



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **SPRINKLER GROUP, s.r.o.**, se sídlem Mezilesí 750/43, Horní Počernice, Praha 9, zastoupená JUDr. Mgr. Slavomírem Hrinkem, advokátem se sídlem Jičínská 2348/10, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2020, čj. 19638/20/5300-21444-711869, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 1. 2023, čj. 14 Af 31/2020-45,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 1. 2023, čj. 14 Af 31/2020-45, **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] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) u žalobkyně ve vztahu k dani z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015 zahájil nejprve postup k odstranění pochybností a posléze daňovou kontrolu. Na základě provedeného dokazování pak dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti DOMUM Finance s. r. o. (dále „DOMUM Finance“) ve výši 1 207 500 Kč byl žalobkyní uplatněn neoprávněně, neboť žalobkyně neprokázala přijetí posuzovaných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady. Vydal proto platební výměr z 19. 11. 2018, čj. 8545141/18/2009-52523-111410, kterým vyměřil žalobkyni nižší nadměrný odpočet, konkrétně ve výši 1 972 841 Kč.

[2] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný jej v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Městského soudu v Praze. Ten ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl.

[4] Městský soud dospěl k závěru, že správce daně dostatečně vymezil a odůvodnil své pochybnosti přinejmenším o průkaznosti a správnosti důkazních prostředků uplatněných žalobkyní, a důkazní břemeno proto přešlo na ni. Důvodnými neshledal ani námitky směřující proti hodnocení provedených důkazů. Žalovaný důkazy individuálně popsal, shrnul, co z nich správce daně zjistil, vyjádřil se v rozsahu odvolacích námitek ke způsobu provedení důkazů a vyhodnotil souvislosti mezi nimi. Žalobkyně podle městského soudu nepředložila ucelený řetězec částečných a nepřímých důkazů prokazující její tvrzení. Jelikož došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, bylo na ní, aby nesla odpovědnost za rozsah dokazování, a tedy i za otázky kladené svědkům. Lze stěžovat k tíži správci daně, že nevedl výslech podrobněji, pokud svědci nebyli schopni ozřejmit ani základní skutečnosti.

[5] Městský soud nepřisvědčil ani námitce nedostatečného poučení žalobkyně. Poučovací povinnost se týká procesních práv a povinností, nikoliv hmotného práva. Daňový subjekt je plně odpovědný za nesení svého důkazního břemene a daňové orgány nemají povinnost předem sdělovat, do jaké míry shledávají jeho důkazní povinnost za splněnou. Tvrzení žalobkyně o možném nátlaku na svědka H. motivovaném snahou mu v podání výpovědi zabránit zůstává v rovině domněnek. Svědek se opakovaně k výslechu nedostavoval a odepření výpovědi předem avizoval. Ve vztahu k námitkám týkajícím se nátlaku na samotnou žalobkyni a délky daňového řízení městský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které soud považoval za dostatečné. Jako nedůvodnou vyhodnotil také námitku neúplnosti spisového materiálu, neboť žalobkyně nespécifikovala, které konkrétní jí dříve doložené a pro věc rozhodné listiny by měly ve spise chybět. Po seznámení se spisovým materiálem městský soud shledal, že závěry daňové kontroly i rozhodnutí žalovaného korespondují s obsahem spisu a ten nepostrádá nic, co by pro věc bylo rozhodující. Pro úplnost podrobněji zdůvodnil, proč na posouzení věci neměl dopad judikurní posun vyplývající z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

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

[7] V prvním okruhu stěžovatelka napadá závěry městského soudu ohledně rozsahu jejího důkazního břemene. Shrnuje důkazy, které v daňovém řízení navrhla, a dodává, že tím vyčerpala veškeré možnosti důkazů, které jsou v její sféře vlivu. Na stadionu HC Sparta Praha měla reklamu na dvou reklamních médiích, pouze jedna z nich byla zajištěna společností DOMUM Finance, ale správce daně obě smíchal. Podle stěžovatelky si lze jen těžko představit, jak mohla být reklama poskytnuta a stěžovatelka by za ni nezaplatila skutečnému dodavateli, ale společnosti DOMUM Finance. Jestliže žalovaný neuvěřil verzi stěžovatelky, pak bylo na něm, aby prokázal svou verzi. Rozsah pochybností je v napadeném rozsudku popsán vágně a v tomto rozsahu je rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka dále poukazuje na uzavřenou smlouvu a dodatek, které podle ní zapadají do řetězce důkazů, a prokazují spolupráci mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Detailní smluvní dokumentace

pokračování

nemůže být nutnou podmínkou pro prokazování nároku na odpočet DPH. Závěr týkající se porovnání sjednané ceny s cenou obvyklou není podle stěžovatelky uveden v rozhodnutí žalovaného a není zřejmé, odkud jej soud čerpá. Určení obvyklé ceny je navíc odbornou otázkou, ke které je potřeba znalecký posudek. I kdyby tedy správce daně závěr o obvyklé ceně učinil, byl by neprokázáný. Důkazní břemeno proto zůstalo na správci daně. S argumentací stěžovatelky uvedené v bodech 10 až 18 žaloby se městský soud dostatečně konkrétně nevypořádal; v tom je rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Ve druhém okruhu kasační argumentace stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť v bodu 23 žaloby konkrétně poukázala na chybějící podklady v daňovém spise (předávací protokoly ke každé reklamě a k nim vytvořená CD předložená v rámci postupu k odstranění pochybností). Městský soud však reagoval obecným tvrzením, kterým se s konkrétní argumentací stěžovatelky nijak nevypořádal. Stěžovatelka poukazuje také na to, že předávací protokoly, které nejsou podle správce daně součástí spisu, jsou předmětem vyhodnocování ze strany žalované.

[9] Ve třetím okruhu kasační argumentace stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v části, v níž městský soud reagoval na námitku, že stěžovatelce nebylo umožněno účastnit se výslechu svědka H. Svědek přijel pozdě a odmítnul vypovídat, o čemž správce daně zástupce stěžovatelky neinformoval. Není zřejmé, z jakých důvodů odmítl výpověď, a zástupce vyhodnocení těchto důvodů nebo možný nátlak či manipulaci ze strany správce daně nemohl ověřit. Soud při vypořádání této námítky opomíjí jednu ze stěžovatelkou uvedených variant, a sice že svědek odepřel výpověď bez konkrétního důvodu. Navíc není povinností stěžovatelky prokazovat, co konkrétně se dělo při výslechu svědka.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že správce daně prokázal vážnost a důvodnost svých pochybností a je to stěžovatelka, která neunesla své důkazní břemeno. Nedoložila žádné důkazní prostředky k faktickému uskutečnění reklamních služeb. Přehlíží, že v jím nastíněném řetězci důkazů se vyskytují zjevné mezery. Správce daně není povinen prokazovat za stěžovatelku, jak se obchodní případy ve skutečnosti odehrály. Je možné, že nestandardnosti by mohly mít i racionální vysvětlení, avšak tato vysvětlení byla na stěžovatelce. Uzavřenou smlouvu nikdo nezpochybňuje, konkrétní podmínky obchodního vztahu by jí však poskytovaly vyšší průkaznost. Informace o porovnání s obvyklou cenou čerpal městský soud ze strany 22 zprávy o daňové kontrole a stěžovatelka byla s tímto zjištěním obeznámena již v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Ve vztahu k reklamě na stadionu HC Sparta Praha bylo její uskutečnění potvrzeno, avšak nebylo prokázáno poskytnutí plnění společností DOMUM Finance dle předložených daňových dokladů. Uhrazena byla pouze část daňových dokladů a nadto úhrada sama o sobě přijetí plnění v souladu s doklady neprokazuje. Městský soud řádně posoudil danou právní otázku a své závěry řádně vyargumentoval. K námitce chybějících dokladů žalovaný uvádí, že dané předávací protokoly obdržel správce daně již v odpovědi společnosti DOMUM Finance. Pokud by jimi nedisponoval, jen stěží by je mohl v rámci zprávy o daňové kontrole posoudit. K námitce neumožnění účasti při výslechu svědka H. žalovaný poukazuje na to, že stěžovatelka nemohla být zkrácena na svých právech, neboť svědecká výpověď se neuskutečnila. Odepření svědecké výpovědi se dalo očekávat v návaznosti na vyjádření zástupce svědka, ze kterého je patrný i důvod odepření. Svědek tak neučinil pod nátlakem.

O tom, že rozsudek není stížen vadou nepřezkoumatelnosti, svědčí, že stěžovatelka proti závěrům soudu věcně brojí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Teprve dospěje-li Nejvyšší správní soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (rozsudek NSS z 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS z 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, z 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či z 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[14] Stěžovatelka uplatňuje čtyři dílčí námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[15] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný v první řadě proto, že rozsah pochybností správce daně je v odstavci 52 rozsudku vymezen vágně a není řádně odůvodněn. Této námitce nelze přisvědčit. Městský soud se pochybnostem správce daně věnoval nejen v odstavci 52, ale také v předcházejících pěti odstavcích. Podrobně popsal, v čem spočívaly pochybnosti správce daně, přičemž se neomezil na pouhou rekapitulaci, nýbrž tyto pochybnosti také průběžně hodnotil. Odstavec 52 je toliko shrnujícím závěrem. Rozsudek je v této části náležitě odůvodněn a neexistuje žádná objektivní překážka pro věcný přezkum úvah městského soudu týkajících se unesení důkazního břemene ze strany správce daně a přenesení důkazního břemene na stěžovatelku.

[16] Dále stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že se městský soud dostatečně konkrétně nevypořádal s její argumentací obsaženou v bodech 10 až 18 žaloby. K této obecné námitce nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že body 10 až 18 žaloby představují fakticky celou žalobu. Tato pasáž je nadepsána „ODŮVODNĚNÍ“ a představuje konkretizaci žalobních důvodů uvedených v předchozích bodech žaloby. Za situace, kdy stěžovatelka proti závěrům městského soudu brojí také věcně, není zřejmé, která žalobní námitka snad měla být podle ní opomenuta. Pokud snad stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost pouze v tom, že by si ze strany městského soudu představovala podrobnější odůvodnění, pak je nutno zdůraznit, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat

pokračování

napadené rozhodnutí (rozsudky NSS z 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24, nebo z 27. 9. 2017, čj. 4 As 146/2017-35). Uvedené námitky proto nelze přisvědčit.

[17] Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v části, v níž městský reagoval na žalobní námitku ohledně chybějících podkladů v daňovém spise. Městský soud konkrétně uvedl, že stěžovatelka nspecifikovala, které konkrétní jí dříve doložené a pro věc rozhodné listiny by měly ve spise chybět. K tomu obecně dodal, že daňový spis nepostrádá nic, co by pro věc bylo rozhodující. Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že stěžejní východisko, na němž městský soud svůj závěr založil, tj. nedostatečná konkretizace žalobní námitky, je nesprávné a závěr městského soudu týkající se této námitky je v důsledku toho nepřezkoumatelný.

[18] Stěžovatelka v odstavcích 9 a 23 žaloby označila podklady, které mají podle ní v daňovém spise chybět: „protokoly a CD s dokumentací“ a „podklady o všech úhradách za zdanitelné plnění“. Zároveň stěžovatelka odkázala na další okolnosti spojené s těmito podle ní chybějícími podklady: 1) na to, že je požadovala předložit svědkovi u výslechu a správce daně na tento požadavek reagoval sdělením, že má jen jeden protokol a jedno CD (zde konkrétně odkázala na stranu 6 protokolu o výslechu svědka z 25. 6. 2018), 2) na to, že správce daně daňovou kontrolu uzavřel s tím, že dokumentaci posuzoval, i když ji ve spisu neměl (zde konkrétně odkázala na stranu 18 zprávy o daňové kontrole). Ze žaloby tedy bylo přinejmenším ve vztahu k „protokolům a CD s dokumentací“ zřejmé, jaké konkrétní podklady stěžovatelka ve spise postrádá, což koresponduje i s odkazy na konkrétní části jiných písemností obsažených v daňovém spise, které s obsahem žalobní argumentace skutečně souvisejí. V daných pasážích (ale také např. na straně 31 zprávy o daňové kontrole) je totiž dokumentován postoj jak stěžovatelky, tak správce daně ve vztahu k daným podkladům, tj. předávacím protokolům ke každé reklamě a k nim vytvořeným CD předloženým v rámci postupu k odstranění pochybností.

[19] Městský soud se však těmito podle stěžovatelky chybějícími podklady vůbec nezabýval a jeho obecná úvaha, že daňový spis nepostrádá nic, co by pro věc bylo rozhodující, nepředstavuje kvalifikovanou reakci na uvedenou žalobní námitku. Napadený rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný. Jelikož věcně bylo rozhodnutí žalovaného založeno na závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou a podklady, které mají podle stěžovatelky v daňovém spise chybět, podle ní mají dokládat skutečnosti, které měla podle daňový orgánů prokázat, nelze zjištěné pochybení městského soudu považovat toliko za formální.

[20] Poslední námitku nepřezkoumatelnosti uplatňuje stěžovatelka ve vztahu k závěrům městského soudu týkajícím se namítaného porušení procesních práv stěžovatelky v důsledku neumožnění účastnit se výslechu svědka H. Tato kasační námitka zjevně vychází z toho, že stěžovatelka v žalobě uvedla dva aspekty nezákonnosti postupu správce daně: 1) zástupce stěžovatelky nemožnost ověřit, jestli správce daně správně vyhodnotil, v jakém rozsahu a z jakých důvodů svědek odmítnul vypovídat, 2) zástupce stěžovatelky nemohl ověřit, jestli nebyl ze strany správce daně činěn na svědka nátlak. Podle stěžovatelky měl městský soud opomenout možnost, že svědek odepřel výpověď bez konkrétního důvodu (což se vztahuje k prvnímu z uvedených aspektů). Této námitce však nelze přisvědčit, neboť městský soud sice stručně, ale zcela jasně a výstižně uvedl, že svědek odepření výpovědi avizoval již předem, a výslovně odkázal na vyrozumění o převzetí právního zastoupení z 9. 3. 2018.

Z reakce městského soudu je tedy zcela zřejmé, že svědek právě prostřednictvím své zástupkyně uvedl konkrétní důvody odepření výpovědi. Tímto důvodem byla obava, že by si výpovědí mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání, neboť ve vztahu k činnosti REMOEX CZ s.r.o., jíž byl jednatelem, je zván Policií České republiky k podání vysvětlení. Tento důvod pak při dostavení se ke správci daně znovu potvrdil, byť již jen obecněji (uvedl, že výpověď odmítá z obavy, že by si mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání). Městský soud tedy na žalobní námitku reagoval dostatečně konkrétně a z reakce soudu jasně vyplývá, že nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že by nemohla důvody odepření výpovědi „ověřit“ (respektive spíše zpochybnit jejich relevanci). V této části je proto napadený rozsudek přezkoumatelný.

[21] Stěžovatelka také věcně brojí proti tomu, jak městský soud posoudil druhý z uvedených aspektů, tj. skutečnost, že zástupce stěžovatelky nemohl ověřit, jestli nebyl ze strany správce daně činěn na svědka nátlak. Městský soud uvedl, že stěžovatelka neuvádí žádné konkrétní okolnosti, které by její domněnku podporovaly, a usuzuje tak pouze v hypotetické rovině. Stěžovatelka s tímto závěrem v kasační stížnosti nesouhlasí, neboť podle ní není její povinností prokazovat, co konkrétně se při výslechu svědka dělo, a její právo na spravedlivý proces spočívá již v tom, že se má právo takového úkonu účastnit a dohlédnout na jeho zákonnost. Nejvyšší správní soud však považuje závěry městského soudu s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci za správné. Vzhledem k tomu, že důvody odepření výpovědi svědka byly avizovány jeho zástupkyní již dopředu, nasvědčuje vše tomu, že svědek odmítl vypovídat po zralé úvaze, a nikoliv na základě nátlaku správce daně. Má-li přes tyto okolnosti stěžovatelka za to, že nátlak mohl být na svědka vyvíjen, bylo legitimní po ní žádat, aby uvedla konkrétní okolnosti, které by důvodnost takové obavy podporovaly. Jelikož tak neučinila, souhlasí Nejvyšší správní soud s městským soudem v tom, že její obava byla ryze hypotetická a ničím nepodložená. Pro úplnost je nutno dodat, že s předem avizovanými důvody odepření výpovědi svědka se zástupce stěžovatelky mohl seznámit a mohl se k nim vyjádřit. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by stěžovatelka byla postupem správce daně zkrácena na svých právech.

[22] Nejvyšší správní soud shrnuje, že shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] v části, v níž městský soud reagoval na žalobní námitku týkající se chybějících podkladů v daňovém spise. Jak již bylo uvedeno výše v bodě [19] tohoto rozsudku, zjištěné pochybení městského soudu považovat toliko za formální. Tato vada zároveň brání Nejvyššímu správnímu soudu ve věcném posouzení kasačních námitek týkajících se samotného unesení důkazního břemene stěžovatelkou a správcem daně. S ohledem na nevyjasněný okruh podkladů, které měly být obsaženy v daňovém spise, by totiž takové hodnocení bylo předčasné. Oproti tomu se Nejvyšší správní soud mohl vyjádřit k námitce týkající se okolností výslechu svědka (bod [21] tohoto rozsudku). Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu je v části týkající se chybějících podkladů v daňovém spise nepřezkoumatelný, nebránila tato skutečnost přezkumu napadeného rozsudku z pohledu kasačních námitek napadajících závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (usnesení rozšířeného senátu NSS z 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, a rozsudek NSS z 15. 6. 2023, čj. 8 Afs 105/2021-91, bod 31). Takovouto oddělitelnou, a tedy i přezkoumatelnou, částí rozsudku byla i otázka týkající se okolností výslechu svědka.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že je kasační stížnost důvodná. Zrušil proto napadený rozsudek 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. Městský soud v dalším řízení posoudí důvodnost i žalobních námitek, které se týkaly stěžovatelkou konkrétně označených chybějících podkladů v daňovém spise. V případě, že na základě těchto námitek shledá pochybení daňových orgánů, vyhodnotí zároveň, zda taková vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[24] 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. července 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu