. Další argumentaci nad rámec námitek obsažených již v kasační stížnosti stěžovatelka neuvádí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Pro srozumitelné posouzení věci považuje Nejvyšší správní soud za potřebné nejdříve uvést, jaká plnění zpochybňovaná správcem daně měla stěžovatelka od jednotlivých společností přijmout.

[26] Zpochybněná plnění od společnosti 1 spočívala v poskytnutí a) pronájmu kopírovacího stroje; b) pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; c) reklamy na velkoplošné plachtě na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; d) nahrávání na LED obrazovkách; a e) reklamy na osobních automobilech.

[27] Od společnosti 2 měla stěžovatelka přijmout plnění v podobě a) pronájmu kopírovacího stroje; b) pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; c) reklamy na velkoplošné plachtě na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; a d) nahrávání na LED obrazovkách e) poskytnutí reklamního času na třech TV obrazovkách v provozovně na adrese Přemyslova 7, Plzeň; f) výroby firemních prezentací (Tomíčkův memoriál); a g) výroby a tisku propagačních materiálů k benefiční akci Žofín 2016.

[28] Zdanitelné plnění od společnosti 3 spočívalo v a) pronájmu kopírovacího stroje; b) pronájmu spotřebního materiálu do kopírovacího stroje; c) reklamě na TV obrazovkách

pokračování

a na velkoplošné plachtě na domě na adrese Přemyslova 7, Plzeň; d) nahrávání na LED obrazovkách; e) reklamě v podobě přebalů kancelářského papíru; f); výrobě firemních prezentací (Tomíčkův memoriál); g) výrobě různých propagačních materiálů, reklamních předmětů a tiskových službách (včetně distribuce tiskovin); a h) zajištění reklamních a organizačních služeb (včetně výroby propagačních materiálů) na konkrétních akcích.

[29] Zdanitelné plnění, které měla stěžovatelka přijmout od společnosti 4, představovalo poskytnutí reklamních služeb v rámci závodní činnosti týmu Appstores motorsport, jehož provozovatelem byla tato společnost.

[30] Při hodnocení věci na základě uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud zjistil, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti, která mu brání zabývat se věcně dalšími otázkami, jež stěžovatelka učinila předmětem přezkumu. Neztotožnil se však se stěžovatelkou (viz námitka shrnutá v bodě [11] tohoto rozsudku), že nepřezkoumatelnost způsobila skutečnost, že městský soud nehodnotil důkazy k části plnění poskytnutých stěžovatelce společností 2 a odkázal na vypořádání žalobních námitek ve vztahu k plněním poskytnutým společností 1. Jednalo se o tatáž plnění, která stěžovatelce (i dle jejího vyjádření v rámci daňového řízení) původně poskytovala společnost 1 a poté společnost 2, pochybnosti správce daně i hodnocené důkazy byly obsahově shodné, stejně tak i žalobní námítka (stěžovatelka se opakovaně odkazovala na svou argumentaci uplatněnou u společnosti 1). V takovém případě (jakkoliv šlo striktně vzato např. o jiné faktury, protože byly vystaveny jiným dodavatelem) by bylo nepřiměřené po městském soudu požadovat, aby svou argumentaci zopakoval a pouze změnil přesné označení subjektů (namísto společnost 1 by uvedl společnost 2) či jednotlivých důkazů. Způsob, jakým se s těmito námitkami městský soud vypořádal, je tudíž přípustný, a nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Stejně tak nelze souhlasit, že by městský soud nereagoval na výtky stěžovatelky týkající se jednotlivých pochybností správce daně. Co se týče virtuálního sídla a nekontaktnosti dodavatele, k žalobní námitce vysvětlil, že tato skutečnost neměla založit pochybnosti správce daně bez dalšího, ale v souhrnu s ostatními (bod 78 napadeného rozsudku). V bodě 71 napadeného rozsudku pak městský soud vyložil, že daňový subjekt je povinen prokázat, v jakém rozsahu došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a není proto důvodné tvrzení, že městský soud tuto žalobní námitku nevypořádal.

[31] Nepřezkoumatelnost však působí skutečnost, že městský soud v podstatě nereagoval na námitku stěžovatelky, jejíž podstatou je tvrzení, že správce daně založil své pochybnosti (na základě nichž měla být stěžovatelka povinna prokázat, že příslušná plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu) na tom, že stěžovatelka nepředložila dostatečné důkazy o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Aby však došlo k aktivaci povinnosti prokazovat přijetí zdanitelných plnění, musel by nejdříve správce daně prokázat důvodné pochybnosti. Koncipovat pochybnosti tak, jak to v daném případě učinily správní orgány, je tudíž nepřipustné.

[32] Městský soud k plněním od jednotlivých společností vždy zrekapituloval, v čem pochybnosti správce daně spočívaly, a následně vyhodnotil, že byly dostatečné k přenesení důkazního břemene. Tím však ignoroval zásadní námitku stěžovatelky, podle které správce daně nemohl požadovat doložení dalších důkazů nad rámec primární důkazní povinnosti (předložení formálně bezvadných daňových dokladů) dříve, než prokázal pochybnosti

ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. S touto námitkou bylo třeba se vypořádat před tím, než soud začal hodnotit jednotlivé pochybnosti a reagovat na konkrétnější žalobní námitky. Městský soud uvedenou námitku v bodě 54 shrnul společně s námitkou, podle které daňový řád nezná institut přenesení důkazního břemene. V následujících odstavcích však odpověděl jen na tuto druhou námitku a v bodě 64 uzavřel, že „[z]bytek prvního žalobního bodu soud vypořádal níže“. Dále se ovšem již zabývá jednotlivými skutečnostmi, které měly podle výzvy správce daně založit důvodné pochybnosti. Před tím však bylo třeba vypořádat zmíněnou námitku, která musí být v daném kontextu „vytknuta před závorku“ ve vztahu k posouzení konkrétních pochybností správce daně. Městský soud měl tedy nejdříve reagovat na žalobní argumentaci, podle které správce daně nemohl po stěžovatelce požadovat doložení dalších důkazních prostředků před tím, než prokázal konkrétní důvodné pochybnosti, a proto vůbec nedošlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. To však městský soud neučinil a namísto toho rovnou přistoupil k hodnocení těchto pochybností.

[33] S ohledem na uvedenou argumentaci stěžovatelky je pak zcela nemístné např. konstatování městského soudu, že „hlavní pochybnost spočívala v neprokázání přijetí zdanitelného plnění žalobkyní“ (bod 78 napadeného rozsudku). Zde pak stěžovatelka přílehavě namítá, že takové úvahy, které spočívají v hodnocení, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, jsou na místě teprve poté, co správce daně prokáže důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

[34] U plnění od společnosti 2 pak není zřejmé, kde městský soud hodnotí existenci důvodných pochybností správce daně a kde se již zabývá otázkou unesení důkazního břemene stěžovatelkou po jeho aktivaci na základě důvodných pochybností. Své vypořádání v bodě 90 napadeného rozsudku začíná tím, že stěžovatelka „v případě plnění a) na výzvu správce daně předložila záznamy vysílání reklam. Tyto podklady nenahradily nepředložené dodací listy, protože (...)“. V bodě 91 popisuje nedostatky daňových dokladů a předložených smluv a dalších předložených důkazů u plnění spočívajícího ve výrobě firemních prezentací (Tomíčkův memoriál) a výrobě a tisku propagačních materiálů k benefiční akci Žofín 2016. Dále se již zabývá hodnocením svědecké výpovědi a dalších důkazů. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, jak se městský soud vypořádal s existencí důvodných pochybností správce daně a tomu odpovídajícími námitkami stěžovatelky.

[35] Totéž platí také pro plnění poskytnutá společností 3, neboť vypořádání žalobních námitek z větší části vychází z vypořádání provedeného ve vztahu ke společností 1 a 2. Ve zbytku již městský soud hodnotí provedené dokazování.

[36] Co se týče plnění, které měla stěžovatelka přijmout od společnosti 4, opět Nejvyšší správní soud postrádá vypořádání shora vymezené námitky. Městský soud popsal pochybnosti týkající se vymezení rozsahu plnění ve smlouvě o reklamě a jejím dodatku a splnění části smluvních povinností (závodů se měly dle smlouvy účastnit dva vozy s reklamou stěžovatelky, ale fakticky se dva vozy za dotčený tým zúčastnily jen jednoho závodu z pěti, resp. čtyř). Poté v bodě 114 konstatoval, že podle správce daně „žalobkyně nepředložila k plněním dle bodů 2.1.4. až 2.1.8. smlouvy o reklamě důkazní prostředky, pročež mu vznikly pochybnosti ohledně přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro uskutečňování zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně“. Ve vztahu k existenci důvodných

pokračování

pochybností pak v bodech 115 až 119 hodnotí, zda na základě zprávy o reklamě 2016 stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelného plnění. Tím však zcela ignoruje zmíněnou námitku, podle které pochybnosti správce daně nelze založit pouze na tom, že stěžovatelka nepředložila dostatek důkazů o přijetí zdanitelného plnění.

[37] Nejvyšší správní soud tímto nikterak nehodnotí, zda je vznesená námitka důvodná a zda za dané situace správce daně nemohl aktivovat důkazní břemeno stěžovatelky poté, co prověřoval další stěžovatelkou předložené dokumenty nad rámec primárního důkazního břemene. Jakou roli však může mít na obsah důvodných pochybností správce daně skutečnost, že správce daně nabyl pochybnosti v průběhu provádění daňové kontroly u stěžovatelky, musí s ohledem na obsah žaloby zodpovědět nejdříve městský soud, neboť hodnocení této otázky Nejvyšším správním soudem by bylo nyní předčasné.

[38] Nejvyšší správní soud podotýká, že z napadeného rozsudku je zřejmé, že některé vyjádřené pochybnosti správce daně nebyly založeny na nedoložení dalších důkazních prostředků nad rámec bezvadných daňových dokladů, ale zakládaly se právě na obsahu těchto dokladů či zjištěních správce daně, která si sám opatřil, aniž by po stěžovatelce požadoval předložení dalších důkazů. Nicméně konkrétní reakci na uplatněnou žalobní námitku, pokud jde o jednotlivá plnění, nemůže nyní učinit Nejvyšší správní soud, ale musí na ni náležitě reagovat nejdříve městský soud.

[39] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud nemohl pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku posoudit důvodnost námitek o neprokázání důvodných pochybností správce daně, nemohl se zabývat ani námitkami, které se týkají toho, zda stěžovatelka následně unesla své důkazní břemeno o přijetí zpochybněných zdanitelných plnění. Totéž platí i pro kasační argumentaci, podle které měl správce daně prokazovat účast stěžovatelky na daňovém podvodu a nemohl daň stanovit dokazováním, nýbrž dle pomůcek. Posouzení existence důvodných pochybností správce daně o přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu musí nutně předcházet vypořádání těchto námitek.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud se vypořádá s námitkou obsaženou zejména v bodech 80 až 82 žaloby tak, jak ji Nejvyšší správní soud vymezil v bodě [31] a [32] tohoto rozsudku, a v rámci toho posoudí otázky naznačené v bodech [37] a [38] tohoto rozsudku.

[41] Městský soud posléze v novém rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. srpna 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu