



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **EDEMOST s.r.o.**, sídlem Štítného 388/18, Praha 3, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2020, č. j. 5959/20/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2022, č. j. 8 Af 19/2020-116,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2022, č. j. 8 Af 19/2020-116, **se** ve výrocích I a III **ruší** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** soudu k dalšímu řízení.
- II. Ustanovenému zástupci žalobkyně JUDr. Ondřeji Trubačovi, Ph.D., LL.M., advokátu, **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši **4 114 Kč**, která bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2013 až srpen 2013, říjen 2013 až prosinec 2013 a únor 2014 až prosinec 2014. Žalobkyně ani po několika výzvěch nepředložila daňové doklady, proto jí správce daně nepřiznal

nárok na odpočet daně z důvodu nesplnění primární povinnosti dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyni byla následně dodatečnými platebními výměry doměřena daň a uložena povinnost uhradit penále za jednotlivá zdaňovací období (celkem devatenáct zdaňovacích období). Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a prvostupňové dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, které Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný považoval žalobkyni za účastníka podvodu na DPH. V této souvislosti uvedl, že žalovaný existenci podvodu vůbec neprovéřoval. Městský soud považoval daňovou kontrolu za řádně zahájenou a ukončenou, dle jeho názoru měla žalobkyně dostatek času reagovat na kontrolní zjištění. Nebyl proto dán důvod, aby odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat.

[3] Městský soud dále uvedl, že žalobkyně nepředložila daňové doklady, čímž nesplnila formální podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně. Neposkytnutí daňových dokladů žalobkyně vysvětlovala tím, že je správcí daně předložila, ten je však zatajil a nezaložil do spisového materiálu. Tuto argumentaci městský soud odmítl s tím, že sama žalobkyně uváděla, že měla účetnictví za roky 2013 a 2014 k dispozici. Primární důkazní povinnost tedy mohla splnit. Městský soud zároveň ze spisového materiálu ověřil, že při místním šetření dne 7. 4. 2016 převzal správce daně od žalobkyně (konkrétně od její účetní) daňové doklady týkající se zdaňovacích období roku 2015; a z protokolu ze dne 8. 6. 2017 dle městského soudu vyplynulo, že předložené doklady správce daně žalobkyni vrátil, což její jednatel potvrdil svým podpisem. Nepředložení daňových dokladů nemohla žalobkyně dle městského soudu ospravedlňovat ani poukazem na obchodní partnery, kteří namísto ní nemohli uvedenou povinnost splnit.

[4] K namítanému neprovedení důkazů městský soud uvedl, že bylo na žalobkyni, aby předložila daňové doklady, a nemohla-li tak učinit, aby vysvětlila, co jí v jejich předložení bránilo. Poté by mohla konkrétní listiny označit (identifikovat) a uvést, jaké skutečnosti jimi měly být prokázány. Dle městského soudu nepostačuje obecné tvrzení, že důkazy mají prokázat správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Konkrétní tvrzení však žalobkyně neuvedla ani k výzvě žalovaného v odvolacím řízení. Ve vztahu k navrženému důkazu daňovým dokladem ze dne 12. 2. 2014 (vystaveným společností SAMOHÝL AUTO a.s.) nicméně městský soud dovodil, že pokud žalobkyně navrhla provést důkaz touto konkrétní fakturou, měl ji správce daně od žalobkyně vyžádat s poučením, že nepředloží-li ji, neunesse své důkazní břemeno. Správce daně však uvedeným způsobem nepostupoval a s tímto důkazním návrhem se nevypořádal, což městský soud vyhodnotil jako zásadní vadu, která mohla mít vliv na doměření daně za zdaňovací období únor 2014.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítal, že městský soud nezřejmil, proč zrušil rozhodnutí stěžovatele jako celek (ve vztahu ke všem devatenácti zdaňovacím obdobím), nikoli pouze ve vztahu

pokračování

k dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období únor 2014, ke kterému se vytýkaná vada vztahovala. Městský soud dle stěžovatele neopřel svůj závěr ani o žádné zákonné ustanovení, které měly daňové orgány porušit, a nevysvětlil, proč měla vytýkaná vada za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[6] Stěžovatel rovněž zpochybnil správnost právního posouzení otázky předložení dotčeného daňového dokladu žalobkyní. V této souvislosti upozornil, že bylo povinností žalobkyně daňový doklad předložit, případně požádat správce daně o součinnost při jeho obstarání, pokud jeho předložení daňovým subjektem bránily objektivní překážky. I v takovém případě by ovšem daňový subjekt byl povinen správci daně ozřejmit a vysvětlit, proč nemůže daňový doklad sám doložit. V souzené věci však žalobkyně navzdory několikerým výzvám daňové doklady nepředložila. Městský soud navíc dle stěžovatele přistoupil ke zrušení jím vydaného rozhodnutí bez dalšího, aniž se zabýval tím, zda označený daňový doklad vystavil dodavatel žalobkyně a zda a jaký konkrétní vztah měl k deklarovaným přijatým zdanitelným plněním. Stěžovatel opětovně připomněl, že žalobkyně byla k předložení daňových dokladů vyzývána v průběhu daňové kontroly celkem třikrát, k žádné z výzev však daňové doklady nepředložila, ani neuvedla objektivní a věrohodné důvody, které jí v předložení daňových dokladů bránily. Správci daně tak bylo možno vytýkat pouze tolik, že se s tímto dílčím důkazním návrhem výslovně nevypořádal. Tato vada však dle stěžovatele v daném případě nedosáhla takové intenzity a závažnosti, aby ovlivnila zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel zároveň doplnil, že žalobkyně žádné daňové doklady nepředložila ani v rámci odvolacího řízení, přestože ji stěžovatel dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, seznámil se zjištěnými skutečnostmi a umožnil jí, aby se k nim vyjádřila, případně navrhla další dokazování.

[7] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry městského soudu. Uvedla, že nevymezení konkrétního ustanovení, které měly finanční orgány porušit, nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku, neboť je z něj zřejmé, z jakých důvodů městský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Městský soud rozhodnutí zrušil z důvodu nedodržení řádného procesu dokazování. Tato vada se přitom týkala celého rozhodnutí, nikoli pouze jeho části. Městský soud také správně uvedl, že pokud žalobkyně navrhovala k provedení konkrétní daňový doklad, měl jej správce daně provést k důkazu. Pokud jím správce daně nedisponoval, měl k jeho předložení žalobkyni vyzvat a poučit ji o následcích nesplnění výzvy. Neprovedením tohoto důkazu nebyl z pohledu žalobkyně řádně zjištěn skutkový stav věci.

[8] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně podáním repliky, v níž zopakoval, že vada vytýkaná městským soudem se týkala výhradně jednoho zdaňovacího období, proto nebyl dán důvod ke zrušení rozhodnutí v celém rozsahu (ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím). Daňový subjekt má právo navrhopvat provedení důkazních prostředků, nemá-li je sám v dispozici. Pokud se ovšem jedná o důkazní prostředky v dispozici daňového subjektu, jimiž jsou typicky daňové doklady, je povinností daňového subjektu je správci daně předložit. V opačném případě se daňový subjekt vystavuje riziku neunesení důkazního břemene. Závěry městského soudu vedou ve svém důsledku k tomu, že správci daně je vytýkána vada řízení spočívající v nesdělení a nepoučení žalobkyně o tom, že konkrétní důkazní prostředek, který navrhla, je daňovým dokladem, který měla v rámci daňové kontroly sama předložit. Poučení o neunesení důkazního břemene se nicméně

žalobkyni v průběhu daňového řízení opakovaně dostalo, byť nikoli výslovně ve vztahu k této konkrétní faktuře. V kontextu celého daňového řízení se tedy dle stěžovatele nemohlo jednat o vadu, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěry městského soudu, pokud jde o vytýkanou vadu spočívající v neprovedení důkazu navrhovaným daňovým dokladem.

[11] Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. K uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen předložit daňový doklad, kterým prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet daně je tedy prvotně záležitostí dokladovou.

[12] V nyní souzené věci však žalobkyně k opakovaným výzvám správce daně žádné daňové doklady nepředložila, důkazní břemeno tedy neunesla. Pokud se jedná o sporný daňový doklad, žalobkyně jej v podání ze dne 12. 10. 2018 pouze bez dalšího zahrnula do výčtu navrhovaných důkazů (vedle výsledků svědků).

[13] Městský soud v napadeném rozsudku vytkl daňovým orgánům, že se s tímto důkazním návrhem nevypořádaly, žalobkyni nevyzvaly, aby daňový doklad předložila, ani ji nepoučily o následcích spojených s nesplněním výzvy. K tomu však Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[14] Žalobkyně předně v souvislosti s tímto daňovým dokladem neupřesnila, zda se vůbec jednalo o daňový doklad vztahující se k nárokovanému odpočtu daně; také neuvedla, jaká konkrétní skutečnost měla být na jeho základě v řízení prokázána. Jak vyplývá z výše citované právní úpravy, daňový subjekt prokazuje nárok na odpočet daně primárně daňovým dokladem, který má v dispozici a který je povinen na výzvu správce daně předložit. Daňové doklady vystavuje každý plátce DPH a jejich druhy a konkrétní náležitosti určuje zákon o DPH. Zároveň daňové doklady slouží jako doklady účetní.

[15] Je tedy zřejmé, že daňové doklady má v držení daňový subjekt, a není-li tomu tak (např. z důvodu jejich ztráty nebo zničení), je jeho povinností nejprve vyvinout vlastní aktivitu a úsilí za účelem opatření jejich kopií (duplikátů) od obchodních partnerů. Není-li objektivně možné, aby daňový subjekt důkazní prostředek opatřil vlastními silami, může v takovém případě požádat o součinnost správce daně s vysvětlením a doložením konkrétních důvodů, proč sám není schopen důkazní prostředek předložit. O takovou situaci se však v projednávaném případě zjevně nejednalo.

[16] Žalobkyně navrhla k důkazu daňový doklad, který měla podle vlastních tvrzení v držení. Nic jí tedy nebránilo (a žalobkyně ostatně ani žádnou konkrétní překážku neuvedla), aby jej daňovým orgánům k důkazu předložila, což však neučinila. Přestože správce daně žalobkyni opakovaně vyzýval k prokázání nároku na odpočet daně předložením daňových dokladů vztahujících se k prověřovaným zdaňovacím obdobím (viz výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 5. 2016, č. j. 2049254/16/3200-00490-800655,

pokračování

ze dne 17. 3. 2017, č. j. 846612/17/3201-61563-809530 a ze dne 26. 10. 2017, č. j. 3426780/17/3201-61563-809530), což posléze zopakoval i stěžovatel v odvolacím řízení (viz výzva ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45746/19/5300-22444-707622), žalobkyně k výzvám daňové doklady nepředložila. Nebylo tedy povinností daňových orgánů opětovně žalobkyni vyzývat k předložení jediného daňového dokladu, který navíc měla v držení a nic jí nebránilo jej daňovým orgánům poskytnout.

[17] Městský soud tedy pochybil tím, že zrušil rozhodnutí stěžovatele z důvodu, že žalobkyně měla být znovu vyzvána k předložení jediného konkrétního daňového dokladu, a pokud tak daňové orgány neučinily, zatížily řízení vadou mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jak již bylo uvedeno výše, aby žalobkyně unesla důkazní břemeno, měla daňový doklad sama předložit na některou z řady výzev správce daně či v rámci odvolacího řízení, případně vysvětlit, proč daňovým dokladem nedisponuje, a tedy jej není schopna doložit. Žalobkyně však v důsledku nepředložení daňových dokladů důkazní břemeno neunesla, přičemž skutečnost, že správce daně či žalovaný výslovně nereagovali na uvedený důkazní návrh, nelze z důvodů uvedených výše (s ohledem na pasivitu žalobkyně) hodnotit jako takovou vadu, která by způsobovala nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[18] K tvrzení, že žalobkyně předkládala správci daně písemnosti, které nezaložil do spisového materiálu, Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uvádí, že toto tvrzení považuje za účelové. Žalobkyně neupřesnila, kdy a při jaké příležitosti dokumenty předkládala (zda tak činil osobně jednatel žalobkyně, či je žalobkyně zasílala poštou nebo elektronicky). Zároveň si tvrzení žalobkyně vzájemně odporují. Ve svých podáních totiž žalobkyně uváděla, že daňovými doklady nedisponuje, posléze že jimi sice disponuje, avšak odmítá je správci daně předložit (zejména z důvodu nedůvěry), a taktéž uváděla, že je předložila, avšak správce daně jí je nevrátil, ani je nezaložil do spisového materiálu. Městský soud tedy správně vyhodnotil tato tvrzení jako nevěrohodná. Nejvyšší správní soud pak v této souvislosti doplňuje, že pasivita žalobkyně a nepředložení daňových dokladů jde plně k její tíži, předložení daňového dokladu totiž představuje základní (formální) podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně.

[19] K námitce, že městský soud nesprávně přistoupil ke zrušení rozhodnutí stěžovatele v celém rozsahu, Nejvyšší správní soud odkazuje na svou dosavadní judikaturu (rozsudek ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, či usnesení ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017-103), která dovodila, že není *a priori* vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily jen některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí nebo část některého z nich. Dělitelnost výroku rozhodnutí žalovaného přitom závisí nejen na výroku samotném, ale rovněž na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k tomuto výroku, resp. některé jeho části. V rozsudku ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70 (viz bod 42), pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že obsahuje-li rozhodnutí o odvolání výrok, v němž jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně (zde dodatečné platební výměry), proti kterým bylo podáno odvolání, je možné „prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí správce daně jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se zrušuje, resp. která rozhodnutí správce daně se zrušují, a krajský soud nepochybil, pokud tak učinil“. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2023, sp. zn. IV. ÚS 3280/22.

[20] V projednávaném případě městský soud v napadeném rozsudku výslovně dovodil, že se vytýkaná vada, které se podle jeho názoru měly dopustit daňové orgány, vztahovala výlučně k jedinému zdaňovacímu období, a sice ke zdaňovacímu období únor 2014. Ve vztahu k ostatním osmnácti zdaňovacím obdobím městský soud žádné pochybení daňových orgánů neshledal, nebyl proto důvod, aby rozhodnutí stěžovatele zrušil i v tomto rozsahu. V daném případě bylo možno s ohledem na způsob, jakým byl formulován výrok žalobou napadeného rozhodnutí, přistoupit ke zrušení rozhodnutí stěžovatele pouze v rozsahu jednoho zdaňovacího období, jehož se týkala vytýkaná vada. Přesto městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele v celém rozsahu, tedy i ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, u nichž žádné pochybení daňových orgánů neshledal.

[21] Vzhledem k tomu, že městský soud dospěl k nesprávnému závěru jak v případě vytýkané vady dokazování, tak jejího vlivu na jednotlivá zdaňovací období, Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu ve výroku I zrušil a současně zrušil také akcesorický výrok III o náhradě nákladů řízení. Ačkoliv stěžovatel napadl rozsudek městského soudu v celém rozsahu, Nejvyšší správní soud nepřistoupil ke zrušení výroku II, jímž byla určena odměna soudem ustanoveného zástupce žalobkyně za úkony, které učinil v řízení před městským soudem. Proti tomu výroku ostatně stěžovateli ani nepřislušeno brojit kasační stížností.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku (ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud se tedy bude znovu zabývat případem žalobkyně, přičemž přihlédne k tomu, že i přes opakované výzvy nepředložila daňové doklady ani věrohodně nevysvětlila, proč tak neučinila.

[23] V dalším řízení městský soud rozhodne také o náhradě nákladů účastníků řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[24] Žalobkyni byl usnesením Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2021, č. j. 8 Af 19/2020-72, ustanoven zástupcem JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M., advokát. Podle § 35 odst. 10 část věty první za středníkem s. ř. s. platí v takovém případě hotové výdaje a odměnu za zastupování ustanoveného zástupce stát. V souladu s tímž ustanovením zákona zastupoval jmenovaný advokát žalobkyni rovněž v řízení o kasační stížnosti. Podle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), náleží ustanovenému zástupci žalobkyně odměna za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 3 100 Kč a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v paušální částce 300 Kč, celkem tedy 3 400 Kč. Protože je zmocněný advokát dle § 57 odst. 2 věty za středníkem s. ř. s. společníkem právní osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem DPH je tato právní osoba, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku 714 Kč odpovídající této dani. Celkem tedy Nejvyšší správní soud přiznal zástupci odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů

pokračování

ve výši 4 114 Kč. K uhrazení této částky byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. K požadavku zástupce na přiznání odměny také za úkon spočívající v převzetí a přípravě zastoupení žalobkyně Nejvyšší správní soud uvádí, že za tento úkon právní služby byla ustanovenému zástupci přiznána odměna již v řízení před městským soudem. Protože se zástupce s věcí samou seznámil již z řízení o žalobě, v řízení před Nejvyšším správním soudem mu za tento úkon právní služby odměna již přiznána nebyla.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu