



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Faisala Husseiniho a Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **FAYRON s.r.o.**, se sídlem Vítězná 634/50a, Karlovy Vary, zastoupené JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2019, č. j. 16654/19/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 6. 2022, č. j. 30 Af 12/2019-95,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 6. 2022, č. j. 30 Af 12/2019-95, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2019, č. j. 16654/19/5300-21441-702127, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám její zástupkyně, advokátky JUDr. Veroniky Vlkové, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **25 456 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V přezkoumávané věci jde o to, zda daňové orgány doměřily (resp. vyměřily) žalobkyni správně daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec roku 2015 a září 2016.

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni po proběhlých daňových kontrolách dvěma dodatečnými platebními výměry z 27. 4. 2018

daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2015 a prosinec 2015 ve výši 322 350 Kč a 381 150 Kč (současně vznikla žalobkyni zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 64 470 Kč, resp. 76 230 Kč) a vyměřil žalobkyni platebním výměrem z 27. 4. 2018 DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 269 292 Kč.

[3] Žalovaný napadeným rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl odvolání žalobkyně a jednotlivá rozhodnutí správce daně potvrdil. Podle žalovaného žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění (daňových dokladů) od dodavatelů Scrap material s.r.o. (dále jen „Scrap“) a com/tech INTERNATIONAL, spol. s r.o. (dále jen „com/tech“). Dle žalovaného žalobkyně neprokázala, že plnění poskytl v deklarovaném rozsahu právě dodavatel Scrap (za listopad 2015 poradenské a konzultační služby, potažmo školení žalobkyniných zaměstnanců, a za prosinec 2015 pronájem luxusních sportovních vozidel), či dodavatel com/tech (za září 2016 uskutečnění reklamní kampaně).

[4] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Ten její žalobu zamítl shora nadepsaným rozsudkem. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného. Podle krajského soudu neunesla žalobkyně své důkazní břemeno poté, co správce daně ve věci vyjádřil přesvědčivé pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění. V tomto směru konstatoval, že správce daně i žalovaný popsali velmi podrobně zjištěné skutečnosti a ty příléhavě hodnotili v jejich vzájemných souvislostech. Krajský soud nesouhlasil s námitkou, že daňové orgány nesprávně hodnotily zjištěné skutečnosti a provedené důkazy. Naopak to byla žalobkyně, která neunesla důkazní břemeno potřebné k vyjasnění oprávněných pochybností ohledně deklarovaných dodavatelů a také ohledně rozsahu poskytnutých služeb, neboť neposkytla jasné a konkrétní informace a důkazní prostředky. Pakliže žalobkyně navrhla výslech svědků v podobě osob, které se účastnily školení, jež měl uskutečnit dodavatel Scrap, uvedl krajský soud, že tyto svědky žalobkyně řádně nekonkretizovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského 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.“).

[6] Stěžovatelka v prvé řadě vyslovila pochybnosti o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. K tomu uvedla zejména to, že soud v podstatě jen převzal části odůvodnění z rozhodnutí žalovaného. I přes relativní rozsáhlost rozsudku se krajský soud k žalobním námitkám vyslovil jen v jediném bodě odůvodnění, kde však uvedl jen velmi stručnou a obecnou úvahu o správnosti hodnocení věci žalovaným na straně jedné a neunesení důkazního břemene stěžovatelkou na straně druhé, resp. další námitku odbyl také jen zcela v krátkosti. Krajský soud se tedy nevypořádal se všemi žalobními námitkami a odůvodnění napadeného rozsudku je nejasné a nepřesvědčivé. Není zřejmé, jaké jsou vlastní úvahy krajského soudu, jeho vlastní hodnocení, a z jakých skutečností tedy on sám vycházel.

[7] Pozornost je po věcné stránce třeba věnovat zejména tomu, jak nesprávně daňové orgány a krajský soud hodnotily svědecké výpovědi. Je iluzorní, aby se výpovědi jednotlivých osob v nejmenších podrobnostech shodovaly. Přitom se správce daně i žalovaný věnovali jen podružným detailům a opomenuli, že ke školením byly doloženy např. prezenční listiny a jeho účastníci byli připraveni potvrdit, v jakém rozsahu školení probíhala. Tyto navržené důkazy však ani správce daně, ani žalovaný neprovedli.

pokračování

Ze zmíněných prezenčních listiny bylo zřejmé, kdo se školení zúčastnil, nebylo proto možné tvrdit, že tyto osoby stěžovatelka neoznačila. Podobné se týká i jasně doložené skutečnosti, že si stěžovatelka pronajala od společnosti Scrap automobily, které následně využila ke své činnosti (reklamní kampaň). Rovněž společnost com/tech potvrdila, že pro stěžovatelku uskutečnila reklamní kampaň, a to přiznala vystavením daňového dokladu a zahrnutím tohoto dokladu do svého kontrolního hlášení. Správce daně se pak ani nepokusil tohoto dodavatele kontaktovat. Místo toho se daňové orgány opět věnovaly jen nepodstatným aspektům věci.

[8] Stěžovatelka je přesvědčena, že jasně prokázala poskytnutí jednotlivých služeb, přičemž je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Příslušné daňové doklady měly veškeré zákonem požadované náležitosti. Deklarovanými dodavateli byli plátcí DPH, kteří v rozhodnou dobu byli vedeni jako spolehliví plátcí. Právě z informace o jejich spolehlivosti stěžovatelka vycházela a nelze tak odpovědnost za chybnost takové informace přenášet na stěžovatelku (v tomto směru daňová správa zasáhla do stěžovatelčiných právních jistot, ochrany legitimních majetkových zájmů či práva svobodně podnikat a vlastnit majetek). Daňové orgány se však snaží přenášet část své odpovědnosti za vybírání daní od subjektů, které si své daňové povinnosti neplní, na stěžovatelku. Nemají tedy trestat stěžovatelku za pochybení jiných. Také kladou na stěžovatelku požadavky, které jsou zcela mimo sféru vlivu běžného daňového subjektu, resp. zohledňují skutečnosti, které stěžovatelka nemohla ovlivnit, např. pozdější personální změny u dodavatelů. Svévolné hodnocení důkazů se pak projevuje i v tom, že daňové orgány nezohlednily, že společnost com/tech zahrnula příslušný daňový doklad do kontrolního hlášení a že stěžovatelka za všechna plnění prokazatelně zaplatila.

[9] Správce daně a žalovaný také vytrhávali jednotlivá zdaňovací období z celkových souvislostí a nevzali ani v potaz, že z reklamních akcí stěžovatelka v roce 2015 dosáhla významných příjmů, na které však také musela vynaložit příslušné náklady. Daňové orgány zcela nesprávně odmítly nárok stěžovatelky na odpočet DPH, ačkoli se nejednalo o jediný možný případ pro takto výjimečný postup, a to podezření na podvod na DPH.

[10] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný stěžovatelčiny námitky odmítl jako nedůvodné. Týká se to rovněž tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud postupoval v souladu s judikaturními požadavky na podobu a kvalitu rozhodnutí. Například tak zcela přípustně mohl odkázat na závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil. Zároveň nebylo třeba podávat odpověď na každou jednotlivou (dílčí) námitku, pokud soud proti tvrzení stěžovatelky postavil právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstály.

[11] Co se týká navržených výsledků svědků, bylo povinností stěžovatelky, aby tyto osoby konkrétně označila. Samotná skutečnost, že se správci daně v rámci daňové kontroly vyjeví totožnost určitého okruhu osob (zde účastníků školení), nezakládá jeho povinnost bez dalšího dané osoby z vlastní iniciativy vyslechnout.

[12] V případě pronájmu automobilů zjistil správce daně takové zásadní nesrovnalosti v předložených písemnostech a informacích, resp. ve výpovědích svědků, že nebylo možné hovořit o tom, že by ve vztahu k těmto plněním stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Obdobně pak v případě reklamních plnění od dodavatele com/tech nepostačovalo, že ten vystavil daňový doklad. Z napadeného rozhodnutí nadto vyplývá, že tento subjekt byl pro správce daně nekontaktní. Také není

důležité, že z žádné výpovědi nelze dovodit (jak uvádí stěžovatelka), že plnění nebylo poskytnuto. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení bylo na stěžovatelce, aby důkazy skutečně prokázaly uskutečnění deklarovaného plnění, nikoli aby je toliko nevyučovaly.

[13] Pro věc je také irelevantní, zda byli stěžovatelčini dodavatelé označeni za nespolehlivé plátce DPH. Rozhodné naopak bylo to, že svůj nárok na odpočet daně stěžovatelka neprokázala. Nebylo také namístě uplatnit zásadu trestního práva „v pochybnostech ve prospěch“ daňového subjektu, jak se jí stěžovatelka dovolávala. Její aplikace je v případě nároků na odpočet DPH nepřipustná; přicházela by v úvahu jen v situaci, kdy příslušná právní úprava umožňuje vícero argumentačně podložených výkladů směřujících k odlišným výsledkům, což však v projednávané věci nenastalo.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] 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.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Otázkou, která představuje jádro sporu, je, zda měl být stěžovatelce přiznán odpočet DPH, který si nárokovala, resp. zda příslušné závěry žalovaného krajský soud řádně přezkoumal. Podle žalovaného neměl být daný nárok na odpočet daně přiznán, neboť stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů v uváděném rozsahu dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V tom se krajský soud s žalovaným ztotožnil.

[17] Po seznámení se s obsahem kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že rozsudek krajského soudu je částečně založen na nesprávném právním posouzení věci (část III.1), částečně je nepřezkoumatelný (část III.2) a ve zbytku ob stojí (část III.3).

III.1 Nárok na odpočet daně za zdaňovací období listopad 2015 – poradenské a konzultační služby od dodavatele Scrap

[18] V rámci daňového přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2015 stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně v základní sazbě ve výši 322 350 Kč ze základu daně 1 535 000 Kč. K předmětu plnění uvedenému na daňovém dokladu č. 2015112 předložila mj. Smlouvu o poskytování poradenských a konzultačních služeb z 1. 1. 2015 (dále jen smlouva z 1. 1. 2015) uzavřenou se společností Scrap. Jelikož tato smlouva měla být fakticky naplněna poskytnutím školení v oblasti informačních technologií stěžovatelčíným zaměstnancům, předložila stěžovatelka také prezenční listiny se jmény a podpisy osob zúčastněných na školení. Jak vyplývá již z výše uvedeného, nárok na odpočet DPH správce daně a žalovaný stěžovatelce z tohoto plnění nepřiznali a krajský soud se s jejich závěry ztotožnil.

[19] Stejně jako u dále posuzovaných plnění stěžovatelka v kasační stížnosti v první řadě napadenému rozsudku vytkla jeho nepřezkoumatelnost. Právě touto námitkou se kasační

pokračování

soud zabýval jako první, neboť by bylo předčasné se zabývat věcným posouzením rozhodnutí krajského soudu, pokud by bylo nepřezkoumatelné.

[20] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu z 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, z 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a z 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu z 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, z 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a z 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Jak již bylo naznačeno, je tak meritorní přezkum rozsudku možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací. Nepřezkoumatelnost se přitom může týkat i jen části napadeného rozsudku.

[21] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů přitom má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či z 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“*

[22] Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že je podstatné, aby se soud v rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami žalobce, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS z 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33), a to i vypořádání implicitní. Zároveň správní soud také může pro stručnost odkázat na část důkladného odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se plně ztotožní, a nemusí proto neprakticky a zdlohavě říkat jinými slovy totéž. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS.

[23] V uvedeném smyslu rozsudek krajského soudu v nyní projednávané části z hlediska přezkoumatelnosti ob stojí, byť si lze samozřejmě vždy – a i nyní – představit podrobnější odůvodnění. Krajský soud sice z větší části převzal závěry žalovaného, resp. je rekapituloval a následně se s nimi ztotožnil, nelze však tvrdit, že by ve věci neuvedl vlastní hodnocení či stanovisko.

[24] Krajský soud v rozsudku obecně vymezil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH (§ 72 a § 73 zákona o DPH). K tomu správně uvedl, že prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je primárně záležitostí dokladovou, ovšem za současného respektu k souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Rozhodnou skutečností tedy není pouhá existence bezvadného dokladu, ale fakticita zdanitelného plnění. Na to krajský soud navázal vymezením rozložení důkazního břemene

v daňovém řízení ve smyslu § 92 odst. 2 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Konstatoval, že je to správce daně, koho ve vztahu k pochybnostem o tvrzeních daňového subjektu a jejich důvodnosti tíží důkazní břemeno. Aby správce daně toto břemeno unesl, je povinen prokázat, že stran souladu deklarovaného stavu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně důkazní břemeno unese, dojde k jeho přenesení zpět na daňový subjekt. Na něm pak je, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí (viz již dříve rozsudek NS z 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či nověji např. rozsudek NSS ze 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31, bod 12).

[25] Tyto obecné závěry, které krajský soud uvedl zejména v bodech 51 až 56 svého rozsudku, stěžovatelka v podstatě nezpochybňuje. Rozporuje však, že je krajský soud aplikoval na věc přezkoumatelně a věcně správně.

[26] K tomu uvádí Nejvyšší správní soud, že krajský soud svůj rozsudek nezatížil nepřezkoumatelností ani věcnou nesprávností, pokud dospěl k tomu, že po předložení formálních dokladů přenesl správce daně na stěžovatelku důkazní břemeno zpět výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu z 11. 11. 2016, č. j. 900848/16/2401-60563-403399 (dále jen „výzva 1“). Byť stručně, tak přece jen, v bodě 57 zmínil poměrně velký rozsah výzvy 1 a v bodě 59 nekonkrétnost předloženého daňového dokladu a dalších podkladů. Z odůvodnění napadeného rozsudku lze seznat, že krajský soud považoval pochybnosti správce daně za dostatečně rozsáhlé i robustní. K tomu kasační soud doplňuje, že z výzvy 1 je zřejmé, že správce daně své pochybnosti založil jak na nekonkrétnosti předložených písemností [str. 2 a 5; k náležitostem daňového dokladu srov. § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH], tak na ceně, která mu nepřipadala přiměřená (str. 4 a 5), či na tom, že nebylo zřejmé, s kým stěžovatelka za dodavatele Scrap při uzavírání smluvního vztahu jednala (str. 5). Nelze tedy přisvědčit žalobní námitce, že správce daně svůj postup opřel pouze o nekontaktnost dodavatelů a nemožnost ověřit realnost plnění u nich.

[27] V rozsahu, v jakém se rozhodnutí krajského soudu dotýkají závěry uvedené v bodě [26], napadený rozsudek ob stojí. Po předložení prvotních dokladů přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, k čemuž se krajský soud vyjádřil. V důsledku níže rozebraného vadného výkladu zákona se však kasační soud nemůže zabývat správností dalších závěrů krajského soudu, které se týkají hodnocení věci po dalším proběhlém dokazování.

[28] Zmíněné pochybení se týká toho, jak krajský soud posoudil námitku zabývající se neprovedením důkazních návrhů, konkrétně nevyslechnutí osob, které se měly zúčastnit školení zajišťovaných společnostmi Scrap.

[29] V žalobě stěžovatelka zmínila, že v daňovém řízení navrhla „*výsledky svědků – osob zúčastněných na prováděném školení*“. Následně na str. 8 žaloby uvedla, že „*účelovost v dokazování správce daně spatřuje též v tom, že správce daně v řízení předcházejícím napadeným platebním výměřům odmítl provést další navržené důkazy, zejména svědecké výpovědi, které měly doložit realizaci jednotlivých reklamních akcí*“. Bylo by sice možné argumentovat, že se tato námitka týkala především reklamních akcí spojených s pronájmem vozidel od dodavatele Scrap (část III.2 tohoto rozsudku), nikoli školení, je však zřejmé, že je tato námitka širší, a dotýká se také otázky deklarovaných školení. O tom ostatně svědčí i to, že takto danou námitku vyložil rovněž krajský soud, který v bodě 80 konstatoval, že „*[n]amítal-li žalobce, že nebyly provedeny výsledky svědků, tj. osob zúčastněných na školení prováděném dle žalobce společností Scrap, pak je třeba v souladu s žalovaným uvést, že výsledky*

pokračování

Roberta Benedikta byl proveden dne 25. 8. 2017 a další svědci nebyli žalobcem ani v odvoláních proti prvoinstančním rozhodnutím, ani v žalobě konkretizování“. Právě tento závěr, tedy o nekonkretizování svědků, považuje kasační soud za chybný.

[30] Rozhodnutí žalovaného v bodě 55 uvádí, že stěžovatelka svědky (osoby účastníci se školení) nekonkretizovala. S tím se krajský soud ztotožnil. Nelze ale přehlédnout, že správní spis obsahuje písemnost, na níž jsou souborně uvedeny jednotlivé osoby, které se měly školení v konkrétních dnech účastnit, je uvedeno, či byly zaměstnanci, a především je u nich uvedeno jejich telefonní číslo. Tato písemnost vychází z jednotlivých prezenčních listin, které obsahují údaj o jméně a příjmení školeného, jeho podpis, specifikaci zaměstnavatele a jeho telefonní číslo. Konkrétní jména školených zaměstnanců stěžovatelky (a počet školení, kterých se zúčastnili) opakovaně uváděl i správce daně, a to včetně jejich telefonních čísel (viz např. str. 10 zprávy o daňové kontrole z 18. 4. 2018, č. j. 430360/18/2401-60563-401780).

[31] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, *aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Přitom platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení daňového subjektu prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (viz např. rozsudek ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016 - 85, bod 15, a judikaturu tam citovanou). Zároveň, jak uvádí odborná literatura, „[d]le judikatury (NSS 4 Afs 37/2016) je navrhovatel oprávněn správci daně sdělit i jiné indicie, jak osobu kontaktovat, a správce daně je povinen tyto prověřit (např. e-mailovou adresu, adresu, kde se osoba zdržuje apod.). Je poté na správci daně, aby případné neprovedení důkazního prostředku odůvodnil např. jeho nadbytečností (více komentář k § 93 odst. 1)“ (§ 92 [Dokazován] In: Rozehmal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019).

[32] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že z prezenčních listin bylo správci daně známo, kdo se školení účastnil, a je proto liché tvrdit, že tyto osoby nebyly daňovým orgánům známy. V tom tedy jsou rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek vadné. Nejde také o případ, jak se zmiňuje ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, že by se jednalo jen o „totožnost určitého okruhu osob“, a že by tyto osoby měl vyslechnout z vlastní iniciativy. Šlo totiž o řádově jednotky svědků, poměrně konkrétně navržených k výslechu, které správce daně mohl snadno zkusit kontaktovat a v tomto smyslu ověřit jejich totožnost a pokusit se provést jejich výslech. Tím není řečeno, že měl povinnost je vyslechnout, avšak v takovém případě by musel odmítnutí jejich výslechu odůvodnit jinak než tím, že nejsou dostatečně identifikováni (viz bod [31]).

[33] S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za předčasné zabývat se správností (či přezkoumatelností) dalších částí napadeného rozsudku v rozsahu, v jakém se týkají posouzení závěrů žalovaného vztahujících se k plněním od dodavatele Scrap dle smlouvy z 1. 1. 2015, resp. souvisejícími stížnostními námitkami. Kasační soud totiž nemůže předjímat, z jakých důvodů by žalovaný v dalším řízení opět nepřistoupil k výslechu navržených svědků, popř. jaký by byl následný skutkový obrázek věci, pokud by dané výslechy proběhly.

III.2 Nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2015 – pronájem vozů od dodavatele Scrap

[34] V rámci daňového priznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015 stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně v základní sazbě ve výši 381 150 Kč ze základu daně 1 815 000 Kč. K předmětu plnění uvedenému na daňovém dokladu č. 2015133 předložila Smlouvu o poskytnutí služeb č. 101/2015 z 27. 2. 2015 (dále jen smlouva z 27. 2. 2015) uzavřenou se společností Scrap. Předmětem smlouvy byl pronájem luxusních sportovních vozidel dle požadavku stěžovatelky. Stěžovatelka posléze předložila také listiny označené jako „*Objednávka – předávací protokol*“ k jednotlivým vozům, smlouvy o pronájmu vozidel uzavřené mezi společností Scrap a jejím dodavatelem, objednávky (předávací protokoly) k těmto subdodávkám, fotodokumentaci vozidel, přehled realizovaných akcí, čestné prohlášení z 23. 11. 2016 a záznam z jednání z 19. 4. 2017. Přes doložení těchto listin správce daně a žalovaný stěžovatelce nárok na odpočet DPH z daného plnění nepřiznali a krajský soud se s jejich závěry opět ztotožnil.

[35] I zde stěžovatelka namítala mj. nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tuto kasační námitku stěžovatelka sice ve vztahu ke zde posuzovanému plnění formulovala spíše obecně, avšak z kasační stížnosti lze dovodit, že se týká také otázek přechodu důkazního břemene a dokazování, podobně jako v případě plnění posuzovaného v části III.1 tohoto rozsudku.

[36] Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na obecné vymezení uvedené shora v bodech [19] až [25]. I zde pak kasační soud konstatuje, že krajský soud svůj rozsudek nezatížil nepřezkoumatelností ani věcnou nesprávností, pokud dospěl k tomu, že po předložení formálních dokladů přenesl správce daně na stěžovatelku důkazní břemeno zpět výzvou 1. V krátkosti v bodě 57 vzpomenul relativní rozsáhlost výzvy 1 a v bodě 59 nekonkrétnost předloženého daňového dokladu a dalších podkladů. Z odůvodnění napadeného rozsudku je možné vyčíst, že krajský soud považoval pochybnosti správce daně za relevantní. Jako jejich příklad uvedl to, že na předávacích protokolech nebyla uvedena registrační značka vozidel, nebylo zřejmé, zda s nimi deklarovaný dodavatel měl oprávnění disponovat a zda se tedy plnění reálně uskutečnilo v uváděném rozsahu a pro jakou konkrétní stěžovatelčinu ekonomickou činnost. K tomu lze odkázat na str. 6 až 7 této výzvy. Opět tedy není možné přisvědčit žalobní námitce, že správce daně svůj postup opřel pouze o nekontaktnost dodavatelů a nemožnost ověřit reálnost plnění u nich.

[37] V rozsahu, jakém se rozhodnutí krajského soudu dotýkají závěry uvedené v bodě [36], napadený rozsudek ob stojí. Po předložení prvotních dokladů přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, k čemuž se krajský soud vyjádřil. V důsledku níže uvedené vady se však Nejvyšší správní soud nemůže zabývat správností dalších závěrů krajského soudu, které se týkají hodnocení věci po dalším proběhlém dokazování.

[38] V tomto případě totiž krajský soud svůj rozsudek zatížil nepřezkoumatelností. To proto, že nijak nezareagoval na žalobní námitku, že správce daně (resp. žalovaný) v návaznosti na důkazní návrh spočívající ve výsledku svědků („*zaměstnanců a klientů daňového subjektu, kteří se akce účastnili*“), tyto důkazy, „*kteří měly doložit realizaci jednotlivých reklamních akcí*“, neprovedl (Nejvyšší správní soud poznamenává, že reklamní akce měly zřejmě spočívat ve vystavení pronajatých vozů společně s reklamními bannery či podobnými nosiči propagace). Krajský soud se totiž vyjádřil toliko k výsledkům osob, které se měly zúčastnit školení údajně zajišťovaných dodavatelem Scrap (viz bod 80

pokračování

napadeného rozsudku, resp. bod [29] shora). Kasační soud si je vědom, že sám žalovaný se s danými důkazními návrhy vypořádal v bodech 55 a 58 napadeného rozhodnutí, kde jednak opět uvedl nedostatečnou specifikaci svědků, jednak odkázal na již zmiňovanou zprávu o daňové kontrole z 18. 4. 2018, kde správce daně výslech daných osob považoval za nadbytečný.

[39] Jelikož se správností postupu daňových orgánů v souvislosti se zamítnutím důkazních návrhů nezabýval krajský soud, nemůže tak nyní „v první linii“ činit Nejvyšší správní soud. Ten by totiž měl přezkoumat primárně závěry krajského soudu, nikoli žalovaného (či správce daně). Jak již ale bylo řečeno, napadený rozsudek je v daném směru nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s námitkou stěžovatelky, kterou nelze považovat za okrajovou či konzumovanou (byť implicitně) zbytkem odůvodnění napadeného rozsudku. I v tomto případě tak kasační soud nemůže hodnotit věcné závěry krajského soudu týkající se zde rozebíraného plnění, či další námitky týkající se merita věci (obdobně jako bod [33] tohoto rozsudku).

III.1 Nárok na odpočet daně za zdaňovací období září 2016 – reklamní služby od dodavatele com/tech

[40] V případě zdaňovacího období září 2016 správce daně vyměřil stěžovatelce DPH ve výši 269 292 Kč. Učinil tak v souvislosti s deklarováním plněním, dle kterého měla pro stěžovatelku společnost com/tech zajistit reklamní kampaň, přičemž dle faktury č. 16090403 byla celková cena plnění 1 648 625 Kč (z toho DPH ve výši 21 % ve výši 286 125 Kč).

[41] Rovněž v tomto případě se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. V tomto rozsahu však kasační soud shledal rozsudek krajského soudu přezkoumatelným.

[42] Ve vazbě na výše vymezená obecná východiska tak konstatuje, že se krajský soud přezkoumatelně vyjádřil k otázce přechodu důkazního břemene. V návaznosti na odůvodnění tohoto rozsudku – a jeho prostřednictvím na obsah správního spisu – nelze totiž přehlédnout, že k plnění od společnosti com/tech předložila stěžovatelka značně rozporné podklady. Nejdříve smlouvu z 31. 8. 2016 (dále jen „smlouva 1“), v níž bylo uvedeno, že jednotlivé ceny zahrnují vždy veškeré úkony podrobněji popsání v nabídkách (nabídka stěžovatelka nepředložila). K tomu stěžovatelka poskytla rozpis reklamní kampaně v síti LED obrazovek za období od 1. 9. 2016 do 30. 9. 2016, ve kterém je ke každému dni měsíce září 2016 uveden časový rozpis po hodinách s číselným údajem „450“ uvedeným u každé hodiny (opět bez podrobnějšího rozpisu – konkrétní předmět plnění či jeho místo). Poté v průběhu daňové kontroly stěžovatelka předložila správci daně další smlouvu o spolupráci uzavřenou se společností com/tech rovněž dne 31. 8. 2016 (dále jen „smlouva 2“), jejíž obsah byl shodný se smlouvou 1, avšak s odlišným předmětem plnění (zde výroba a realizace reklamních kampaní uskutečněných v září 2016). Přitom se stěžovatelka vyjádřila tak, že smlouva 1 nekorespondovala s tím, co se skutečně dělo, a údajně byly ve smlouvách administrativní chyby. Proto správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu z 9. 10. 2017, č. j. 857832/17/2401-60563-403399 (dále jen „výzva 2“). Tak, jak se vyslovil i krajský soud, oprávněně vznesl na stěžovatelku požadavek, aby doložila, že plnění uvedené na daňovém dokladu č. 16090403 přijala od deklarováního dodavatele a v rozsahu, jak je na něm uvedeno. Dosud předložené důkazní prostředky vztahující se k předmětu plnění (správcem daně popsání) byly totiž, jak plyne ze shora

uvedeného, rozporuplné (nebylo zřejmé, zda reklamní kampaň měla proběhnout na LED obrazovkách, nebo, jak stěžovatelka později tvrdila a dokládala, i na vybraných internetových stránkách). K tomu pak přistoupila nekontaktnost dodavatele (viz odkaz ve výzvě 2 na místní šetření ze 7. 9. 2017, jak je zachyceno v úředním záznamu z 11. 9. 2017, č. j. 830941/17/2401-60563-403399).

[43] Rovněž v dalším průběhu dokazování stěžovatelka nerozptýlila důvodné pochybnosti, které správce daně vznesl vůči deklarovanému plnění od společnosti com/tech. V souladu se zjištěními správce daně tak Nejvyšší správní soud může poukázat na skutečnosti konstatované krajským soudem zejména v bodech 75 až 77 jeho rozsudku. Lze tak připomenout obsah smlouvy 1, jejímž předmětem byl „*pronájem vysílacího času a realizace reklamních kampaní spočívající ve výrobě reklamního spotu, v propagaci reklamního spotu v síti reklamních LED obrazovek*“. Období realizace tohoto plnění bylo září 2016. Tato smlouva a faktura č. 16090403 blíže nedostatečně specifikovaly deklarované poskytování reklamních služeb, nebylo tak zřejmé, zda se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo a v takovém rozsahu, jak je deklarováno [opět srov. § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH]. Zároveň smlouva 1 obsahovala, že jednotlivé ceny zahrnují vždy veškeré úkony podrobněji popsané v nabídkách, tyto nabídky však stěžovatelka nepředložila. Následně stěžovatelka předložila rozpis reklamní kampaně v síti LED obrazovek za období od 1. 9. 2016 do 30. 9. 2016, ve kterém, jak již bylo řečeno, je rozpis zobrazení jednotlivých reklamních sdělení. S tím však kontrastuje smlouva 2 (z téhož dne jako smlouva 1), která má jiný předmět plnění (výroba a realizace reklamních kampaní uskutečněných v září 2016), k čemuž stěžovatelka posléze uváděla, že se jednalo o reklamy na vybraných internetových stránkách, k čemuž doložila i přehled těchto stránek a rozpisy zobrazení reklamních sdělení na nich. Šlo tedy o zcela zásadní rozpory, přičemž k oběma deklarovaným (odlišným) podobám plnění stěžovatelka předkládala úplně jiné formální podklady (přehledy o zobrazeních na LED obrazovkách a na internetových stránkách). Tyto rozpory nedokázala věrohodně vysvětlit. Lze dodat, že tvrzené skutečnosti navíc nemohl správce daně v době místního šetření dne 7. 9. 2017 (viz bod [42]) ověřit u dodavatele. V této situaci také správce daně neměl povinnost aktivně vyhledávat osoby figurující v rámci dodavatele com/tech a z vlastní iniciativy provádět jejich výslechy, neboť důkazní břemeno tížilo ohledně jejich tvrzení stěžovatelku.

[44] V tomto ohledu se kasační soud ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že v případě deklarovaného plnění od com/tech správce daně i žalovaný popsali zjištěné skutečnosti podrobně a přiléhavě je hodnotili ve vzájemných souvislostech. Stěžovatelka důkazní břemeno potřebné k vyjasnění oprávněných pochybností ohledně dodavatele i rozsahu poskytnutých služeb neunesla. Stěžovatelka neposkytla jasné, konkrétní a bezrozporné informace a důkazní prostředky. Bylo na ní, jako na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým ho dokumentuje, zorganizovala tak, aby byla schopna unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě vychází z toho, že je v zájmu daňového subjektu, „*aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb sbírala důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“ (např. již rozsudek NSS z 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61). Na okraj kasační soud dodává, že sídlem dodavatele na virtuální adrese, resp. jeho nekontaktností, daňové orgány toliko podpořily své pochybnosti o správnosti předložených účetních dokladů a evidencí. Nejednalo se o pochybnosti jediné ani rozhodující. V tomto smyslu také

pokračování

nečinily stěžovatelku odpovědnou za pozdější změny ve statutárních orgánech dodavatelských společností, nýbrž jen posuzovaly, zda unesla své důkazní břemeno ve vztahu k deklarovaným plněním za relevantní období (byť pozdější personální změny u dodavatelů mohly přispět k neunesení tohoto důkazního břemene).

[45] V návaznosti na shora uvedené, a zejména pak na rozsudek krajského soudu, uvádí Nejvyšší správní soud, že pouhá existence daňového dokladu, příp. dalších listin, nepostačuje k prokázání oprávněnosti nároku; je nutné, při vážnosti zřejmých rozporů, které popsal správce daně, prokázat soulad tvrzeného se skutečným stavem. Krajský soud uvedl sice velmi stručně, ale věcně správně, že vliv na tento závěr nemůže mít ani stěžovatelčino tvrzení, že společnost com/tech zahrnula příslušný daňový doklad do kontrolního hlášení za září roku 2016 a příslušnou částku přiznala v rámci daňových povinností. Tyto skutečnosti totiž v kontextu posuzovaného případu sice mohly podpořit závěr, že „nějaké“ plnění mezi stranami proběhlo, nikoli však to, zda toto plnění odpovídá deklarovanému plnění, z něhož si daňový subjekt nárokuje odpočet daně. Podobně se tomu má se stěžovatelkou uváděným zaplacením plnění, neboť ani z toho není zřejmé, zejména s přihlédnutím k okolnostem nyní projednávaného případu, zda došlo ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH o zdanitelné plnění, které stěžovatelka použila v rámci své ekonomické činnosti.

[46] Přitom, ohledně argumentace, že krajský soud vycházel „až příliš“ z napadeného rozhodnutí či sdělení žalovaného, je možné konstatovat, že *„samotná skutečnost, že se krajský soud přiklonil k argumentaci žalovaného, nemůže zakládat nepřezkoumatelnost rozsudku. Při rozhodování soudu nelze vyloučit, že soud shledá argumentaci jedné ze stran natolik správnou a odůvodněnou, že není nutné ji dále rozvádět. Krajský soud se v daném případě v rozhodných otázkách skutečně shoduje s názory vyjádřenými žalovaným. Je ovšem zřejmé, že vycházel ze skutečností obsažených ve správním spise, a nelze tvrdit, že se jednalo o automatické převzetí názoru žalovaného bez poměření se skutkovým stavem a rozhodnou právní úpravou“* (rozsudek NSS z 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019 - 78, bod 19).

[47] Nejvyšší správní soud dodává, že způsobem popsaným v bodech [42] až [44] tohoto rozsudku krajský soud vypořádal i námitky týkající se legitimity postupu správce daně. Tyto námitky se týkaly právě přenosu důkazního břemene, dokazování atp., k nimž se krajský soud vyjádřil výslovně, resp. „trestání“ stěžovatelky za nevyplacenou daň a případné aplikace „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, které krajský soud vypořádal implicitně. V kasační stížnosti však stěžovatelka problematiku „legitimnosti“ značně rozvíjí poukazem na to, že správce daně stěžovatelku trestá za neplnění svých vlastních povinností, např. za označení či neoznačení dodavatelů za ne/spolehlivé plátce daně. Jde o argumentaci, která nebyla uplatněna v žalobě. Není tedy přípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého je dána nepřípustnost, pokud se kasační stížnost opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou v rozsahu bodů III.1 a III.2 tohoto rozsudku a nedůvodnou rozsahu bodu III.3. Jelikož by krajský soud, v souvislosti s nesprávným právním hodnocením popsaným v části III.1, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, mohl pouze žalobě proti rozhodnutí žalovaného vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110

odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Za těchto podmínek již tedy není možné, aby krajský soud napravil pochybení popsané v části III.2 tohoto rozsudku. Argumentací stěžovatelky, která zůstala v řízení před krajským soudem nevypořádána, se tak ještě může zabývat žalovaný, a pokud na svém závěru o nadbytečnosti příslušných důkazů setrvá, eventuálně i krajský soud v případném dalším řízení o žalobě.

[49] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[50] V řízení před krajským soudem uhradila stěžovatelka soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku. Také uhradila soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podání kasační stížnosti. V řízení o žalobě i v řízení o kasační stížnosti byla zastoupena advokátkou. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Stěžovatelčina advokátka učinila čtyři úkony právní služby, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na ústním jednání u krajského soudu a podání kasační stížnosti (kasační soud přitom nepovažoval za samostatný a účelný úkon právního zastoupení návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, neboť byl již součástí žaloby, ani jeho doplnění o listinné podklady, neboť ty mohly být doloženy již s podáním žaloby) [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Soud jí tedy přiznal odměnu za čtyři úkony právní služby ve výši 12 400 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 13 600 Kč. Stěžovatelčina advokátka je současně plátkyní DPH, a proto se v souladu s § 35 odst. 10 s. ř. s. zvyšuje odměna ve výši 13 600 Kč o tuto daň ve výši 21 % a činí tak 16 456 Kč. K tomu je třeba připočíst částku 9 000 Kč za zaplacené soudní poplatky za žalobu, návrh na přiznání odkladného účinku a kasační stížnost (3 000 + 1 000 + 5 000). Zde Nejvyšší správní soud poznamenává, že i když návrh na přiznání odkladného účinku nebyl v řízení před krajským soudem úspěšný, neznamená to bez dalšího, že náklady vynaložené v souvislosti s tímto úkonem jsou náklady nedůvodnými ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Využití možnosti podat návrh na přiznání odkladného účinku žaloby (resp. na vydání předběžného opatření) jako institutu výslovně upraveného v s. ř. s., aniž by šlo o zjevné zneužívání tohoto institutu (např. co do počtu opakovaných návrhů), nákladem nedůvodně vynaloženým k ochraně práv ve shora uvedeném smyslu není. Nic na tom nemění ani ta skutečnost, že takový návrh nebyl úspěšný, a tedy nevedl k přiznání odkladného účinku žaloby či vydání předběžného opatření. Rozhodný je pouze úspěch účastníka ve věci samé.

[51] Celkem tak byla stěžovatelce přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 25 456 Kč. Žalovaný je povinen tuto částku zaplatit stěžovatelce k rukám její zástupkyně, advokátky JUDr. Veroniky Vlkové, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 14. září 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu