



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **IRON HOUSES s.r.o.**, se sídlem Hrotovická 1202/27, Třebíč, zastoupena JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 94/2018 - 142,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 94/2018 - 142, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 9. 2018, č. j. 39784/18/5300-22444-712362, v části výroku týkající se splatnosti daně a penále změnil a ve zbytku potvrdil devět dodatečných platebních výměrů ze dne 22. 1. 2018, kterými Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2012, únor 2013, březen 2013, červen 2013, září 2013, říjen 2013 a srpen 2014 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 2 532 988 Kč a stanovil penále v celkové výši 506 594 Kč. Důvodem doměření daně byla následující zjištění: Žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění (dodávka ocelových konstrukcí na rodinné domy) deklarováným dodavatelem Tales Market, a.s., (dále jen „Tales Market“) v deklarováném rozsahu a použití tohoto plnění pro svou ekonomickou činnost. Dále neprokázala oprávněnost vystavení oprávněného dokladu pro odběratele J. a vrácení zdanitelného plnění podle tohoto dokladu. Neprokázala ani uskutečnění zdanitelného plnění pro společnost

BUILT Brno s.r.o. (dále jen „BUILT“) v režimu přenesení daňové povinnosti, tj. že dodala dvě hrubé stavby rodinných domů včetně montáže. Žalobkyně dále uskutečnila zdanitelné plnění – dodávku hrubé stavby rodinného domu v obci Kozlany včetně montáže, nepřiznala ale příslušnou daň a neuvedla ji v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém povinnost přiznat daň vznikla.

[2] Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud především neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný podle krajského soudu pochybil, neboť žalobkyni neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), tato vada však neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť se jednalo o výslech dvou svědků, kteří odmítli vypovídat, a o dokumenty poskytnuté Městským úřadem Třebíč, které neměly vztah k danému řízení a žalobkyně se s nimi mohla seznámit při nahlížení do spisu. K námitce neexistence důvodů pro odmítnutí svědecké výpovědi krajský soud konstatoval, že svědci odmítli vypovídat podle § 96 odst. 2 daňového řádu, tedy z důvodu nebezpečí trestního stíhání proti nim či osobám blízkým.

[3] Dále krajský soud rozsáhle popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Připomněl, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2016 správce daně jako důvody pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od dodavatele Tales Market uvedl, že tento dodavatel se správcem daně nespolupracuje, nedisponuje žádným majetkem kromě peněžních prostředků na bankovním účtu a nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin. Tyto spíše obecné skutečnosti mohly podle krajského soudu zakládat důvodné pochybnosti správce daně, které byly zákonným předpokladem pro přechod důkazního břemene zpět na žalobkyni. Krajský soud zdůraznil, že na vyvrácení pochybností tohoto charakteru nelze klást přehnané požadavky, mohlo by postačovat podrobnější vysvětlení rozhodných okolností obchodní spolupráce a prokázání některých jejích aspektů, které by nasvědčovalo, že se obchodní případy odehrály tak, jak daňový subjekt deklaroval. Reakci žalobkyně obsahující sdělení o množství materiálu přijatého na sklad a použitého na jednotlivé zakázky a odpověď na otázky týkající se obchodní spolupráce se společností Tales Market považoval krajský soud v kontextu celého případu za dostatečnou a zakládající přechod důkazního břemene zpět na správce daně. Bylo proto na něm, aby případně další výzvou k prokázání skutečností specifikoval konkrétnější pochybnosti. To však správce daně neučinil. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně v průběhu daňového řízení nevyjádřil dostatečně vážné a důvodné pochyby, na jejichž základě by žalobkyně měla požadované skutečnosti týkající se spolupráce se společností Tales Market prokazovat. Z tohoto důvodu krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Jednotlivými tvrzeními, které se vztahují k této spolupráci, se krajský soud nezabýval, neboť měl za to, že v daňovém řízení nedošlo k přenosu důkazního břemene ze strany žalovaného zpět na žalobkyni.

[4] Rozhodnutí žalovaného zrušil krajský soud také proto, že některé písemnosti byly i po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole ponechány ve vyhledávací části spisu, byť z nich správce daně vycházel. Jednalo se o úřední záznam a fotokopie podkladů týkající se společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o., (dále jen „TRADE LUKÁŠ“), z nichž správce daně

pokračování

zjistil, že tento deklarovaný dodavatel společnosti Tales Market jí ve skutečnosti nedodal žádné zboží. Krajský soud se neztotožnil s tvrzením žalovaného, že se jednalo o skutečnost uvedenou nad rámec merita věci či nepodstatnou. Podle krajského soudu z odstavce 44 rozhodnutí žalovaného vyplývá, že zohlednil „zjištění“ ohledně společnosti TRADE LUKÁŠ během hodnocení toho, zda společnosti Tales Market mohlo být dodáno takové množství zboží, aby následně mohla žalobkyni toto zboží dodat v jí deklarovaném množství.

[5] K námitkám týkajícím se spolupráce se společností BUILT krajský soud konstatoval, že bylo zpochybněno, že by rodinné domy byly prodány této společnosti, která je měla prodat manželům J. a paní K. Ti se však vlastníky rodinných domů stali dříve, než se uskutečnila spolupráce žalobkyně se společností BUILT. Rovněž kolaudace obou rodinných domů nastala dříve než datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu vystaveném pro BUILT. Z přiznání k DPH společnosti BUILT za roky 2012, 2013 a 2014 nevyplývá, že by tato společnost novostavby rodinných domů přefakturovala manželům J. a paní K. Daňové orgány proto požadovaly prokázání toho, že tyto rodinné domy byly skutečně prodány společnosti BUILT, respektive že nedošlo k jejich prodeji přímo manželům J. či paní K. Tento postup krajský soud nepovažoval za prokazování negativních skutečností, neboť daňové orgány požadovaly, aby žalobkyně prokázala pouze to, co tvrdila, tj. že z její strany nedošlo k plnění pro manžele J. (původní daňový doklad ze dne 1. 6. 2012), respektive že toto plnění bylo vráceno (na základě opravného daňového dokladu ze dne 26. 9. 2012).

[6] Krajský soud nesouhlasil s tím, že by plnění manželům J. či paní K. nevyplývalo ze žádných důkazních prostředků. O opaku svědčí daňový doklad vystavený dne 1. 6. 2012 pro odběratele J., který žalobkyně řádně zaúčtovala, i písemné listiny poskytnuté Katastrálním úřadem pro Vysočinu, Katastrální pracoviště Třebíč. Podle krajského soudu muselo také v případě paní K. ze strany žalobkyně dojít ke zdanitelnému plnění, které však nevykázala v přiznání k DPH, čímž porušila § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“). Jelikož žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění v podobě výstavby rodinného domu manželům J. a paní K., nemohlo dojít k dodání plnění společnosti BUILT, tudíž daňové orgány žalobkyni oprávněně neuznaly deklarovanou povinnost v režimu přenesení daňové povinnosti ve výši 1 095 000 Kč.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že míra konkrétnosti pochybností vyjádřených správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ovlivňuje, jaká reakce postačuje daňovému subjektu k unesení jeho důkazního břemene. Popsal přenos důkazního břemene v daňovém řízení a konstatoval, že pokud správce daně kvalifikovaně vyjádří své pochybnosti, důkazní břemeno přejde na daňový subjekt, který má poté povinnost prokázat soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností. Míra konkrétnosti pochybností správce daně uvedená ve výzvě k prokázání skutečností je rozhodná pouze pro posouzení, zda důkazní břemeno bylo přeneseno na daňový subjekt. Podle stěžovatele bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni, neboť i krajský soud v odstavci 47

napadeného rozsudku dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě ze dne 24. 2. 2016 byly zákonným předpokladem pro přechod důkazního břemene. Bylo proto na žalobkyni, aby prokázala soulad deklarovaných obchodních případů se skutečností. Stěžovatel připomněl, že správce daně ve zmíněné výzvě uvedl seznam 13 skutečností, které má žalobkyně prokázat. Svou reakcí, doručenou správci daně dne 2. 5. 2016, žalobkyně tyto skutečnosti neprokázala. Následné dokazování přineslo další pochybnosti o tom, že se obchodní případy udály tak, jak žalobkyně deklarovala. Po seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně na její návrh doplnil dokazování (mimo jiné o výsledcích tří svědků). Stěžovatel zhodnotil provedené dokazování v odstavcích 47 až 56 svého rozhodnutí a shledal, že žalobkyně neprokázala, že k plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

[9] Pochybnosti správce daně lze podle stěžovatele kvalifikovaně vyjádřit i jinak než ve výzvě k prokázání skutečností. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32 (dále jen „rozsudek *AL TIN*“), podle kterého podstata vyjádření pochybností nespočívá ve formálně bezvadné výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu, ale naopak ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. I kdyby žalobkyně unesla důkazní břemeno přenesené na ni výzvou ze dne 24. 2. 2016, podle stěžovatele na ni bylo důkazní břemeno znovu přeneseno při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 26. 9. 2016, neboť byla seznámena s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími ze zjištěných skutečností a bylo jí umožněno reagovat a předkládat důkazy k prokázání svých tvrzení. Na závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2018 mohla žalobkyně reagovat i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Stěžovatel uzavřel, že krajský soud se v rozporu se zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu zabýval pouze obsahem výzvy ze dne 24. 2. 2016, hodnotil ji izolovaně a nezohlednil všechny okolnosti posuzovaného případu.

[10] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že hodnotil důkazní prostředek, který nebyl před projednáním zprávy o daňové kontrole přeražen do veřejné části spisu. Připustil, že úřední záznam ze dne 1. 12. 2017, č. j. 1765904/17/2912-60564-708777, měl být nejpozději před projednáním zprávy o daňové kontrole zařazen do veřejné části spisu. Krajský soud se však podle stěžovatele nijak nezabýval jeho argumentací, že skutečnost, kterou tento úřední záznam prokazoval (že společnost *TRADE LUKÁŠ* nebyla dodavatelem společnosti *Tales Market*), nebyla klíčovým důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009 - 49, stěžovatel zdůraznil, že důvodem pro zrušení rozhodnutí je pouze natolik závažná procesní vada, u níž nelze vyloučit vliv na jeho zákonnost. Krajský soud měl podle stěžovatele nejprve posoudit, co mělo být důkazním prostředkem ponechaným ve vyhledávací části spisu prokázáno. Následně si měl položit otázku, zda by závěry stěžovatele obstály i bez zmíněného důkazního prostředku. Toto však krajský soud neučinil. Stěžovatel konstatoval, že skutečnost, kterou tento důkazní prostředek osvědčil, nebyla pro jeho závěr podstatná a nebyla zmíněna ani v odstavcích 47 až 56 jeho rozhodnutí, v nichž hodnotil provedené důkazní prostředky a dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Krajský soud podle stěžovatele nepřihlédl ke skutečnosti, že meritem žalobní námitky bylo to,

pokračování

že se žalobkyně s danou písemností nemohla seznámit. To však žalobkyně nedoložila. Stěžovatel připomněl, že při nahlížení do spisu dne 12. 6. 2018 mohla žalobkyně požádat o nahlížení do vyhledávací části, což však neučinila. Krajský soud podle stěžovatele nevzal v potaz nepravdivost tvrzení žalobkyně, že se s uvedenou písemností nemohla seznámit, neboť byla zařazena do vyhledávací části spisu.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznila, že otázka unesení důkazního břemene je ryze individuální a hodnotí se s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem. Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, ale vztahuje se jen k těm skutečnostem, které zvolí správce daně na základě své (zdůvodněné) úvahy. Připomněla, že podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu má daňový subjekt v rámci daňové kontroly právo vyvracet pochybnosti správce daně. Míra těchto pochybností, jejich určitost, srozumitelnost a úplnost pak určuje rozsah důkazního břemene daňového subjektu. Žalobkyně nesouhlasila s tezí stěžovatele, že jakákoli výzva správce daně, bez ohledu na její rozsah, aktivuje obecnou (širokou) důkazní povinnost daňového subjektu k prokázání všech jeho tvrzení. Upozornila na to, že účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně, nikoli „nachytání“ daňového subjektu (k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Podle žalobkyně může správce daně při dokazování klást na daňový subjekt jen reálně splnitelné nároky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009, č. j. 7 Afs 93/2008 - 126). Požadavek, aby daňový subjekt prokazoval soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností v plné šíři, tj. bez ohledu na míru konkrétnosti (nebo dokonce předmět) pochybností vyjádřených správcem daně, by tak zjevně byl v rozporu se zásadou přiměřenosti nároků na dokazování.

[12] Podle žalobkyně vymezením předmětu a rozsahu daňové kontroly při jejím zahájení správce daně určuje rozsah důkazního břemene daňového subjektu. Odmítla, že by k prvnímu kvalifikovanému sdělení pochybností mohlo dojít až při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění či ve zprávě o daňové kontrole. Pochybení správce daně, který namísto vydání (další) výzvy přistoupil k projednání výsledku kontrolního zjištění, nemůže být kladeno k tíži žalobkyni a její následná aktivita nemůže mít za následek „konvalidaci“ nezákonného postupu správce daně. Žalobkyně zdůraznila, že ve výsledku kontrolního zjištění žádné sdělení pochybností obsaženo není; jsou tam naopak uvedeny výsledky dokazování.

[13] K námitkám týkajícím se nepřeražení důkazu z vyhledávací části spisu do části veřejné žalobkyně uvedla, že v době realizace svého práva na nahlížení do spisu neměla o existenci úředního záznamu vztahujícího se ke společnosti TRADE LUKÁŠ žádné povědomí. Dozvěděla se o něm až z odstavce 44 rozhodnutí stěžovatele. Připomněla, že sám stěžovatel připustil, že zmíněný úřední záznam byl v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu součástí vyhledávací části spisu i po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, a dokonce i v odvolacím řízení. Odpovědnost za řádné vedení spisu mají daňové orgány. Jakékoli poukazy na hypotetickou možnost požádat o nahlížení do vyhledávací části spisu podle žalobkyně nemohou obstát, respektive nemohou „konvalidovat“ nezákonný postup správce daně. Žalobkyně souhlasila s krajským soudem v tom, že stěžovatel z uvedeného úředního záznamu vycházel. Skutečnosti z něj zjištěné podle žalobkyně posloužily

stěžovateli pro odmítnutí výpovědi svědka N. a představovaly důležitou oporu pro argumentaci stěžovatele o nevěrohodnosti společnosti Tales Market. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně zopakoval, že pokud správce daně kvalifikovaně vyjádří své pochybnosti a důkazní břemeno přejde na daňový subjekt, má tento povinnost prokázat soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 - 30). Odmítl, že by se správce daně snažil žalobkyni „účelově nachytat“. Konstatoval, že zákon nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání. Podstatné je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Stěžovatel dále citoval z rozsudku *ALTIN*, podle kterého výzvy k prokázání skutečností nelze posuzovat izolovaně, ale musí být zohledněny všechny okolnosti případu. Zdůraznil, že podstata vyjádření pochybností nespočívá ve formálně bezvadné výzvě, ale naopak ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Tyto požadavky byly podle stěžovatele splněny při seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění dne 26. 9. 2016.

[15] Podle stěžovatele není pravdou, že žalobkyně při nahlížení do spisu dne 12. 6. 2018 nemohla vědět o existenci úředního záznamu. Byl jí totiž předložen soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, včetně úředního záznamu, o jehož zpřístupnění mohla požádat, což neučinila. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že by na základě skutečností vyplývajících z úředního záznamu odmítl výpověď svědka N. (ta se uskutečnila) nebo že by z nich dovozoval, že společnost Tales Market nedisponovala tolika ocelovými konstrukcemi, které měla následně dodat žalobkyni. Ze zmíněného důkazního prostředku stěžovatel pouze dovedl, že tvrzení svědka N. o tom, že dodavatelem společnosti Tales Market byla společnost TRADE LUKÁŠ, není pravdivé. Uvedený důkazní prostředek a skutečnost, že zmíněná společnost nebyla dodavatelem společnosti Tales Market, nebyly pro závěr stěžovatele, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, podstatné. Stěžovatel dodal, že okolnost, která byla tímto důkazním prostředkem prokázána, nebyla zmíněna v odstavcích 47 až 56 jeho rozhodnutí, v nichž hodnotil provedené důkazní prostředky a ve kterých dospěl k závěru, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť existence takové vady mu zpravidla neumožňuje přezkoumat námitky věcného charakteru. Nedostatek důvodů napadeného rozsudku spatřoval stěžovatel v tom, že se krajský soud nezabýval jeho argumentací, že skutečnost, kterou prokazoval úřední záznam ponechaný ve vyhledávací části spisu (že společnost TRADE LUKÁŠ nebyla

pokračování

dodavatelem společnosti Tales Market), nebyla klíčovým důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v řízení před krajským soudem formuloval své argumenty poněkud odlišně, tudíž krajskému soudu nelze vytýkat, že na tuto stěžovatelem neuplatněnou argumentaci výslovně nereagoval. V tomto smyslu tedy napadený rozsudek není nepřezkoumatelný.

[19] Závěr krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele bylo třeba zrušit proto, že došlo k porušení § 65 odst. 2 daňového řádu, však Nejvyšší správní soud považuje za předčasné.

[20] Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají „*písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu.*“ Z odstavce 2 téhož ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2020 vyplývalo, že „*[p]ísemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.*“

[21] Sám stěžovatel připustil, že úřední záznam ze dne 1. 12. 2017, č. j. 1765904/17/2912-60564-708777, zachycující výsledek prověřování spolupráce mezi společnostmi Tales Market a TRADE LUKÁŠ, měl být nejpozději před projednáním zprávy o daňové kontrole zařazen do veřejné části spisu, neboť z něj správce daně při svém rozhodování vycházel. To vyplývá především ze zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2018, ve které správce daně na několika místech při hodnocení výpovědi svědka N. uvedl, že z jiného řízení ve věci daňového subjektu TRADE LUKÁŠ bylo zjištěno, že tento daňový subjekt nevykazuje v evidenci pro účely DPH, že by v roce 2012 dodával zboží společnosti Tales Market. Správce daně však přesto zmíněný úřední záznam ponechal ve vyhledávací části spisu a stěžovatel v řízení o odvolání toto pochybení nenapravit. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že daňové orgány porušily svou povinnost vyplývající z § 65 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, tedy porušily ustanovení o řízení před správním orgánem.

[22] Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009 - 49 (rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), „*ne každé procesní pochybení ve správním řízení musí nutně vést ke zrušení správního rozhodnutí; důvodem pro takový postup je pouze natolik závažná procesní vada, u níž nelze vyloučit její vliv na zákonnost následně vydaného správního rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].*“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, je takový postup namísto tehdy, „*je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.*“ V rozsudku ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021 - 61, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*[v] každém případě je však povinností soudu, aby zvážil, nakolik mají zjištěné vady vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a své úvahy vtělil do odůvodnění rozsudku.*“ Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od závěrů vyslovených ve výše citovaných rozsudcích jakkoli odchýlit.

[23] Základním předpokladem toho, aby výše popsané porušení § 65 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 mohlo vést ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, je tedy zjištění, že daná procesní vada mohla mít vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Tento vliv však krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně neobjasnil.

[24] Krajský soud pouze konstatoval, že z odstavce 44 rozhodnutí stěžovatele vyplývá zohlednění závěrů týkajících se společnosti TRADE LUKÁŠ při hodnocení toho, zda společnosti Tales Market mohlo být dodáno zboží v takovém množství, aby následně mohla žalobkyni toto zboží dodat v jí deklarovaném množství. Krajský soud však přehlédl, že zmíněný odstavec 44 pouze rekapituluje zjištění správce daně, a proto z něj rozhodně nevyplývá, jaké skutečnosti zohlednil stěžovatel. Vlastní závěry stěžovatele jsou obsaženy až v odstavci 47 a následujících jeho rozhodnutí. V odstavci 53 stěžovatel vyslovil, že jediným dodavatelem společnosti Tales Market byla společnost FERRUM s.r.o., která však dodala zboží ve značně menším objemu, než měla podle předložených daňových dokladů následně společnost Tales Market dodat žalobkyni. Byť nelze vyloučit, že zmíněné konstatování stěžovatele implicitně vychází ze zjištění správce daně, že společnost TRADE LUKÁŠ nedodala společnosti Tales Market žádné zboží (a proto byla společnost FERRUM s.r.o. jediným dodavatelem společnosti Tales Market), takovouto úvahu krajský soud v napadeném rozsudku nečinil. Z tohoto pohledu pokládá Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu, že stěžovatel při svém rozhodování vycházel z obsahu úředního záznamu ponechaného ve vyhledávací části spisu za předčasný.

[25] Předčasný je také závěr krajského soudu, že zjištěné porušení § 65 odst. 1 a 2 daňového řádu je důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele. Z napadeného rozsudku totiž nevyplývá, zda krajský soud zvážil, nakolik má zjištěné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Takové úvahy v napadeném rozsudku zcela chybí, bez nich však v souladu s výše citovanou judikaturou nemůže příslušný závěr krajského soudu obstát a Nejvyšší správní soud ani nemůže posoudit, zda je tento závěr správný, či nikoli.

[26] K argumentaci stěžovatele, že meritem žalobní námitky bylo to, že se žalobkyně s danou písemností nemohla seznámit, Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobkyně kromě toho namítala i porušení § 65 odst. 2 daňového řádu, respektive že zmíněný úřední záznam byl hodnocen jako důkaz, ačkoli byl ponechán ve vyhledávací části spisu. Nejvyšší správní soud proto nesdílí názor stěžovatele, že krajský soud nepřihlédl k tomu, co bylo meritem žalobní námitky. Stěžovateli však lze přisvědčit v tom, že se krajský soud nezabýval otázkou, zda se stěžovatelka mohla s danou písemností seznámit, či nikoli. Posouzení této otázky by mělo být součástí úvahy krajského soudu, zda má porušení ustanovení o řízení vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele.

[27] Zjištěná nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nebrání tomu, aby se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami týkajícími se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Tyto námitky totiž míří proti závěrům napadeného rozsudku, které jsou od jeho nepřezkoumatelné úvahy oddělitelné a stěžovatelem uplatněné kasační námitky spočívají v relativně samostatných argumentačních liniích (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

pokračování

[28] K problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud vyjadřoval již mnohokrát a jeho ustálenou judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejména z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[29] Přestože je prokazování nároku na odpočet DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, či ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[30] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 59. V rozsudku ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]okud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. korigovat svá tvrzení.“

[31] Podle stěžovatelem zdůrazňovaného rozsudku *ALTIN* je „pro přechod důkazního břemene ‚zpět‘ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu ‚zpět‘ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).“

[32] Nejvyšší správní soud dále v rozsudku *ALTIN* popsal průběh daňové kontroly a uzavřel, že „[k]rajský soud se měl [...] zabývat nejen tím, co bylo obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015, ale také tím, co po vydání této výzvy následovalo. [...] Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud posuzoval obě výzvy k prokázání skutečností izolovaně, jak uváděl stěžovatel, neboť se zabýval pouze jejich obsahem, aniž by zohlednil všechny okolnosti případu. Opomenul tedy skutečnost, že v rámci obou provedených daňových kontrol byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění, jakož i se stanoviskem správce daně k provedenímu dokazování. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem

pokračování

(viz výše).“ Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od závěrů vyslovených ve výše citovaných rozsudcích jakkoli odchýlit.

[33] V nyní řešené věci se krajský soud omezil na posuzování obsahu výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2016 a na ni navazující reakce žalobkyně ze dne 29. 4. 2016 (doručena správci daně dne 2. 5. 2016), aniž by se zabýval tím, co se v průběhu daňové kontroly odehrálo poté. Tento přístup krajského soudu neodpovídá požadavkům plynoucím ze shora citované judikatury, podle které je izolované posuzování výzvy k prokázání skutečností bez zohlednění všech okolností daného případu nesprávné. Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně v návaznosti na podání žalobkyně ze dne 29. 4. 2016 prováděl dokazování, s jehož závěry žalobkyni seznámil dne 26. 9. 2016 v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Poté správce daně na návrh žalobkyně dokazování doplnil a s výsledkem žalobkyni seznámil při projednání zprávy o daňové kontrole dne 18. 1. 2018. Krajský soud však nezkoumal, zda lze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, případně následnou zprávu o daňové kontrole, považovat za faktické seznámení žalobkyně se vzniklými nejasnostmi (pochybnostmi správce daně), které žalobkyni umožnilo se náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem, tj. zda tyto úkony správce daně mohly, či nemohly vést k přechodu důkazního břemene na žalobkyni.

[34] Závěr krajského soudu, že správce daně nevyjádřil dostatečně vážné a důvodné pochyby týkající se její spolupráce se společností Tales Market a že nedošlo k přechodu důkazního břemene na žalobkyni, proto Nejvyšší správní soud pokládá za předčasný. Uvedený závěr navíc krajský soud zcela nesprávně učinil toliko na základě izolovaného hodnocení výzvy k prokázání skutečností. V popsaném postupu krajského soudu spatřuje Nejvyšší správní soud nesprávné posouzení právní otázky, což činí napadený rozsudek nezákonným.

[35] Vzhledem k tomu, že při posuzování otázky, zda daňové orgány unesly své důkazní břemeno, nelze výzvu k prokázání skutečností hodnotit izolovaně, není správný ani názor krajského soudu, že míra konkrétnosti pochybností vyjádřených správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ovlivňuje, jaká reakce postačuje daňovému subjektu k unesení jeho důkazního břemene. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, správce daně může své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřit i jinak než výzvou k prokázání skutečností, a to za podmínky, že daňový subjekt s těmito pochybnostmi seznámí a umožní mu náležitě se hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Jinými slovy, daňový subjekt se nemůže spoléhat na to, že vyvrácení pochybností uvedených ve výzvě k prokázání skutečností mu bez ohledu na další postup daňových orgánů zaručí příznivý výsledek daňového řízení.

[36] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[37] Krajský soud tedy při posuzování, zda daňové orgány unesly své důkazní břemeno, v souladu s výše citovanou judikaturou (zejména se závěry rozsudku *ALTIN*) zohlední všechny okolnosti případu a bude se zabývat také tím, co následovalo po výzvě k prokázání skutečností. Pokud jde o zjištění porušení § 65 odst. 2 daňového řádu, krajský soud posoudí,

zda toto pochybení mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí stěžovatele. Vyhodnotí přitom, zda by závěry stěžovatele obstály i bez úředního záznamu, který zůstal ve vyhledávací části spisu.

[38] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. i o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. listopadu 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu