



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Václava Štencla a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **HDL Automation, s. r. o.**, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, čj. 55073/18/5200-11432-709409, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2023, čj. 5 Af 12/2019-53,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2023, čj. 5 Af 12/2019-53, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Žalobkyně podala 21. 2. 2014 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. V něm oproti řádnému přiznání vykázala na řádku 62 částku ve výši 12 800 000 Kč. V příloze dodala, že jde o „[d]odanění faktury přijaté FP412237 a FZ512002 na základě neuznání daňových dokladů z pohledu daně z přidané hodnoty č. j. 5999227/13/2009-05405-107680 ze dne 5. 2. 2014.“ Předmětem těchto faktur bylo přijaté plnění v podobě průzkumu trhu od dodavatelů Cittalis czech s.r.o. (dále „Cittalis“) a Calvera, s.r.o. (dále „Calvera“). Následně 18. 3. 2014 žalobkyně vzala dodatečné daňové přiznání zpět a 28. 5. 2014 podala dodatečné daňové přiznání označené jako „reverzní“, v němž opravila údaj na řádku 62 tak, že jej nevyplnila. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) nejprve na základě dodatečných daňových přiznání vydal 2. 6. 2014 platební výměr čj. 3832276/14/2009-24904-104631, podle něhož se stanovená daň neodchyluje od poslední známé daně. Poté 21. 7. 2014 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu. Na základě

jejího výsledku pak vydal platební výměr z 6. 2. 2018, čj. 578598/18/2002-52523-108865, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 2 432 000 Kč a uložil jí zároveň povinnost uhradit penále ve výši 486 400 Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně neprokázala, jakým způsobem a zda vůbec dodavatelé Cittalis a Calvera vypracovali studii o průzkumu trhu. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný jej v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Městského soudu v Praze. Ten ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že správce daně postupoval správně, jestliže nezvolil postup k odstranění pochybností a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Nejistil totiž, že by správce daně měl konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového tvrzení či jiné písemnosti. Žalobkyně podle něj ani netvrdila, jaké konkrétní pochybnosti měl správce daně získat z výsledku postupu k odstranění pochybností, ukončeného dne 12. 2. 2024. Postup správce daně byl pochopitelný i s ohledem na zmatečné podávání dodatečných daňových přiznání, které mohlo vzbuzovat obavy ze zmaření řádného stanovení daně.

[3] Při posuzování věcných námitek městský soud vyšel ze závěrů učiněných Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 8. 6. 2020, čj. 3 Afs 19/2018-47, který se týkal týchž transakcí, avšak z pohledu daně z přidané hodnoty. Závěr žalovaného, že žalobkyně nepředložila brožury a pravidelné měsíční reporty dle smlouvy s dodavatelem Cittalis, je mylný. Tyto brožury byly součástí 7 předložených svazků listin. To však nemění nic na podstatné skutečnosti, že ve smlouvě nejsou uvedeny náležitosti reportů. I kdyby se tedy správce daně seznámil s obsahem reportů, nebylo by možné na jejich základě prokázat, zda bylo předmětné plnění ze smlouvy s dodavatelem Cittalis uskutečněno formou 7 svazků brožur. Byť žalobkyně podle soudu výslovně vůči smlouvě s dodavatelem Calvera uvedené námitky neuplatnila, odkázal městský soud pro úplnost na body odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v nichž byla tato otázka hodnocena. Jak správce daně, tak žalovaný se reporty zabýval a neopominul je v daňovém řízení hodnotit. Náležitosti protokolu nejsou sice upraveny právním předpisem, nicméně v projednávané věci z nich není patrné předání sjednaného díla.

[4] Městský soud neshledal pochybení ani při postupu správce daně ve vztahu k předkládaným svazkům v anglickém jazyce. Z protokolu o jednání z 17. 3. 2015 vyplývá, že správce daně vyžadoval po žalobkyni předložení českého překladu listinných svazků. K námitce, že listiny v anglickém jazyce posuzoval správce daně v neprospěch žalobkyně, městský soud uvedl, že je správce daně neposuzoval vůbec, a to z důvodu jejich předložení v cizím jazyce. Ze spisu nevyplývá, že by se správní orgány zabývaly a hodnotily obsah reportů (brožur). Požadavek na předložení překladu do českého jazyka byl v souladu s § 76 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Na závěr městský soud uvedl, že se dále zabýval námitkou ohledně faktického přijetí předmětných služeb. V následných pasážích pak zhodnotil skutková zjištění, z nichž pramenily pochybnosti správce daně o tom, že ve prospěch žalobkyně došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Ta směřuje do čtyř okruhů.

pokračování

[6] V prvním okruhu stěžovatelka namítá, že daň byla doměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Odkazuje na rozsudek NSS z 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS, podle něhož je pro běh prekluzivní lhůty relevantní právní úprava účinná v době započetí běhu lhůty. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci proto není v případě lhůty započaté před 1. 1. 2014 relevantní skutečností pro její stavení, neboť tento důvod stavení lhůty byl do § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu zakotven až s účinností od 1. 1. 2014. V nyní projednávané věci tedy správce daně nesprávně dovozoval stavení lhůty po dobu 400 dnů, kdy probíhalo mezinárodní dožádání. Lhůta počala znovu běžet zahájením daňové kontroly a uplynula 21. 7. 2017, tedy před vydáním platebního výměru.

[7] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně ji měl před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Městský soud podle ní této námitce neporozuměl a vyložil si ji tak, že měl správce daně použít postup k odstranění pochybností. Stěžovatelka jasně uvedla, z čeho plynul závěr o tom, že správce daně v dané věci očekával doměření daně a že nešlo o namátkovou kontrolu. Městský soud klade stěžovatelce k tíži, že podala dodatečné daňové přiznání a poté jej „reverzovala“ do původní podoby. Z jejího postupu je zřejmé, že nejprve „zpanikařila“ a po obdržení právního poradenství tento postup „reverzovala“. Daňové orgány ji nevinily z toho, že by tím mohlo dojít ke zmaření správy daní. Stěžovatelka tak v této části namítá nesprávné posouzení právní otázky a dává k úvaze, zda zde není z úřední povinnosti zkoumaná vada nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu.

[8] Ve třetím okruhu kasační argumentace stěžovatelka namítá, že unesla své důkazní břemeno a prokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 3 Afs 19/2018-47 stěžovatelce sice nevyhověl, ale z důvodu, že neprokázala deklarovaného dodavatele, nikoliv z důvodu, že neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění. Tento fakt městský soud pomíjí, ačkoliv pro daň z příjmů není otázka deklarovaného dodavatele určující (k této otázce stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS z 9. 12. 2021, čj. 10 Afs 56/2020-37). Městský soud aproboval nesprávný závěr žalovaného, že provádění ohledání brožur nebylo na místě. Závěr soudu však není logicky konzistentní, protože nedostatek jednoho důkazního prostředku (smluv) podle něj způsobuje nepoužitelnost dalšího důkazního prostředku, jehož provedení přitom může danou závadu zhojit. Městský soud dále rekapituluje pochybnosti ohledně společností Cittalis a Calvera. Ty by však byly relevantní z hlediska daně z přidané hodnoty. Městský soud mezi jednotlivými daněmi zřejmě přestal rozlišovat. V bodech 69 až 73 napadeného rozsudku tak není vypořádáno jádro žalobní námitky, podle níž stěžovatelka navrhla řadu důkazů, které daňové orgány neprovedly. Městský soud se mýlí i se žalobní námitkou, že daňové orgány kladly na předávací protokoly přehnaně velký důraz a zároveň odmítaly provést ohledání samotného díla. I při vypořádání námitky, podle níž žalovaný nesprávně kladl stěžovatelce k tíži nekontaktnost dodavatele, městský soud směšuje daň z přidané hodnoty a daň z příjmů. Pouhá nekontaktnost dodavatele nemůže zpochybnit dodání díla. I pokud by se zpochybnění zdařilo, stěžovatelka by unesla důkazní břemeno předložením brožur.

[9] V poslední části kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že správce daně po ní neoprávněně požadoval přeložení brožur z angličtiny do češtiny. Městský soud nesprávně vyložil § 76 odst. 2 daňového řádu, který je procesního charakteru a nelze jej aplikovat na vlastní dílo. Závěr městského soudu, že by musel český daňový subjekt (typicky obchodník s knihami) na žádost daňového orgánu předložit překlad cizojazyčných knih a jiných

materiálů do češtiny, je excesivní a má absurdní důsledky. Odborné materiály pořizované v řadě oborů mohou být značně rozsáhlé a nákladné. Excesivní zátěž spojená s překlady není vyvážena žádnými benefity na straně daňových orgánů. Odborná díla správce daně není schopen sám posoudit, bude nucen pořídit znalecký posudek a znalec bude rozumět anglicky. Lze argumentovat i ryze textualisticky, neboť uvedené ustanovení hovoří o „písemnostech“, čímž se má zjevně na mysli především procesní podání daňových subjektů. *Ad absurdum* by správce daně mohl požadovat český překlad díla, které by spočívalo v překladu české knihy do perštiny.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo. Závěr rozsudku čj. 10 Afs 206/2017-39 byl učiněn ve věci, která se týkala daně z přidané hodnoty. Pro oblast přímých daní existovala i před 31. 12. 2013 speciální ustanovení o stavení běhu prekluzivní lhůty z důvodu mezinárodního dožádání, a to v zákoně č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 253/2000 Sb.“) a v zákoně č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon č. 164/2013 Sb.“). Na právním postavení daňových subjektů se nic nezměnilo. Po dobu mezinárodních dožádání (400 dní) se tedy lhůta pro stanovení daně stavěla. K námitce, podle níž měl správce daně stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, žalovaný uvádí, že k takovému postupu nebyl důvod. Stěžovatelka totiž sama aktivně (podáváním dodatečných daňových přiznání) tvrdila, že důvod pro podání dodatečného daňového přiznání existuje, a následně své tvrzení popřela. Žalovaný také poukazuje na to, že sama stěžovatelka v žalobě uvedla, že správce daně ani nezahájil postup k odstranění pochybností. Proto se městský soud zabýval postupem správce daně komplexně a je možné bez potíží seznat, jak o žalobní námitce uvážil. Žalovaný dále setrvává na závěru, že stěžovatelka neprokázala svá tvrzení ohledně uplatněných nákladů, tj. faktické přijetí předmětných plnění. Odkazuje v této části na své rozhodnutí a na napadený rozsudek a uvádí, že dílčí výtky stěžovatelky považuje za nemístné. Městský soud vycházel z rozsudku čj. 3 Afs 19/2018-47 tam, kde to mělo své opodstatnění s ohledem na skutkovou či právní obdobnost. Za nedůvodnou žalovaný považuje také námitku nesprávného výkladu § 76 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení dopadá na veškeré písemnosti předkládané správci daně, s výjimkou těch, u nichž od překladu správce daně aktivně upustí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je důvodná.

III. 1) Uplynutí lhůty pro stanovení daně

[12] Stěžovatelka předně namítá, že daň jí byla doměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť tato lhůta se nestavěla během mezinárodního dožádání. Lhůta totiž počala běžet před 1. 1. 2014, a nelze na ni proto použít pravidlo o stavení běhu lhůty z tohoto důvodu, které bylo do § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu zakotveno až s účinností od 1. 1. 2014. Ačkoliv stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v žalobě, případné marné uplynutí prekluzivní lhůty by bylo otázkou, kterou soudy musí posuzovat i bez námítky (nález Ústavního soudu z 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Nejedná se proto o nepřijatelnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

pokračování

[13] V rozsudku čj. 10 Afs 206/2017-39 učinil Nejvyšší správní soud závěr, že jelikož je prekluzivní lhůta pro stanovení daně lhůtou hmotněprávní, nemohlo být na běh lhůty započaté před 1. 1. 2014 aplikováno pravidlo o jejím stavení dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť to nabylo účinnosti právě až 1. 1. 2014. Jak ovšem potvrdila pozdější judikatura (rozsudky NSS z 28. 8. 2019, čj. 8 Afs 282/2017-44, z 3. 6. 2020, čj. 5 Afs 197/2019-58 [ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu z 6. 1. 2021, sp. zn. I.ÚS 2250/20], nebo z 3. 3. 2023, čj. 5 Afs 10/2021-36), je nutno rozlišovat mezi případy, kdy se běh lhůty řídil pouze daňovým řádem a kdy na něj dopadala také zvláštní právní úprava. Pro oblast přímých daní bylo přitom již před 1. 1. 2014 ve speciálních předpisech o mezinárodní spolupráci při správě daní obsaženo takřka shodné pravidlo o stavení lhůty pro stanovení daně, jaké je nyní obsaženo v § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu *ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci*. Podobně také § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb. účinného od 21. 6. 2013 stanovil, že *ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží*. A nakonec již § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 stanovil, že *ode dne odeslání dožádání podle odstavce 2 do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží*.

[14] Jelikož se na daň z příjmů právnických osob posuzovanou v nyní projednávané věci vztahovala již před 1. 1. 2014 shora citovaná ustanovení zákonů č. 164/2013 Sb. a 253/2000 Sb., platilo pro běh lhůty pro stanovení daně kontinuálně (i přes formální změny právní úpravy) pravidlo o jejím stavení z důvodu mezinárodního dožádání. Daňové orgány tak vycházely ze správného předpokladu, že se v posuzované věci stavěla lhůta pro stanovení daně z tohoto důvodu po dobu od 24. 7. 2015 do 26. 8. 2016, tj. ode dne odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní do obdržení odpovědi na žádosti.

[15] Původní tříletá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu měla v nyní posuzované věci uplynout 2. 7. 2017. Jelikož byla dne 21. 7. 2014 zahájena daňová kontrola, počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu tato lhůta běžet znovu a měla nově uplynout 21. 7. 2017. Z důvodu stavení lhůty od 24. 7. 2015 do 26. 8. 2016 se konec lhůty posunul na 24. 8. 2018. Dne 8. 2. 2018 (tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně) byl stěžovatelce doručen platební výměr a v důsledku toho se lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) prodloužila o jeden rok do 24. 8. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci před tímto datem, 17. 12. 2018.

[16] Námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně proto není důvodná.

III. 2) Nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

[17] Stěžovatelka dále věcně brojí proti tomu, jak městský soud posoudil její námitku, podle níž měl správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat stěžovatelku podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Poukazuje zároveň na neporozumění žalobní námitce ze strany městského soudu s tím, nechť kasační soud zváží,

zda zde není dána z úřední povinnosti zkoumaná vada nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve v souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s. i bez výslovné námitky zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí v dané části přezkoumatelné. V opačném případě by se totiž nemohl v rozsahu zjištěné nepřezkoumatelnosti zabývat věcnými námitkami (rozsudek NSS z 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Má-li být rozsudek přezkoumatelný, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (rozsudky NSS z 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, z 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-76, nebo z 21. 5. 2015, čj. 7 Afs 69/2015-45). Důvodem nepřezkoumatelnosti je také nesrozumitelnost, která může být způsobena například tím, že jsou závěry soudu nejednoznačné či vnitřně rozporné, nevyplývá-li z rozsudku, podle kterých ustanovení právních předpisů posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí, nebo je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné (rozsudky z 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-76, nebo z 10. 2. 2021, čj. 4 Azs 299/2018-29).

[19] V odůvodnění napadeného rozsudku shledává Nejvyšší správní soud dva nedostatky zakládající nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

[20] Prvním z nich je skutečnost, že z odůvodnění rozsudku není jednoznačně seznatelné, podle jakých ustanovení městský soud posuzoval otázku, zda správce daně porušil povinnost vyzvat před zahájením daňové kontroly stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání. Z argumentace městského soudu je patrné, že posuzoval souhrnně možnost postupu správce daně jak podle § 145 odst. 2 daňového řádu (výzva k podání dodatečného daňového přiznání), tak podle § 89 a 90 daňového řádu (postup k odstranění pochybností). Lze souhlasit se žalovaným v tom, že se městský soud zabýval oběma instituty zřejmě proto, že i stěžovatelka v žalobě zmínila, že správce daně ani nevyužil postup k odstranění pochybností. Bez ohledu na to, zda tato zmínka představovala konkrétní žalobní námitku porušení § 89 daňového řádu, mohl svou argumentaci městský soud jistě pojmout tak, že by bylo patrné rozlišení, ke kterému institutu se v konkrétní pasáži rozsudku vyjadřuje. Body 48 až 51 jsou však koncipovány tak, že takové rozlišení není vůbec zřejmé. Například v bodě 51 městský soud „*ve zkratce s odkazem na shora uvedené připomíná, že postup k odstranění k pochybností musí probíhat v maximální konkrétnosti, [...].*“ Ono „*shora uvedené*“ se však může vztahovat jediné na body 48 a 50, v nichž ovšem městský soud cituje judikaturu nikoliv k postupu k odstranění pochybností, ale k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Postup k odstranění pochybností sice zmiňuje v bodě 49, ale to pouze v rámci stručné rekapitulace žalobní námitky.

[21] Ostatně celý bod 51 napadeného rozsudku se jeví tak, že v něm městský soud zcela bez návaznosti na judikaturu, kterou cituje k § 145 odst. 2 daňového řádu, posuzoval postup správce daně pouze z pohledu § 89 daňového řádu. Uvádí totiž dále, že „*zvolený postup správce daně v dané věci byl správný a v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení, jelikož ze správního spisu soud nezjistil, že by měl správce daně nějaké zcela konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového tvrzení či jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, jak vyžaduje § 89 odst. 1 daňového řádu.*“ Městský soud také používá přímo terminologii § 89 odst. 1 daňového řádu,

pokračování

a naopak nikde nehodnotí naplnění podmínky aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu, spočívající v tom, že lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[22] Druhým nedostatkem je nevypořádání části žalobní argumentace. Městský soud totiž uvádí, že „žalobce sám ani v žalobě netvrdil, jaké konkrétní pochybnosti měl správce daně získat z výsledku postupu k odstranění pochybností, jež byl ukončen dne 12. 2. 2014 vydáním platebního výměru.“ Stěžovatelka však v žalobě zcela konkrétně uváděla, že postup k odstranění pochybností ve vztahu k dani z přidané hodnoty „se týkal právě nákladů vynaložených na služby poskytované společnostmi Calvera a Cittalis“, a že „správce daně odmítl uznat nárok na odpočet DPH z předmětných faktur“. Stěžovatelka tedy poukazovala na konkrétní skutečnosti, na základě nichž mohl podle ní správce daně důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. S touto argumentací se však městský soud nevypořádal.

[23] Kromě toho městský soud uvádí, že podle něj poměrně zmatečné podávání dodatečných daňových příznání mohlo zavdat oprávněné obavy na straně správce daně, že se stěžovatelka snaží zmařit řádné stanovení daně. Předně není zřejmé, jakého institutu se tato úvaha týká a co z ní plyne. Ačkoliv z celého bodu 51 by se mohlo zdát, že se tato úvaha týká aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu, z citace rozsudku NSS z 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, použité v bodě 50 by spíše mohlo plynout, že zde městský soud zvažoval existenci Nejvyšším správním soudem popisovaného výjimečného případu, kdy by nebylo nutné vyzývat k podání dodatečného daňového příznání. Poukazuje-li navíc městský soud na oprávněné obavy správce daně z možného zmaření řádného stanovení daně, je nutno uvést, že takové obavy nezmínil ani správce daně ani žalovaný. Zjevně tedy žádné takové obavy neexistovaly, a naopak se jeví jako věrohodné vysvětlení stěžovatelky, že pouze „zpanikařila“ a po obdržení právního poradenství se svůj postup snažila napravit, aby se nezbavila možnosti obrany proti postupu daňových orgánů. Nutno dodat, že městský soud ani nezhodnotil argumentaci žalovaného, který nevyužití postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu zdůvodňoval tím, že už pro takový postup nebyl důvod, jestliže stěžovatelka sama aktivně (podáváním dodatečných daňových příznání) nejprve tvrdila, že důvod pro podání dodatečného daňového příznání existuje, a následně své tvrzení popřela.

[24] Výše popsané nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku dosahují takové intenzity, že objektivně není možné závěry městského soudu přezkoumat. V této části byl proto naplněn důvod pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

III. 3) Neunesení důkazního břemene stěžovatelkou

[25] Také v části, v níž městský soud posuzoval žalobní námítky týkající se unesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky, Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek i bez námítky nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Městský soud se totiž nevypořádal s žalobními námítkami v úplnosti (ve vztahu k plnění od společnosti Calvera) a odůvodnění napadeného rozsudku je navíc v řadě úvah vnitřně rozporné.

[26] Na druhou stranu Nejvyšší správní soud poznamenává, že nepřezkoumatelnost nespátřuje v tom, že se některé formulace použité městským soudem jeví tak, jako by městský soud případ posuzoval z pohledu daně z přidané hodnoty. Lze považovat za logické, že městský soud při hodnocení skutkového stavu vycházel z dřívějšího rozsudku čj. 3 Afs

19/2018-47, který tytéž transakce posuzoval z pohledu daně z přidané hodnoty. Ačkoliv na několika místech městský soud převzal formulace, které jsou spíše přiléhavé pro posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (například hovoří-li o přijetí zdanitelného plnění), z rozsudku jako celku je patrné, že posuzoval daňovou uznatelnost nákladů z hlediska daně z příjmů.

[27] Za zásadní je naproti tomu nutno považovat skutečnost, že při posuzování námítky unesení důkazního břemene stěžovatelkou městský soud vyslovil několik úvah, které si protiřečí, věnoval se fakticky pouze plněním od dodavatele Cittalis (nikoliv od dodavatele Calvera), a ačkoliv podle svých slov vycházel z rozsudku čj. 3 Afs 19/2018-47, vyslovil závěr, který se závěry tohoto rozsudku není v souladu, aniž by svůj odlišný postoj vysvětlil.

[28] Nutno poznamenat, že již samotná koncepce odůvodnění napadeného rozsudku je problematická. Vlastní hodnocení otázky, zda stěžovatelka prokázala přijetí sporných služeb (tj. unesla své důkazní břemeno), provedl městský soud primárně v bodě 57 napadeného rozsudku. V následujících bodech se věnuje náležitostem předávacích protokolů a oprávněním správce daně požadovat předložení reportů v českém překladu a až poté, v bodě 69, uvádí, že se dále zabýval námitkou týkající se faktického přijetí sporných služeb. Nejenže se touto námitkou fakticky zabýval již v předchozích odstavcích, ale v následujících odstavcích se věnuje otázce odlišné. V nich totiž hodnotí skutečnosti, v nichž spatřoval správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Tyto úvahy se tak fakticky týkají unesení důkazního břemene správcem daně, nikoliv daňovým subjektem. Tuto nepřehlednost pak podtrhuje nesrozumitelný závěr obsažený v bodě 74 napadeného rozsudku, v němž městský soud úplně směšuje důkazní břemeno správce daně a daňového subjektu: *„Příčemž pochybnosti správce daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, musí prokazovat daňový subjekt k výzvě správce daně, tedy žalobce, ten však ve věci neunesl důkazní břemeno.“*

[29] Za zásadní nedostatek napadeného rozsudku považuje Nejvyšší správní soud vnitřní rozpornost úvah městského soudu, které se týkají hodnocení stěžejního důkazu, jímž stěžovatelka hodlala prokázat, že od dodavatelů Cittalis a Calvera přijala plnění, na které vynaložila sporné náklady. Tímto důkazem měly být svazky listiny v anglickém jazyce, které i podle městského soudu obsahovaly reporty o provedeném průzkumu trhu (tj. sporného plnění). V bodě 58 městský soud uvádí, že se těmito reporty správce daně i žalovaný zabýval a neopominul je hodnotit. Naproti tomu v bodě 67 uvádí, že ze spisu nevyplývá, že by se správní orgány zabývaly obsahy reportů a hodnotily je. A následně výslovně uzavírá, že se správní orgány s reporty vůbec neseznámily. Tyto úvahy jsou však ve vzájemném rozporu, a tudíž ve svém souhrnu nesrozumitelné.

[30] Navíc se městský soud při hodnocení uvedeného důkazu, který stěžovatelka považovala za klíčový, věnoval pouze 7 svazkům listin, které měly dokládat plnění dle smlouvy s dodavatelem Cittalis. K plněním dle smlouvy s dodavatelem Calvera městský soud pouze odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že *„vůči smlouvě CALVERA“* stěžovatelka tyto námítky neuplatnila. Stěžovatelka však v žalobě výslovně uvedla, že předmětné reporty (zde v poznámce pod čarou uvádí, že se jedná o 17 svazků) pro ni byly stěžejním důkazem toho, že daná díla od předmětných společností skutečně obdržela. Z užití množného čísla je zjevné, že měla na mysli oba dodavatele. I v dalších pasážích žaloby hovoří

pokračování

o AOS (automatickém obchodování, které bylo předmětem smlouvy s dodavatelem Calvera) i FX robotovi (předmět smlouvy s dodavatelem Cittalis) a odkazuje na důkazy týkající se obou těchto plnění. Ve vztahu k plnění od dodavatele Calvera tak napadený rozsudek postrádá vlastní posouzení žalobní námitky, podle níž stěžovatelka prokázala faktické přijetí služby.

[31] K nesrozumitelnosti napadeného rozsudku přispívá také to, že městský soud při hodnocení skutkového stavu odkazuje na závěry z rozsudku čj. 3 Afs 19/2018-47, avšak zcela pomíjí skutečnost, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku (zejména v bodě 59) dospěl k závěru, že správce daně pochybil, pokud se neseznámil s předkládanými svazky listin, jimiž bylo možné prokázat, zda bylo předmětné zdanitelné plnění realizováno. Neaproboval tak dílčí závěr městského soudu a žalovaného, že stěžovatelka neprokázala skutečnou realizaci posuzovaného plnění. Městský soud naproti tomu v bodě 75 napadeného rozsudku učinil závěr, že stěžovatelkou předložené důkazní prostředky neprokázaly přijetí díla. Odchýlení se od hodnocení provedeného v rozsudku čj. 3 Afs 19/2018-47, z něhož městský soud vycházel, by bylo možné a také srozumitelné, pokud by městský soud uvedl, v čem se nyní posuzovaná situace (např. postup správce daně) liší a jaký to má vliv na hodnocení skutkového stavu. To však neučinil. S uvedeným závěrem z rozsudku čj. 3 Afs 19/2018-47 zjevně není v souladu ani úvaha městského soudu, že i kdyby se správce daně seznámil s obsahem reportů, nebylo by možné na jejich základě prokázat, zda bylo sporné plnění realizováno (bod 57 napadeného rozsudku). Ačkoliv Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku taktéž poukazyval na nedostatky uzavřených smluv, rozhodně z nich nemohl městský soud dovodit ani své východisko, že reporty nemohou prokazovat realizaci díla, nejsou-li ve smlouvě stanoveny náležitosti těchto reportů.

[32] Ze všech uvedených důvodů má Nejvyšší správní soud za to, že také v otázce hodnocení unesení důkazního břemene stěžovatelkou je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, a to pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. I v této části byl proto naplněn důvod pro zrušení napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

III. 4) Povinnost předložení důkazu v českém jazyce

[33] Výše zjištěné nedostatky napadeného rozsudku Nejvyššímu správnímu soudu nebrání v přezkumu relativně samostatné námitky, podle níž správce daně nemohl po stěžovatelce oprávněně požadovat přeložení díla (reportů, respektive závěrečné zprávy) v překladu do českého jazyka. Podle stěžovatelky se totiž § 76 odst. 2 daňového řádu vztahuje především na procesní podání, nikoliv na důkazní prostředky. Městský soud naopak ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že se toto ustanovení na důkazní prostředky vztahuje.

[34] Tato námitka není důvodná.

[35] Podle § 76 odst. 2 daňového řádu *písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.*

[36] Stěžovatelka svůj výklad opírá mimo jiné o samotný text citovaného ustanovení, konkrétně o pojem *písemnosti*. Tím se podle ní mají na mysli především procesní podání. S tímto jazykovým výkladem však nelze souhlasit, neboť při rozlišování pojmů *písemnost* a *podání* je daňový řád konzistentní. Pojem *písemnost* je definován v § 64 odst. 2 daňového řádu tak, že se jí rozumí *listinná zpráva, jakož i datová zpráva, pokud to nevylučuje povaha věci*. Ačkoliv § 64 odst. 1 daňového řádu ve svém výčtu mezi písemnosti výslovně neřadí listinné důkazy, jedná se zde o výčet demonstrativní (*zejména*). Tomu, že mezi písemnosti se řadí také listinné důkazy předkládané daňovým subjektem, naopak nasvědčuje § 64 odst. 5 daňového řádu a systematika celého § 64. Z daného ustanovení nadepsaného *Spis* je totiž zřejmé, že spis obsahuje pouze písemnosti a obrazové a zvukové záznamy. Podle § 64 odst. 5 věty před středníkem pak platí, že *jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny*. Dané ustanovení tedy nepočítá ani se samostatnou částí správního spisu, ani s ukládáním listinných důkazů odděleně mimo správní spis. Listinné důkazy jsou zjevně považovány za písemnosti, které jsou zakládány do spisu. To ostatně potvrzuje také znění § 65 daňového řádu, který upravuje vyhledávací část spisu. Jeho odstavec 1 písm. a) stanoví, že do vyhledávací části spisu se zakládají za stanovených podmínek mimo jiné *písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek*. Odstavec 2 pak konkretizuje, do kdy lze tyto *písemnosti* ponechat ve vyhledávací části spisu, *jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly*.

[37] Z hlediska jazykového je tedy patrné, že se § 76 odst. 2 daňového řádu vztahuje na veškeré písemnosti, tedy také na listinné důkazy. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se takový výklad navíc nijak nepřičí smyslu daného ustanovení. Předkládá-li daňový subjekt listinný důkaz za účelem unesení svého důkazního břemene, je legitimní po něm žádat, aby to byl právě on, kdo zajistí překlad listiny do jednacního jazyka. Na tomto výkladu nakonec panuje širší shoda, neboť vztahení § 76 odst. 2 daňového řádu také na listinné důkazy potvrzuje nejen důvodová zpráva k daňovému řádu (www.psp.cz, sněmovní tisk č. 685/0), ale i komentářová literatura (Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. ASPI ID KO280_2009CZ, právní stav k 1. 3. 2011; Grossová, M. E., Matyášová, L. *Daňový řád. Komentář*. [Systém ASPI] Nakladatelství leges. ASPI ID KO280I2009CZ, stav k 1. 8. 2015; nebo Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 316-320) a implicitně také judikatura (rozsudek NSS z 21. 1. 2019, čj. 4 Afs 298/2018-49, body 48 až 50).

[38] Nutno poznamenat, že stěžovatelka kasační námitku vznesla pouze v rovině interpretace § 76 odst. 2 daňového řádu, tj. v tom směru, že dané ustanovení nelze vztahovat na důkazní prostředky, konkrétně na vlastní dílo. Jak je patrné z výše uvedeného, tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Poukazovala-li stěžovatelka dále na excesivní a absurdní důsledky této interpretace, nevztahovala je přímo k nyní projednávané věci, nýbrž k hypotetickým případům. Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat tím, zda aplikace § 76 odst. 2 daňového řádu v této konkrétní věci vedla k nepřiměřené (excesivní) zátěži stěžovatelky.

[39] V obecné rovině však lze poznamenat, že výše učiněný výklad neznamená, že by správce daně nebyl při aplikaci § 76 odst. 2 daňového řádu ničím limitován. Při své činnosti musí vždy dbát základních zásad správy daní. Podle nich mimo jiné správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu), podle

pokračování

možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc (§ 6 odst. 4 daňového řádu) a postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 2 daňového řádu).

[40] U rozsáhlých listinných důkazů v cizím jazyce skutečně může být za určitých okolností požadování překladu celého důkazu neefektivní. Daňový subjekt v takovém případě může oprávněně shledat, že pro unesení jeho důkazního břemene bude postačující překlad pouze určitých pasáží, které považuje za klíčové. Taková úvaha však z jeho strany nemůže vést k úplné pasivitě. Má-li unést své důkazní břemeno, je v první řadě na něm, aby svůj pohled na věc správci daně prezentoval a inicioval dialog vedoucí k nalezení shody o tom, které pasáže mohou být skutečně klíčové a které již budou z hlediska unesení důkazního břemene nepodstatné. S ohledem na shora uvedené základní zásady správce daně v takové situaci nemůže bez rozumných důvodů, které by měl případně daňovému subjektu vysvětlit, požadovat přeložení celého listinného důkazu do českého jazyka. Lze proto shrnout, že aplikace § 76 odst. 2 daňového řádu by v případě aktivního přístupu daňového subjektu, který lze po něm spravedlivě žádat, neměla vést k excesivním či absurdním důsledkům, jak tvrdí stěžovatelka. Je však nutno zopakovat, že tato otázka se již netýká samotné interpretace citovaného ustanovení, do které mířila kasační námitka, nýbrž až jeho aplikace na konkrétní případ.

[41] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že příklad obchodníka s knihami, na který stěžovatelka poukazuje, je zcela nepřiléhavý. Je totiž zásadní rozdíl mezi tím, jestli je předmětem či výsledkem plnění vytvoření díla (jako v nyní projednávané věci), nebo prodej kopií již dříve vytvořeného díla (jako v případě obchodování s knihami). Prověřuje-li totiž správce daně faktickou realizaci plnění, pak je podstatné prokázání existence výsledku vlastní činnosti dodavatele. Zatímco v prvním shora uvedeném případě budou zpravidla primárním výsledkem činnosti dodavatele poskytované informace (text, grafy, fotografie apod., tj. dílo samotné), v druhém případě jím budou naopak výtisky (hmotný substrát díla). V prvním případě proto může být nutné uskutečnění plnění prokázat obsahem výtisku jakožto listinným důkazem. V druhém případě bude naopak možné existenci výtisku prokázat například jeho ohledáním.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost. Přistoupil proto k jeho zrušení podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. června 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu