



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **BONUSS-CZ, s. r. o.**, se sídlem Jeseniova 508/25, Praha 3, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 10589/21/5300-21442-712715, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 28/2021-79,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 28/2021-79, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1816817/20/2003-52522-110225, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za leden 2017 ve výši 2.110.920 Kč a stanovil jí penále ve výši 422.184 Kč. Platebními výměry ze stejného dne č. j. 1816992/20/2003-52522-110225 a č. j. 1817091/20/2003-52522-110225 jí vyměřil DPH za únor a březen 2017 ve výši 2.377.878 Kč a 1.487.780 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „rozhodnutí žalovaného“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr i platební výměry potvrdil. Městský soud v Praze (dále „městský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví (dále „napadený rozsudek“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nevypořádání její žalobní námitky ohledně neunesení důkazního břemena žalovaným ve vztahu k prokázání jeho důvodných pochybností týkajících se jí předloženého účetnictví. Správci daně se nepodařilo tvrzený skutkový stav zpochybnit, a tím aktivovat její důkazní břemeno; své pochybnosti nepřipustně založil na tom, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění. Relevantním zdrojem pochybností nemohlo být ani virtuální sídlo jejich obchodních partnerů, jejich nereagování na výzvy správce daně, neprověření jejich personálního a materiálního zázemí stěžovatelkou, zpochybnění přiměřenosti ceny, nedoložení cenové kalkulace, nekonkrétnost předmětu fakturace či důkazy týkající se realizace plnění z jejich strany. Žalovaný posledně jmenované důkazy, např. dodací listy, smlouvy, záznamy, fotodokumentaci, letáky, platby a svědecké výpovědi, účelově zpochybnil. Svědkovi nelze klást k tíži, že si s odstupem času nepamatoval všechny informace a že nedoložil účtenky za nákup spotřebního zboží; městský soud se nevyjádřil k tomu, že správce daně nákup chybně neověřil u společnosti HP TRONIC Zlín. Městský soud nepřipustně zdůvodnil nepřiznání odpočtu neprokázáním přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, přestože nejde o jednu z podmínek ani relevantní pochybnost. Městský soud se nevypořádal s námitkou, že Soudní dvůr EU v minulosti trval na prokázání odpovědnosti za daňový podvod i v případě nesplnění všech podmínek odpočtu DPH; žalovaný mohl odepřít nárok na odpočet pouze prokázáním daňového podvodu, o němž stěžovatelka věděla nebo vědět mohla a měla. Zpochybnil-li správce daně 52,68 % objemu z hodnoty všech zdanitelných plnění a vyhodnotil-li předložené důkazy jako nevěrohodné a neprůkazné, bylo třeba stanovit daň pomůckami v reálné výši. Stěžovatelka na podporu svých tvrzení rovněž odkazovala na relevantní judikaturu. Navrhla napadený rozsudek zrušit.

[4] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Stěžovatelka unesla prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů a dokumentace k přijatým plněním. Žalovaný nezpochybňoval uskutečnění zdanitelného plnění, ale zda k němu došlo v deklarované podobě. Z dokladů vyplývala toliko výše úplaty, dokumentace byla neurčitá. Plnění nebylo možné ověřit u nekontaktních dodavatelů, kteří ostatně nedisponovali zázemím nutným pro výkon ekonomické činnosti. Tyto skutečnosti, spolu s poukazem na přemrštěnost ceny a nedoložení cenové kalkulace, založily ve svém souhrnu důvodné pochybnosti. Z judikatury nemůže vyplývat paušální návod, jak hodnotit skutkové okolnosti jako např. virtuálnost sídla, ani zákaz vzít v potaz absenci zázemí dodavatelů. Správce daně své důkazní břemeno ohledně pochybností unesl, načež se však stěžovatelce nepodařilo prokázat podobu a rozsah přijatých plnění s pomocí standardních dokladů jako např. předávacích protokolů, dodacích listů, objednávek a vyúčtování. Svědek mohl s odstupem jediného roku jmenovat alespoň jednoho z brigádníků či dodavatelů; ověřit nákup materiálu se nepodařilo, konkrétní místo upřesnila stěžovatelka až v řízení před soudem. Odkaz na judikaturu týkající se daňových podvodů není přílehlavý, protože nárok na odpočet vůbec nevznikl. Pomůcky nebyly aplikovány, protože nedošlo ke zpochybnění stěžovatelčina účetnictví jako celku, pouze k odepření práva na odpočet z důvodu neprokázání oprávněnosti jeho výše. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

[5] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného zopakovala, že správce daně neprokázal pochybnosti, že plnění bylo uskutečněno v deklarované podobě. Nebyla

pokračování

prokázána nekontaktnost dodavatelů v době realizace plnění. Jejich virtuální sídlo nemůže být s ohledem na využívání *home office* relevantním zdrojem pochybností. Absence personálního a materiálního zázemí není pochybností, kterou by stěžovatelka mohla vyvrátit, protože podle judikatury Soudního dvora EU zde není povinnost dodavatele prověřovat. V zájmu právní jistoty a legitimního očekávání je relevantní, jak byly jednotlivé zdroje pochybnosti dosud soudy hodnoceny; k tomu odkázala především na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, v jehož světle neobstojí ani argument „souhrnem pochybností“. Výzvy k prokázání skutečností nebyly založeny na nekonkrétnosti předmětu plnění, nýbrž na nepředložení dalších důkazních prostředků, přestože stěžovatelka do té chvíle neměla povinnost je předkládat. Není možné izolovaně zpochybnit daň na vstupu, když nedošlo ke zpochybnění poskytnutí plnění odběratelům. Závěr, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od dodavatelů, vypovídá o posunu dokazování v daňovém řízení do absurdní roviny. Stěžovatelka nesouhlasila, že s ohledem na nenaplnění hmotněprávních podmínek odpočtu se žalovaný nemusel zabývat otázkou neutrality DPH. Zpochybněním podstatné části účetnictví došlo k jeho zpochybnění jako celku, daň proto bylo třeba stanovit pomůckami v souladu se zásadou správného zjištění a stanovení daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná i důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud již dne 2. 8. 2023, rozsudkem č. j. 1 Afs 198/2022-78, rozhodl o kasační stížnosti stěžovatelky ve věci doměření DPH za duben až prosinec 2016. Dospěl k závěru, že je důvodná, a rozsudek městského soudu ze dne 1. 8. 2022, č. j. 14 Af 27/2021-108, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem byla jeho nepřezkoumatelnost založená tím, že městský soud opomněl řádně vypořádat žalobní námitku týkající se neunesení důkazního břemene žalovaným ve vztahu k prokázání svých důvodných pochybností ohledně stěžovatelkou předloženého účetnictví. Stěžejní body odůvodnění napadeného rozsudku a kasační argumentace ve zde posuzované věci se přitom v zásadě shodují s odůvodněním rozsudku městského soudu č. j. 14 Af 27/2021-108 a proti němu vznesenou kasační argumentací stěžovatelky. Své závěry vyslovené v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2022-78 proto Nejvyšší správní soud vztáhl i na aktuální případ.

[8] Nejvyšší správní soud stejně jako v rozsudku č. j. 1 Afs 198/2022-78 zjistil, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti, která mu brání zabývat se věcně dalšími otázkami, jež stěžovatelka učinila předmětem přezkumu. Městský soud totiž 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) nepřípustně na tom, že stěžovatelka nepředložila dostatečné důkazy o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

[9] Městský soud se v napadeném rozsudku nejprve zabýval námitkou ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (body 47 až 56 napadeného rozsudku). Předmětnou námitku ohledně neprokázání pochybností správcem daně rekapituloval v bodech 57 a 60 napadeného rozsudku a posuzoval ji společně s námitkou, že stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Nejprve se věnoval pochybnostem správce daně vyjádřeným ve výzvách k prokázání skutečností ze dne

25. 9. 2017, č. j. 836162/17/2401-60563-403399 (zdaňovací období leden 2017), a ze dne 31. 10. 2017, č. j. 880891/17/2401-60563-404926 (zdaňovací období únor 2017) (body 63 a 65 napadeného rozsudku). Dospěl přitom k závěru, že pochybnosti byly důvodné, protože stěžovatelka „nepředložila důkazy osvědčující přijetí tiskových služeb a záznamů reklamních spotů ve smluveném množství od společnosti 2 [Larbert Trade s. r. o.]“, tento „nedostatek nenapravila ani předložením důkazů popsanych v předchozím bodu, neboť též vykazovaly vady“, ani „neprokázala auditní stopu mezi daňovými doklady a poskytnutým zdanitelným plněním“ (bod 67 napadeného rozsudku). Následně přikročil k „přezkumu zbývajících důvodů zakládajících pochybnosti žalovaného“, tj. „nepřiměřenost ceny za reklamu; neprokázání „pečlivé kalkulace ceny“; platby v hotovosti; virtuální sídla společnosti 1 [Orange Production s. r. o.] a 2, jejich nekontaktnost a nedostatečné zázemí; a nevěrohodnost výpovědi pana V. M.“ (bod 68 napadeného rozsudku). V bodě 80 napadeného rozsudku pak uzavřel, že „žalovaný hodnotil důkazy předložené žalobkyní v jejich vzájemné souvislosti a pojal důvodné pochybnosti ohledně přijetí předmětných zdanitelných plnění, které srozumitelně a konkrétně vyjádřil ve výzvách 1 a 2“ a že „žalovaný však v nynějším případě poukázal na celou řadu nesrovnalostí, které se vzájemně doplňují a ve svém celku přesvědčivě vypovídají o důvodnosti pochybností správce daně.“ Dále se již zabýval zbylými námitkami týkajícími se problematiky daňového podvodu a neaplikování pomůcek.

[10] Městský soud tedy zrekapituloval jednotlivé skutečnosti zakládající pochybnosti správce daně a vyhodnotil, že byly dostatečné k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky, načež se zabýval tím, zda se stěžovatelce podařilo tyto pochybnosti vyvrátit. 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) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tuto námitku bylo v daném kontextu třeba „vytknout před závorku“ ve vztahu k hodnocení jednotlivých pochybností a reagování na konkrétnější žalobní námitky. 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, tedy že vůbec nedošlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. To však městský soud neučinil a namísto toho rovnou přistoupil k hodnocení těchto pochybností.

[11] 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 73 napadeného rozsudku). Zde pak stěžovatelka přílehavě namítá, že úvahy spočívající v hodnocení, zda unesla své důkazní břemeno, jsou namísto teprve poté, co správce daně prokáže důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

[12] Z napadeného rozsudku rovněž není vždy 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. Např. úvodem bodu 64 napadeného rozsudku městský soud uvádí, že souhlasí s úvahou žalovaného ohledně existence důvodných pochybností vyjádřených správcem daně ve zmíněných výzvách (popsaných v bodě 63 napadeného rozsudku); koncem bodu 64 napadeného rozsudku však městský soud uvádí, že „z těchto důvodů nedostačovaly žalobkyní

pokračování

předložené důkazy k unesení důkazního břemene stran nároku na odpočet DPH na vstupu za zdanitelná plnění od společnosti 1.“ Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, jak se městský soud vypořádal s existencí důvodných pochybností správce daně a tomu odpovídajícími námitkami stěžovatelky.

[13] 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. Jaký vliv 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.

[14] 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.

[15] 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.

[16] Důvodná naopak není stěžovatelkou vznesená námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu nevypořádání žalobní námitek ohledně nesprávného kontaktování společnosti DATART INTERNATIONAL, a.s. namísto společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. ze strany správce daně. Jak uvedl městský soud v bodě 74 napadeného rozsudku, společnost Datart na výzvu správce daně reagovala a potvrdila, že pro dotčené osoby žádné daňové doklady nevystavila; Nejvyšší správní soud ve správním spise ověřil, že se tak stalo dne 30. 5. 2018, tedy před fúzí uvedených dvou společností. Stejně tak nelze přisvědčit, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu absence argumentace reagující na stěžovatelkou zmíněné závěry Soudního dvora EU (body 82 a následující napadeného rozsudku), posuzovat její správnost by však nyní bylo předčasné.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního); 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

shrnutou v bodech 53 a 54 žaloby tak, jak ji Nejvyšší správní soud vymezil v bodech [8] a [10] tohoto rozsudku, a v rámci toho posoudí otázky naznačené v bodech [13] a [14] tohoto rozsudku.

[18] 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. srpna 2023

Mgr. Eva
Šonková
předsedkyně senátu