



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **MOSASTAV s. r. o.**, se sídlem Jarní 356, Nová Role, zastoupen 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2024, č. j. 77 Af 21/2021-80,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2024, č. j. 77 Af 21/2021-80, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2021, č. j. 34333/21/5300-21444-712211 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“), všechny ze dne 20. 5. 2020:

- č. j. 582181/20/2401-50523-400369, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 631 646 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 126 329 Kč,

- č. j. 582283/20/2401-50523-400369, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 91 949 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 18 389 Kč,
- č. j. 582340/20/2401-50523-400369, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 387 713 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 77 542 Kč,
- č. j. 582388/20/2401-50523-400369, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2017 ve výši 334 156 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 66 831 Kč,
- č. j. 582417/20/2401-50523-400369, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2017 ve výši 118 768 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 753 Kč,
- č. j. 582491/20/2401-50523-400369, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 688 387 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 137 677 Kč, (dále též „dodatečné platební výměry“).

Platebními výměry tedy byla žalobci celkově doměřena daň ve výši 2 252 619 Kč a zároveň mu byla stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 450 521 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Předně se zabýval námitkou vady řízení, která měla spočívat v nemožnosti projednání zprávy o daňové kontrole až v odvolacím řízení. Shodně s žalovaným konstatoval, že závažnost procesních pochybení správce daně je vždy třeba hodnotit v celkovém kontextu řízení a dopadu na finální rozhodnutí, načež podrobně popsal průběh daňového řízení. Pokud daňový subjekt využije možnost podat odvolání, může s tímto podáním nakládat až do vydání rozhodnutí, tedy jej zejména upřesňovat a doplňovat, neboť pro odvolacího řízení neplatí zásada koncentrace řízení. Daňový subjekt by však neměl vyčkávat s návrhy důkazů až na odvolací fázi daňového řízení. Odkázal přitom na bod 92 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný sice připustil, že správce daně jednal v rozporu se svojí zákonnou povinností, pokud žalobci nestanovil lhůtu k vyjádření, avšak tímto jednáním nedošlo k zásahu do procesních práv žalobce. Žalobce měl dle krajského soudu i bez stanovení lhůty dostatek času, aby se od okamžiku, kdy se dozvěděl o všem, co je mu správcem daně vytýkáno, až do vydání napadeného rozhodnutí, k věci vyjádřil. Byť došlo k pochybení správce daně, nejednalo se o nedostatek takové intenzity, aby bylo možné přijmout závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[3] Krajský soud k námitce směřující do přijetí zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik s.r.o. (dále též „DR Technik“) uvedl, že žalobní tvrzení jsou nekonkrétní a nedosahují potřebných parametrů kvality žalobních námitek. Žalobce vůbec nespecifikoval, jaké argumenty správce daně jsou založeny na tvrzených malicherných formálních nesrovnalostech a jaké ne, natož, aby s nimi konkrétně polemizoval. Nepřisvědčil ani námitce o absenci listiny – vyjádření společnosti DR Technik ze dne 26. 6. 2019, neboť uvedené vyjádření se ve správním spise nachází. Žalobce navíc nekonkretizoval, jakým způsobem by mělo vyjádření vyvrátit pochybnosti správce daně.

pokračování

Neztotožnil se se závěrem, že by předložené doklady potvrzovaly uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak žalobce tvrdil v průběhu daňové kontroly. Tvzení o existující spolupráci bez dalšího ve světle řady argumentů správce daně nepotvrzuje deklarované transakce. V podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyvrátil i další žalobcova tvrzení, která měla prokazovat uskutečnění zdanitelných plnění, jako např. podmínky zapůjčení techniky. Přesvědčivě se též měl vypořádat i s obsahem svědecké výpovědi bývalého jednatele DR Technik Davida Schováňka, která dle krajského soudu plně odpovídala závěrům uvedeným v bodě 47 napadeného rozhodnutí. Podle krajského soudu nemohla obstát ani žalobcova argumentace obsahující obecnou polemiku s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Krajský soud zdůraznil, že není úkolem soudů rozhodujících ve správním soudnictví zevrubně vypořádávat každou větu žaloby, nýbrž vyjevit, co při přezkumu obstálo. Argumentace správních orgánů obstála a soud odkázal na body 26 až 48 odůvodnění napadeného rozhodnutí. V nich bylo zevrubně, logicky, přezkoumatelně a správně uvedeno, co žalovaný žalobci vytýká. Vzhledem k uvedenému a s odkazem na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí konstatoval nedůvodnost žalobních tvrzení.

[4] Za nedůvodné považoval krajský soud i námitky týkající se přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DR Technik – invest s.r.o. (dále též „DR Technik – invest“). I v uvedeném případě poukázal na nekonkrétnost žalobních bodů. Žalobcova tvrzení o prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, která měla být potvrzena svědeckou výpovědí Davida Schováňka, považoval za mylná a nedostatečná. Ztotožnil se se závěry žalovaného vytýkajícími žalobci, že si dostatečně neprověřoval ekonomickou situaci svého dodavatele a jeho personální zdroje. Dále uvedl, že vytýkané pochybnosti nebyly ani v dalším řízení rozptýleny. Společnost DR Technik – invest na výzvu správce daně reagovala pouze účelově. Žalovaný se dle jeho názoru řádně vypořádal s obsahem tohoto vyjádření, neboť vyjádření sice uvádělo jména osob, které měly poskytnout provedení prací prostřednictvím jiného dodavatele (neplátce DPH), avšak tohoto dodavatele již neoznačuje. Ani další skutečnosti uvedené ve vyjádření nepovažoval krajský soud za relevantní k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Uvedené podklady považoval za pouhé indicie, které v kontextu s vyjevenými pochybnostmi ani zdaleka nepředstavují podklady pro závěr o uskutečnění plnění, tak jak byla deklarována. Obdobné závěry učinil i ve vztahu k rámcové smlouvě uzavřené mezi žalobcem a DR Technik – invest. Ani zde nepřisvědčil krajský soud námitce, že svědecká výpověď Davida Schováňka rozptýlila veškeré pochybnosti správce daně. Přitom dodal, že správce daně neustal pouze u výpovědi Davida Schováňka, avšak konfrontoval jeho tvrzení s listinami předloženými společností DS CORPORATION s.r.o. (dodavatel). David Schovánek byl přitom v rozhodné době jednatelem i společníkem obou společností. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným v tom, že žalobce na základě provedení dokazování neunesl své důkazní břemeno, neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal, že je přijal od deklarovaného dodavatele a že je použil v rámci svých ekonomických činností, tedy neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). V podrobnostech opět odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí a konstatoval nedůvodnost žalobních tvrzení.

[5] Za nedůvodné považoval rovněž námitky žalobce stran plnění poskytnutých dodavatelem M. K. K námitce nesrozumitelnosti argumentace správce daně (zejména v bodě

73) krajský soud na uvedený bod napadeného rozhodnutí odkázal, přičemž tento odkaz podpořil citací části vyjádření žalovaného k žalobě. Současně krajský soud uvedl, že žalobce rezignoval na tvrzení reagující na kompletní a věcnou argumentaci žalovaného vyjevenou především v bodech 69 až 77 napadeného rozhodnutí. Pochybnosti správce daně přitom založil obsah daňových dokladů, kde byl nedostatečně vymezen rozsah plnění a nebylo z nich zřejmé, kde, kdy a jaké konkrétní práce M. K. pro žalobce vykonával, zda při nich využíval dopravní prostředky a spotřebovával materiál. Uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal obsah jednotlivých předložených rámcových smluv a předávacích protokolů, kterým vytkl, že neobsahovaly číselné označení a byly označeny stejným názvem dokumentu (i přes odlišný předmět plnění). Za stěžejní považoval bod 73 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyjevil to zásadní, co považoval on i správce daně za zpochybňující žalobcova tvrzení stran uskutečnění předmětných plnění. Zdůraznil, že vše je třeba posuzovat komplexně i s výtkami a pochybnostmi uvedenými v následujících bodech napadeného rozhodnutí, na něž rovněž odkázal. I v tomto případě tak krajský soud konstatoval nedůvodnost žalobního bodu a ztotožnil se se závěrem žalovaného o vzniku pochybností o obsahu a rozsahu deklarovaných přijatých stavebních prací od M. K. a jejich použití v rámci ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.

[6] Krajský soud se zabýval rovněž námitkami směřujícími do absence postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Neztotožnil se ani s touto námitkou, přičemž v plném rozsahu odkázal na vyjádření žalovaného stran této žalobní námitky, kterému naopak přisvědčil. Za stěžejní považoval závěr žalovaného o tom, že hodnocení důkazních prostředků neznamená, že žalovaný v pozici odvolacího orgánu opíše skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole, neboť by se pak nedalo hovořit o přezkumu. Konstatoval, že žalovaný postupoval řádně a jeho postupu neměl co vytknout. Nepřisvědčil tvrzení žalobce, že by žalovaný v rámci odvolacího řízení hodnotil důkazy jinak než správce daně v rámci daňové kontroly.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 s. ř. s. Závěry krajského soudu o nekonkrétnosti žalobních tvrzení považoval za nezákonné, neboť měl za to, že z jeho žaloby bylo zcela jednoznačně seznatelné, co bylo namítáno a z jakého důvodu. Žalobní námitky stěžovatele obsahovaly zcela konkrétní skutková tvrzení, v nichž bylo uvedeno, v čem stěžovatel spatřuje pochybení žalovaného. Krajský soud má sice pravdu v tom, že žaloba obsahovala rozsáhlé rekapitulující pasáže, avšak ty vždy následovala konkretizace namítaných porušení žalovaného. Uvedené dle stěžovatele nemohlo mít vliv na přezkoumatelnost žalobních námitek. V žalobě především namítal, že vyčerpávajícím způsobem prokázal přijetí plnění od společnosti DR Technik, k čemuž vypočítával rozsáhlý důkazní materiál, který předložil daňovým orgánům. K tomu v žalobě poukázal na nezákonné hodnocení důkazů, především výsledku svědka Davida Schováňka, který nebyl dotazován na vztahy se stěžovatelem, nýbrž na vztahy s jeho dodavateli. Ve stejné části žaloby pak uvedl jasný konkrétní výčet drobných nesrovnalostí, na kterých byly postaveny závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, přičemž je nazval „malichernými formálními nesrovnalostmi“. Následně se stěžovatel velmi podrobně věnoval argumentaci v napadeném rozhodnutí. Závěry krajského soudu o nekonkrétnosti žalobních tvrzení proto považoval za neopodstatněné. V důsledku

pokračování

nesprávného posouzení kvality žalobních námitek byly žalobní námitky krajským soudem vypořádány velmi kuse. Rolí krajského soudu přitom bylo rozhodnout spor mezi žalovaným a stěžovatelem týkající se tvrzených nedostatků předloženého důkazního materiálu. Této úloze však krajský soud nedostál. Z jeho rozsudku nelze dovodit, z jakého důvodu se přiklonil na stranu žalovaného a na jakých zjištěných skutečnostech postavil své závěry. Pouze odkázal na napadené rozhodnutí s poznámkou, že „*správce daně vyjevil řadu skutečností, které žalobcova tvrzení stran oněch plnění vážně zpochybnil*“. Z vypořádání musí být patrné nejen to, zda argumentace obstála, ale též jaké důvody soud vedly k takovému závěru. Rozhodnutí krajského soudu musí být především přezkoumatelné a zákonné.

[8] Rovněž namítal, že konkrétní námitky krajský soud vypořádal buď odkazem na napadené rozhodnutí, nebo citací konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí. Poukázal přitom na bod 111 rozsudku krajského soudu, v němž krajský soud citoval bod 46 napadeného rozhodnutí, aniž by k němu cokoli dodal. Citovaná část se přitom nikterak přímo netýkala stěžovatele, nýbrž vztahu dodavatele DR Technik s jinými jeho dodavateli. Případné nesrovnalosti proto nebylo možné klást stěžovateli k tíži. K tomu dodal, že krajský soud danou citaci bodu 46 napadeného rozhodnutí využil k pokusu dotvořit odůvodnění napadeného rozhodnutí a kladl nerealistická měřítká na detaily řešených skutečností, které by si podle něj měli být svědci schopni vybavit. Dle stěžovatelova názoru jsou marginální nedostatky při svědeckých výpovědích spíše znakem autenticity. Případné nedostatky svědecké výpovědi Davida Schovánka proto považoval za očekávatelné. Způsob vypořádání žalobních námitek týkající se přijatých plnění od společnosti DR Technik krajským soudem byl nezákonný, přičemž se pohybuje až na hranici přezkoumatelnosti.

[9] Namítal též, že se krajský soud podobně nesrozumitelným způsobem vypořádal i s námitkami týkajícími se služeb obdržených od společnosti DR Technik – invest. K tomu dodal, že sumarizace žaloby provedená krajským soudem byla značně významově posunuta. Stěžovatel neučinil kategorický závěr o unesení důkazního břemene, nýbrž přednesl celý komplex důkazů a konkrétních argumentů, z nichž tento závěr měl vyplynout. Krajský soud k tomu bez dalšího konstatoval, že předložená dokumentace neprokazuje fakticitu poskytnutého plnění, nýbrž se jedná o pouhou indicii. K danému stěžovateli namítal, že krajský soud v této části pracuje s nesplnitelným důkazním standardem. Stěžovatel přitom předložil vyčerpávající důkazní prostředky, ze kterých bylo zřejmé, kdo, kdy a kde práce vykonal. Dodal, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jaké typy důkazů by jej přesvědčily. Nadto krajský soud sice zmiňoval přetrvávající pochybnosti, avšak jím uvedené pochybnosti nejsou relevantní, neboť se omezil na popis výpovědi svědka Davida Schovánka a vztah mezi dodavatelem a investorem. Stejně tak drobné formální nedostatky ve smlouvách dokládají spíše jejich autenticitu, neboť byly připravovány právními laiky. Nedodržení formy smlouvy neznámá, že nedošlo k její obsahové změně, tedy že nemohly být vystaveny faktury na plnění, které není sjednáno v písemné verzi smlouvy. Rovněž závěry krajského soudu ohledně dodávky služeb od společnosti DR Technik – invest jsou nezákonné a na hraně přezkoumatelnosti.

[10] Podle názoru stěžovatele krajský soud zcela vybočil z rámce projednávané věci u služeb, které obdržel od M. K. Přestože napadený rozsudek obsahuje poměrně rozsáhlý text, je tvořen především rekapitulací rozhodnutí žalovaného. Obsahově je vypořádání žalobní námitky velmi kusé. Správný soud se jistě může ztotožnit s rozhodnutím správního

orgánu, musí však vysvětlit, co jej k tomuto závěru vede. To však dle stěžovatele z textu napadeného rozhodnutí není možné zjistit. Krajský soud sice označil bod 73 napadeného rozhodnutí jako „krucální“, avšak nevypořádal se s detailní žalobní argumentací směřující právě do tohoto bodu napadeného rozhodnutí. Namísto toho toliko konstatoval, že stěžovatel „rezignoval na tvrzení reagující na kompletní a věcnou argumentaci žalovaného“. I v této části považoval stěžovatel napadený rozsudek za nezákonný a současně na hraně přezkoumatelnosti.

[11] Závěrem stěžovatel namítal, že nesprávné jsou rovněž závěry krajského soudu, pokud jde o povinnost žalovaného vyzvat stěžovatele k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Protože rozhodnutí žalovaného podstatně změnilo hodnocení důkazů, měl být stěžovateli dán prostor pro vyjádření se. Tento argument však krajský soud odmítl, neboť žalovaný dle jeho názoru nehodnotil důkazy jinak než správce daně. Uvedený závěr krajského soudu však podle stěžovatele neodpovídá skutečnosti, neboť se žalovaný v rámci upraveného výsledku kontrolních zjištění opíral o novou argumentaci a důkazní materiály, které se v řízení před správcem daně neobjevily. Opačný názor krajského soudu je dle stěžovatele nezákonný, přičemž vzhledem k jeho stručnosti je rovněž na hraně přezkoumatelnosti.

[12] S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám, které považoval za nedůvodné. V plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, spisový materiál, vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek. Na základě zjištěných skutečností správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda stěžovatel přijal předmětná plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu, a bylo tak na stěžovateli, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Měl za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, zákonný a správný stejně jako napadené rozhodnutí. Z uvedeného důvodu navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[14] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

pokračování

[17] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost je vadou, k níž by byl případně Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a proč považuje námítky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 146/2021-26). Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno.

[18] Nejvyšší správní soud s poukazem na shora uvedené konstatuje, že aby rozsudek krajského soudu dostál požadavkům na přezkoumatelnost, bylo třeba, aby z jeho odůvodnění bylo zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jakým způsobem postupoval při hodnocení rozhodných skutečností. Jen z odůvodnění lze zjistit, z jakého skutkového stavu správní soud vycházel a jaké důsledky z něj vyvodil.

[19] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že krajský soud vycházel ze závěrů žalovaného, jako s celkem se s nimi ztotožnil a odkazoval přitom na jednotlivé části napadeného rozhodnutí, aniž by se dostatečně a srozumitelně vypořádal s jednotlivou argumentací stěžovatele a jakkoliv jí přezkoumatelně oponoval. Namísto toho vzal stěžovatelovy žalobní námítky za nekonkrétní.

[20] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že z napadeného rozsudku skutečně není mnohdy bezpečně zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti. Nejvyšší správní soud si je vědom, že v rámci soudního přezkumu vznikají situace, kdy se soud ztotožní s argumentací jedné ze stran sporu, případně odkáže na skutkově obdobnou, potažmo totožnou situaci. V takovém případě jistě není jeho úkolem v odůvodnění svého rozhodnutí uměle konstruovat jinou formu pro sdělení téhož (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014-58). V této souvislosti je třeba rovněž dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou v žalobě a tu obsáhle vyvrátit. Přesto je však nutné, aby krajský soud při posouzení žalobních tvrzení, která byla v projednávané věci relativně podrobně uváděna, uchopil obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádal se s ní. Obecně platí, že není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Uvedené závěry však na druhé straně neumožňují soudům v podstatném rozsahu fakticky rezignovat na vlastní posouzení případu, k čemuž však, navzdory rozsáhlosti odůvodnění rozsudku, v podstatné míře došlo. Krajský soud se vyjádřil k některým žalobním tvrzením velmi kuse. K přehlednosti rozsudku nepřispívá ani to, že po rozsáhlé rekapitulaci žaloby (která tvoří

přibližně polovinu rozsahu obsáhlého odůvodnění) přistoupil k jejímu opětovnému shrnutí při úvahách o důvodnosti jednotlivých žalobních bodů.

[21] Krajský soud pro vypořádání žalobních námitek primárně vycházel ze závěrů žalovaného uvedených v žalobou napadeném rozhodnutí. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří jeden celek a odvolací orgán je v odvolacím řízení oprávněn vady prvostupňového rozhodnutí napravovat, a to včetně zjišťování skutkového stavu, musí při tom však dostát základním zásadám daňového procesu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 36/2008-134 ze dne 16. 12. 2009). Úvahy krajského soudu o důvodnosti žaloby však nebylo možné v mnohých částech odůvodnění omezit toliko na nesouvislé citace konkrétních pasáží žalobou napadeného rozhodnutí a bez dalšího odkazovat na označené body (odstavce) napadeného rozhodnutí, aniž by se vyjádřil k nosným důvodům, proč bylo odvolání stěžovatele zamítnuto. Prosté osvojení si závěrů žalovaného se souhlasnou poznámkou musí být dostatečně konkrétní, aby bylo možné posoudit, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech a proč považuje námitky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené. Tím spíše, pokud soud vytýká žalobě, že není dostatečně konkrétní a že jednotlivé skutečnosti vytrhává z kontextu. Aby bylo odůvodnění soudního rozhodnutí dostatečně přesvědčivé, je třeba, aby byla podstata onoho „vytržení z kontextu“ vyjádřena, vysvětleno, jaký byl tedy správný kontext, ve kterém byly vytýkané závěry vysloveny a rovněž (byť třeba stručně) vysvětleno, proč je žalobou napadené rozhodnutí správné a žaloba nedůvodná. V opačném případě hrozí nebezpečí, že bude odůvodnění rozsudku trpět obdobnými deficity, které byly předtím vytýkány podané žalobě. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně poukáže a namítá nepřezkoumatelnost rozsudku (např. body 11 a 12 kasační stížnosti), lze jen obtížně uzavřít o dostatečnosti odůvodnění, jestliže krajský soud např. v bodě 108 uvádí, že správce daně podrobně vyjevil řadu skutečností zpochybňujících předložené daňové doklady a pouze uvede „v podrobnostech viz napadené rozhodnutí“.

[22] Krajský soud vycházel co do obecnosti zdůvodnění zamítnutí žaloby z toho, že žalobní body byly rovněž formulovány relativně obecně. Lze připustit, že bylo jistě možné formulovat žalobní body konkrétněji, přesto však byly pro soudní přezkum dostatečně konkrétní. Bylo z nich patrné, čeho se stěžovatel domáhal, v čem shledával pochybení daňových orgánů a jakou „nápravu“ po krajském soudu požadoval. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani to, že stěžovatel v žalobě obecně hovořil např. o „malicherných formálních nesrovnalostech“, neboť je následně konkretizoval vytýkanými nesrovnalostmi ve fakturách a daňových dokladech. Z rozvleklé a místy velmi popisné žaloby bylo možné vymežit jednotlivé namítané vady a ty pak podrobit koncentrovanějšímu přezkumu.

[23] Bez relativně podrobné znalosti žalobou napadeného rozhodnutí není z odůvodnění krajského soudu dostatečně seznatelné, z jakých konkrétních důvodů krajský soud přisvědčil žalovanému, ani vlastní nosné důvody, na nichž své závěry postavil. Vedle již zmíněného odůvodnění v bodu 108 rozsudku lze konstatovat, že se krajský soud dostatečně nezabýval námitkou týkající se způsobu vedení výslechu svědka Davida Schovánka. V bodě 111 doslovně cituje část napadeného rozhodnutí (bod 46), aniž by se k tomu jakkoli vyjádřil. Pouze uvedl, že „v plné míře přitaká resumé vyjevenému v bodě 47“, který následně rovněž bez dalšího cituje. Krajský soud rovněž zde k uvedenému nezaujal žádné vlastní stanovisko,

pokračování

pouze odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, aniž by i zde vyjevil, proč považoval žalobní námitky za liché. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že krajský soud měl svědeckou výpověď hodnotit důkladněji, sám uvážit o věrohodnosti svědka a reagovat tak na stěžovatelovy žalobní námitky přilehavěji.

[24] Obdobným způsobem se krajský soud v bodě 114 rozsudku vypořádal i se stěžovatelovou polemikou s důvody napadeného rozhodnutí (bodem 25 žaloby). S poukazem na judikaturu správních soudů uvedl, že není úkolem správních soudů vypořádávat každou větu žaloby. Dodal, že v souzené věci obstála argumentace žalovaného s tím, že žalovaný „*v bodech [26] až [48] odůvodnění napadeného rozhodnutí (deset stran textu) zevrubně, logicky a přezkoumatelně uvedl, co vytýká žalobci*“. K tomu opět citoval závěry žalovaného, z nichž vyplývá, že stěžovatel neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal, že je přijal od deklarovaného dodavatele, tedy DR Technik, a že je použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Krajský soud tedy ani v uvedeném případě nedostal minimálnímu standardu přezkoumatelnosti při vypořádání uplatněné námitky. Z odůvodnění není zřejmé, na jakých závěrech založil své stanovisko, potažmo ani to, co je obsaženo na oněch deseti stranách žalobou napadeného rozhodnutí, které jej přesvědčily, aby přitakal žalovanému.

[25] Krajský soud se rovněž dostatečně nevypořádal s návrhem na provedení důkazu vyjádřením společnosti DR Technik invest, ke kterému, dle názoru stěžovatele, daňové orgány odmítly přihlížet. Za nadbytečnou je třeba považovat relativně podrobnou citaci obsahu rámcové smlouvy v bodě 129 rozsudku, aby v bodě 131 krajský soud uzavřel, že se jednalo o smlouvu rámcovou, tedy do značné míry obecnou, která vytváří určitý rámec smluvních práv a povinností, a pouze obecně odkázal na „*vážné pochybnosti*“, které žalovaný uvedl v bodu 53 žalobou napadeného rozhodnutí. V porovnání s podrobnou citací obsahu rámcové smlouvy nelze nevidět relativní stručnost pouhé zmínky o tom, že dle sdělení Úřadu práce nebylo dodavateli vydáno žádné rozhodnutí o povolení k zaměstnání cizinců, kteří (patrně) měli deklarované práce fakticky provést. I tento závěr však krajský soud pouze přebírá od žalovaného a sám jej samostatně nehodnotí.

[26] Pokud krajský soud v souvislosti s dodavatelem M. K. považoval v bodě 139 za „*krucální*“ bod 73 napadeného rozhodnutí, bylo třeba rovněž tento závěr řádně zdůvodnit. Nepostačuje pouze s odkazem na tento bod žalobou napadeného rozhodnutí uvést, že „*žalovaný vyjevil to zásadní, co považoval on i správce daně za zpochybňující žalobcova tvrzení stran uskutečnění předmětných plnění*“. Pouhé konstatování soudu, že „*nepovažuje tam uvedenou argumentaci za iracionální, formalistickou či vykonstruovanou, neboť vše, co bylo uvedeno v bodu [73] napadeného rozhodnutí je třeba komplexně posuzovat i s výtkami a pochybnostmi označenými v bodech [74 a [75] napadeného rozhodnutí (na které soud v podrobnostech rovněž odkazuje)*“, je nedostatečné, neboť z něj opět není patrné, jaké konkrétní závěry považuje krajský soud za stěžejní. Vytýkané nemůže nahradit ani předchozí obsáhlá rekapitulace napadeného rozhodnutí. Souhlas se závěry žalovaného, že stěžovatel neodstranil identifikované pochybnosti o obsahu a rozsahu deklarovaných přijatých stavebních prací od M. K. a jejich použití v rámci ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, je ve světle uvedeného velmi obecný. Napadený rozsudek je proto třeba považovat za nepřezkoumatelný i v této části.

[27] S poukazem na shora uvedené důvody shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, je předčasné, aby se vyjadřoval k věcným námitkám stěžovatele, co do hodnocení provedeného krajským soudem.

[28] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

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

V Brně dne 17. dubna 2025

David Hipšr
předseda senátu