



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudkyň Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **solit project, s. r. o.**, se sídlem Bořivojova 824/29, Praha 3, zastoupená Mgr. Martinem Heiplíkem, advokátem se sídlem Botičská 1936/4, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2022, čj. 3070/22/5300-22444-713071, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2024, čj. 3 Af 8/2022-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 8. 2020, čj. 6516853/20/2003-52521-110324, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2016 ve výši 132 300 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 26 460 Kč. Žalobkyni podle správce daně nenáleží nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Kolokvium s. r. o. (dále jen „Kolokvium“). Konkrétně žalobkyně uplatňovala daňové doklady č. 1016002 a 1016003, vystavené na dodávku služeb v oblasti sběru dat o vozidlech na internetových portálech a kapacity pro řízení projektových aktivit. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný shora označeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. V ní tvrdila, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi námitkami a důkazy, předložená tvrzení a důkazy hodnotil selektivně a izolovaně a činil závěry, které jsou s jejich obsahem v rozporu.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) se s žalobou ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil. Dospěl k závěru, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné jak pro nesrozumitelnost, tak pro nedostatek důvodů.

[4] Městský soud se nejprve zabíral výtkami žalovaného, že žalobkyně nezachovala dostatečnou míru obezřetnosti při výběru svého obchodního partnera (společnosti Kolokvium). Z tohoto závěru podle městského soudu plyne rozpor, a to i přesto, že okolnost výběru dodavatele žalovaný žalobkyni nekladl k tíži. Žalovaný na jedné straně vytýká nedostatečnou obezřetnost žalobkyně při výběru dodavatele (z čehož lze dovodit, že tato společnost byla obchodní partnerkou žalobkyně) a na druhou stranu v některých částech odůvodnění rozporuje, že společnost Kolokvium dodavatelem žalobkyně vůbec byla. Městský soud uvedl, že podezřelé okolnosti ohledně dodavatele mohou být podstatné pro hodnocení, zda plnění mohla společnost Kolokvium vůbec dodat. Tato otázka se však podle městského soudu má s posuzováním obezřetnosti žalobkyně. Měl-li žalovaný za to, že nebylo prokázáno, že společnost Kolokvium plnění dodala, tedy, že dodavatelem skutečně byla, není podstatné, zda žalobkyně jednala obezřetně, nýbrž, zda s touto společností vůbec obchodovala. Obezřetnost žalobkyně by bylo na místě posuzovat tehdy, pokud by žalovaný dospěl k tomu, že společnost Kolokvium byla dodavatelem žalobkyně, avšak byla účastnicí daňového podvodu. V takovém případě by bylo třeba zabývat se otázkou, zda žalobkyně o podvodu věděla, případně vědět mohla, a zda přijala opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům. V této věci však žalovaný účast žalobkyně na podvodu neshledal, a ani neuvedl, že by její dodavatel daň neodvedl.

[5] Následně městský soud uvedl, že žalovaný v bodě 41 rozhodnutí nerozporoval, že data o vozidlech (předmět plnění) byly dodány v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce odběratele žalobkyně, společnosti DELTA ADVISORY a. s. (dále jen „DELTA ADVISORY“), která data dodávala společnosti Cebia, spol. s r.o. (dále jen „Cebia“). Plnění tak zřejmě existovalo a sporným mělo zůstat pouze to, kdo ho žalobkyni dodal anebo zda byla jeho původcem přímo žalobkyně. Městský soud však upozornil i na to, že žalovaný dospěl současně k závěru, že v řešené věci nebylo prokázáno, jaká konkrétní data předmětem zdanitelného plnění vůbec byla. Městský soud proto v dané situaci shledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, zda má žalovaný za to, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění týkajícího se sběru dat o vozidlech („data o vozidlech“) a uskutečnění zdanitelného plnění „dodávka kapacity“ podle uvedených funkčních míst pro řízení části projektových aktivit, a neprokázala toliko jejich dodavatele, či zda uskutečnění zdanitelného plnění neprokázala vůbec.

[6] Nic na tom nezměnilo ani to, že žalovaný svůj závěr odůvodnil tvrzenými rozpory ve svědeckých výpovědích. Rozpory měly spočívat v rozdílných tvrzeních ohledně existence písemné smlouvy, uzavřené mezi žalobkyní a jejím odběratelem DELTA ADVISORY. Podle žalovaného měl pracovník odběratele P. M. tvrdit, že písemná smlouva uzavřena byla, zatímco jednatel žalobkyně Marek Čáp se o ní nezmínil. Městský soud se ztotožnil s tvrzením žalobkyně, že taková situace nemůže založit předpoklad o rozporu ve výpovědích. Žalovaný podle městského soudu ani nevysvětlil, jak má případná neexistence

pokračování

písemně uzavřené smlouvy ovlivnit posouzení otázky, zda k poskytnutí plnění mezi žalobkyní a jejím odběratelem došlo, pokud tuto skutečnost žádným jiným způsobem nezpochybňuje. Další rozpor ve výpovědích se dle žalovaného týkal obsahu samotné činnosti, jinými slovy náplně dotčeného zdanitelného plnění. I v tomto případě se městský soud ztotožnil se žalobkyní, že ze svědeckých výpovědí nevyplývá rozpor, jak tvrdí žalovaný. Zatímco jednatel žalobkyně dle žalovaného uvedl, že předmětem plnění byla data odpovídající tzv. „trojičce“ (VIN, datum a počet najetých km), jednatel dodavatele popsal, že prováděl kompletní analýzu dat, tedy většího obsahu informací. Podle městského soudu z výpovědi jednatele žalobkyně neplyne, že by byla data omezena pouze na „trojičky“. Městský soud uzavřel, že nepředjímá hodnocení věrohodnosti jednotlivých výpovědí, avšak na rozporech ve výpovědích nelze nyní postavit závěr, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Z těchto důvodů je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[7] Městský soud uzavřel, že pokud by žalovaný vyšel z předpokladu, že žalobkyně neprokázala existenci sporného plnění, nemusel by se ani zabývat otázkou, zda jí ho poskytl někdo jiný než deklarovaný dodavatel (rozsudek SDEU z 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater* a navazující usnesení rozšířeného senátu NSS z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater*). Doposud ale není v řízení zřejmé, zda má žalovaný za to, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění „data o vozidlech“ a „dodávka kapacity“ a neprokázala toliko jejich dodavatele (tedy kdo jí toto zdanitelné plnění poskytnul), či zda uskutečnění tohoto zdanitelného plnění neprokázala vůbec. Žalovaný proto v tomto směru bude pokračovat v dalším řízení, aby postavil na jisto, v jakém rozsahu žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, a to ve vztahu ke každému z obou sporných plnění samostatně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně a replika

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Má za to, že městský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost dovodil nesprávně, pokud dospěl k závěru, že není zřejmé, zda byla prokázána uskutečněná zdanitelná plnění a nebyl prokázán jejich dodavatel anebo zda nebyla existence zdanitelných plnění prokázána vůbec.

[9] Stěžovatel dále tvrdí, že napadené rozhodnutí je založeno výlučně na tom, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na uplatněných daňových dokladech, a proto jí nenáleží nárok na odpočet DPH. Stěžovatel uvedl, že z rozhodnutí bylo zcela zřejmé, že žalobkyně neodstranila vyvstálé pochybnosti správce daně. Připomněl, že běžná praxe správce daně je, zkoumat naplnění hmotněprávních podmínek včetně nutnosti zachovávat určitou obezřetnost jak ve vztahu k povaze plnění, tak i v případě zajišťování si podkladů (auditní stopa). Nesprávný tak byl i závěr městského soudu o tom, že není na místě posuzovat obezřetnost žalobkyně i v případech, které nejsou zatíženy podezřením z daňového podvodu. Stěžovatel uvedl, že pochybnosti vůči totožnosti dodavatele existovaly pouze na počátku daňové kontroly. Během dalšího řízení byl sporný jen obsah a rozsah deklarovaného plnění, jak vyplývá i ze zprávy o daňové kontrole, která by měla být považována za jeden celek s napadeným rozhodnutím. Městský soud z těchto důvodů postupoval nesprávně, pokud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost. To podporuje i skutečnost, že žalobkyně nepřezkoumatelnost

rozsudku nenamítala, a z její žalobní argumentace plyne, že jeho obsahu rozumí. Uzavřel, že na projednávanou věc nemá mít judikatura ve věci *Kemwater* žádný vliv. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že závěry městského soudu považuje za správné. Z rozhodnutí stěžovatele není zřejmé, zda má stěžovatel za to, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění „data o vozidlech“ a „dodávka kapacity“ a neprokázala toliko jejich dodavatele, či zda uskutečnění zdanitelného plnění neprokázala vůbec. Některé pasáže rozhodnutí dokonce nasvědčují závěru, že prokázala jak obsah plnění, tak i dodavatele, jen při jeho výběru nebyla dostatečně obezřetná. Stěžovatel svou kasační stížnost postavil na nepřesných tvrzeních. Upozornila například na to, že pokud z napadeného rozhodnutí vyplývá, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, je pak nesmyslné vyjádření stěžovatele, že nebyl prokázán jeho obsah a rozsah, protože samotná jeho existence již prokázána byla. Žalobkyně navrhla, aby soud kasační stížnost odmítl, neboť stěžovatel neodkázal na konkrétní zákonné ustanovení důvodu podání kasační stížnosti.

[11] Stěžovatel v replice nesouhlasil s tvrzením, že by kasační stížnost obsahovala vady, pro které by měla být odmítnuta. Podle něj není nezbytný výslovný odkaz na konkrétní zákonné ustanovení (písmeno § 103 s. ř. s.), protože Nejvyšší správní soud neposuzuje důvody kasační stížnosti podle formálního označení stěžovatelem, ale podle jejich obsahu. Stěžovatel se ohradil i proti tvrzením žalobkyně, že uváděl v kasační stížnosti nesprávná tvrzení a dále i proti tomu, že by z jeho rozhodnutí jednoznačně nevyplývalo, že sporným učinil pouze rozsah a obsah zdanitelného plnění. V souvislosti s tím znovu zdůraznil, že na řešenou věc nedopadá rozsudek ve věci *Kemwater*.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Úvodem považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést, že neshledává důvod pro odmítnutí kasační stížnosti proto, že stěžovatel nepodřadil své kasační důvody pod konkrétní písmeno § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud vždy z obsahu kasační stížnosti posoudí, zda obsahuje relevantní tvrzení nezákonnosti napadeného rozhodnutí městského soudu. „Pokud je v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho to stěžovatel dovozuje, kasační stížnost ob stojí.“ (rozsudek NSS z 8. 1. 2004, čj. 2 Afs 7/2003-50 nebo usnesení z 13. 3. 2023, čj. 4 As 23/2023-34, bod 14). Stěžovatel relevantně tvrdil, z jakých důvodů má za to, že městský soud věc posoudil nesprávně.

[15] Podstata sporu se týká především posouzení právní otázky, zda je napadené rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud se z tohoto důvodu nejprve zabýval touto otázkou.

[16] Stěžovatel předně namítal, že si je vědom skutečnosti, že soud nepřezkoumatelnost rozhodnutí zkoumá z úřední povinnosti. Na druhou stranu je podle něj třeba mít na paměti,

pokračování

že žalobkyně rozhodnutí zjevně rozuměla, a to proto, že neudělala sama otázku přezkoumatelnosti obsahem soudního řízení (nenamítala ji v žalobě).

[17] Nejvyšší správní soud z žaloby ověřil, že žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele (a to pro nedostatek důvodů), neboť uváděla, že se stěžovatel nevypřádal se všemi jejími námitkami a neprovedl všechny navrhované důkazy. Žalobkyně tak sice v žalobě výslovně nenamítla i nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, avšak z ničeho nelze dovodit, že při sepisu žaloby rozuměla závěrům stěžovatele tak, jak nyní stěžovatel popisuje v kasační stížnosti (tedy, že napadené rozhodnutí je založeno výlučně na tom, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na uplatněných daňových dokladech). Žalobkyně totiž v žalobě namítala, že nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že ze svědeckých výpovědí není postaveno najisto, že sběr dat o motorových vozidlech zaštiťoval pro žalobkyni na daňových dokladech deklarovaný dodavatel. Žalobkyně tak brojila i proti závěru, že nebyl prokázán dodavatel, a nelze se tak domnívat, že rozhodnutí stěžovatele rozuměla tak, že je založeno výlučně na tom, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na uplatněných daňových dokladech. Navíc poté ve vyjádření ke kasační stížnosti se závěry městského soudu o nesrozumitelnosti rozhodnutí stěžovatele souhlasila. Argument stěžovatele, že žalobkyně rozumí/rozuměla rozhodnutí stěžovatele tak neobstojí.

[18] Městskému soudu z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, zda má stěžovatel za to, že žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění sběru „dat o vozidlech“ a „dodávky kapacity“ a neprokázala toliko jejich dodavatele (tedy kdo jí toto zdanitelné plnění poskytnul) anebo uskutečnění zdanitelných plnění neprokázala vůbec.

[19] Nejvyšší správní soud se ve vztahu ke srozumitelnosti rozhodnutí stěžovatele ztotožňuje s hodnocením městského soudu, který odkázal na pasáže napadeného rozhodnutí (bod 41), ve kterých stěžovatel na jedné straně konstatuje, že nerozporuje, že konečným odběratelem plnění, slovy stěžovatele „dat, ze kterých bude patrná tzv. trojička“, byla společnost Cebia, která jej získala od svého dodavatele DELTA ADVISORY. Toto vyjádření by mělo podle městského soudu nasvědčovat závěru, že žalobkyně dodávala data o vozidlech svému odběrateli DELTA ADVISORY a ten následně tato data dodával společnosti Cebia, tedy že sporné plnění skutečně existovalo a byl znám i jeho obsah. Zůstávalo by v této situaci sporným pouze to, kdo plnění žalobkyni dodal, či byla jeho původkyní. Stěžovatel však v jiných částech odůvodnění dospěl k opačnému závěru, tedy že nedošlo k prokázání rozsahu a obsahu zdanitelného plnění (například v bodech 36, 48, 54, 56, 57), zejména kvůli rozporům ve výpovědích svědků. Městský soud poukázal i na to, že v bodě 42 stěžovatel dokonce vyjadřuje pochybnost o tom, zda předmětná plnění byla uskutečněna. I přesto, že stěžovatel skutečně, tak jak tvrdí v několika částech svého rozhodnutí, rozporoval pouze obsah a rozsah sporného plnění, jiné části přesnost jeho vyjádření rozostřují. Stěžovatel totiž například v bodech 36, 41 a 54 konstatoval pochybnost i ohledně toho, kdo plnění poskytl, tedy zda to byla společnost Kolokvium. Tvrzení uvedené v kasační stížnosti, že v rozhodnutí stěžovatele není v rámci hodnocení na žádném místě zmíněna pochybnost ohledně přijetí od deklarovaného dodavatele, tak není pravdivé.

[20] Například v bodě 36 stěžovatel konstatoval, že „na základě provedených výpovědí dospěl k závěru, že obchodní korporace DELTA ADVISORY obdržela nějaká data od odvolatele, nicméně ze svědeckých výpovědí není postaveno na jisto, že sběr dat o motorových vozidlech

zaštiťovala pro odvolatele na daňových dokladech deklarovaná společnost Kolokvium s.r.o. Ani po provedení svědecké výpovědi L. B. odvolatel neprokázal, že došlo k poskytnutí plnění v obsahu a rozsahu, jaký deklaruje dodavatel. “Naopak v bodě 57 stěžovatel pouze uzavírá, že žalobkyně (odvolatel) „neprokázal, že plnění přijal v obsahu a rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech“ (již tedy neuvádí neprokázání dodavatele těchto plnění). Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že není důvodná námitka stěžovatele, že rozhodnutí stěžovatele je založeno výlučně na tom, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na uplatněných daňových dokladech. Stěžovatel totiž v některých částech svého odůvodnění výslovně zpochybňuje i přijetí plnění od deklarovaného dodavatele Kolokvium, aniž by však svá tvrzení dostatečně odůvodnil.

[21] V rozsudku ze dne 30. 7. 2013, čj. 4 As 76/2013-21, bod 18, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]odle § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, musí správní orgán v odůvodnění uvést důvody výroku, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. Smyslem a účelem odůvodnění je ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 6. 3. 1997, sp. zn. III. ÚS 271/96, č. 24/1997 Sb. NÚS).“ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, čj. 7 A 547/2002-24, „[s]oud zruší rozhodnutí pro nesrozumitelnost odůvodnění zejména tehdy, jestliže odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které pohnuly správní orgán k vydání rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].“ V rozsudku ze dne 15. 8. 2018, čj. 6 As 181/2018-29, bod 17, Nejvyšší správní soud konstatoval, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, pokud trpí tak závažnými nedostatky, že fakticky znemožňují zjistit, jak a z jakých důvodů správní orgán rozhodl. Obdobnými nedostatky trpí i napadené rozhodnutí stěžovatele. Není z něj zřejmé, co přesně stěžovatel žalobkyni vytýká, jaké skutečnosti vzal za prokázané a které nikoliv. Žalobkyně v návaznosti na to nemohla účinně bránit svá práva, neboť nemohla s dostatečnou určitostí vědět, zda měla zvou procesní obranu volit vůči vytýkaným nedostatkům ohledně prokazování existence a obsahu sporného plnění, původci plnění (dodavatel Kolokvium) nebo obojímu.

[22] Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelova další dílčí námitka, že rozhodnutí správce daně a stěžovatele, tvoří jeden celek. Tento právní názor Nejvyšší správní soud konstantně zastává a ani v řešené věci jej nijak nepopírá. V této věci však ani ze zprávy o daňové kontrole neplyne nyní zastávaný názor stěžovatele, že správce daně zpochybnil pouze obsah a rozsah zdanitelného plnění. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole například na straně 20 jako výsledek kontrolního zjištění uvedl, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na dokladu (obsah, rozsah a **dodavatel**), zároveň však ale uvedl, že nekonstantnost dodavatele Kolokvium nebyla daňovému subjektu kladena k tíži. Rovněž i na straně 23 správce daně zopakoval, že považoval za neprokázaný obsah a rozsah předmětu zdanitelného plnění, kdy není prokázano, **kdo** a kdy uvedenou službu poskytl (zvýraznění doplnil NSS). Závěrem správce daně konstatoval, že výsledek kontrolního zjištění se nemění, ač již pouze uvedl, že nebyl prokázán deklarovaný obsah a rozsah. Je tak zřejmé, že ani odkaz na zprávu o daňové kontrole nemůže odstranit nesrozumitelnost rozhodnutí stěžovatele, neboť z něho rovněž není jednoznačně zřejmé, zda správce daně opravdu dospěl k závěru o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Kolokvium či nikoliv, a z jakého důvodu. V této věci tak není možné nesrozumitelnost rozhodnutí stěžovatele odstranit poukazem na zprávu o

pokračování

daňové kontrole, a ani upřesněním odůvodnění rozhodnutí stěžovatele až v řízení před soudem. Stěžovatel se pokusil odstraňovat nesrozumitelnost rozhodnutí konstatováním, že *rozhodnutí o odvolání je založeno výlučně na tom, že účastník řízení neprokázal, že přijal předmětná plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na výše uvedených daňových dokladech (...), a proto mu nenáleží nárok na odpočet daně z přidané hodnoty* (bod 17 kasační stížnosti). Tento postup však s ohledem na požadavky kladené na správní rozhodnutí není možný, neboť takový závěr z napadeného rozhodnutí jednoznačně neplyne, jak už stěžovateli správně objasnil i městský soud. Ani ze zprávy o daňové kontrole tento závěr neplyne, proto ani v kontextu celého daňového řízení nelze dovodit, že by daňovému subjektu bylo vytýkáno pouze to, že zda přijal plnění v obsahu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Námitka stěžovatele, že jeho rozhodnutí je v tomto ohledu srozumitelné, tak není důvodná.

[23] Stěžovatel se dále ve svém rozhodnutí velmi zevrubně věnuje popisu veškerých skutečností, které se mu podařilo zjistit ohledně dodavatele žalobkyně, včetně informací o jeho údajné neserióznosti. Zmiňuje neplnění povinností vůči obchodnímu rejstříku, nekontaktnost nebo zápis v evidenci nespolehlivých plátců DPH. Ani jedna z těchto skutečností však zřejmě nebyla relevantní v době, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění. Lze přitom vznést pochybnost o návaznosti jednotlivých zjištění a další argumentace, neboť i přesto, že nakonec stěžovatel uzavírá, že tyto skutečnosti neklade žalobkyni k tíži, uvádí, že žalobkyně měla být při výběru svého obchodního partnera (společnosti Kolokvium) obezřetnější. Stěžovatel přitom nijak konkrétně nereaguje na dílčí odvolací námitku žalobkyně, že například nekontaktnost (a další okolnosti) nastaly dlouhou dobu po uskutečnění zdanitelných plnění, a časově vzdálené poznatky o aktuální nekontaktnosti této společnosti tak nemohou mít žádný vliv na posouzení dokumentace zdanitelných plnění. Nejvyšší správní soud tak považuje tyto konkrétní závěry stěžovatele za nepřesvědčivé (a spíše víceznačné), tedy až na samé hraně přezkoumatelnosti. Nelze však přehlédnout, že městský soud vyslovil, že ač část rozhodnutí týkající se obezřetnosti žalobkyně vykazuje určitou rozpornost, tak tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí stěžovatele (neboť na nedostatečné obezřetnosti žalobkyně napadené rozhodnutí nestojí). Lze tak konstatovat, že městský soud rovněž nepovažoval tyto okolnosti za důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele.

[24] Stěžovatel se dále vymezil i proti názoru městského soudu, který uvedl, že je namístě posuzovat obezřetnost daňového subjektu pouze při obchodech, které mohly být zatíženy daňovým podvodem. Stěžovatel proti tomu odkázal na judikaturu, podle které si subjekt vstupující do obchodních vztahů má zachovávat určitou míru obezřetnosti a obstarávat si tzv. spolehlivou auditní stopu (rozsudek NSS z 10. 2. 2016, čj. 5 Afs 99/2015-106), aby byl schopen prokázat svá daňová tvrzení. K tomu lze pro úplnost konstatovat, že s povinností uschovávat související informace (auditní stopu) se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, avšak stěžovatel tímto způsobem odůvodnění svého rozhodnutí nekoncepoval. V rozhodnutí žalobkyni vytýkal, že postupovala neobezřetně při výběru svého obchodního partnera (popisoval například to, že si neprověřila obchodní prostory dodavatele), a konstatoval závěry o nižší úrovni důvěryhodnosti obchodního partnera. Odkázal zde na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Českých Budějovicích, které se ale skutečně zabývaly pouze případy zatíženými daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že je rozdíl, zda bude na daňový subjekt kladena povinnost být obezřetný ve smyslu schraňovat podklady, které mu umožní anebo ulehčí prokázání svých daňových tvrzení, od toho, kdy je daňovému subjektu vytýkáno, že při posuzování obchodního

partnera nestačí pouhé nahlédnutí do registru plátců daně. Lze tak uzavřít, že hodnotit požadavky na obezřetnost ve smyslu auditní stopy pouze optikou požadavků na daňové subjekty, které se mohly zapojit do páchání daňového podvodu, není zcela přiléhavé. Městský soud tak nepochybil, pokud na tuto nepřesnost poukázal, aniž by však tuto okolnost považoval za pochybení, které by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání.

[25] Stěžovatel rovněž namítal, že se účinky rozsudku ve věci *Kemwater* zabývat nemusel, neboť ve věci není sporná totožnost deklarovaného dodavatele. I s posouzením této námitky se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry učiněnými městským soudem, a to vzhledem k provázanosti posouzení otázky přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele s otázkou použití rozsudku *Kemwater*. V této fázi totiž není z rozhodnutí stěžovatele jasné, zda stěžovatel považuje za neprokázaného dodavatele sporného plnění, a proto není možné otázku uplatnitelnosti rozsudku zcela zavrhnout. Za této procesní situace je však předčasné posuzovat možné dopady *Kemwater* rozsudku v této věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Nejvyšší správní soud přiznal úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v podobě odměny jejího zástupce. Odměna jí náleží za jeden úkon právní služby dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), a to za vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Pokud jde o náhradu hotových výdajů zástupce, ta je stanovena paušálně v § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 300 Kč za každý jeden úkon právní služby. Jelikož zástupce stěžovatele je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Stěžovatel je proto povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení celkem ve výši 4 114 Kč.

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

V Brně 20. prosince 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu