



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **J. D.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2023, č. j. 37601/23/5300-21442-711916, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, č. j. 54 Af 1/2024 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, č. j. 54 Af 1/2024 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval rozložením důkazního břemene při prokazování nároku na odpočet DPH a povinností krajského soudu zrušit správní rozhodnutí pouze v oddělitelné části, kterou shledá nezákonnou.

[2] Žalobce se zabývá zemními, stavebními a montážními pracemi. Správce daně u něj provedl daňovou kontrolu na DPH, a to za zdaňovací období květen až srpen 2019. Na základě jejího výsledku vydal čtyři dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil DPH a penále v celkové výši 536 952 Kč. Správci daně totiž vyvstaly pochybnosti ohledně plnění přijatých od dvou dodavatelů, jejichž předmětem byla reklama (dodavatel E-I support) a stavební materiál (dodavatel L. M.). Napadeným rozhodnutím poté žalovaný zamítl odvolání žalobce.

[3] Následně podané žalobě krajský soud napadeným rozsudkem vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné (bod 56 napadeného rozsudku). Ve vztahu k plnění týkajícího se reklamy dospěl krajský soud k závěru, že zjištění správce daně vyvolaly důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet (bod 63 tamtéž). Nicméně nesouhlasil s hodnocením výsledku jednatele dodavatele, společnosti E-I support, jako nekonkrétního a nevěrohodného (bod 64 tamtéž). Uzavřel proto, že výslech provedený v odvolacím řízení a doplněný doklad „značnou část pochybností o uskutečnění plnění rozptýlil“, a zavázal žalovaného, aby v dalším řízení doplnil svá zjištění ohledně distribuce reklamy (bod 79 tamtéž). V druhé části týkající se dodání stavebního materiálu krajský soud shledal, že s ohledem na výslech svědků a absenci auditní stopy je závěr žalovaného správný (bod 94 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

II.a Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel předně rozporoval východiska krajského soudu při posuzování reklamního plnění. Poukázal na základní principy rozložení a přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, které krajský soud nerespektoval. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje svoje tvrzení. Správce daně může následně vznést vážné a důvodné pochybnosti a pokud se tak stane, daňový subjekt – nikoliv správce daně – musí prokázat skutkový stav tak, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Rozložení důkazního břemene daňového subjektu pak není odvislé od zjištění o zkrácení daně, jak dovodil krajský soud. Zároveň stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že žalobce rozptýlil pochybnosti správce daně, a to s ohledem na množství nekonzistentních tvrzení. Krajskému soudu také vytknul to, že stěžovateli za této situace uložil ve vztahu k reklamnímu plnění povinnost dále obstarávat důkazy a prověřovat skutkový stav.

[6] V další části kasační stížnosti stěžovatel rozporoval zrušení celého napadeného rozhodnutí za situace, kdy krajský soud shledal, že je nezákonné pouze v části. Jeho závěry o plnění od dodavatele L. M. totiž krajský soud aproboval. Jelikož se možnou oddělitelností jednotlivých výroků napadeného rozhodnutí a možností jejich individuálního zrušení soud nezabýval, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. V této věci přitom je oddělitelnost dána již vydáním různých platebních výměrů. Navíc i v napadeném rozhodnutí je každému platebnímu výměru věnován jeden zamítavý výrok. Stěžovatel také poukázal na to, že krajské soudy běžně jednotlivé výroky oddělují. Zrušení celého rozhodnutí měl za této situace i v rozporu se zásadou procesní ekonomie.

II.b Vyjádření žalobce

[7] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že správce daně neumožnil opakovaný výslech svědka, který měl vypovídat k plnění od dodavatele L. M. Dále poukázal

pokračování

na to, že správci daně deformovali poskytnuté informace ohledně reklamy – jako příklad uvedl tvrzení ohledně vytisknutí velkého množství letáků na přenosné tiskárně; svědek se totiž zmínil pouze o jejím přestěhování, nikoliv přenosnosti. Zároveň stěžovatel přehlédl způsob tvoření ceny za leták, která je vyšší, protože obsahuje i kreativní přípravu, vlastní tisk a distribuci. Nelze tak vycházet ze srovnání pouze s cenou tisku. Zároveň správci daně nikdy jasně neuvedli, v čem shledávají neprokázání uskutečnění plnění. Rozsah požadovaného dokazování (identifikace roznašečů nebo počtu rozdaných letáků) je mimo obvyklou praxi. Žalobce konečně poukázal i na záznam o bezhotovostní platbě. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

[8] V otázce dělitelnosti výroku žalobce poukázal na to, že formulace zrušujícího výroku je plně v kompetenci soudu. To, že žalovaný vtělil několik svých rozhodnutí do jednoho, vedlo ke zbytečné nepřehlednosti. Rozhodnutí v této části žalobce ponechal na úvaze kasačního soudu.

II.c Replika stěžovatele

[9] Stěžovatel ve svém vyjádření poukázal na to, že otázky související s plněním od L. M. nejsou předmětem přezkumu v řízení o jeho kasační stížnosti. Dále uvedl, že krajský soud nepochybně vzniklé pochybnosti správců daně, a tak ani ty nejsou předmětem nynějšího řízení. Dodal ovšem, že své pochybnosti v řízení dostatečně specifikoval, což plyne i z reakce žalobce, který doplnil předávací protokoly. Zároveň uvedl, že žalobce se sice odvolává na judikaturu, nicméně na žádnou konkrétní neodkázal. Stěžovatel tak setrval na závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění od E-I support a že krajský soud se nedostatečně vypořádal s testem dělitelnosti napadeného rozhodnutí.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost je **důvodná**.

III.a K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[11] V první kasační námitce stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně uchopil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Pokud správce daně dostatečně vyjeví své vážné a důvodné pochybnosti, je na daňovém subjektu, aby prokázal uskutečnění plnění. Krajský soud ovšem uzavřel, že stěžovatel má doplnit dokazování. Námitka je důvodná.

[12] Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, jak ostatně krajský soud také rekapituloval (body 42 až 54 napadeného rozsudku).

[13] Zaprvé platí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a také povinnost toto své tvrzení doložit – tj. nese břemeno důkazní. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení

(§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; např. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019 - 44, bod 23).

[14] Zadruhé, i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve vztahu k těmto pochybnostem jej tíží důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (§ 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu; srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS]. Jinými slovy řečeno, správce daně není povinen prokázat, že k uskutečnění výdajů nedošlo. Postačuje, pokud relevantně zpochybní daňovým subjektem tvrzené skutečnosti (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 - 29, bod 40). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

[15] Zatřetí, pokud správce daně tyto pochyby prokáže, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124; ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73; ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022 - 43, bod 32; či nověji ze dne 24. 2. 2025, č. j. 8 Afs 78/2024 - 83, bod 18). Jak správně poukázal stěžovatel, v této fázi je povinností daňového subjektu prokázat *pravdivost* svých tvrzení. Nepostačuje tak, že *není vyloučeno* uskutečnění plnění dle jeho tvrzení (rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2024, č. j. 2 Afs 221/2021 - 79, bod 76).

[16] V projednávané věci jsou úvahy krajského soudu ohledně unesení důkazního břemene vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné, což je důvod pro zrušení napadeného rozsudku (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[17] Napadený rozsudek je postaven na nesrozumitelném hodnocení pochybností. Na jedné straně totiž krajský soud konstatuje, že se neztotožňuje s hodnocením výpovědi jednatele společnosti E-I support jako nekonkrétní a nevěrohodné (bod 64 napadeného rozsudku), osud nerozdaných letáků má za vyjasněný (body 67 a 68 tamtéž) a „*ve prospěch žalobce*“ bere potvrzení uhrazení částky za plnění (bod 71 tamtéž). Na druhou stranu ovšem považuje nevysvětlení dodání dalších reklamních předmětů (tužek, otvíráků na pivo a deky pod koňské sedlo) za snižující věrohodnost tvrzení žalobce (bod 70 tamtéž), poukazuje i na nedoložení smluvních vztahů s pořadateli sportovních akcí, na kterých měly být letáky distribuovány (bod 75 tamtéž) a na laxní přístup žalobce k smluvním vztahům (bod 58 tamtéž).

[18] K ceně plnění krajský soud poté připomněl, že nepřiměřenost ceny zaplacené na vstupu z reklamních služeb je irelevantní (bod 73 tamtéž), aby následně zhodnotil cenu 150 000 Kč za distribuci 10 000 kusů letáků jako vzbuzující pochybnosti (bod 74 tamtéž).

pokračování

[19] Jakkoliv tedy krajský soud shledal, že původní „zjištění byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti“ (bod 63 tamtéž), svoji úvahu zakončil tím, že odůvodnění stěžovatele o neuskutečnění plnění „považuje za nedokončenou“ a ten tak „mohl a měl [...] v případě přetrvávajících pochybností u pořadatelů sportovních akcí tvrzenou spolupráci ověřit“ (bod 76 tamtéž). Výpověď svědka a předložené doklady o distribuci letáků totiž „značnou část pochybností o uskutečnění plnění rozptýlila“ (bod 79 tamtéž).

[20] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak krajský soud zhodnotil pozici důkazního břemene v daňovém řízení. Žalovaný v odvolacím řízení přehodnotil závěry správce daně o nevyužití plnění v celém rozsahu v rámci ekonomické činnosti na to, že pochybnosti existují a spočívají v tom, zda dané plnění se vůbec uskutečnilo. Krajský soud v návaznosti na to váží různé okolnosti, akceptuje existenci pochybností správce daně (otázka dalších reklamních předmětů, nedoložení smluvních vztahů anebo cena) a uzavírá, že pochybnosti nebyly rozptýleny úplně. Jednak z toho není zřejmé, zda stěžovatel (s ohledem na změnu formulace pochybností) vůbec unesl prvotní důkazní břemeno ohledně vyjevení důvodných pochybností ohledně neposkytnutí plnění. A jednak se postup, který na základě částečného rozptýlení pochybností vede ke zrušení napadeného rozhodnutí a uložení povinnosti doplnit dokazování, může stěžovateli oprávněně jevit jako nesprávné následování vyšetřovací zásady v daňovém řízení ze strany krajského soudu.

[21] Jinými slovy, není zřejmé, zda správní orgány předešly dostatečné pochybnosti pouze ve vztahu k užití plnění pro ekonomickou činnost žalobce, či dokonce ve vztahu k uskutečnění plnění. Dále není zřejmé, jak krajský soud vyhodnotil unesení či neunesení důkazního břemene žalobcem. Zda „částečné rozptýlení pochybností“ znamená, že ve vztahu k části plnění žalobce prokázal svá tvrzení, a má tedy nárok na odpočet daně, nebo má pochybnosti za oslabené a ukládá stěžovateli, byť žalobce neunesl důkazní břemeno, provádět další dokazování, které se stěžovateli může oprávněně jevit jako nesprávné následování vyšetřovací zásady v daňovém řízení ze strany krajského soudu.

[22] Zřetelné vyjádření toho, zda správce daně vyjevil vážné a dostatečné pochybnosti a zda následně daňový subjekt prokázal pravdivost svých tvrzení (tj. rozptýlil pochybnosti správce daně), je důležité pro určení stavu dokazování v daňovém řízení. Buď stěžovatel unesl své břemeno v odvolacím řízení ve vztahu k pochybnostem, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobce, anebo své břemeno neunesl a k přenosu nedošlo. Z odůvodnění napadeného rozsudku lze ovšem dovodit různé závěry o pozici důkazního břemene. S ohledem na závěr krajského soudu o rozptýlení značné části pochybností lze uvažovat i o situacích, kdy pochybnosti sice byly částečně rozptýleny, nicméně i tak některé obstály, a proto žalobce neprokázal, že k plnění došlo, či pochybnosti skutečně částečně neobstály, což ale mělo vliv jen na část plnění (viz možnost uznat pouze část odpočtu při prokázání částečné realizace plnění řešenou v rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2025, č. j. 8 Afs 226/2024 - 41, body 25 až 31).

[23] V dalším řízení tak krajský soud přezkoumatelně v návaznosti na žalobní námitku zhodnotí, zda stěžovatel ve vztahu k plnění od E-I support předešl dostatečné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, pročez přešlo důkazní břemeno na žalobce. Pokud ano, pak musí jednoznačně vyslovit, zda na základě provedeného dokazování žalobce

toto důkazní břemeno unesl (případně pouze ve vztahu k některým zpochybněným plněním), či nikoliv. Teprve pokud by jej žalobce unesl, bylo by možné po stěžovateli požadovat, aby vznesl další pochybnosti o uskutečnění plnění. Jinými slovy je nutné jasně určit, zda je další procesní a důkazní aktivita na daňovém subjektu, anebo správních orgánech. Za takové situace se Nejvyšší správní soud pro předčasnost nezabýval hodnocením pochybností a jejich případným rozptýlením.

III.b Ke zrušení pouze nezákonné části správního rozhodnutí

[24] Stěžovatel zároveň namítal, že pokud krajský soud shledal žalobu důvodnou pouze zčásti, měl provést test oddělitelnosti a zrušit napadené rozhodnutí pouze v části. I tato námitka je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že důvodnost první námítky nebrání přezkoumat i druhou námitku. Ta se vztahuje totiž k jiné části napadeného rozsudku. Navíc krajský soud může v dalším řízení opět dospět k závěru o (částečné) nezákonnosti napadeného rozhodnutí, a proto je přezkum postupu krajského soudu namístě již nyní.

[26] K otázce částečného zrušení napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud již dovodil, že „*není a priori vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily jen některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí nebo část některého z nich. Dělitelnost výroku rozhodnutí žalovaného přitom závisí nejen na výroku samotném, ale rovněž na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k tomuto výroku, resp. některé jeho části*“ (rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2024, č. j. 10 Afs 59/2023 - 38, bod 19 a judikatura tam citovaná). Pokud krajský soud zruší rozhodnutí jako celek, ačkoliv shledá důvodnou námitku týkající se pouze části výroku správního rozhodnutí, a přitom nijak neodůvodní nerozdělitelnost rozhodnutí, zatíží své rozhodnutí nepřezkoumatelností (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Ads 30/2018 - 39, bod 13 a judikatura tam citovaná; či nověji rozsudek ze dne 3. 4. 2025, č. j. 7 Afs 315/2024 - 28, body 10 až 13 a judikatura tam citovaná).

[27] Specificky při přezkumu daňových rozhodnutí kasační soud již uvedl, že dokonce – v situaci, kdy je zamítnuto několik odvolání proti platebním výměrům jedním výrokem – je „*možné prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí správce daně jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se zrušuje, respektive která rozhodnutí správce daně se zrušují*“ (rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020 - 70, bod 42). V nyní projednávané věci je situace jednodušší v tom, že o odvolání proti každému platebnímu výměru rozhodl žalovaný jednotlivými výroky.

[28] Povinnost zrušit správní rozhodnutí pouze v nezákonné části, je-li to možné, je zcela v souladu se zásadou procesní ekonomie, neboť nevede ke zbytečnému pokračování správního řízení v části, kterou soud shledal v souladu se zákonem (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 306/2020 - 70, bod 42). Opomenout v tomto ohledu nelze ani to, že pouze částečné zrušení napadeného správního rozhodnutí umožňuje žalobci podat v rozsahu zamítnutí žaloby kasační stížnost a bránit se proti jeho závěrům rovnou, bez nutnosti absolvovat další „procesní kolečko“ správního řízení (§ 104 odst. 2 s. ř. s., usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012 - 41, č. 3321/2016 Sb. NSS, bod 60).

pokračování

V dalším řízení se tak krajský soud – dospěje-li opět k závěru o částečné důvodnosti žaloby – zaměří na to, zda jeho závěrům odpovídá nutnost zrušit napadené rozhodnutí celé, anebo pouze v rozsahu některých výroků.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. V dalším řízení krajský soud nejdříve přezkoumatelně vyhodnotí, zda (a případně v jaké části) stěžovatel vyjevil dostatečně důvodné pochybnosti ohledně neuskutečnění plnění od E-I support, případně zda žalobce následně unesl své důkazní břemeno ohledně uskutečnění plnění, a bylo tak na stěžovateli, aby vyjevil pochybnosti nové. Pokud krajský soud opět shledá částečný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, provede také test jeho dělitelnosti. Bude-li se shledaná nezákonnost vztahovat pouze k některým oddělitelným částem správního rozhodnutí, zruší pouze tuto část a ve zbytku žalobu zamítne.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. května 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu