



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **RPM Service s. r. o.**, se sídlem Praha 10, Moskevská č. p. 659, zastoupené Mgr. Ing. Janem Šelderem, advokátem se sídlem Praha 8, Thámova 402/4, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2023, č. j. 17 Af 28/2021 - 63,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2023, č. j. 17 Af 28/2021 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 10. 2021, č. j. 39504/21/5300-21444-711275, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 27. 8. 2020, vydané na daň z přidané hodnoty (DPH) pro zdaňovací období červenec, srpen a září 2017 (č. j. 6837869/20/2010-53522-110206, č. j. 6837949/20/2010-53522-110206 a č. j. 6837966/20/2010-53522-110206; dále jen „DPV“ nebo „prvostupňová rozhodnutí“).

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[3] Městský soud v odůvodnění svého rozsudku aproboval závěr žalovaného, podle kterého žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve smyslu prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti ZBIRSTAV CZ s. r. o. (dále jen „ZBIRSTAV“) v deklarovaném rozsahu.

[4] Jádrem sporu podle městského soudu spočívalo v posouzení splnění podmínek pro přenesení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně [§ 92 odst. 3 a 5 písm. c) daňového řádu]; jelikož bylo ve věci postupováno podle daňového řádu, byly námitky žalobkyně směřující k porušení § 3 a § 50 správního řádu správcem daně irelevantní, neboť správní řád se dle § 262 daňového řádu v tomto řízení nepoužije.

[5] Městský soud uvedl, že přenesení důkazního břemene na daňový subjekt je možné pouze za splnění zákonných podmínek, které byly v daném případě naplněny: (1) vznikly pochybnosti o výši zdanitelných plnění a (2) požadované skutečnosti nebylo možné zjistit z úřední evidence.

[6] Správce daně vyzval žalobkyni dne 22. 8. 2018 k prokázání přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, přičemž specifikoval, v čem spočívají jeho pochybnosti a jaké důkazy má žalobkyně pro jejich rozptýlení předložit. Výzva se týkala rozsahu přijatých plnění, podmínek poskytování služeb, identifikace pracovníků ZBIRSTAV podílejících se na plnění a dalších dokladů. Dne 30. 1. 2020 následovala další výzva, která upřesnila pochybnosti a opět vyzvala žalobkyni k doložení přijetí plnění od ZBIRSTAV. Tyto výzvy považoval městský soud za dostačující k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ta však neprokázala, že plnění byla uskutečněna deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Městský soud rovněž uvedl, že žalobkyní citovaná judikatura není na daný případ aplikovatelná, neboť v nyní posuzované věci správce daně zpochybnil samotné uskutečnění plnění.

[7] Argumentovala-li žalobkyně k výtkám týkajícím se nedostatků dodacích listů dlouhodobou obchodní praxí se ZBIRSTAV a z toho plynoucími nižšími nároky na dokumentaci plnění, městský soud ve shodě s žalovaným konstatoval, že daňový subjekt musí udržovat minimální úroveň kontrolních mechanismů *per se*, mimo jiné i proto, aby mohl deklarovaná zdanitelná plnění prokázat správci daně. Žalobkyně měla prokázat faktické uskutečnění plnění, nikoli pouze vysvětlovat nedostatky v dokumentaci. Městský soud neakceptoval ani námitku, podle které žalobkyně nemohla pracovníky dodavatele (provádějící úklidové práce) kontrolovat. Uvedl, že jistě nebylo její povinností vést seznamy zaměstnanců svých dodavatelů, musí však být schopna (jinak) prokázat vazbu mezi daňovým dokladem a skutečně poskytnutým plněním; to se jí v důsledku její nízké obchodní obezřetnosti nepodařilo. K neprovedení výsledku svědka Yuriy Puriye (jednatele ZBIRSTAV) městský soud uvedl, že správce daně vyčerpal všechny zákonné možnosti jeho provedení, včetně pokusu o předvedení svědka bezpečnostními sbory. Nelze mu proto klást za vinu, že tento důkaz neprovedl.

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[9] Městský soud podle stěžovatelky nesprávně aproboval závěr daňových orgánů, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, jakož i právní otázku přechodu důkazního břemene. Tvrzení správce daně o možné záměně dodavatele je podle stěžovatelky nelogické a ekonomicky nesmyslné. Daň byla všemi subjekty odvedena a nedošlo ke škodě na straně státu. Stěžovatelka zachovala standardní kontrolní mechanismy a auditní stopy odpovídající péči řádného hospodáře.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že nedoložila přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. Plnění bylo prokazatelně poskytnuto, vedlo ke vzniku zisku, a nikoliv k úbytku majetku. Pokud nebylo podezření na daňový podvod, není zřejmé, proč byl nárok na odpočet zpochybněn. Žalovaný nesprávně odmítl aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatelka odkázala, a selektivně přistupoval k výběru judikátů. Rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 (ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR s.r.o.*) byl odmítnut jako ojedinělý, aniž by se žalovaný vypořádal s jeho právní argumentací. V daném případě přitom není sporný rozsah plnění, což činí situaci jednodušší. Stěžovatelka upozorňuje, že potvrzení názoru daňových orgánů by mělo nepřiměřený dopad na podnikatelskou sféru, neboť by znamenalo povinnost detailně prověřovat každého pracovníka dodavatele. V daném případě stěžovatelka jednala v dobré víře a odvedla na DPH více, než kolik uplatnila na vstupu.

[11] Stěžovatelka odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU, ze které podle jejího názoru plynou následující právní závěry: 1) formální nedostatky samy o sobě nemohou vést k odepření nároku na odpočet DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2013 - 79); 2) daňový subjekt není povinen prokazovat činnost subdodavatelů svého dodavatele, pokud prokáže, že plnění bylo fakticky poskytnuto (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 - 142); 3) přenos důkazního břemene je možný pouze při existenci důvodného podezření na daňový podvod (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 18/2010 - 227 a 2 Afs 24/2007; 4) nelze odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není prokázáno, že plnění bylo součástí daňového podvodu, o němž daňový subjekt věděl nebo měl vědět (rozsudek ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR s.r.o.*). Posledně zmiňovaný závěr je v souladu s judikaturou SDEU, zejména s rozhodnutími C-277/14, *PPUH Stehcomp*, C-285/11, *Bonik EOOD*, C-18/13, *Maks Pen*, C-611/19, *Crewprint*, a nově C-281/20, kde v bodě 52 bylo výslovně uvedeno, že nárok na odpočet lze odepřít pouze tehdy, pokud je podvod prokázán právně dostačujícím způsobem, nikoliv na základě domněnek.

[12] Především neprovedení výsledku svědka Yurije Puriho představuje procesní vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Výpověď tohoto svědka mohla zásadně ovlivnit skutkové závěry. Správce daně nevyužil dostupné prostředky k jeho předvolání, přestože byl informován, že se svědek nachází na území ČR a jeho místo pobytu mohl zjistit (stěžovatel již se společností ZBIRSTAV nespolupracuje a není tak schopen sdělit konkrétní místo pobytu). Soud ani správní orgány přitom nezohlednily objektivní překážku výsledku tohoto svědka v důsledku pandemie Covid-19, kdy dočasně vycestoval na Ukrajinu.

[13] Judikatura Nejvyššího správního soudu (například rozsudky č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, a č. j. 4 Afs 32/2016 - 36) ukládá správci daně povinnost vynaložit veškeré úsilí k zajištění

výpovědi svědka, pokud je dosažitelný a jeho výpověď je relevantní. Stěžovatelka přitom na význam jeho výpovědi pro danou věc opakovaně poukazovala a na jeho výsledku trvala; upozornila též na to, že se již opět nachází na území ČR. Tím došlo k porušení práva stěžovatelky na navrhování důkazů.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem správce daně, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti ZBIRSTAV a jeho rozsah. Namítá, že nemá zákonnou možnost ověřovat totožnost jednotlivých pracovníků dodavatele, a to ani podle GDPR. Předložila opakovaně seznamy pracovníků, smlouvy, faktury, dodací listy a další důkazy. Přesto správce daně neprovedl výslech navržených svědků, ačkoliv měl k dispozici prostředky, jak jejich výslech zajistit. Přenesení důkazního břemene na stěžovatelku bylo v rozporu se zásadami daňového řízení. Stěžovatelka prokázala také způsob stanovení výše zdanitelných plnění fakturovaných společností RPM Service CZ a.s. (její odběratel); plnění bylo potvrzeno konečnými odběrateli, řádně vyfakturováno a zdaněno. Pokud by plnění nebylo poskytnuto, došlo by ke stížnostem a neuhrazení faktur, což se nestalo. Dlouhodobá obchodní praxe mezi stranami nebyla nikdy zpochybněna. Nesoulad mezi fakturací za hodiny a účtováním za m² nemůže být důvodem k odmítnutí nároku, pokud bylo plnění fakticky poskytnuto a potvrzeno konečnými odběrateli.

