



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **CHMEL spol. s r. o.**, IČO: 47541768
se sídlem Anny Letenské 1120/17, Praha 2 – Vinohrady
zastoupená Mgr. Viktorem Duškem, advokátem
se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8 – Karlín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35495/23/5300-22442-706033,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2023, č. j. 35495/23/5300-22442-706033, **s e ruší** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 19 456 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Viktora Duška, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 2. 2022, č. j. 922816/22/2002-52524-109302 (dále jen „platební výměr“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2019 ve výši 816 460 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 163 292 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím částečně změnil platební výměr správce daně (hodnoty na řádku č. 10, č. 43, č. 62 a č. 63) a v ostatním závěry správce daně potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.
2. Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil dne 4. 9. 2019 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben 2019, a to v rozsahu všech přijatých zdanitelných plnění od společnosti Stable mark s. r. o., DIČ: CZ07032323. Na základě provedeného šetření dospěl Finanční úřad pro Plzeňský kraj k závěru, že žalobkyně neprokázala u přijatých plnění (zapichování, drátkování, oprava řezu) od společnosti Stable mark s. r. o. nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2019. Z uvedeného důvodu správce daně vydal odvoláním napadený platební výměr, jímž žalobkyni DPH doměřil.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a následná podání

3. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) předesílá, že s ohledem na obsáhlou žalobní argumentaci níže vymezuje pouze ve stručnosti okruhy žalobních námitek a jejich základní smysl.
4. **Žalobkyně** předně namítá, že u přijatých zdanitelných plnění žalovaný nedostatečně zohlednil skutečnost, že se jedná o plnění přijatá v režimu smlouvy o dílo. Primárním zájmem žalobkyně proto bylo poskytnutí plnění řádně a včas, de facto bez ohledu na to, jakým způsobem tak společnost Stable mark s. r. o. učiní. Daňové orgány však za účelem unesení důkazního břemene po žalobkyni požadovaly předložení jmenných seznamů pracovníků společnosti Stable mark s. r. o., konkrétně evidenci docházky těchto pracovníků, evidenci pracovníků, kterým žalobkyně poskytla stravování a ubytování a evidenci výpůjčky materiálu žalobkyně těmto pracovníkům. To je však v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2023, č. j. 8 Afs 22/2022-92, a ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, společně „rozsudky Kolasol“), přičemž je však zcela zjevné, že právě tento druh důkazního prostředku považovaly daňové orgány za zcela klíčový pro posouzení věci a nadřazovaly jej nad ostatní provedené důkazy, z nichž přijetí plnění žalobkyní jednoznačně plyne.
5. Žalobkyně dále nesouhlasí s hodnocením daňových dokladů, že tyto dle daňových orgánů neobsahují vymezení rozsahu plnění. Žalobkyní předložené daňové doklady obsahují označení konkrétní chmelnice, na níž bylo to které plnění pracovníky společnosti Stable mark s. r. o. provedeno. Detailnější rozsah prací je pak zřetelný z registru chmelnic vedeném Ústředním kontrolním a zkušebním ústavem zemědělským, v němž jsou uvedeny podrobné informace týkající se jednotlivých chmelnic včetně rozměrů. Stejně tak předmět plnění uvedený na daňových dokladech je zcela dostačující (např. drátkování, zapichování apod.), když jsou taková označení prací v obchodní praxi obecně známými a používanými pojmy potvrzovanými i odbornou literaturou a současně odpovídají činností vyplývajícím

z rámcové smlouvy. O zhotovení díla v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech pak svědčí rovněž množství sklizeného a evidovaného chmele z chmelnic žalobkyně.

6. Žalobkyně se rovněž neztotožňuje s hodnocením svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně. Ke svědeckým výpovědím Ing. M. K. a A. M. žalobkyně uvedla, že oba svědkové naopak explicitně potvrdili spolupráci se společností Stable mark s. r. o. Skutečnost, že se svědkové neshodli na tom, jakým způsobem byla používána technika žalobkyně, nikterak nezpochybňuje obsah svědeckých výpovědí a zejména pak potvrzení přijetí plnění v deklarovaném rozsahu od společnosti Stable mark s. r. o. Ohledně svědeckých výpovědí J. Š., Ph.D. a Ing. M. H. žalobkyně nesouhlasí s tím, že by tito svědci nebyli schopni popsat obchodní spolupráci se společností Stable mark s. r. o., když ji naopak explicitně potvrdili. Svědkům nemůže být po dvou a půl letech od zahájení spolupráce kladena k tíži neschopnost konkrétní identifikace osob z řad společnosti Stable mark s. r. o., což může být způsobeno rovněž tím, že svědci přestali být v roce 2020 jednatelem žalobkyně a žalobkyně navíc spolupracovala s vícero externími dodavateli služeb zemědělského charakteru.
7. Žalobkyně dále brojí proti hodnocení informací získaných prostřednictvím mezinárodních dožádání, neboť interpretace těchto informací zcela odporuje jejich skutečnému obsahu. Správce daně požádal bulharského a rumunského správce daně o provedení svědeckých výpovědí celkem 21 vybraných osob. Z těchto osob jich šest potvrdilo, že v měsíci dubnu 2019 pracovalo na chmelnicích v České republice pro společnost Stable mark s. r. o., čtyři osoby potvrdily práci na chmelnicích v České republice v měsíci dubnu 2019 a dvě osoby potvrdily práci v České republice v dubnu 2019. Dvě osoby pak výkon práce v České republice v měsíci dubnu 2019 popřely a sedm osob neposkytlo součinnost. Žalobkyně má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezohlednil celkový kontext zjištěného skutkového stavu a neposoudil jednotlivé důkazy ve vzájemné souvislosti. Žalovaný tvrdí, že spolupráci se společností Stable mark s. r. o. potvrdily pouze dvě osoby, avšak z dožádaných informací vyplývá, že ji potvrdilo šest osob. Stejně tak nelze dovozovat, že nepamatuje-li si šest osob s odstupem více než čtyř let název společnosti Stable mark s. r. o., navíc v případě relativně krátkodobé sezónní činnosti, že tyto výpovědi práci pro jmenovanou společnost neprokazují. Žalovaný dále u osoby M. M. nezohlednil, že ačkoliv tato vybraná osoba zemřela, jeho práci pro společnost Stable mark s. r. o. v rozhodném období potvrdily osoby N. a N. K osobám T. a Ch., které práci na území České republiky v rozhodném období popřely, žalobkyně uvedla, že jejich písemná vyjádření považuje žalovaný za zcela klíčová a upřednostňuje je nad ostatními vyjádřeními. To vše, aniž by však žalovaný hodnotil jejich případnou relevanci, když jednak obsah vyjádření ostatních součinných osob prokazuje opačné skutečnosti a dále se jedná o písemná vyjádření, nikoli svědecké výpovědi, u nichž by musely osoby poskytnout pravdivé informace. Co se týče osob S. a V., tyto potvrdily výkon práce na chmelnicích v České republice v dubnu 2019 pro společnost Stable mark s. r. o., avšak v kratší délce, než byla uvedena ve výpisu z aplikace UbyPort. Prostřednictvím této aplikace však žalobkyně nahlašovala cizinecké policii počty ubytovaných cizinců včetně předpokládané délky, a to na základě oznámení ubytovatele na konci března a začátku dubna 2019. Žalobkyně tedy nemohla v době nahlášení vědět, jak se budou počty ubytovaných v průběhu předpokládané nahlášené doby měnit. Neposkytly-li pak některé vybrané osoby součinnost, nemůže jít tato skutečnost k tíži žalobkyně, neboť tyto osoby rozhodné skutečnosti ani nevyvrátily ani nepotvrdily. Kromě toho u žádné z vybraných osob, jež neposkytly součinnost nebo práci v České republice popřely, nedochází ke kolizi, že by u nich zahraniční správce daně zároveň evidoval v dubnu 2019 pracovní smlouvu nebo informace o placeném veřejném pojištění na území Bulharska.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

V neposlední řadě žalobkyně poukazuje na to, že výpis z aplikace UbyPort předložila z důvodu, aby vyvrátila chybné tvrzení správce daně o poskytnutí plnění pouze osmi osobami. Z uvedené evidence totiž vyplývá, že plnění bylo poskytnuto nejméně 128 pracovníky společnosti Stable mark s. r. o. a tato společnost tedy disponovala dostatečnou kapacitou pracovníků. Žalobkyně poukazuje na omezenou důkazní hodnotu těchto dožádání, neboť zahraniční správce daně neprovedl svědecké výpovědi, ale pouze konkrétní osoby požádal o poskytnutí dokumentů a písemného vysvětlení k otázkám formulovaným správcem daně. Informace obdržené od zahraničního správce daně pak neobsahují konkrétní vyjádření některých vybraných osob, ale pouhé neformální shrnutí. Takto získaným informacím nelze dle žalobkyně přikládat důkazní sílu srovnatelnou s výsledkem svědka ve smyslu § 96 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

8. Žalobkyně dále namítá porušení zásady legitimního očekávání, když v daňovém řízení předložila k důkazu výsledky obdobných daňových řízení za zdaňovací období květen 2016, září 2017, únor 2018 a květen 2019, v nichž důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH unesla. Žalobkyně poukázala zejména na bezprostředně navazující daňové řízení za zdaňovací období květen 2019, v němž přijetí zdanitelného plnění rovněž od společnosti Stable mark s. r. o. prokázala. Žalovaný se s výsledkem ani s podobnostmi s daňovou kontrolou za měsíc květen 2019 s nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím nevypořádal, v napadeném rozhodnutí toto daňové řízení ani nezmínil a dospěl ke zcela opačnému závěru. Podoba provedených důkazních prostředků se přitom v těchto daňových řízeních neliší. Žalobkyně je zároveň přesvědčena, že v nyní posuzované věci je zcela vyloučena aplikace závěrů plynoucích z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, sp. zn. C-154/20 ve věci Kemwater Pro Chemie, neboť bylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění v dubnu 2019 deklarovaným dodavatelem společností Stable mark s. r. o.
9. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, žalobkyně závěrem namítá, že provedená mezinárodní dožádání nebyla způsobilá mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť nesplňovala podmínky účelnosti mezinárodního dožádání. Z uvedeného důvodu uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně dne 4. 9. 2023. Žalobkyně předložila výpis z internetové aplikace UbyPort za účelem vyvrácení pochybností, že společnost Stable mark s. r. o. nedisponovala dostatečnou kapacitou svých pracovníků, nikoliv za účelem prokázání přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele. Jestliže jsou dle Nejvyššího správního soudu jmenné seznamy pracovníků v případě poskytnutí služeb irelevantní (viz rozsudky Kolasol), ztrácejí provedená mezinárodní dožádání jakékoliv opodstatnění. Zjevnou neúčelnost mezinárodního dožádání spatřuje žalobkyně rovněž v koncepci otázek kladených vybraným osobám, v nichž zcela absentuje jakákoliv provazba na žalobkyni. Daňové orgány proto nemohly důvodně očekávat, že by mohly být prostřednictvím těchto dožádání zjištěny relevantní skutečnosti k objasnění skutkového stavu věci.
10. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě s odkazem na napadené rozhodnutí uvedl, že ze svědeckých výpovědí nevyplývalo, kdo předmětné práce fakticky vykonal, kdo byl skutečným dodavatelem deklarovaných plnění a v jakém rozsahu. Ke svědeckým výpovědím Ing. M. K. a A. M. žalovaný odkázal na bod 26 napadeného rozhodnutí, v němž shrnul rozpory vyplývající z těchto výpovědí stran existence předáků brigádníků na chmelnici, využívání techniky a okruhu osob pracujících na chmelnici. K výpovědím tehdejších jednatelů žalobkyně Ing. M. H. a J. Š., Ph.D. žalovaný uvedl, že tito nebyli schopni v průběhu svých

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

výpovědí relevantním způsobem popsat obchodní spolupráci se společností Stable mark s. r. o., kdy si ani jeden nepamatoval jméno jednatele společnosti a nepamatovali si osobu jménem „O.“. Žalobkyní předložené fotografie pak nebyly způsobily sporné skutečnosti objasnit, když z nich nebylo patrné, jaké osoby se na nich vyskytují a traktor nebyl označen registrační značkou ani jiným identifikátorem. Žalovaný se pokusil provést výslech osoby J. B., který byl dle předložené plné moci zplnomocněn společností Stable mark s. r. o. k převzetí dílčích objednávek, k převzetí místa plnění, k podpisu protokolu a k řešení provozních záležitostí. Žalobkyni však nebylo známo místo výskytu jmenované osoby a dle sdělení cizinecké policie tato nikdy neměla na území České republiky povolen pobyt. Žalobkyně rovněž nebyla schopna poskytnout informace o tom, kolika osobám společnosti Stable mark s. r. o. poskytla celodenní stravování. Zároveň nebyly po provedeném dokazování rozptýleny pochybnosti o rozsahu deklarovaných prací, když z předložených daňových dokladů, dílčích objednávek a předávacích protokolů není takový rozsah zřejmý. Na vyjmenovaných dokladech je totiž uvedeno pouze číslo chmelnice, dále „zapichování, drátkování, oprava řezů“ a celková cena. Tuto cenu však považuje žalovaný na základě správcem daně učiněné správní úvaze za mnohonásobně vyšší.

11. Ve vztahu k mezinárodnímu dožádání žalovaný uvedl, že z důvodu předložení dalších důkazních prostředků v rámci odvolání bylo potřeba doplnit spisový materiál a ověřit přímo u společnosti Stable mark s. r. o. uskutečnění plnění deklarovaných na daňových dokladech. Likvidátor společnosti Stable mark s. r. o. Mgr. M. E. správci daně nemohl potřebnou součinnost poskytnout, neboť nedisponoval žádnými dokumenty. Obchodní spolupráci pak nebylo možné ověřit ani prostřednictvím I. Ch., tehdejšího jednatele společnosti Stable mark s. r. o., neboť se jedná o osobu s trvalým bydlištěm na Ukrajině, čímž je tento důkazní prostředek s ohledem na trvající válečný konflikt nedosažitelný. Žalovaný proto dle výběrového klíče vybral vzorek patnácti osob bulharské národnosti a ponechal 11 osob rumunské národnosti z žalobkyní předloženého výpisu z aplikace UbyPort, který jinak obsahoval desítky různých jmen. Ze zjištění bulharského a rumunského správce daně nevyplývalo, že deklarované práce byly skutečně provedeny společností Stable mark s. r. o. Pouze dvě osoby práci pro jmenovanou společnost potvrdily, nicméně zároveň uvedly, že pro společnost pracovaly pouze velmi krátce z důvodu nezaplacení za vykonanou práci a jedna osoba tvrdila, že pracovala jako česač chmele, což v měsíci dubnu není možné. Některé osoby práci popřely, některé si pak název společnosti nepamatovaly, přičemž nedisponovaly žádnými dokumenty o práci v České republice. Nemohly proto ani doložit, pro koho skutečně pracovaly. Stejně tak žalobkyně neprokázala, že by plnění poskytl jiný dodavatel v postavení osoby povinné k dani a případně v jakém rozsahu.
12. Ve vztahu k porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že při posuzování nároku na odpočet DPH za nyní posuzované období nemohly daňové orgány vycházet z dřívějších daňových řízení žalobkyně (květen 2016, září 2017, únor 2018), když v žádném z těchto řízení nebyla předmětem sporu plnění od společnosti Stable mark s. r. o. Co se týče porovnání s daňovým řízením za zdaňovací období květen 2019, zde byla odlišná důkazní situace, přičemž po zhodnocení tvrzení žalobkyně a všech důkazních prostředků ve vzájemných souvislostech byly zjištěny nesrovnalosti a nemohlo být postaveno na jisto, jaký byl rozsah deklarovaných plnění a kdo byl skutečným dodavatelem plnění. Žalovaný doplnil, že ohledně zdaňovacího období květen 2019, na rozdíl od nyní posuzované věci, toto v odvolacím řízení ani řešeno nebylo, neboť správce daně daňovou kontrolu uzavřel s tím, že pochybnosti byly odstraněny, a to i s ohledem na důkazní prostředky předložené společností VITALISTAV s. r. o. Žalovaný zdůraznil, že každé daňové řízení je unikátní a

jedinečné, přičemž z výsledků jednoho řízení týkajícího se sice stejného předmětu sporu, avšak probíhajícího v jiném časovém období a za předložení jiných důkazních prostředků, nelze mechanicky dovozovat výsledek řízení. Žalovaný je rovněž přesvědčen, že rozsudek Kemwater a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu na nyní posuzovanou věc dopadá. Naopak má žalovaný za to, že v případě žalobkyní odkazovaných rozsudků Kolasol jsou v nyní posuzované věci zásadní skutkové odlišnosti, když správce daně neodmítl provést žalobkyní navrhované důkazní prostředky a ani jinak žalobkyni neznemožňoval unesení důkazního břemene.

13. Ohledně účelnosti mezinárodního dožádání žalovaný uvedl, že tvrdila-li žalobkyně, že osobám z předloženého seznamu aplikace UbyPort poskytla ubytování a tyto pracovaly pro společnost Stable mark s. r. o., bylo nezbytné toto tvrzení ověřit, tím více za situace, kdy panovaly důvodné pochybnosti stran přijetí plnění od jmenované společnosti. Žalovaný trvá na tom, že mezinárodní dožádání bylo vedeno za účelem ověření žalobkyní předložených důkazních prostředků a za účelem zjištění skutkového stavu. Žalovaný rovněž odmítl údajné vady mezinárodního dožádání, přičemž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2022, č. j. 10 Afs 383/2021-52, nevzal výsledky z mezinárodních dožádání za stěžejní důkazní prostředek, ale hodnotil ho ve vzájemných souvislostech s ostatními zjištěními. Dále ze žádostí o mezinárodní dožádání vyplývá požadavek české daňové správy o zaslání souvisejících listin, na což však neměl český správce daně žádný vliv, stejně jako na požadavek osobní účasti žalobkyně při svědeckých výpovědích, neboť správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly.
14. V replice k vyjádření žalovaného **žalobkyně** setrvala na skutečnostech uvedených v žalobě a nad rámec uvedla, že co se týče mezinárodního dožádání, hlavním problémem hodnocení vyjádření vybraných osob ze strany žalovaného zůstává, že žádným způsobem nezohledňuje vyjádření těch vybraných osob, které potvrdily práci v dubnu 2019 na chmelnicích v České republice, ačkoliv si nepamatovaly jméno společnosti, pro níž tuto činnost vykonávaly. K rozsudkům Kolasol pak žalobkyně uvedla, že tyto jsou aplikovatelné plošně na všechny obdobné případy a potvrzují, že daňové orgány v nyní posuzované věci postupovaly při hodnocení provedených důkazních prostředků nesprávně, když hodnotily unesení důkazního břemene žalobkyní zejména na základě toho, jaké konkrétní osoby se fakticky podílely na poskytnutí plnění. Dále žalobkyně uvedla, že v rámci daňových řízení za zdaňovací období září 2017 a únor 2018 byla klíčovým důkazem svědecká výpověď Ing. M. K., který obdobně jako v nyní posuzované věci potvrdil, že žalobkyně přijala plnění od dodavatele deklarovaného v daňových dokladech. V rámci daňového řízení květen 2019 pak bylo předmětem sporu plnění přijaté od totožného dodavatele společnosti Stable mark s. r. o., přičemž důkazní prostředky provedené v rámci tohoto daňového řízení jsou identické s těmi, které byly provedeny v nyní posuzované věci. Žalobkyně proto odmítá, že v daňových řízeních za zdaňovací období duben a květen 2019 byla důkazní situace natolik odlišná, aby byla zásada legitimního očekávání neaplikovatelná.
15. V duplice k replice žalobkyně **žalovaný** zopakoval svou argumentaci uvedenou ve vyjádření k žalobě a dále uvedl, že neexistovaly žádné evidence docházky, proto není zřejmé, kdo a v jakém rozsahu práci vykonal. Pouze na základě čísla chmelnice uvedeného na dílčích objednávkách a předávacích protokolech bez další specifikace provedené práce (počet drátku, zapichování, řezů) nelze mít za to, že byl prokázán rozsah prací uskutečněných dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Dále ze samotného poskytnutí ubytování cizincům nijak nevyplývá závěr, že se tyto osoby podílely na přijatém plnění od společnosti Stable mark s.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

r. o. žalobkyni. Žalovaný byl tak logicky povinen poskytnuté důkazní prostředky ověřit prostřednictvím výpovědí vybraného vzorku těchto osob. K tomu sloužilo mezinárodní dožádání v Bulharsku a Rumunsku, a to právě proto, že žalobkyně a společnost Stable mark s. r. o. žádnou evidenci pracovníků (či poskytnuté stravy pracovníkům na chmelnici) nevedly. Na chmelnici pracovali současně zaměstnanci žalobkyně a dvou dodavatelů, avšak daňovým orgánům nebyly dodány žádné doklady, které by mohly odlišit práci jednotlivých dodavatelů a žalobkyně.

16. V triplice k duplice žalovaného **žalobkyně** setrvala na argumentech uvedených ve všech svých předchozích podáních s tím, že žalovaný pouze recykluje svou argumentaci bez jakékoliv relevantní reakce na obsah repliky.

III. Posouzení žaloby

17. Městský soud v souladu s § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná, jelikož žalovaný zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Městský soud proto v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodl ve věci bez nařízení ústního jednání. Žalovaný se nicméně dopustil i dalších vad, které způsobují nezákonnost jeho rozhodnutí. Soud poznamenává, že žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Veškeré podklady a listiny, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
18. Městský soud se nejprve zabýval námitkou prekluze, kterou neseznal důvodnou (viz dále bod [31]). S ohledem na logickou návaznost svých úvah v tomto rozsudku bude nicméně nejdříve reagovat na jiné v žalobě vznesené námitky.
19. Městský soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že se žalovaný nikterak nevypořádal s výsledkem a podobnostmi plynoucími z daňové kontroly za zdaňovací období květen 2019, v němž přijetí zdanitelného plnění rovněž od společnosti Stable mark s. r. o. prokázala. Uvedená námitka poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť § 116 odst. 2 daňového řádu stanoví správci daně druhého stupně povinnost vypořádat námitky vznesené daňovým subjektem v odvolání, přičemž v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45). Nedostatek odůvodnění rozhodnutí, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, nelze zhojit uvedením chybějících náležitostí odůvodnění ve vyjádření k žalobě nebo v kasační stížnosti, přičemž soud vychází výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů se jedná zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Naopak, zabývá-li se správní orgán řádně podstatou námitky a vysvětlí, proč

nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány a soudy zároveň nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, postaví-li proti tvrzení účastníka řízení právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu není nepřezkoumatelné, je-li odpověď na dílčí odvolací námitku alespoň implicitně obsažena ve vypořádání jiné námitky nebo postaví-li správní orgán proti námitkám vlastní ucelenou argumentaci, vedle níž námitka neobstojí. Zbývá dodat, že o nepřezkoumatelnost nejde ani tehdy, je-li námitka, kterou správní orgán pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020-31, bod [12]).

20. Městský soud napadené rozhodnutí přezkoumal optikou výše uvedené judikatury a uzavírá, že tato námitka je důvodná. Žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 19. 4. 2022 na straně 29 a 30 namítala, že tamní správce daně (Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Rakovníku) při přímo navazující daňové kontrole za období květen 2019 uznal uskutečnění zdanitelného plnění společností Stable mark s. r. o. Žalobkyně namítala, že tamní správce daně uzavřel, že práce na chmelnici prováděli jak pracovníci Stable mark s. r. o., tak pracovníci VITALISTAV s. r. o. Žalovaný se nicméně touto námitkou žalobkyně ohledně podobnosti daňových řízení za zdaňovací období duben 2019 (nyní posuzované období) a květen 2019 nikterak nezabýval a v napadeném rozhodnutí ji ani implicitně nevypořádal. V bodu 61 napadeného rozhodnutí se sice žalovaný vyjadřuje k daňovým kontrolám za zdaňovací období květen 2016, září 2017 a únor 2018, nicméně uzavírá, že v žádném tomto daňovém řízení nevystupovala společnost Stable mark s. r. o. Žalovaný sice uvedl, že každé daňové řízení je odlišné a jedná se o samostatná řízení, toto tvrzení nicméně navázal právě na svůj názor, že v daných obdobích nevystupovala společnost Stable mark s. r. o. Toto odůvodnění tak nelze vztáhnout i na nyní posuzované zdaňovací období duben 2019, neboť předmětem daňové kontroly za zdaňovací období květen 2019 bylo právě plnění od společnosti Stable mark s. r. o. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto skutečnost zcela pominul, nikterak uvedenou námitku žalobkyně nevypořádal a ani uvedené zjištění nepromítl do závěrů napadeného rozhodnutí. Jak přitom vyplývá ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období květen 2019, zde správce daně vycházel z téměř totožných důkazů o stejných skutkových otázkách, jako v nyní posuzované věci. Městský soud má přitom za to, že výsledek daňového řízení za zdaňovací období květen 2019 není pro posouzení věci zjevně irelevantní, neboť jak uzavřel Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78, „*správce daně nemůže zjištění z jiného daňového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení), to ovšem za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení přdestře, odkáže na ně, výsledky navrhne provést jako důkaz či jiným způsobem, vnese do řízení*“. Žalobkyně v nyní posuzované věci opakovaně upozorňovala na odlišné hodnocení stejných skutečností dvěma správci daně ve dvou bezprostředně na sebe navazujících daňových řízeních týkajících se navíc totožného dodavatele plnění společnosti Stable mark s. r. o. Za tímto účelem žalobkyně v rámci vyjádření k seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 7. 1. 2021 předložila správci daně zprávu o daňové kontrole č. j. 4361072/21/2121-60561-209129 (založeno na čl. 57 správního spisu) za zdaňovací období květen 2019, z níž vyplývá, že v totožné otázce jako v nyní posuzované

věci žalobkyně své důkazní břemeno unesla a přijetí plnění od jmenovaného deklarovaného dodavatele unesla. Správce daně v daňovém řízení za zdaňovací období květen 2019 přitom vycházel z velké části z totožných důkazních prostředků (viz strana 3 a 4 zprávy o daňové kontrole za květen 2019) jako v nyní posuzované věci. Přestože žalobkyně v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tuto diametrální odlišnost hodnocení stejného obchodního případu dvěma různými správci daně namítla, žalovaný na ni nikterak nereagoval a zcela ji pominul. V případě této námitky tak není z žalobou napadeného rozhodnutí, potažmo odůvodnění dodatečných platebních výměrů, ani v nejhrubších rysech patrné, jakým způsobem žalovaný důvodnost či nedůvodnost této námitky posoudil. Tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, proto městský soud přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud zároveň uvádí, že v tomto ohledu nikterak neimplikuje, jakým způsobem má žalovaný o této námitce rozhodnout, neboť se jí sám nemohl věcně zabývat. Pro úplnost městský soud uvádí, že správce daně na uvedenou námitku reagoval na straně 27 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období duben 2019 s tím, že měl k dispozici další důkazní prostředky, které nebyly v daňové kontrole za květen 2019 zjištěny, čemuž pak odpovídá odlišné vyhodnocení získaných důkazních prostředků. Tento názor nicméně žalobkyně rozporovala v podaném odvolání. Jak již bylo uvedeno, bylo pak povinností žalovaného se k této námitce vyjádřit.

21. Ačkoli již shora uvedené pochybení postačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí, městský soud přesto přistoupil k vypořádání těch žalobních námitek, které jsou od nepřezkoumatelné části napadeného rozhodnutí oddělitelné a mohou být pro další posouzení věci významné. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, totiž *„důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.“*
22. Městský soud se proto zabýval dalšími žalobkyní vznesenými námitkami, zejména pak těmi ve vztahu k otázce prokázání rozsahu a fakticity plnění od žalobkyní deklarovaného dodavatele společnost Stable mark s. r. o. V tomto ohledu považuje žalobkyně za nejzásadnější vadu nezákonnosti napadeného rozhodnutí nesprávné hodnocení provedených důkazů ze strany daňových orgánů. Namítá chybné hodnocení rozsahu plnění tak, jak je vymezeno na předložených daňových dokladech, chybné hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně, chybné hodnocení informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání od bulharského a rumunského správce daně a v neposlední řadě skutečnost, že daňové orgány nedostatečně zohlednily poskytnutí plnění v režimu smlouvy o dílo. Uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem společností Stable mark s. r. o. žalobkyně prokazovala vyjma daňových dokladů výpisem z ubytovací aplikace UbyPort, rámcovou smlouvu o dílo a poskytování služeb v zemědělství ze dne 11. 3. 2019, navazujícími dílčími objednávkami, z nichž vyplývá mimo jiné datum předání pracoviště, požadovaný termín dokončení prací, číslo konkrétní chmelnice, cena za konkrétní dílčí objednávku, specifikace prací v podobě drátkování, zapichování, okopávání a opravy řezů a zápisy o předání a převzetí díla včetně případných vad díla. V nyní posuzované věci byli rovněž vyslechnuti zaměstnanci žalobkyně, přičemž hodnocení výpovědí těchto svědků žalobkyně rozporuje a má za to, že jsou hodnoceny nesprávně až tendenčně.
23. Tyto námitky jsou důvodné.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

24. Svědecké výpovědi zaměstnanců žalobkyně žalovaný shrnul a hodnotil v bodech 24 až 36 napadeného rozhodnutí. Městský soud má však za to, že daňové orgány nevyhodnotily svědecké výpovědi plně v souladu s jejich obsahem.
25. V bodu 26 napadeného rozhodnutí žalovaný hodnotil svědecké výpovědi Ing. M. K. (protokol ze dne 1. 6. 2021, č. j. 999157/21/23130056-401436, založený na čl. 29 správního spisu) a A. M. (protokol ze dne 1. 6. 2021, č. j. 1070792/21/2313-00560-401436, založený na čl. 30). Z takto provedených svědeckých výpovědí žalovaný uzavřel, že z nich nelze postavit najisto, zda skutečným dodavatelem prací deklarovaných na daňových dokladech byla společnost Stable mark s. r. o., a to z důvodu nesrovnalostí identifikovaných v těchto výpovědích. Ty žalovaný spatřoval zejména v tom, že se svědci neshodli na tom, jak byla na chmelnicích používána technika, dále svědkyně M. označila pracovníky společnosti Stable mark s. r. o. pouze na základě sdělení svých nadřízených a dále, že tato svědkyně na rozdíl od svědka Ing. K. na chmelnicích neviděla a nikdy nekomunikovala s vedoucími pracovníky, přičemž si není vědoma toho, že by pracovníci své vedoucí či předáky měli. Dle městského soudu však již žalovaný v celém kontextu nevyhodnotil tu část výpovědi svědkyně M., kde na otázku, zda bylo z její pozice nutné setkávat se s nějakým vedoucím skupiny, předáky či zástupci dodavatele, tato mimo jiné uvedla, že to pro ni nebylo nutné (viz strana 6 protokolu). Na straně 7 protokolu o výsledku jmenovaná svědkyně dále uvedla, že požadavky na odstranění závad komunikovala přímo s pracovníky pohybujícími se na chmelnici. Tyto skutečnosti vyplývající ze svědecké výpovědi svědkyně M. žalovaný nikterak nezohlednil. Naopak se zaměřil pouze na to, že se v uvedených svědeckých výpovědích nachází rozpor, který by však mohl mít vysvětlení, když svědkyně M. popsala, co pro ni bylo při výkonu práce na chmelnici podstatné. Na rozdíl od daňových orgánů pak městský soud naopak nepovažuje za zásadní rozpor, neshodli-li se svědci na tom, jak byla na chmelnici využívána technika žalobkyně. Tato dílčí nesrovnalost totiž nemůže bez dalšího svědčit o tom, že plnění nebylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem a být způsobilá znevěrohodnit výpovědi svědků jako celku.
26. Stejně tak se soud neztotožňuje se závěry žalovaného, uvedenými v bodech 36 a 55 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uzavřel, že není zřejmé, jaké práce na chmelnici vykonávali pracovníci deklarovaného dodavatele a jaké práce vykonávali kmenoví zaměstnanci, když na chmelnici pracovali současně pracovníci více společností. Bylo proto nutné vymezit, kdo konkrétně a jaké práce provedl. Ze svědecké výpovědi J. Š., Ph.D. (protokol ze dne 20. 7. 2021, č. j. 1421011/21/2313-00560-401436, založený na čl. 36) přitom vyplývá, že ve chvíli, kdy byla chmelnice předána dodavateli, nepracovali na chmelnici jiní pracovníci, a že na konkrétní chmelnici byl vždy jeden dodavatel pro jedno dílo (strana 5 protokolu). Z výpovědi svědkyně Maierové se pak podává, že zaměstnanci žalobkyně nevykonávali práci srovnatelnou s prací pracovníků dodavatele. Kmenoví zaměstnanci žalobkyně v období jarních prací jezdí s kultivátorem, s hnojivem, provádí postřik a jiné práce, přičemž prováděli-li na stejné chmelnici práci dva dodavatelé, tak se však nejedná o totožné práce. Svědek Ing. K. (protokol ze dne 1. 6. 2021, č. j. 999157/21/2313-00560-401436, založený na čl. 29) pak uvedl, že vlastní zaměstnanci práce v podobě drátkování, zapichování, opravě pořezu chmele, okopávání a odplevelení neprovádí (strana 6 protokolu). Shora popsané skutečnosti žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak nezohlednil, naopak z nich vyvodil závěry, které však informacím od jmenovaných svědků neodpovídají.
27. V souvislosti s výše uvedenými nesrovnalostmi v hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně městský soud nepovažuje za dostatečně zdůvodněný závěr o tom,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

že z předložených daňových dokladů, dílčích objednávek a předávacích protokolů není zřejmé, jaký rozsah deklarovaných prací měl být uskutečněn. Jednalo-li se v nyní posuzované věci o smluvní vztah, jehož obsahem byly práce na chmelnici s tím, že dodavatel prací měl zajistit tzv. jarní práce na chmelnici v podobě drátkování, zapichování a opravu řezů, považuje městský soud daňové doklady v tomto ohledu za dostatečně určité. V daňových dokladech, jejichž součástí jsou dílčí objednávky, jsou uvedeny konkrétní chmelnice, na nichž měli pracovníci dodavatele shora uvedené práce vykonat. Ze svědeckých výpovědí Ing. K., J. Š., Ph.D. a A. M. vyplývá, že na konkrétní chmelnici prováděl práce vždy konkrétní dodavatel a pohybovalo-li se na chmelnici více dodavatelů, nevykonávali tito totožné práce. Soud v tomto ohledu nepovažuje za nezbytné uvedení počtu jednotlivých drátků za situace, kdy mají být tyto práce dle smluvního ujednání vykonány na konkrétní chmelnici. Za částečně nepřezkoumatelnou pak považuje městský soud úvahu daňových orgánů o mnohonásobně vyšší ceně za provedené práce. Tuto svou úvahu daňové orgány učinily pouze na základě sdělení Ing. H. (viz protokol ze dne 2. 9. 2021, č. j. 1421028/21/2313-00560-401436, založený na čl. 50), který uvedl, že cena byla „pravděpodobně v té době 1 Kč za navěšení drátku a 1 Kč za zapíchnutí vodícího drátku“. K tomu je třeba doplnit, že Ing. H. figuroval u žalobkyně jako jednatel s konkrétní náplní práce jako provozní ředitel. Funkci finančního ředitele v dané době zastával druhý z jednatelů J. Š., Ph.D., který rovněž za žalobkyni podepisoval smlouvu se společností Stable mark s. r. o. Při jeho výsledku se však správce daně na cenu za shora uvedené práce nedotazoval, byť by to z jeho pozice bylo jistě příhodnější, jelikož lze obecně říci, že finanční ředitel vytváří cenotvorbu a stanovuje podmínky, za kterých se provádí nákup služeb. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 15) uvedl, že z veřejně dostupných zdrojů zjistil počet vysazovaných rostlin na každý hektar. Z ceny, kterou uvedl Ing. H., pak dopočítal, že žalobkyně zaplatila svému dodavateli více než 200 % více. Tuto úvahu soud považuje za nepřezkoumatelnou. Správce daně nespécifikoval tyto „veřejně dostupné zdroje“ a zároveň Ing. H. uvedl, že cena byla *pravděpodobně* 1 Kč za navěšení a 1 Kč za zapíchnutí. I tuto úvahu, na základě které správní orgány nabyly další pochybnosti o dodavateli deklarovaného plnění, tak soud nepovažuje za správnou.

28. Další nesrovnalost soud spatřuje v závěru žalovaného uvedeném v bodu 31 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný uzavřel, že svědek Ing. M. H. si nepamatoval žádné konkrétní jméno předáka, ovšem přesně konkrétně věděl, co práce předáka obnáší, neboť význam slova „předák“ dokázal vysvětlit. Městský soud však v protokolu o výsledku jmenovaného svědka žádné takové vysvětlení osoby předáka ze strany tohoto svědka nenalezl. Soudu proto není zřejmé, z jakých skutečností tento závěr žalovaný dovozuje.
29. Městský soud se rovněž neztotožňuje s hodnocením informací získaných z mezinárodního dožádání, ke kterému žalovaný za účelem dostatečného zjištění skutkového stavu správně přistoupil. Jejich hodnocení provedl žalovaný v bodech 49 a 50 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uzavřel, že ani z těchto informací nemůže mít za prokázané, že deklarované práce byly skutečně provedeny společností Stable mark s. r. o., když pouze dvě osoby potvrdily, že pracovaly pro jmenovanou společnost. Dále žalovaný uvedl, že některé osoby práci pro společnost Stable mark s. r. o. popřely, některé si nepamatovaly jméno společnosti a rovněž nedisponovaly žádnými dokumenty, tudíž nemohly doložit, pro koho pracovaly. Uvedený závěr žalovaného se však míjí se skutečnostmi vyplývajících z informací z mezinárodního dožádání od bulharského a rumunského správce daně. G. M. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 41 odvolacího správního spisu) uvedl, že byl v České republice v období březen, duben a květen 2019 a pracoval pro společnost Stable mark s. r. o. Náplní

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

práce pak bylo navádění chmele na dráty, přičemž uvedl, že nebyl najat na smlouvu. Tyto práce se odehrávaly nedaleko hranice s Německem. Dle písemného vyjádření F. N. N. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 40) tento pracoval v dubnu 2019 v České republice pro společnost Stable mark s. r. o., práce spočívala v navěšování drátů na chmelnici a pracoval zde s osobou M. M. V. N. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 39) při výsledku provedeném rumunským správcem daně uvedl, že v dubnu 2019 pracoval v České republice pro společnost Stable mark s. r. o., kdy práce spočívala v instalaci drátů na chmelnici a pracoval zde s osobami M. M. a F. N. N. Ohledně osoby M. M. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 38) správce daně zjistil, že tento dne 4. 9. 2022 zemřel. L. S. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 37) uvedl, že byl v období dubna 2019 v České republice, a to společně s osobami M. M., V. N., F. N. N. a pracoval pro společnost, na jejíž jméno si nepamatuje. Práce pak spočívala v navěšování drátů na chmelnici. Ke jmenované osobě rumunský správce daně doplnil, že žije v romské komunitě a má potíže s mluvením a psaním v rumunském jazyce. I. H. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 36) při výsledku rumunského správce daně uvedl, že v dubnu 2019 byl v České republice a pracoval pro společnost, jejíž jméno si nepamatuje. Práce spočívala v navěšování drátů na chmelnici. Ke jmenované osobě rumunský správce daně uvedl poznámku, že žije v romské etnické kolonii na periferii vesnice Abram a má potíže s psaním a čtením. Ani B. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 35) se písemně vyjádřila tak, že v dubnu 2019 pracovala jeden měsíc na chmelnici v České republice, avšak žádné dokumenty k tomu nemá. M. S. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 34) v písemném vysvětlení uvedl, že v dubnu 2019 byl v České republice a 16 dní pracoval pro společnost Stable mark s. r. o., zaměstnaneckou smlouvu neobdržel a žádné jiné doklady nepřiložil. Pracoval na poli jako česač chmele. V. N. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 33) v písemném vyjádření potvrdila, že v dubnu 2019 pracovala asi 20 dní na chmelnici v České republice ve „vesnici Zhadets“ a žádné dokumenty týkající se této práce nemá. S A. K. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 32) uskutečnil bulharský správce daně telefonický hovor, v němž potvrdila, že v dubnu 2019 v České republice pracovala, avšak bez zaměstnanecké smlouvy a peníze obdržela „na ruku“. Při pokusu o další telefonát jmenovaná osoba kategoricky odmítla spolupracovat. Na písemnou žádost o poskytnutí důkazů nereagovala. V. T. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 27) potvrdil, že byl v roce 2019 v České republice, jméno společnosti, pro niž pracoval, si nepamatuje a pracoval jako traktorista a obyčejný dělník. M. B. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 26) potvrdila, že v roce 2019 byla v České republice, jméno společnosti, pro kterou pracovala, si nepamatuje. Práce spočívala v údržbě a sběru chmele. O. T. (informace zaznamenány v protokolu založeném na čl. 31) bulharskému správci daně písemně sdělil, že v roce 2019 v České republice nebyl a nepracoval tam. Osoby S. S., I. A., E. M. pak neposkytly zahraničnímu správci daně žádnou součinnost. V souvislosti s popsáním obsahem informací získaných bulharským a rumunským správcem daně je zjevné, že není správný názor žalovaného, že to byly pouze dvě osoby, které práci pro společnost Stable mark s. r. o. potvrdily. Z uvedených informací naopak vyplývá, že potvrzení práce pro společnost Stable mark s. r. o. lze seznat nejméně u šesti osob, a to G. M., F. N. N., M. M., V. N., L. S. a M. S. Výslovně společnost Stable mark s. r. o. uvedly osoby G. M., F. N. N., V. N. a M. S. Osoba M. M. sice zemřela, nicméně jeho působení na chmelnicích v České republice v rozhodném období potvrdily osoby F. N. N. a V. N. V. N. rovněž potvrdil výkon práce pro společnost Stable mark s. r. o. v dubnu 2019 s osobami M.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

M. a F. N. N. L. S. pak uvedl, že pracoval společně s osobami M. M., V. N. a F. N. N. M. S. sice uvedl, že pracoval jako česač chmele, což ovšem nemůže žalovaný bez dalšího odmítnout s tím, že v měsíci dubnu k česání chmele nedochází. Městský soud na rozdíl od žalovaného nespátřuje v uvedení chybného pracovního zařazení bez dalšího takovou nesrovnalost, na základě které by měl informace od této osoby za zcela nepotvrzující práci pro společnost Stable mark s. r. o. Rovněž má městský soud za to, že se žalovaný nikterak nevypořádal s tím, že ačkoliv osoby I. H., A. B., V. N. a M. B. neuvedly jméno společnosti, pro níž na území České republiky pracovaly, tak shodně tyto osoby potvrdily práce na chmelnici a v období dubna 2019 a V. N. dokonce uvedla, že pracovala ve „vesnici Zhadets“. Dle soudu se zjevně jedná o město Žatec, v jehož oblasti se práce uskutečňovaly. To potvrdil i G. M., který uvedl, že se práce odehrávaly nedaleko hranic s Německem. Oslovené osoby shodně uvedly, že nepodepsaly žádnou pracovní smlouvu, proto logicky těmito dokumenty ani nemohly disponovat, a to i s ohledem na to, že mezinárodní dožádání proběhlo po více jak čtyřech letech od rozhodného období. V neposlední řadě pak zahraniční správce daně u každé z osob uvedl informaci, z níž vyplývá, že v dubnu 2019 nebyla ani jedna z těchto osob zaměstnána na území Rumunska či Bulharska. Ani tuto skutečnost žalovaný nikterak nevyhodnotil a neuvážil.

30. Městský soud uzavírá, že žalovaný nedostatečně a nesprávně vyhodnotil jak svědecké výpovědi zaměstnanců žalobkyně, tak informace získané formou mezinárodního dožádání od bulharského a rumunského správce daně. Správní řízení je tak zatíženo vadou nezákonnosti a daňové orgány ve vztahu k vyhodnocení obsahu svědeckých výpovědí a informací získaných z mezinárodního dožádání pochybily, neboť skutečnosti, které z nich daňové orgány vzaly za podklad pro rozhodnutí, jejich obsahu neodpovídají.
31. Městský soud konečně doplňuje, že nemůže přisvědčit námitkám žalobkyně o neúčelnosti mezinárodního dožádání a s ní související námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dle ustálené soudní praxe platí, že aby mezinárodní dožádání mělo za účinek stavění prekluzivní lhůty, musí správce daně v žádosti o mezinárodní spolupráci položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53). Je tedy nezbytná existence objektivní potřeby mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností a dále důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné a musí se týkat podstatných skutkových okolností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75). Městský soud má za to, že první podmínka byla naplněna, neboť žalovaný neměl možnost získat požadované informace vlastní činností. Zároveň soud nepovažuje takto získané informace za nadbytečné, neboť je-li předmětem nyní posuzované věci prokázání toho, zda žalobkyni plnění poskytl jí deklarovaný dodavatel, je naopak na místě tyto informace ověřit. Městský soud proto uzavírá, že žalovaný nikterak nepochybil, postupoval-li při zjišťování skutkového stavu formou mezinárodního dožádání u bulharského a rumunského správce daně. Tím tak zároveň nemohlo dojít k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

32. Žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti a vadou nezákonnosti spočívající v nesprávně hodnoceném zjištěném skutkovém stavu. Městský soud proto

napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

33. V dalším řízení bude žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku a bude na žalovaném, aby jednak řádně vypořádal žalobkyní vznesenou námitku týkající se navazujícího daňového řízení za zdaňovací období květen 2019 a dále znovu posoudil obsah svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně a skutečností vyplývajících z informací z mezinárodního dožádání. Takto zjištěné skutečnosti pak následně ve vzájemných souvislostech znovu posoudí a vyhodnotí.
34. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží jí náklady na soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náhrada nákladů řízení, které představují odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta. Odměna náleží celkem za 4 úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024] a třikrát za návrh ve věci samé (žaloba, replika a triplika k vyjádření žalovaného) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobce mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. K tomu se připočítává i sazba daně z přidané hodnoty. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 19 456 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 28. 2. 2025

Mgr. Gabriela Bašná v.r.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.