



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Tomáš Rayser s. r. o.**, se sídlem Hadrava 2, Chudenín, zast. JUDr. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021, č. j. 3398/21/5300-21444-709739, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 1. 2022, č. j. 77 Af 7/2021-49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 1. 2022, č. j. 77 Af 7/2021-49, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021, č. j. 3398/21/5300-21444-709739, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Jaroslava Hostinského, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 19. 1. 2022, č. j. 77 Af 7/2021-49 (dále jen „napadený rozsudek“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2021, č. j. 3398/21/5300-21444-709739 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2019, jimiž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2017, leden 2018 a duben 2018 a doměřena DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 a únor a březen 2018 a stanovena zákonná povinnost uhradit penále. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelky CIVI TRANS s.r.o. (dále jen „CIVI TRANS“) dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech.

[3] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně rozsah deklarovaných přijatých zdanitelných plnění neprokázala. Daňové doklady obsahovaly jen zcela obecné vymezení předmětu plnění („*fakturuje Vám za přepravu dle objednávky: služby-pomocné práce dle zadání objednatele v měsíci...*“), a nebylo z nich tedy možné učinit závěr, jaké plnění a v jakém rozsahu CIVI TRANS žalobkyni poskytla. Rozsah plnění nebyl prokázán ani dalšími předloženými listinnými důkazy a svědeckými výpověďmi.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou spatřuje v absenci detailnějšího hodnocení výpovědí svědků a nedostatečném vypořádání námítky, že při stejně přísném hodnocení daně na vstupu i na výstupu by musel být výsledek kontroly jiný.

[5] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že na ni přenesl odpovědnost za nepředložení dokladů svědkem B. V žalobě namítla, že žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene, aniž si vyžádal doklady, které při své výpovědi přislíbil předložit svědek B. Nesouhlasí s výtkou, že byla procesně pasivní a doklady k důkazu sama nenavrhlá. Trvá na tom, že za situace, kdy svědek při výpovědi výslovně doklady zmínil a přislíbil je předložit, měl správce daně jejich předložení vyžadovat. Zdůrazňuje, že správce daně musí činit úkony směřující ke správnému stanovení daně. Stěžovatelka nemá vůči svědkovi žádnou donucovací pravomoc.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že na ni nebylo kladeno neúměrné důkazní břemeno. Ve vztahu k výslechům svědků zdůrazňuje, že s časovým odstupem nebylo možné požadovat, aby si pamatovali každé vozidlo či kontejner, na němž pracovali. Považuje za podstatné, že svědci potvrdili fyzický výkon práce. Svědek B. potvrdil uskutečnění a zadávání prací, jejich fakturaci i přijetí úhrad. Za odběratele svědci Ž. a B. potvrdili zadání zakázek i fakturaci. Stěžovatelka má za to, že pro posuzovanou věc jsou použitelné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73.

pokračování

[7] Stěžovatelka namítá, že krajský soud stejně jako žalovaný při hodnocení důkazů opomíjí vzájemné souvislosti. Zdůrazňuje, že listinné důkazy bylo třeba hodnotit ve spojení s výpověďmi svědků. Domnívá se, že důkazy tvořily ucelený řetězec. Objednávkové listy bylo třeba posuzovat v kontextu ručně vedených zakázkových listů (požadavků pana Ž. na opravy), na jejichž základě byly vyhotoveny. Provedení opravy bylo vyznačeno přeškrtnutím příslušného řádku. Krajský soud nespojuje listinné důkazy se svědeckými výpověďmi, v nichž svědci potvrdili autentičnost zakázkových listů i to, že při provedení opravy se požadavek škrtal. Svědek B. potvrdil autentičnost předložených dokladů i rozsah plnění na nich uvedený. Požadavek žalovaného na uvedení údaje o počtu hodin strávených na zakázkách považuje za neodůvodněný, neboť odměna se odvíjela od konkrétního výkonu. Na zakázkových listech bylo vyznačeno období, v němž byly práce realizovány. Pokud krajský soud uvádí, že časový údaj byl dopsán fixem, zatímco ostatní údaje byly psány propiskou, stěžovatelce není zřejmé, co z této skutečnosti dovozuje. Z průběhu řízení a z výpovědi svědků dle stěžovatelky vyplývá, že zakázkový list sepisoval pan Ž., termín zhotovení pak zaměstnanci CIVI TRANS v dílně. Stěžovatelka považuje zakázkové listy za dostatečně určité. Byly na nich uvedeny registrační značky vozidel, požadované práce a časový údaj o realizaci. Stěžovatelka poukazuje na to, že svědek Ž. vypověděl, že si sám zajišťoval náhradní díly a připravil zakázkový list. V dané situaci tak postačilo napsat „výfuk“ či „packy návěsu“ a zúčastnění věděli, co mají dělat a následně fakturovat. Tuto část výpovědi krajský soud nevyhodnotil a nezabýval se otázkou, k čemu by byly připravené díly. Stěžovatelka též nesouhlasí s krajským soudem, že nelze rozptýlit pochybnosti o provedených pracích, když není plnění fakticky přezkoumáno objednatelem. Názor krajského soudu považuje za formalismus. Jeho úvaha by podle stěžovatelky znamenala, že práce není prokázána tím, že je fyzicky uskutečněna, ale tím, že je identifikováno, kdo škrtá položky na zakázkovém listu.

[8] Pokud jde o práce na kontejnerech, uvádí, že k zadání zakázky se musely sejít odpovědné osoby, vidět kontejner a jeho stav a na místě dohodnout cenu, která se odrazila v daňových dokladech. Kontejner o stejných rozměrech může vykazovat různou míru poškození. Práce byly zadávány individuálně, kdy mezi zákazníkem a výkonným manuálním pracovníkem nebyla řada mezičlánků. Opakuje argumentaci uplatněnou v žalobě, že stejný typ kontejneru neznamená, že byl kontejner úplně stejný. Kontejnery se tvoří podle požadavků prvotního objednatele, který si určí konečný vzhled. Mohou mít odlišné zavírání, sklony vrat, množství nátěrů, úchyt plachet, odlišné barvy apod., a proto nemůže být stejná cena za provedení práce. Cena byla stanovena dohodou. S kontejnerem mohla být při montáži větší práce, pokud byl například špatně rozměřen nebo zkroucený.

[9] Krajský soud uvádí, že jednotlivé dodací listy bylo možné k daňovým dokladům přiřadit pouze podle období a že pro jejich nekonkrétnost není patrné, zda odpovídají stejnému rozsahu prací. Dle stěžovatelky je nutno chápat situaci v kontextu dělby práce při zadávání činností. K tomu poukazuje na fungování malých firem, v nichž nejsou zákazníci striktně odděleni od „manuálních“ pracovníků a zadání v zakázkovém listu typu „výfuk“ či „packy návěsu“ je pro všechny strany dostatečné.

[10] Stěžovatelka se domnívá, že ve skutečnosti bylo hlavním důvodem neuznání nároku na odpočet neodvedení daně jejím dodavatelem, což jí však nebylo možné přičítat k tíži.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že se vůči ní krajský soud dopouští použití „dvojího metru“, jestliže k její námitce ohledně rozporování hotovostních výdajů žalovaným konstatoval, že tato tvrzení byla uvedena pouze nad rámec podstatného závěru, že není možno usoudit na rozsah poskytnutých plnění. Ačkoli úhrada faktur není nutnou podmínkou nároku na odpočet DPH, v praxi je neuhrazení faktur často považováno za podezřelou okolnost, z níž lze dovozovat pochybnost o faktickém uskutečnění plnění. Úhradu faktur tak nebylo možné hodnotit jako okrajovou otázku.

[12] Stěžovatelka k závěru krajského soudu, že neshledal vadu v průběhu místního šetření, uvádí, že nabízeli správci daně, aby legitimoval pracovníky dodavatele, aby bylo možno doložit, kdo a jakým způsobem na zakázkách pracuje, což správce daně odmítl. Krajský soud dovodil pochybení stěžovatelky v tom, že nevznesla důkazní návrhy. Stěžovatelka však v uvedeném duchu správce daně marně vyzývala.

[13] Stěžovatelka namítá, že krajský soud vidí důkazní břemeno jen na její straně. Stěžovatelka má za to, že finanční orgány neunesly důkazní břemeno. Za situace, kdy předložila důkazní materiál, měly prokázat skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost důkazních prostředků. Námitku nedostatečného popisu plnění na dokladech vyvrátila předloženými důkazy.

[14] Stěžovatelka dále uvádí, že nezanedbala potřebnou obezřetnost, neboť s dodavatelem spolupracovala již dříve a neměla indicie o tom, že neplní daňové povinnosti.

[15] Závěrem stěžovatelka namítá, že pokud považoval správce daně doklady za natolik neprůkazné, že zpochybnil převážnou část nároku na odpočet, měl možnost stanovit daň podle pomůcek. Podle krajského soudu přechod na pomůcky nepřichází v úvahu, neboť sporná byla pouze uvedená plnění a daň bylo možné stanovit dokazováním. Podle stěžovatelky je třeba vyložit, co znamená nemožnost stanovit daň dokazováním, a podřadit pod takový případ i její situaci. K tomu poukazuje na judikaturu k esenciálním výdajům. Má za to, že hlavní rozdíl mezi DPH a daní z příjmů spočíval v požadavku, aby pro nárok na odpočet DPH bylo přijaté plnění uskutečněno dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Tento rozdíl se však s ohledem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, Kemwater ProChemie s. r. o., či rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, setřel. Je proto třeba zkoumat, zda judikatura k esenciálním nákladům není použitelná i pro DPH.

II.2. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Odkazuje na napadené rozhodnutí, své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek, který považuje za zákonný a přezkoumatelný.

[17] Uvádí, že stěžovatelka nesla důkazní břemeno a s tím i riziko spojené s důkazy. Ač vyvinula procesní aktivitu za účelem prokázání rozsahu poskytnutých plnění, důkazní břemeno neunesla, neboť z předložených listin a provedených svědeckých výpovědí nebylo pro jejich obecnost možné dovodit, jaký byl rozsah poskytnutých plnění.

[18] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný dával do vzájemné souvislosti výsledky svědeckých výpovědí i zjištění plynoucí z listinných důkazů, a teprve

pokračování

na základě tohoto postupu hodnotil, zda lze považovat rozsah tvrzených zdanitelných plnění za prokázány. Žalovaný zdůrazňuje, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. V daném případě tížilo důkazní břemeno k prokázání, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, stěžovatelku. Bylo tedy na ní, aby vyvinula procesní aktivitu a předkládala či navrhovala provedení důkazních prostředků. Bylo v jejím zájmu, aby si zajistila důkazy, kterými bude schopna uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Volba důkazních prostředků byla zcela na ní. Nelze vyčítat správci daně, resp. žalovanému, že důkazní prostředky, které byly provedeny, nebyly k unesení důkazního břemene dostatečné a že neobstarával důkazní prostředky namísto stěžovatelky.

[19] Pokud stěžovatelka hodlala sporný rozsah plnění prokazovat svědeckými výpověďmi, nesla riziko spojené s tím, že si svědci již nebudou schopni rozhodující skutečnosti vybavit v míře detailu potřebné k prokázání rozhodujících skutečností. Žalovaný se ztotožňuje s hodnocením objednávkových a zakázkových listů v napadeném rozsudku. Předmět plnění byl v daňových dokladech i v objednávkových listech vymezen zcela obecně. Zakázkové listy vystavené panem Ž. jsou obtížně čitelné, a i tam, kde záznamy čitelné jsou, jde o velmi obecná vymezení příslušné práce, které lze sotva považovat za dostatečná. Krajský soud nehodnotil listy na základě psací potřeby, kterou na ně byly údaje zapsány. Pouze zmínil fakt, že časové údaje byly dopsány jiným způsobem než ostatní údaje. Zásadní však je, že ani u těchto časových údajů není patrné, kdo je do zakázkových listů zapsal a kdy tak učinil. Pokud jde o otázku ceny, žalovaný dodává, že v rozporu s rámcovou smlouvou nebyly předloženy žádné soupisy prací, z nichž by bylo zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém objemu a čase byly stěžovatelce poskytnuty. Na objednacích listech týkajících se prací na kontejnerech je sice uvedena cena za práci na kontejneru, avšak není zřejmé, na základě jakých skutečností byla stanovena, když se ceny za shodné práce na shodných kontejnerech liší. Jak uvedl krajský soud, pokud stěžovatelka uvedla, že cena za stejné opravy kontejnerů totožných typů se lišila, neboť mohly být různě poškozeny, sama tím potvrdila důvodnost závěru žalovaného, že ani z objednacích listů není možné rekonstruovat, jaké konkrétní práce byly stěžovatelce poskytnuty. S ohledem na uvedené nelze stěžovatelce přisvědčit, že je zde ucelený řetězec nepřímých důkazů, které ve své vzájemné souvislosti prokazují rozsah poskytnutých plnění. Naopak je zřejmé, že důkazy byly velmi obecné, a nemohly tak rozptýlit pochybnosti stran poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu.

[20] Stěžovatelka se též mýlí, pokud se domnívá, že zpochybněním uplatněného odpočtu je automaticky zpochybněna také daň na výstupu a že na základě jednoho dokazování byla hodnocena daň na vstupu i na výstupu. V daném případě vznikly správci daně pochybnosti stran nároku na odpočet daně uplatněného z plnění deklarovaného od CIVI TRANS, pročež bylo přeneseno důkazní břemeno na stěžovatelku, která jej neunesla. To je také předmětem daného řízení, nikoliv daň na výstupu. Žalovaný dodává, že podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH má každá osoba, která vystaví doklad, povinnost odvést daň, a to ve výši, jež je na dokladu uvedena. Jestliže není vystavení daňového dokladu zpochybněno, resp. o jeho vystavení není sporu, není důvod zpochybnit daň na výstupu. Mezi neprokázáním daně na vstupu a vykázanou daní na výstupu není přímá souvislost. Nelze proto přisvědčit argumentaci stěžovatelky, že pokud je ponechána její daňová povinnost, jsou daňové doklady pro prokázání daně na vstupu dostatečné. Pokud byla uznána daň na výstupu, jde o zákonný postup, neboť vykázaná daň odpovídala údajům na vystavených daňových

dokladech za předmětná období. To však bez dalšího nepotvrzuje, že plnění pro stěžovatelku byla fakticky uskutečněna v deklarovaném rozsahu.

[21] Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, žalovaný s odkazem na judikaturu připomíná, že aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Povinností krajského soudu nebylo provádět detailní hodnocení svědeckých výpovědí, nýbrž zkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí, tedy přezkoumat, zda žalovaný hodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zda je správný závěr o neprokázání rozsahu poskytnutých plnění. Žalovaný má za to, že krajský soud se otázkou zjištěného skutkového stavu, provedených důkazních prostředků i jejich hodnocení zabýval dostatečně podrobně. V bodě 67 se dostatečně zabýval též námitkou dvojího metru při hodnocení důkazů. Přezkoumatelným způsobem vysvětlil, že v daném případě vznikly správci daně pochybnosti stran nároku na odpočet daně uplatněného z plnění deklarovaného od CIVI TRANS, nikoliv daně na výstupu.

[22] Žalovaný se ztotožňuje s krajským soudem, že zákonné podmínky stanovení daně podle pomůcek nebyly v daném případě splněny, neboť bylo možno stanovit daň dokazováním. Způsob stanovení daně není otázkou volby správce daně ani daňového subjektu, ale je dán zákonem, podléhá určité hierarchii a odlišným zákonným podmínkám. Přejít na stanovení daně podle pomůcek není podmíněn tím, že se daňovému subjektu v určitém rozsahu nepodaří prokázat nárok na odpočet daně. Pokud by byla přijata úvaha stěžovatelky, stal by se institut důkazního břemene zbytečným. Judikatura, na kterou poukazuje stěžovatelka ve vztahu k esenciálním nákladům, není přílehlavá, neboť se týká výdajů vynaložených na dosažení příjmů v oblasti daně z příjmů. Otázka tzv. esenciálních výdajů má místo v oblasti daně z příjmů, nikoliv v oblasti DPH. I tam je aplikovatelná pouze při stanovení daně na základě pomůcek.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Jsa vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti.

[25] Soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti proto do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Uvedení konkrétních stížnostních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v řízení před krajským soudem, neboť ty směřovaly proti jiným

pokračování

rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Stěžovatelka v části kasační stížnosti pouze rekapitulovala námitky proti napadenému rozhodnutí, které uvedla v řízení před krajským soudem, aniž by konkrétně polemizovala s argumentací a rozhodovacími důvody krajského soudu. V této části se nejedná o přípustné kasační námitky dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nejsou opřené o důvody uvedené v § 103 s. ř. s. Níže se Nejvyšší správní soud věnuje jen těm námitkám, které z hlediska své kvality přezkum umožňují.

III.1. Nepřezkoumatelnost

[26] Nejvyšší správní soud předně posuzoval, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jen u takového rozhodnutí lze zpravidla vážít další kasační námitky (viz například rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245).

[27] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti, jak je právně posoudil a z jakého důvodu neshledal žalobní argumentaci důvodnou.

[28] Nepřezkoumatelnost nelze spatřovat v tom, že krajský soud v napadeném rozsudku výslovně jednotlivě nehodnotil všechny svědecké výpovědi. Krajský soud v mezích uplatněných žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně hodnocení důkazů žalovaným, a vysvětlil, proč neshledal námitky stěžovatelky týkající se hodnocení důkazů důvodnými. Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud se ztotožnil s hodnocením důkazů žalovaným, které posoudil jako logické, koherentní, přesvědčivé a věcně správné. Pokud se krajský soud plně ztotožnil s hodnocením provedeným žalovaným, nebylo nutné, aby stejnými či jinými slovy opakoval jednou vyřčené (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, a ze 27. 12. 2022, č. j. 2 As 365/2020-43). Krajský soud vyložil, proč se s žalovaným ztotožnil, a reagoval na jednotlivé výtky stěžovatelky týkající se hodnocení důkazů též vlastní úvahou (viz zejména body 52 až 56 a body 61 až 65 napadeného rozsudku). Krajský soud se vyjádřil i k námitce stěžovatelky, že při stejně přísném hodnocení vstupů a výstupů by byl výsledek kontroly jiný. Nelze přehlédnout, že stěžovatelka tuto námitku spojila s výtkou, že se finanční orgány soustředily na negativní hodnocení dílčích formálních nepřesností v listinných důkazech a na nedostatečnou podrobnost výpovědi svědků, kdy zdůrazňovala, že svědci potvrdili, že dodavatel vystavil daňové doklady a plnění na nich deklarované uskutečnil v rozsahu, který je na nich uveden, a že tato plnění byla použita pro uskutečnění plnění na výstupu, o jejichž reálnosti nevyslovily daňové orgány žádné pochybnosti. Otázkou důkazního břemene a hodnocením důkazů se krajský soud podrobně zabýval. Zdůraznil také, že stěžovatelce není vytýkáno neprokázání přijatého plnění od CIVI TRANS, ale jeho rozsahu. Je třeba připomenout, že není povinností krajského soudu reagovat na každou dílčí námitku a tu obsáhle vyvrátit,

musí se však vypořádat s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19), což krajský soud učinil. Stěžovatelka dále v žalobě namítla, že finanční orgány používají „dvojí metr“ a benevolentněji posuzují důkazní sílu dokladů osvědčujících daňovou povinnost na výstupu oproti dani na vstupu. I s touto námitkou se krajský soud v bodu 67 napadeného rozsudku vypořádal. Již v rámci rekapitulace zjištění plynoucích ze správního spisu krajský soud poukázal na to, že daňová kontrola byla provedena v rozsahu pochybností týkajících se nároku na odpočet daně na základě přijatých daňových dokladů od deklarovaného dodavatele CIVI TRANS. V bodě 67 zdůraznil, že v posuzovaném případě jde o to, že prokázáním konkrétních pochybností vztahujících se ke konkrétním daňovým dokladům došlo k přenosu důkazního břemene ohledně nároku na odpočet DPH zpět na stěžovatelku, která uplatněný nárok neprokázala. Uvedl, že neměl k dispozici žádné podklady, z nichž by plynulo, že v obdobných věcech předložení těchto důkazních prostředků postačovalo k prokázání nároku na odpočet. Pouze v takovém případě by se podle krajského soudu jednalo o obdobný případ. Z uvedeného je patrné, proč nepovažoval krajský soud žalobní námitku za důvodnou.

[29] I z kasační argumentace stěžovatelky vyplývá, že krajský soud důkazy hodnotil a na námitku týkající se odlišného hodnocení důkazů ve vztahu k dani na vstupu a na výstupu reagoval. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je stručné nebo že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Má tak místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). O takový případ se v posuzované věci nejedná.

III.2. Nepředložení dokladů svědkem B.

[30] Nejvyšší správní soud shledal důvodnou kasační námitku stěžovatelky, že absence jejího důkazního návrhu nezbavovala správce daně, respektive žalovaného, povinnosti vyzvat svědka B. k předložení listin, o nichž hovořil ve své výpovědi, pokud je ve sjednaném termínu nepředložil.

[31] Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[32] Stěžovatelka v žalobě namítla, že svědek B. při své výpovědi přislíbil předložit listinné důkazy, které měly podrobněji osvědčovat detaily uskutečněných plnění. Doklady byly v držení dodavatele stěžovatelky. Stěžovatelka na rozdíl od finančních orgánů nemá pravomoc, jak svědka k jejich předložení donutit. Pokud finanční orgány dospěly k závěru, že listinné důkazy a výslechy svědků nebyly dostatečné, měly po svědkovi předložení listin vyžadovat a nespokojit se se závěrem o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

pokračování

K tomu odkázala na § 57 odst. 1 písm. b) a § 93 odst. 4 daňového řádu a cíl správy daní dle § 2 odst. 2 daňového řádu.

[33] Krajský soud se s touto argumentací vypořádal v bodech 58 a 59 napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že stěžovatelka tyto důkazy nenavrhl, ač ji tížilo důkazní břemeno. Zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací a není možno přenášet procesní aktivitu směřující k prokázání skutečností, které má dle zákona prokazovat daňový subjekt, na správce daně.

[34] Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006-55, vyslovil ke vztahu § 31 odst. 2 a odst. 9 již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, upravujícího daňové řízení před účinností současného daňového řádu. Uvedl, že dle odst. 9 sice bylo na daňovém subjektu, aby správci daně poskytl potřebné důkazy, a neunesení důkazního břemene šlo nepochybně k tíži daňového subjektu. Současně však podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a nebyl v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Kromě toho § 2 odst. 3 uvedeného zákona ukládal správci daně povinnost přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Pokud tedy správce daně poté, co daňový subjekt nevyhověl výzvě (k prokázání uskutečnění přijatých zdanitelných plnění), přistoupil k ústnímu jednání, při němž daňový subjekt uvedl osobu, která zjevně mohla objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo, bylo namísto tuto osobu předvolat a vyslechnout. Jestliže tak neučinil správce daně, měl toto pochybení napravit žalovaný v odvolacím řízení, neboť podle § 50 odst. 3 věta druhá a třetí zákona o správě daní a poplatků vyšly-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom nebyl odvolací orgán vázán návrhy odvolatele, a mohl proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Pod pojmem vyjít najevo je nutno rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, je nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo. Pokud se tedy do sféry správce daně či žalovaného odvolacího orgánu dostala informace vztahující se k projednávanému případu, bylo jejich povinností zabývat se jí z moci úřední bez ohledu na to, zda byla taková skutečnost výslovně daňovým subjektem navrhována jako důkaz. I v případě, kdy by žalovaný dospěl po předběžném hodnocení účelnosti důkazu vyplývajícího jen ze spisu, a nikoli z výslovné žádosti daňového subjektu, k závěru, že by tento důkaz nemohl na dosavadním stavu dokazování nic změnit, a jeho provedení by tudíž nemělo signifikantní význam, resp. pokud by tento důkaz nebylo možno vůbec provést, měl by se s touto skutečností vypořádat věcně v odůvodnění svého rozhodnutí. V takovém případě totiž nebylo možné odmítnout provedení důkazu jen proto, že daňový subjekt výslovně tento důkaz nenavrhl. Takto tvrdý formalistický přístup podle Nejvyššího správního soudu neměl oporu v zákonných ustanoveních. Stanovisko, že k provedení výslechu takové osoby byl třeba výslovný návrh daňového subjektu, proto bylo v rozporu s § 2 odst. 3 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (shodně též rozsudek NSS z 18. 12. 2009, č. j. 5 Afs 111/2008-78).

[35] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, byť se uvedené závěry týkají dokazování v daňovém řízení podle již zrušeného zákona

o správě daní a poplatků, plně dopadají i na dokazování podle aktuálně účinného daňového řádu, jenž obsahuje srovnatelnou právní úpravu v § 8 odst. 1, § 114 odst. 2 a 3 a především v § 92 (srov. rozsudky NSS z 9. 9. 2022, č. j. 8 Afs 15/2021-47, bod 17, a z 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod 28). Shodný závěr plyne i z komentářové literatury, podle níž správce daně musí „přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Je však třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má, nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat“ (Grossová, M. E., Matyášová, L. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges, 2015; komentář k § 92).

[36] Svědek D. Z. dne 16. 8. 2018 k dotazům správce daně vypověděl, že od 1. 10. 2017 si přivydělával prací pro CIVI TRANS na základě dohody o provedení práce. Jednalo se o práci jako broušení, svařování a montáže kontejnerů a vrat v areálu stěžovatelky a jednoduché autoopravárenské práce v areálu firmy LEVEL v Klatovech. Příchod, odchod a práci provedenou v jednotlivých dnech od října 2017 do dubna 2018 zaznamenával do výkazu práce, který vyplňoval a předával panu B. Výkazy práce by měl mít jeho zaměstnavatel. Svědek Ing. P. F., který obdobně na základě dohody o provedení práce vykonával práci pro CIVI TRANS od října 2017, téhož dne vypověděl, že příchod a odchod zaznamenával pan B. do výkazu práce. Svědek J. K., který rovněž pracoval pro CIVI TRANS na základě dohody o provedení práce, dne 30. 8. 2018 vypověděl, že se vyplňoval výkaz provedené práce, evidenci k dispozici nemá. Svědek B. G. téhož dne k dotazům správce daně, zda byl zaznamenáván příchod na pracoviště, odchod a provedená práce v jednotlivých dnech, a pokud ano, kdo evidenci vedl, vypověděl, že vše zapisoval pan B. Svědek B, který byl dle zjištění žalovaného zmocněn jednat za dodavatelku stěžovatelky a měl s ní uzavřenu pracovní smlouvu na pozici CEO, při výpovědi dne 10. 10. 2018 k dotazům správce daně, kde a kdy prováděli práce jednotliví pracovníci (J. K., P.F., D. Z.), odkázal na výkazy práce. Současně přislíbil, že výkazy tří uvedených pracovníků, svůj výkaz a výkaz práce B. G. (dle pracovní smlouvy vedoucího technického úseku) za období od října 2017 do dubna 2018 doloží. Dle obsahu svědeckých výpovědí se jednalo o veškeré pracovníky CIVI TRANS, kteří fakticky vykonávali práce pro stěžovatelku. Dále svědek B. přislíbil doložit objednávky a dodací listy, mzdové listy, pokladní doklady a nájemní smlouvu k prostorám kanceláře CIVI TRANS.

[37] Žalovaný v seznámení stěžovatelky se zjištěnými skutečnostmi ze dne 2. 12. 2020 a následně v napadeném rozhodnutí uvedl, že ze svědecké výpovědi pana B. i zaměstnanců CIVI TRANS jednoznačně vyplývá, že existovaly výkazy práce, do nichž byly provedené práce zaznamenávány a z nichž by mělo být dle žalovaného zřejmé, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu, v jakém období a kým byly vykonávány. Přes příslib svědka B. nebyly předloženy. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že s touto skutečností byla stěžovatelka seznámena, uvedené důkazní prostředky však nepředložila ani nenavrhl.

[38] Podle Nejvyššího správního soudu není s ohledem na výše uvedené pochyb, že obsahem daňového spisu byly relevantní informace o výkazech práce zaměstnanců CIVI

pokračování

TRANS, které tak byly pro daňové orgány dostatečně známým (potenciálním) důkazem, resp. důkazním prostředkem. Jde tak o informaci, jež vyšla najevo ve smyslu § 8 odst. 1 a § 114 odst. 3 daňového řádu a výše citované judikatury (srov. rozsudek NSS z 24. 2. 2016, č. j. 6 Afs 243/2015-52, bod 14). Je bez významu, že informaci do řízení „nevnesla“ stěžovatelka, neboť k přibytí informace může dojít jakýmkoli způsobem. Vzhledem k obsahu informací, jež byly o pracovních výkazech daňovým orgánům známy, jde o důkazní prostředek, u něž zjevně přichází v úvahu, že by mohl objasnit rozsah uskutečněných zdanitelných plnění, což uvedl v napadeném rozhodnutí sám žalovaný.

[39] Za situace, kdy správce daně, resp. žalovaný měl informaci o existenci výkazů práce a o tom, kdo jimi (přínejmenším v době svědecké výpovědi) disponoval, bylo jeho povinností vyzvat svědka B. k jejich předložení, případně přezkoumatelně zdůvodnit, proč nebylo vůbec možné či účelné tento důkaz provést.

[40] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně i žalovaný pochybili, jelikož se nepokusili opatřit výkazy práce zaměstnanců CIVI TRANS a neodůvodnili, že by to nebylo možné či účelné. Žalovaný naopak sám uvedl, že se jedná o listiny, z nichž by bylo možné zjistit, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu, v jakém období a kým byly provedeny, tedy předmět a rozsah poskytnutého plnění. V důsledku toho není jasné, zda byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, což mohlo mít vliv na zákonnost daňových rozhodnutí. Daňové orgány tak nedostály své povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu, čímž se dopustily vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[41] Krajský soud vypořádání žalobní námitky stěžovatelky založil na argumentaci, že stěžovatelka, kterou tížilo důkazní břemeno, provedení důkazu nenavrhl. Tento závěr však nemůže s ohledem na výše uvedené obstát. Argumentace krajského soudu, že správce daně nemá povinnost sám vyhledávat důkazy, není přílehlavá, neboť informace o existenci důkazu i o tom, kdo má mít listiny u sebe, vyplývaly z obsahu spisu. Pokud tedy krajský soud rozhodnutí žalovaného přes uvedenou vadu řízení nezrušil, zatížil sám svůj rozsudek vadou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

III.3. Hodnocení důkazů a prokázání rozsahu přijatého plnění

[42] Výše uvedená vada, pro kterou Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, nebrání Nejvyššímu správnímu soudu vyjádřit se k námitkám stěžovatelky, že své důkazní břemeno unesla.

[43] Mezi účastníky řízení je spor o oprávněnost stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně. Formální podmínky nároku na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH, § 72 téhož zákona vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Neprokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění je

samo o sobě důvodem pro odepření odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 zákona o DPH (viz např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, či ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-46).

[44] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119)“.* K obdobným závěrům dospěl NSS např. též v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.

[45] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik

pokračování

obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

[46] V posuzovaném případě CIVI TRANS na daňových dokladech vymezila plnění, u nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet, takto: „*Fakturujeme Vám za přepravu dle objednávky: služby-pomocné práce dle zadání objednatele*“ s uvedením období. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že z toho není seznatelné, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu stěžovatelce poskytla. Stěžovatelka tedy byla povinna prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.

[47] Bližší určení neposkytuje ani Rámcová smlouva na práci a služby mezi stěžovatelkou a CIVI TRANS datovaná dnem 15. 5. 2017, která obecně vymezuje pět oblastí, v nichž zejména měla CIVI TRANS služby poskytovat, a to na základě dílčích zakázek podle uzavřené prováděcí smlouvy nebo dílčí objednávky zadavatele, v nichž měla být uvedena cena. Rámcová smlouva předpokládala, že cena bude účtována na základě rozpisu provedených a vyúčtovaných prací za příslušný měsíc či jiný časový úsek, který bude odsouhlasen stěžovatelkou, a daňový doklad bude vystaven po odsouhlasení soupisu.

[48] Z předložených listinných důkazů (dodacích a objednávkových listů) a výpovědí svědků vyplynulo, že CIVI TRANS poskytovala stěžovatelce práce „*opravy a údržby motorových vozidel*“ prováděné pracovníky CIVI TRANS u Jiřího Žabky a práce na kontejnerech vykonávané u stěžovatelky. K prvnímu okruhu prací byly předloženy objednávkové listy vystavené stěžovatelkou, v nichž byly služby specifikovány jako „*opravy a údržby motorových vozidel*“ s termínem a místem dodání dle dohody s uvedením příslušného měsíce, cena smluvní s tím, že bude upřesněna telefonicky, a dodací listy, s vymezením práce „*opravy a údržby mot. vozidel*“ s uvedením období a ceny. Dále byly předloženy rukou psané seznamy požadavků Jiřího Žabky na opravy vozidel (zakázkové listy). Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že některé záznamy na těchto listech nejsou čitelné (viz např. položky 12., 13., 15. 16. a 17. shora na listu označeném 9-15/10), a řada záznamů, které jsou čitelné, představují jen velmi obecná vymezení práce či dokonce pouze závady na vozidle (např. „výfuk“, „podlaha návěs“, „nehoda – opravit“ apod.). Nelze tak zjistit konkrétní předmět a rozsah prací, které byly účtovány za určené období za celkovou cenu jako jediná služba. Stěžovatelka neozřejmila, jak byla cena za poskytnuté práce tvořena, pouze zdůrazňovala, že cena byla určena dohodou za konkrétní úkoly. Soud též souhlasí s žalovaným a krajským soudem, že ani výslechy svědků nebylo (ani ve spojení s listinnými důkazy) prokázáno, že veškeré opravy či práce, jejichž provedení bylo na zakázkových listech vyznačeno přeškrtnutím požadavku, provedli právě a výlučně pracovníci CIVI TRANS. Z výpovědí svědků ani neplyne, kdo položky škrтал, natož že

všechny práce provedli, resp. položky přeškrtnli pracovníci CIVI TRANS. Ze svědků se výslovně k otázce škrtnání požadavků vyjádřil pouze svědek Ž., který vypověděl, že „po provedení opravy je na zakázkovém listu požadavek na opravu přeškrtnut, kým konkrétně, mi není známo.“ Svědek K. uvedl, že pracovní úkoly mu u pana Ž. přiděloval většinou pan B., většinou byly na stole výkazy práce, kde bylo uvedeno, co má udělat. Svědek Z. k dotazu, jak mu byl zpřístupněn areál firmy LEVEL v Klatovech, vypověděl, že to byl pan B. nebo pan R., kteří měli ovladač na vrata od garáže, dále obecně uvedl, že v Klatovech byla práce zadávána na základě zakázkového listu. Zda pracovníci CIVI TRANS provedli veškeré práce, které byly vyznačeny jako provedené (přeškrtnuty) v zakázkovém listu a kdo je takto označil, z výpovědi neplyne. Stěžovatelka sama prostřednictvím zástupce v přítomnosti jednatele Tomáše Raysera dne 17. 5. 2018 uvedla, že „zakázkové listy ‚škrtnal‘ pan Tomáš Rayser nebo osoba od společnosti CIVI TRANS“. Zakázkové listy navíc nasvědčují tom, že na místě u pana Ž. mohli být i další pracovníci – viz poznámka „P. vi“ u jednoho z požadavků na listu s označením 1-9/10.

[49] Svědci ve svých výpovědích nespécifikovali rozsah prací vykonávaných za CIVI TRANS pro stěžovatelku. Svědek G. ve výpovědi dne 30. 8. 2018 uvedl, že v Klatovech (tj. u J. Ž.) byl v době od října 2017 do dubna 2018 dvakrát, svědek K. k dotazu ohledně průměrně měsíčně odpracovaných hodin na pracích pro stěžovatelku uvedl, že to není schopn říci, „někdy půl den, někdy pár hodin, bylo to různé“. Nelze přehlédnout, že měsíční objem práce tří pracovníků, kteří vykonávali práci pro CIVI TRANS na základě dohody o provedení práce, měl odpovídat 25 hodinám měsíčně (při sjednané mzdě 400 Kč za hodinu, maximálně 10 000 Kč za měsíc, kdy dle výplatních lístků činila vyplacená mzda vždy 8 500 Kč měsíčně), T. B. a B. G. měla být v říjnu až prosinci 2017 vyplácena částka 12 374 Kč měsíčně a v roce 2018 částka 13 449 Kč měsíčně. Jiné osoby, které by fyzicky prováděly výše uvedené práce za CIVI TRANS pro stěžovatelku, nebyly zmíněny. Práce měly dle výsledku svědků probíhat u stěžovatelky a u J. Ž., kde byly k dispozici nástroje a přístroje, přičemž Jiří Ž. zajišťoval též náhradní díly. Převážnou část nákladů vynaložených na služby pro stěžovatelku tak tvořily mzdové náklady. Celkové fakturované částky i částky připadající na opravy a údržby vozidel jsou přitom relativně vysoké (např. celková částka 850 000 Kč bez DPH za zdaňovací období leden 2018, z toho 316 000 Kč bez DPH připadající na opravy a údržby vozidel). Nelze přehlédnout, že částka účtovaná za opravy a údržby motorových vozidel společností CIVI TRANS stěžovatelce v některých případech převyšovala částky, které za shodné období fakturovala stěžovatelka J. Ž. za práce dle zakázkových listů (např. cena 110 000 Kč bez DPH za období 22. až 31. ledna 2018 účtovaná CIVI TRANS stěžovatelce versus celková cena 101 700 Kč za opravy a údržby motorových vozidel dle zakázkových listů 22-28/1/2018 a 29-31/1/2018 vyúčtovaná J. Ž. stěžovatelkou). Lze poznamenat, že období, za něž CIVI TRANS plnění fakturovala a k němuž se vztahoval dodací list týkající se plnění pro stěžovatelku, v řadě případů nekorespondovalo s obdobím vyznačeným na zakázkovém listu (za které fakturovala své služby stěžovatelka J. Ž.). Není tedy ani možné zjistit, z jakých přeškrtnutých položek na zakázkových listech mělo deklarované plnění poskytnuté stěžovatelce sestávat (viz např. daňové doklady a zakázkové listy za období listopad a prosinec 2017). Nadto nebylo ani prokázáno, kdy a kým byl na zakázkovém listu vyznačen časový údaj, k němuž se měly vztahovat. Ani z výpovědí svědků neplyne, že by tento údaj vyznačovali pracovníci CIVI TRANS, jak tvrdí stěžovatelka.

pokračování

[50] Pokud stěžovatelka zdůrazňuje, že cena za konkrétní úkoly byla sjednávána individuálně, nikterak to nepřispívá k vyjasnění předmětu a rozsahu poskytnutých plnění, jestliže nevysvětluje, jakým způsobem a dle jakých kritérií byla cena tvořena. V této souvislosti lze k námitce stěžovatelky, že žalovaný ani nezpochybnuje, že cena, za kterou bylo plnění poskytnuto, nebyla cenou obvyklou, zopakovat, že stěžovatelce bylo vytýkáno neprokázání rozsahu plnění, jemuž měla sjednaná cena odpovídat.

[51] Z hlediska prokázání předmětu a rozsahu deklarovaného plnění v daňovém řízení není relevantní, zda zúčastnění v konkrétní situaci věděli, co mají dělat a fakturovat (např. pokud J. Ž. připravil v dílně výfuk pro konkrétní zakázku a na zakázkový list napsal požadavek „výfuk“). Tak by tomu mohlo být pouze tehdy, pokud by byly současně prokázány okolnosti, z nichž lze na konkrétní předmět a rozsah poskytnutých prací usuzovat. V posuzovaném případě ovšem nebylo na základě provedeného dokazování patrné, jaké konkrétní práce byly pracovníky CIVI TRANS provedeny (např. na vozidle po nehodě). Neurčitost části položek navíc nebyla jediným důvodem, pro který nebylo ani ve spojení se zakázkovými listy možné zjistit, jaký byl konkrétní předmět a rozsah deklarovaných prací. Pokud to stěžovatelce bylo zřejmé, nic jí nebránilo, aby v daňovém řízení vysvětlila, jaké konkrétní práce jí byly na základě jednotlivých neurčitých či pro daňové orgány a soudy nečitelných požadavků J. Ž. poskytnuty, což neučinila. Pak by bylo možné hodnotit ostatní důkazní prostředky i ve spojení s tvrzením stěžovatelky.

[52] Nejvyšší správní soud se též ztotožňuje s žalovaným a krajským soudem, že nebyl prokázán konkrétní rozsah a předmět plnění, ani pokud jde o práce na kontejnerech prováděné pracovníky CIVI TRANS u stěžovatelky. Stěžovatelka předložila objednávkové a dodací listy, v nichž byl specifikován typ práce („*broušení, montáž vrat*“, „*svařování, broušení, montáž vrat*“, „*montáž vrat a lakování*“, případně pouze „*montáž vrat*“ či „*lakování*“), typ kontejneru a jejich počet. Takové vymezení předmětu a rozsahu plnění by bylo možné považovat za dostatečné, pokud by nebylo zjištěno, že ceny za shodně vymezená plnění (shodné činnosti u shodného typu kontejneru) se lišily. Za této situace bylo nezbytné přinejmenším rozdíly v cenách konkrétně vysvětlit a doplnit tvrzení o činnostech či faktorech, které je ovlivňovaly. To však stěžovatelka v daňovém řízení neučinila. Stěžovatelka přitom mohla disponovat například výkresy s požadavky, které jí poskytovala WELPRO s.r.o. (dle výpovědi svědka B.). Jestliže situaci v daňovém řízení neobjasnila, nemohla vytýkat daňovým orgánům její nepochopení. Nejvyšší správní soud připomíná, že neunesení důkazního břemene nelze napravovat v řízení před správním soudem (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, či ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31). Tvrzení stěžovatelky, jimiž v řízení před krajským soudem odůvodnila rozdíly v cenách, byla navíc zcela obecná a nebyla ničím podložena. Nejvyšší správní soud též souhlasí s krajským soudem, že z tvrzení stěžovatelky bylo naopak patrné, že práce a jejich rozsah byly přes shodné označení rozdílné. Nelze též přehlédnout, že pravidelně je na dodacích listech uváděno lakování, přičemž žádný ze svědků takovou činnost nezminil. Svědci F., K., G. a Z. popsali pouze broušení, svařování a opravy či montáž vrat, svědek B. hovořil pouze obecně o pomocných a dokončovacích pracích při výrobě kontejnerů. Lakování kontejnerů zmínil jen svědek A. B., společník a jednatel odběratele stěžovatelky, společnosti WELPRO s.r.o., který ovšem nebyl schopen rozlišit, které práce byly prováděny u stěžovatelky a které v autolakovně u Bezděkova, kde pracovníci CIVI TRANS žádné práce dle výpovědi svědků neprováděli.

[53] Požadavek na prokázání předmětu a rozsahu plnění nelze považovat za zbytečný formalismus, neboť jde o podmínku uznání nároku na odpočet.

[54] Stěžovatelka uvádí, že rozsah plnění byl potvrzen svědecky pracovníky dodavatele a odběratele. K takto obecnému tvrzení lze toliko obecně s odkazem na obsah výpovědi, který byl podrobně rekapitulován v napadeném rozhodnutí, konstatovat, že z výpovědi neplyne, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu stěžovatelce CIVI TRANS poskytla, a to s ohledem na výše uvedené ani ve spojení s předloženými listinami. Na tom nic nemění skutečnost, že pracovníci CIVI TRANS typově popsali práce, které vykonávali, potvrdili existenci zakázového listu či vystavení předložených listin. Jak uvedl krajský soud, není pochyb o tom, že nějaké plnění v podobě pomocných prací na kontejnerech a motorových vozidlech CIVI TRANS stěžovatelce poskytla, prokázán však nebyl jeho konkrétní předmět a rozsah.

[55] Nejvyšší správní soud též dává za pravdu krajskému soudu, že volba důkazních prostředků, jimiž se prokazuje konkrétní rozsah a předmět plnění, je na stěžovatelce. Bylo na ní, aby si opatřila takové důkazy, kterými prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, odst. 49). Námitka, že svědci nemohli být s časovým odstupem několika měsíců z povahy věci schopni dostatečně konkrétně popsat poskytnuté plnění, není relevantní, neboť bylo na stěžovatelce, aby si zajistila důkazní prostředky, jimiž bude případně schopna uplatněný nárok na odpočet prokázat. Důkazního břemene stěžovatelku nezbavuje, že neměla k dispozici důkazní prostředky, jimiž by mohla prokázat rozsah přijatého plnění. Jde pouze o důsledek způsobu, jak realizovala svou ekonomickou činnost. Nelze přehlédnout, že i rámcová smlouva předpokládala existenci soupisů prací, které mohla stěžovatelka po dodavateli vyžadovat. Poukaz stěžovatelky na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, není příslušný. Šlo o případ, kdy byl závěr správce daně založen výlučně na zpochybnění deklarovaného dodavatele (nikoli rozsahu plnění). Nejvyšší správní soud vyhodnotil, že dílčí nepřesnost ve výpovědi svědka (jednatele dodavatele) v porovnání s vyjádřením daňového subjektu spočívající ve způsobu uzavření smlouvy nemohla též s ohledem na časový odstup tří až čtyř let od uzavření smlouvy celkově znevěrohodnit jeho výpověď. V posuzovaném případě však nešlo o to, že by daňové orgány nebo soud hodnotily výpovědi z důvodu dílčích nepřesností, které jsou vysvětlitelné časovým odstupem, jako nevěrohodné. Nebylo z nich však možné zjistit rozsah plnění. Lze dodat, že v posuzovaném případě byl časový odstup výpovědi v řádu měsíců, nikoli let. Pokud ani z jiných důkazů neplynul konkrétní rozsah plnění, nepostačilo, že svědci potvrdili uskutečnění prací a pan B. též fakturaci a přijetí úhrady.

[56] Žalovaný ani krajský soud též nezpochybňovali, že se dodací listy vztahují k předloženým daňovým dokladům, neprokazovaly však konkrétní předmět a rozsah deklarovaného plnění.

[57] Argumentace stěžovatelky, že nezanedbala potřebnou obezřetnost při prověřování obchodního partnera a neměla žádné indicie o neplnění daňových povinností, se mívá s důvody napadeného rozsudku. Daňové orgány ani krajský soud nevytýkaly stěžovatelce, že si dostatečně neproověřila dodavatele. Důvodem neuznání nároku na odpočet bylo

pokračování

nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání rozsahu plnění). Nejde tedy o přípustné námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36).

[58] Náležitosti kasačního bodu nesplňují ani tvrzení stěžovatelky o tom, že se žalovaný v reakci na judikaturu citovanou v odvolání pokusil „zamlžit“ situaci závěrem o neprokázání rozsahu plnění bez ohledu na předložené důkazy a že prvostupňový správce daně v rozporu s § 72 a § 73 zákona o DPH a § 1 a § 8 daňového řádu dospěl k závěru o neposkytnutí služby deklarovaným dodavatelem, což krajský soud neřešil, neboť akceptoval závěr žalovaného o neprokázání rozsahu plnění. Tyto námitky nereagují na rozhodovací důvody krajského soudu, a jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 16 a další tam citovaná judikatura).

[59] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný zpochybnil její tvrzení, že dodavateli platila za služby v hotovosti z důvodu, že měla volné prostředky. V žalobě uvedla, že pokud měl volné prostředky v hotovosti její jednatel, nic mu nebránilo, aby je stěžovatelce poskytl. Ve společnosti s výraznou osobní účastí je nadměrným formalismem, aby byly peníze vloženy na účet a poté zase vybrány. Krajský soud se k námitce vyjádřil tak, že pochybnosti žalovaného o stěžovatelkou udávaném důvodu plateb v hotovosti byly uvedeny pouze nad rámec podstatného závěru, že ani z výdajových dokladů nelze usoudit na rozsah poskytnutých plnění. Takový přístup považuje stěžovatelka za nekorektní, neboť neuhrazení faktur bývá považováno za podezřelou okolnost zakládající pochybnost o uskutečnění plnění, a proto nelze úhradu faktur „odbyt“ jako okrajovou okolnost. Tato argumentace se však míjí s důvody napadeného rozsudku. Krajský soud vysvětlil, že žalobní námitka nemohla být důvodná, neboť směřovala proti tvrzení, které žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí pouze nad rámec nosných důvodů, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, a ani stěžovatelka tento závěr nijak nezpochybňuje. Nebyl proto důvod, aby se k této otázce krajský soud blíže vyjadřoval. Pokud stěžovatelka namítá, že úhrada faktury není okrajovou záležitostí, lze dodat, že krajský soud ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřili pochybnost o samotných úhradách. Žalovaný uvedl, že příjmové pokladní doklady dokládají pouze provedené úhrady v hotovosti, neprokazují však, zda byly uhrazené práce uskutečněny v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, kdy tyto obsahovaly pouze obecný, nic neříkající předmět a rozsah plnění. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že tvrzení stěžovatelky ani nikterak nezpochybňuje tvrzení žalovaného, že stěžovatelka sama neměla volné finanční prostředky v hotovosti, kdy úhrady některých dokladů financovala prostřednictvím vkladů jediného společníka a jednatele, jak bylo popsáno ve zprávě o daňové kontrole (podle níž za období od 31. 10. 2017 do 7. 5. 2018 byly do pokladny zaúčtovány vklady jednatele ve výši celkem 1 725 000 Kč a dotace pokladny převodem z běžného účtu činily celkem 1 992 000 Kč). Soudu není zřejmé, jak by mělo evidování vysokých hotovostních vkladů od jediného jednatele a společníka stěžovatelky (u něhož existenci a zdroj volných prostředků stěžovatelka ani netvrdila a neprokazovala) a jejich použití na běžné provozní výdaje v podobě hotovostních úhrad dodavateli v částkách statisíců korun měsíčně přispívat k prokázání rozsahu uskutečněných plnění.

[60] Stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud k jejím námitkám týkajícím se místního šetření dne 5. 6. 2018 uvedl, že v průběhu místního šetření vadu neshledal. K tomu stěžovatelka tvrdí, že správci daně nabízela, aby pracovníky dodavatele legitimoval (na místě pracovali svědkové B. a K.), aby bylo možno doložit, kdo a jakým způsobem na zakázkách pracuje, což odmítl. Namítá, že krajský soud dovozuje její pochybení v nevznesení důkazního návrhu.

[61] Krajský soud v bodech 73 a 74 odůvodnil, že cíle, které místní šetření sledovalo, byly naplněny a že v jeho průběhu žádnou vadu neshledal. Dále poukázal na to, že stěžovatelka proti obsahu protokolu o místním šetření nevznesla žádné námitky a neuplatnila žádné návrhy.

[62] Stěžovatelka, respektive její jednatel Tomáš Rayser, ani její zástupce M. B., kteří byli při místním šetření přítomni, do protokolu o místním šetření neuvedli, že by měli jakékoli návrhy či výhrady proti obsahu protokolu (příslušná kolonka je v protokolu proškrtnuta), ačkoli byli o této možnosti poučeni a protokol stvrdili svými podpisy. Stěžovatelka neoznačila žádné důkazy k prokázání svého tvrzení, že navrhla, aby bylo při místním šetření ověřeno, kteří pracovníci dodavatele byli na místě přítomni. Námitka tedy není důvodná. Na okraj lze dodat, že „legitimování“ pana B. a K. u stěžovatelky by nepřineslo žádné nové skutkové zjištění, neboť totožnost pracovníků, kteří práce u stěžovatelky vykonávali, nebyla sporná.

III.5. Stanovení daně podle pomůcek

[63] S ohledem na důvod zrušení napadeného rozhodnutí a předpoklad doplnění dokazování by bylo v tuto chvíli předčasné se hypoteticky vyjadřovat k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, neboť výsledky dokazování ani další vývoj řízení nelze v tuto chvíli předjímat.

[64] Na okraj soud připomíná, že snížení DPH na výstupu v návaznosti na neuznání odpočtu DPH přichází v úvahu v situaci, kdy správce daně zpochybní existenci plnění jako takového, tedy v případě fiktivních dodávek (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 355/2017 Sb. NSS, bod 27). Není-li totiž prokázáno přijetí zdanitelného plnění, jen stěží může daňový subjekt totéž plnění následně dodat svým dodavatelům. V případě stěžovatelky však správce daně nezpochybnil samo přijetí plnění ani uskutečňování zdanitelných plnění stěžovatelkou. Zároveň stěžovatelka sama nenamítala, že by plnění na výstupu byla fiktivní. Stěžovatelka také vystavila daňové doklady na plnění na výstupu (resp. jejich vystavení nerozporovala), tudíž i z tohoto důvodu byla povinna daň na výstupu přiznat v plné výši dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH [resp. v době realizace plnění dle § 108 odst. 1 písm. i)]. Ke snížení DPH na výstupu tudíž nebyl důvod (viz rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37).

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[65] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s. věta první před středníkem). Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a již v řízení před krajským soudem byly

pokračování

pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám rozhodnout i o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. S ohledem na zrušující důvod by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad neměl jinou možnost než žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud proto zrušil také rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. V souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu se tedy žalovaný pokusí opatřit výkazy práce, případně v novém rozhodnutí přezkoumatelně zdůvodní, proč nebylo potřebné nebo možné tento důkaz provést. V návaznosti na případné doplnění dokazování znovu posoudí, zda stěžovatelka prokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění.

[66] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně zruší i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., 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.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatelka tak má právo na náhradu nákladů v plné výši, neboť ve věci měla úspěch.

[67] Náklady řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a náklady zastoupení stěžovatelky právníckou osobou poskytující daňové poradenství. Ty sestávají z odměny za dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] ve výši 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrady hotových výdajů v částce 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za řízení o žalobě tak zástupkyni stěžovatelky náležela odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6 800 Kč [2 x (3 100 + 300)]. Zástupkyně stěžovatelky v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1 428 Kč odpovídající 21% sazbě této daně. Celkové náklady řízení o žalobě tak činí 11 228 Kč.

[68] Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta za dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení (advokát stěžovatelku nezastupoval v řízení o žalobě) a sepsání kasační stížnosti včetně jejího doplnění [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za řízení o kasační stížnosti tak zástupci stěžovatelky náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6 800 Kč [2 x (3 100 + 300)]. Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1 428 Kč. Celkové náklady řízení o kasační stížnosti činí 13 228 Kč.

[69] Výsledná částka nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 24 456 Kč.

[70] Žalovaný je povinen stěžovatelce zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jaroslava Hostinského, advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř.). Nejvyšší správní soud dodává, že ve vztahu k náhradě nákladů řízení o žalobě je tento advokát pouze platebním místem.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. září 2023

Mgr. Eva
Šonková
předsedkyně senátu