[15] Stěžovatelka předložila řadu důkazů (smlouvy, faktury, dodací listy, výpisy z účtu, svědecké výpovědi), které potvrzují, že plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem ZBIRSTAV. Jde o řádně fungujícího plátce DPH. Správce daně však tyto důkazy nesprávně vyhodnotil a neprávem zpochybnil nárok na odpočet DPH. Stěžovatelka nemůže nést odpovědnost za interní poměry svého dodavatele, které nemá možnost ověřovat.

[16] Rozhodnutí správce daně i žalovaného tedy vycházejí z nesprávného hodnocení důkazů a právních závěrů. Daňové orgány nezjistily dostatečně skutkový stav (§ 3 správního řádu), jejich závěry jsou právně vadné a rozhodnutí nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Správce daně porušil zásadu materiální pravdy, nezohlednil-li důkazy a tvrzení stěžovatelky a přihlížel pouze ke skutečnostem podporujícím zamýšlený výsledek řízení.

[17] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. č. j. 8 Afs 23/2018 - 37) postačuje v daňovém řízení při zjišťování skutkového stavu věci dostatečná míra pravděpodobnosti, nikoliv absolutní jistota. Všechny důkazy v dané věci přitom vedou k závěru, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Stěžovatelka poukazuje i na zásadu *Occamovy břitvy*, na kterou odkazuje i judikatura; v dané věci tedy platí, že nejjednodušším, a proto i pravdivým, vysvětlením je, že plnění provedl deklarovaný dodavatel.

[18] Konečně stěžovatelka namítá též kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud se podle ní nevypořádal s tím, proč považuje důkazní prostředky stěžovatelky za nedostatečné, ani s její argumentací stran doložení deklarovaného plnění a odkazy na relevantní judikaturu. Opomenul rovněž vyhodnotit předložené faktury, dodací listy a svědecké výpovědi.

pokračování

[19] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný. Má za to, že se městský soud dostatečně vypořádal se spornými otázkami, včetně otázky unesení důkazního břemene, byť někdy jen implicitně. Pochybnosti správce daně označil za důvodné, zejména s ohledem na neprokázaný rozsah přijatého plnění a skutečnost, že obdobné práce vykonávali i zaměstnanci stěžovatelky. K výsledku svědka Yurije Puriho žalovaný zopakoval, že byly vyčerpány všechny zákonné možnosti jeho předvolání, což aproboval i městský soud. Dále stěžovatel upozornil, že stěžovatelka pouze opakuje argumentaci žaloby, aniž by reagovala na závěry soudu; to je v rozporu s § 103 odst. 1 s. ř. s. a činí to kasační stížnost v této části nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pro případ, že by kasační soud námitky připustil, odkázal žalovaný na své vyjádření k žalobě a odůvodnění svého rozhodnutí.

[20] Dále žalovaný uvedl, že odkazy stěžovatelky na správní řád nejsou relevantní, neboť tento předpis se v daňovém řízení podle § 262 daňového řádu neuplatní. Podle žalovaného správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jeho pochybnosti nevznikly pouze z nesrovnalostí v seznamech pracovníků, ale i z dalších zjištění – formálních nedostatků ve smlouvách, rozporů v dodacích listech a nejasností ohledně rozsahu plnění. Stěžovatelka neprokázala, že plnění bylo přijato od plátce DPH, a rezignovala na ověření svého obchodního partnera, který nezveřejňoval účetní závěrky. Odkazy stěžovatelky na judikaturu považuje za nepřiléhavé, neboť se týkají odlišných skutkových okolností nebo případů daňových podvodů. Městský soud podle něj správně vymezil právní rámec věci a opřel se o relevantní judikaturu.

[21] Stěžovatelka ve své replice setrvala na všech důvodech kasační stížnosti. Je přesvědčena, že se žalovaný s její argumentací nevypořádal dostatečně a bez kritického přezkumu převzal závěry správce daně, čímž došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces. Stěžovatelka opětovně zdůrazňuje, že městský soud nesprávně posoudil otázku přenesení důkazního břemene, neboť správce daně neprokázal nevěrohodnost jejích tvrzení, a přesto soud jeho závěry aproboval bez konkrétní důkazní opory. Daňové orgány podle ní nerespektovaly zásadu materiální pravdy (§ 3 správního řádu) a postupovaly selektivně, když přihlížely pouze ke skutečnostem podporujícím jimi zamýšlený závěr, zatímco důkazy ve prospěch stěžovatelky opomněl. Ve zbytku tohoto podání stěžovatelka jen parafrázovala kasační námitky.

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti kasační stížnosti, respektive jednotlivých kasačních námitek, a to ve světle § 104 odst. 4 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná opírá-li se výlučně o jiné důvody, než které jsou taxativně vymezeny v § 103 s. ř. s., nebo pokud kasační důvody nebyly uplatněny již v řízení před krajským (městským) soudem, ač tak stěžovatel mohl učinit. Z toho plyne, že stěžovatel je povinen v kasační stížnosti konkrétně reagovat na právní a skutkové závěry

krajského (městského) soudu a uvést, v čem konkrétně tyto závěry považuje za nesprávné. Tento požadavek je dlouhodobě potvrzován judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. například rozsudky ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Azs 299/2020 - 41, odst. [10], nebo ze dne 22. 2. 2023, č. j. 9 As 44/2021 - 50, odst. [13]).

[25] Opakuje-li stěžovatel v kasační stížnosti pouze žalobní námitky, aniž by reagoval na argumentaci krajského (městského) soudu, a pokud tyto námitky již byly v napadeném rozsudku vypořádány, nelze takové kasační námitky považovat za přípustné (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS; obdobně rozsudek ze dne 23. 6. 2023, č. j. 9 Afs 70/2023 - 73, odst. [36]). Nepřípustné jsou rovněž kasační námitky, které směřují výlučně proti postupu správního orgánu nebo proti obsahu správního rozhodnutí, aniž by se vztahovaly k výsledku jejich posouzení prvoinstančním soudem (viz například odst. [38] posledně zmiňovaného rozsudku). Kasační řízení je koncipováno jako přezkum rozhodnutí krajského (městského) soudu, nikoli jako opakování řízení před správním orgánem.

[26] Smyslem povinného zastoupení advokátem v kasačním řízení (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) je zajistit, aby kasační stížnost byla zpracována kvalifikovaným právním zástupcem a obsahovala věcnou a právně fundovanou polemiku se závěry krajského soudu. Pokud by se role advokáta omezila pouze na zopakování žaloby bez jakékoli přidané právní argumentace, ztrácí institut povinného zastoupení svůj účel. Kasační stížnost musí obsahovat alespoň základní právní polemiku se závěry soudu a argumentaci, která má potenciál zpochybnit zákonnost napadeného rozsudku (srov. usnesení tohoto soudu č. j. 10 As 181/2019 - 63). Prosté kopírování žalobních námitek do podání označeného jako „*kasační stížnost*“ akceptovat nelze.

[27] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud zjistil, že kasační stížnost stěžovatelky je ve značné části obsahově totožná s textem žaloby. Konkrétně body IV. až XI. kasační stížnosti odpovídají bodům III. až X. žaloby, přičemž stěžovatelka provedla pouze marginální jazykové úpravy. Například v bodě VII. kasační stížnosti přibyla oproti bodu VI. žaloby jediná věta: „*Soud se v Rozhodnutí řádně nevypořádal s argumentací žalobce o nepředvolání svědka.*“ Podobně v bodě X. kasační stížnosti oproti bodu IX. žaloby přibýly kosmetické úpravy ve větě: „*Žalovaný a soud nakládají s judikáty tak, že na judikáty, které potvrzují právní názor žalobce, neberou prakticky zřetel a zohledňují pouze judikáty, které by měly potvrzovat právní názor správce daně a žalovaného.*“ (rozdíl zdůrazněn). Tato dílčí doplnění nelze považovat za dostatečné k tomu, aby kasační stížnost v uvedeném rozsahu splňovala požadavky na přípustnost. V uvedené části tedy kasační stížnost postrádá relevantní reakci na odůvodnění napadeného rozsudku a je z podstatné části nepřípustná.

[28] Nejvyšší správní soud nicméně připomíná, že popsaná nepřípustnost kasační stížnosti se vztahuje pouze na ty námitky, které městský soud v napadeném rozsudku vypořádal. Pokud by některé námitky stěžovatelky zůstaly bez odpovědi, nelze jejich opakování v kasační stížnosti považovat za nepřípustné *per se*, neboť v takovém případě může být kasační stížnost oprávněným prostředkem k nápravě vady spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku. Za této situace je úkolem kasačního soudu nikoli

pokračování

vypořádat uplatněnou argumentaci věcně, ale posoudit, zda se s ní městský soud v plném rozsahu přezkoumatelně vypořádal.

[29] V uvedeném smyslu stěžovatelka v kasační stížnosti, konkrétně v části označené jako bod III., výslovně namítla, že jednotlivé žalobní námitky městský soud dostatečně (či vůbec) nevypořádal, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí představuje natolik závažnou vadu řízení, že k ní přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Taková vada totiž již z povahy věci brání řádnému soudnímu přezkumu a znemožňuje posouzení zákonnosti rozhodnutí.

[30] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, pokud z jeho odůvodnění nelze zjistit, jakými úvahami se soud při rozhodování řídil, jak hodnotil provedené důkazy a jak dospěl ke svému právnímu závěru (srov. například rozsudky ze dne 22. 3. 2005, č. j. 4 As 9/2003 - 55, nebo ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Ústavní soud pak opakovaně judikuje, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí je nedílnou součástí práva na spravedlivý proces (srov. například nálezy ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. I. ÚS 564/03).

[31] Je ovšem třeba upozornit, že skutečnost, že pokud se krajský (v tomto případě městský) soud ztotožní se skutkovými a právními závěry správního orgánu, případně na ně v souladu se zásadou procesní ekonomie výslovně odkáže, sama o sobě nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezakládá (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). I v takovém případě je však soud povinen vyložit, jak aplikoval právní normy na konkrétní skutkový stav a jakými úvahami byl veden při hodnocení důkazů.

[32] Ačkoli městský soud v napadeném rozsudku obsáhle citoval teoretická východiska a judikaturu týkající se přenesení a unesení důkazního břemene v daňovém řízení, rezignoval na jejich konkrétní aplikaci na skutkový stav projednávané věci, a to pokud jde o unesení důkazního břemene stěžovatelkou poté, co na ní bylo toto břemeno přeneseno postupem dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nezabýval se konkrétně tím, zda a jakým způsobem stěžovatelka reagovala na výzvy správce daně, ani nehodnotil, zda předložené důkazní prostředky (zejména faktury a dodací listy, jakož i navrhované svědecké výpovědi) byly způsobilé prokázat (správcem daně zpochybněná) zdanitelná plnění v jejich tvrzené podobě. Městský soud sice připustil, že stěžovatelka nebyla povinna vést evidenci všech zaměstnanců svých dodavatelů, avšak bez jakéhokoli bližšího rozboru skutkového stavu či právního rámce dospěl k závěru, že neprokázala vazbu mezi daňovým dokladem a deklarovaným plněním, a to v důsledku své údajné nízké míry obezřetnosti v obchodních vztazích. Tento závěr však není podložen konkrétními skutkovými zjištěními ani právní argumentací, a absentuje rovněž jakýkoli odkaz na relevantní část správního spisu či na konkrétní důkazní prostředky, z nichž by bylo možné dovodit, že stěžovatelka skutečně jednala nedbale či v rozporu s principem obezřetnosti.

[33] V celkovém hodnocení důkazní situace městský soud nevysvětlil, proč považuje důkazní aktivitu stěžovatelky za nedostatečnou, ani proč nepřihlédl k jejím konkrétním tvrzením a předloženým důkazům (důkazním návrhům). Ačkoli uzavřel, že ze správního

spisu vyplývá, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, v odůvodnění rozsudku chybí konkrétní úvahy, které by tento závěr podložily. V části týkající se posouzení otázky unesení důkazního břemene se městský soud omezil toliko na obecné konstatování, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, aniž by specifikoval, které důkazy byly provedeny, jak byly hodnoceny a proč neobstály. Tím ponechal bez odpovědi i konkrétní námitky stěžovatelky vztahující se k této otázce. Městský soud se rovněž nevypořádal s právní argumentací stěžovatelky, která v žalobě podrobně odkazovala na relevantní judikaturu podporující její stanovisko. Není tedy zřejmé, zda se s touto argumentací vůbec zabýval, případně z jakých důvodů ji považoval za irelevantní či nedůvodnou.

[34] Takto formulovaný rozsudek nesplňuje základní požadavek na přezkoumatelnost. Absence konkrétního a srozumitelného odůvodnění znemožňuje přezkum zákonnosti rozhodnutí a činí napadený rozsudek v daném rozsahu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[35] Uvedený závěr nicméně neplatí pro tu část kasační stížnosti, v níž stěžovatelka namítala, že městský soud zcela opomenul vypořádat námitku týkající se neprovedení výslechu klíčového svědka Yuriy Puriye. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se městský soud touto námitkou zabýval, a to konkrétně v odst. 55, kde odkázal na závěry obsažené v rozhodnutí žalovaného a přisvědčil postupu daňových orgánů. Městský soud v této souvislosti konstatoval, že správce daně učinil opakované a systematické pokusy o zajištění výpovědi uvedeného svědka, přičemž využil veškeré zákonem dostupné prostředky, včetně pokusu o předvedení svědka prostřednictvím příslušných bezpečnostních sborů, který však zůstal bezvýsledný. Na základě těchto skutečností městský soud dovodil, že daňové orgány nepochybily, pokud výslech svědka nebyl realizován, neboť objektivně nebylo možné jeho přítomnost zajistit. Městský soud se tedy s touto námitkou stěžovatelky vypořádal, byť stručně, a své závěry opřel o skutková zjištění obsažená ve správním spise. V tomto směru tedy napadený rozsudek nepřezkoumatelný není.

[36] Pokud jde o otázku přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (která tvořila podstatnou část odůvodnění napadeného rozsudku), ačkoli se argumentace městského soudu z velké části pohybovala v rovině teoretické, aplikoval tyto teoretické závěry i na skutkový stav projednávané věci způsobem, který umožňuje kasační přezkum jeho závěrů.

[37] Městský soud správně uvedl, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně vyplývá, že daňový subjekt musí prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, a to primárně skrze své účetnictví a jiné povinné záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá ale povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Jeho povinností je prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. například rozsudek ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

pokračování

[38] Je tedy na správci daně, aby identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[39] V režimu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je plátce daně povinen doložit existenci zdanitelného plnění daňovým dokladem [§ 73 odst. 1 písm. a) tohoto zákona]. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[40] Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale také stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „*Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“ (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).

[41] V projednávané věci je nepochybné, že stěžovatelka primárně unesla své důkazní břemeno, neboť správci daně při zahájení daňové kontroly předložila přijaté daňové doklady (na nichž byl jako dodavatel uveden ZBIRSTAV), dodací listy, smlouvy se společností ZBIRSTAV, výpisy z bankovních účtů, seznam zaměstnanců společnosti ZBIRSTAV, kteří měli realizovat předmětné práce, a smlouvy s jejími odběrateli. Jak však bylo uvedeno shora, správce daně mohl vyjádřit relevantní pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; poté bylo na stěžovatelce, aby prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

[42] Městský soud v napadeném rozsudku podrobně popsal skutkový stav týkající se postupu správce daně při provádění dokazování v rámci daňové kontroly. Zejména uvedl, že správce daně adresoval stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 8. 2018, č. j. 3032170/18/3202-60561-806081, v níž ji v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu poučil o rozsahu a obsahu důkazního břemene, které na ni přešlo v důsledku vzniku důvodných pochybností o správnosti jejích tvrzení. Ve výzvě byly konkretizovány skutečnosti, které měla stěžovatelka prokázat, a to jak z hlediska rozsahu přijatých zdanitelných plnění, tak i podmínek, za nichž měly být úklidové služby realizovány, včetně počtu reklamací,

identifikačních údajů pracovníků dodavatele (společnosti ZBIRSTAV), a dále evidence a dokumentace, kterou měla společnost ZBIRSTAV stěžovatelce předložit. Současně byla stěžovatelka vyzvána k prokázání, že předmětná plnění skutečně obdržela právě od uvedeného dodavatele.

[43] V návaznosti na další průběh dokazování správce daně vydal dne 30. 1. 2020 další výzvu k prokázání skutečností, č. j. 34218/20/3202-60563-806081, v níž dále konkretizoval své pochybnosti, zejména ve vztahu k rozsahu deklarovaných plnění od společnosti ZBIRSTAV, a opětovně stěžovatelku vyzval k doložení, že deklarované plnění bylo v uvedeném rozsahu skutečně poskytnuto tímto dodavatelem.

[44] Nejvyšší správní soud po seznámení se s obsahem daňového spisu aprobejuje závěr městského soudu, že obě výzvy k prokázání skutečností byly formulovány dostatečně konkrétně a byly řádně odůvodněny. Správce daně v nich srozumitelně a individuálně popsal, jaké skutečnosti zjistil v rámci daňové kontroly a v čem konkrétně spočívaly jeho pochybnosti, a to jak ve vztahu k identitě deklarovaného dodavatele, tak i k rozsahu deklarovaných prací. Ani kasační soud neshledal v postupu správce daně žádné pochybení, které by mohlo vést k závěru o nezákonnosti výzev či jinému porušení práv stěžovatelky. Vzhledem k existenci důvodných pochybností o rozsahu přijatých zdanitelných plnění a o tom, zda byla tato plnění skutečně poskytnuta společností ZBIRSTAV, došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku, která byla povinna tato tvrzení prokázat.

[45] V této souvislosti je třeba poukázat na fakt, že stěžovatelka nezpochybňuje deficitu respektive nesoulady v jí předložených dokladech vztahujících se k deklarovaným přijatým plněním. Opakovaně pouze namítá možnost akceptovat nižší požadavky na jejich obsah v případě plnění od dlouhodobého obchodního partnera, aniž by ovšem zpochybňovala závěr žalovaného (aprobovaný městským soudem), že ani za těchto okolností nelze slevit z esenciálních požadavků na jejich průkaznost, což v daném případě splněno nebylo. Pro závěr o existenci důvodných pochybností správce daně, v jejichž důsledku dochází k přesunu důkazního břemene zpět na daňový subjekt (a konsekventně i pro závěr o neunesení tohoto břemene) rovněž není nutné indikovat možnou existenci daňového podvodu, jak se domnívá stěžovatelka. Existence daňového podvodu je jen podmnožinou případů, kdy existence zdanitelného plnění v deklarované podobě není daňovými orgány akceptována. Stěžovatelce nelze konečně přisvědčit ani v tom, že právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR*, jehož přiměřené aplikace na danou věc se dovolávala, byl městským soudem bezdůvodně odmítnut jako *ojedinělý*. Důvod, proč jej městský soud odmítl aplikovat, bylo jiné skutkové pozadí obou věcí, neboť v odkazované věci byla zpochybněna (jen) identita dodavatele, zatímco ve věci nyní projednávané stěžovatelka neprokázala ani samotné přijetí zdanitelného plnění, potažmo jeho rozsah (viz odst. 52 odůvodnění napadeného rozsudku). S tímto závěrem městského soudu pak stěžovatelka v kasační stížnosti nepolemizuje. Pouze na okraj lze poznamenat, že rozsudek ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR* byl překonán rozsudkem rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 (věc „*Kemwater ProChemie*“); k tomu viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 407/2020 - 77; odst [32]).

pokračování

[46] Lze tedy konstatovat, že otázka splnění podmínek pro přenesení důkazního břemena na stěžovatelku v důsledku prokázání existence důvodných pochybností správce daně byla městským soudem posouzena nejen přezkoumatelně, ale i věcně správně.

[47] Nejvyšší správní soud s ohledem na důvody uvedené v odst. [32] až [34] výše dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je částečně nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a proto jej v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[48] Bude tedy nezbytné, aby městský soud přezkoumatelným způsobem vyhodnotil, zda stěžovatelka, poté co na ní přešlo důkazní břemeno k rozptýlení pochybností vyslovených správcem daně, toto břemeno unesla, a to v kontextu deficitů vytčených dosavadnímu postupu soudu v odst. [32] až [34] výše, a to v mezích žalobních bodů a zejména pak s přihlédnutím k judikatuře, na kterou se stěžovatelka odvolávala.

[49] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 25. července 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu