



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **JUDr. Jan Olejníček**, se sídlem Na Příkopě 853/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6253/20/5300-21443-712756, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2024, č. j. 5 Af 17/2020-74,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2024, č. j. 5 Af 17/2020-74, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8646343/18/2002-51522-108796, č. j. 8647063/18/2002-51522-108796, č. j. 8647337/18/2002-51522-108796, č. j. 8647425/18/2002-51522-108796, č. j. 8647468/18/2002-51522-108796, č. j. 8647619/18/2002-51522-108796, č. j. 8647666/18/2002-51522-108796, č. j. 8647717/18/2002-51522-108796, č. j. 8647779/18/2002-51522-108796 a č. j. 8647831/18/2002-51522-108796 (dále jen „dodatečné platební výměry“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2016 až prosinec 2016, neboť neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 sb., o dani z přidané hodnoty. Podle správce daně neprokázal, že byla uskutečněna přijatá zdanitelná plnění (administrativní služby) od společnosti Socialove s.r.o. (která byla z obchodního rejstříku vymazána dne 13. 8. 2020) tak, jak bylo uvedeno na posuzovaných daňových dokladech za uvedená zdaňovací období. Správce daně současně uložil žalobci povinnost uhradit z doměřené daně penále.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že žalobce zdanitelná plnění od společnosti Socialove s.r.o. přijal v deklarovaném předmětu a rozsahu, jak bylo uvedeno na jednotlivých daňových dokladech.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Podle městského soudu bylo stěžejní spornou otázkou to, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal, že deklarované plnění od společnosti Socialove s.r.o. skutečně přijal. Plnění mělo spočívat v administrativních pracích (zpracování výzev dle občanského soudního řádu, doplňování údajů do vzorových kupních a nájemních smluv, skenování a ukládání dokumentů do elektronického systému, kontroly IČO a DIČ smluvních stran, apod.). Tyto práce prokazoval žalobce předkládáním tzv. reportů odvedené práce, záznamů z koordinačních schůzek, smlouvou o spolupráci ze dne 17. 2. 2016 (dále jen „smlouva o spolupráci“) a smlouvou o poskytování služeb ze dne 1. 4. 2016 (dále jen „smlouva o poskytování služeb“), výzvami ke zjednání nápravy, znaleckými posudky, čestnými prohlášeními a svědeckými výpověďmi.

[5] Městský soud dovodil, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno ohledně daňových tvrzení, neboť předložil formálně bezvadné doklady. Správce daně však ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2017, č. j. 1199171/17/2809-60562-609246 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), vyjádřil pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění od společnosti Socialove s.r.o. tak, jak byla deklarována. Tyto pochybnosti spočívaly v tom, že záznamy z koordinačních schůzek nebyly dostatečně konkrétní, výpověď Jana Konvalinky (jednatel společnosti Socialove s.r.o.) neprokazovala uskutečnění deklarovaných plnění, žalobcem předložené reporty nesplňovaly podmínku vyplývající z čl. III. smlouvy o spolupráci (neobsahovaly přesné informace o provedené činnosti). Pochybnosti vznikly správci daně také z důvodu personálně propojeného řetězce společností, ve kterých figuroval Jan Konvalinka (který nemohl činnost zvládat sám). Z webových stránek společnosti Socialove s.r.o. vyplývalo, že se tato společnost věnuje propagaci klientů na sociálních sítích, společnost neměla žádné zaměstnance a obchodní podíl Jana Konvalinky v ní byl později převeden na seychelskou společnost. Úhrady za poskytnuté služby se uskutečňovaly v hotovosti a nikdy nepřesahovaly částku 150.000 Kč, byť celkové měsíční platby se pohybovaly převážně okolo 950.000 Kč. Předložené faktury ne vždy odpovídaly doloženým reportům, v únoru roku 2017 výrazně klesla celková výše žalobcem hrazených dokladů, i když žalobce uvedl, že se společností stále spolupracuje. S ohledem na uvedené městský soud přisvědčil daňovým orgánům, že na žalobce přešlo důkazní břemeno, aby prokázal, že tvrzená plnění skutečně proběhla tak, jak deklaroval.

[6] K otázce unesení důkazního břemene ze strany žalobce městský soud shrnul skutečnosti vyplývající z důkazních prostředků provedených v daňovém řízení a uzavřel, že z čestných prohlášení JUDr. J. P. (spolupracující osoba s žalobcem), D. H. (správce IT systému žalobce), JUDr. Š. S. (jehož kancelář sousedí s kanceláří žalobce) a JUDr. V. K. (ředitel advokátní kanceláře žalobce), které žalobce předložil, vyplývá, že Jan Konvalinka docházel do kanceláře žalobce a byl mu zřízen přístup do interního IT systému evidence pohledávek. Svědci Jan Konvalinka i JUDr. V. K. potvrdili, že společnost Socialove s.r.o. pro žalobce deklarované práce vykonávala. Skutečný rozsah vykonávaných prací pak podle městského soudu vyplývá z reportů, faktur a záznamů z koordinačních schůzek. Ačkoliv částky na fakturách ne vždy naprosto přesně odpovídaly částkám uvedeným v reportech, nejednalo se podle městského soudu o tak zásadní rozdíly, které by mohly všechny reporty

pokračování

znevěrohodnit. Městský soud vyjádřil nesouhlas také s tím, jak daňové orgány hodnotily svědeckou výpověď Jana Konvalinky.

[7] Městský soud poukázal i na to, že z místního šetření provedeného správcem daně u společnosti NESTREL a.s. IČO: 25773216 vyplynulo, že po výpovědi smlouvy se společností Socialove s.r.o. pro žalobce začala vykonávat činnost právě uvedená společnost, a ačkoliv spolupráce žalobce a NESTREL a.s. v roce 2017 nemohla být důkazem o rozsahu a fakticitě deklarovaného plnění společnosti Socialove s.r.o. v roce 2016, mohl přispět k posouzení věrohodnosti jiných žalobcem předložených důkazů. Smlouvy o spolupráci mezi žalobcem a Socialove s.r.o. a žalobcem a NESTREL a.s. byly velmi podobné, stejně tak protokoly o zahájení spolupráce, což podle městského soudu svědčí o tom, že společnost Socialove s.r.o. pro žalobce tyto práce skutečně vykonávala. S ohledem na uvedenou podobnost ve spolupráci těchto dvou společností se žalobcem bylo podle městského soudu logické a opodstatněné provedení výsledku zaměstnankyně společnosti NESTREL a.s. J. S. a člena představenstva této společnosti Oto Fibicha. Městský soud nepřisvědčil daňovým orgánům ani v tom, že z výsledku dalšího svědka D. H. nebylo možné zjistit pro souzenou věc nic podstatného, neboť ten mohl potvrdit rozsah přístupu Jana Konvalinky do IT systému žalobce a určit, jak často se fakticky pan Konvalinka do systému přihlašoval.

[8] Městský soud shrnul, že daňové orgány založily svoje úvahy o neunesení důkazního břemene na tom, že neuvěřily předloženým fakturám a odpovídajícím reportům a další důkazy považovaly za neprůkazné k doložení skutečného rozsahu poskytovaných plnění ze strany společnosti Socialove s.r.o. Přestože daňové orgány své důkazní břemeno, které na ně přešlo poté, co žalobce předložil formálně bezvadné doklady, unesly, a povinnost prokázat uskutečnění plnění byla opět přenesena na žalobce, podle městského soudu bylo významné, že k tomuto přenosu důkazního břemene zpět na žalobce nedošlo z důvodu, že by předložené účetnictví (faktury a odpovídající reporty) byly vadné. V daňovém řízení provedené důkazy sice podle městského soudu nepotvrzovaly přímo uskutečnění deklarovaných plnění, ale odstraňovaly správcem daně vyjádřené pochybnosti. Byly-li tyto jím vznesené pochybnosti vyvráceny, faktické uskutečnění deklarovaného plnění stále prokazovaly zejména nerozporované předložené reporty a svědecké výpovědi Jana Konvalinky i JUDr. K.. Městský soud tedy dospěl k závěru, že žalobce svojí procesní aktivitou unesl důkazní břemeno, které se tak opět přeneslo zpět na správce daně. Ten však již nedokázal přesvědčivě vyjádřit pochybnosti, které by vyvrátily žalobcem doložené důkazy. Městský soud tudíž považoval za důvodnou stěžejní žalobní námitku o unesení důkazního břemene ze strany žalobce.

[9] Městský soud prisvědčil žalobci i v tom, že pokud pochybnosti daňových orgánů o uskutečnění deklarovaných plnění plynuly z rozsahu činností, kterou svědek Jan Konvalinka údajně vykonával i pro další subjekty (personálně propojený řetězec společností), a tyto skutečnosti daňové orgány zjistily z výsledků svědka provedených v rámci daňových řízení těchto dalších společností, pak tyto výsledky nebylo možno v projednávané věci použít, neboť žalobce neměl možnost klást tomuto svědku otázky týkající se daných společností. Jestliže tedy daňové orgány nevyhověly návrhu na provedení opakovaného výsledku svědka Konvalinky po těchto zjištěních učiněných v daňových řízeních dalších subjektů, neměl správce daně v souzené věci vycházet z protokolů o výsledku tohoto svědka z těchto dalších daňových řízení.

[10] Městský soud za důvodnou považoval i žalobní námitku, podle níž daňové orgány ve svých úvahách při porovnání nákladů a příjmů (které byly oproti výdajům nižší) žalobce nezohlednily, že proces vymáhání pohledávek, kterému se žalobce také věnoval, představuje delší časový úsek, a zisky z této činnosti se tak neprojeví okamžitě. Závěry o záporném zisku žalobce z činnosti pro klienta Pražská plynárenská a.s. po vyplacení fakturované částky Socialove s.r.o. za jeho činnost pro tohoto klienta tak neměly opodstatnění. Městský soud v tomto směru poukázal na smlouvu se společností Pražská plynárenská a.s. ze dne 29. 6. 2015 a na její dodatek ze dne 21. 6. 2017, z nichž vyplývalo, že kromě paušální částky odměny za každou zpracovanou pohledávku a zpracovanou a odeslanou výzvu náleží také odměna ve výši 7 % z vymožené pohledávky. Ta se však logicky projeví v příjmech žalobce až s určitým časovým zpožděním.

[11] K závěrům daňových orgánů ohledně příčinné souvislosti počátku zahájení daňové kontroly u žalobce s ukončením jeho spolupráce se společností Socialove s.r.o. městský soud dodal, že se mohlo jednat o časovou souvislost zcela náhodnou, což obdobně platí i o převedení podílu Jana Konvalinky ve společnosti Socialove s.r.o.

[12] Byť městský soud dílem přisvědčil daňovým orgánům v tom, že hotovostní platby hrazené žalobcem Janu Konvalinkovi vyvolávaly pochybnosti, tuto skutečnost svědek vysvětlil při svém výslechu, když uvedl, že z předaných peněz vyplácel své subdodavatele (brigádníky).

[13] Zbylé žalobní námitky týkající se vad zahájení daňové kontroly a doručování písemností, nezákonného provedení místního šetření u společnosti NESTREL a.s., možnosti posuzovat autenticitu podpisů Jana Konvalinky či nesprávného označení obchodní firmy společnosti Pražská plynárenská a.s. shledal městský soud nedůvodnými. Pro nadbytečnost se nezabýval námitkou o zamlčení důkazního prostředku (podání svědka Jana Konvalinky ze dne 8. 1. 2018 v průběhu daňového řízení), neboť ten byl součástí daňového spisu.

III.

[14] Proti napadenému rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatel považuje za nezákonné hodnocení důkazů městským soudem, za irrelevantní pak označuje místní šetření u společnosti NESTREL a.s. a tvrdí, že řádně odůvodnil neprovedení svědeckých výpovědí J. S., O. Fibicha, D. H. i nezopakování svědecké výpovědi J. Konvalinky.

[16] Podle stěžovatele městský soud opomíjí, co bylo předmětem sporu. Tím nebyla samotná spolupráce mezi žalobcem a Socialove s.r.o., nýbrž prokázání přijetí plnění od uvedené společnosti v deklarovaném předmětu a rozsahu. K této otázce neučinil městský soud v souvislosti s výsledky svědků Jana Konvalinky a JUDr. K. provedenými v daňovém řízení žádné závěry, resp. vůbec nehodnotil, zda jejich výpovědi byly s to prokázat předmět a rozsah deklarovaného plnění. Podle stěžovatele z provedeného dokazování vyplývá, že tyto výpovědi neprokázaly, že žalobce přijal od společnosti Socialove s.r.o. plnění tak, jak bylo deklarováno, tj. v deklarovaném předmětu a rozsahu.

pokračování

[17] Stěžovatel poukazuje na to, že výpověď svědka Konvalinky byla obecná, tento nebyl schopen uvést, kdo přesně, v jakém období a v jakém rozsahu mu s plněním pro žalobce pomáhal. Společnost Socialove s.r.o. neměla žádné zaměstnance, svědek Konvalinka ale uváděl, že mu měli pomáhat zaměstnanci. Deklarovaný počet hodin přitom nebyl schopen zvládnout sám, protože například podle reportů za měsíc září 2016 bylo odpracováno celkem 986 hodin, avšak měsíc září 2016 měl celkem 720 hodin, aniž je zohledněna doba potřebná na odpočinek, spánek, apod. Svědek neuvedl ani konkrétní skutečnosti týkající se administrativní činnosti pro žalobce, pouze obecně uváděl, že např. skenoval dokumenty, vkládal mapy z katastrálního úřadu do spisu, kontroloval IČO a DIČ apod. Jeho výslech přitom byl proveden pět měsíců po ukončení spolupráce se žalobcem, což nebyla natolik dlouhá doba, aby si svědek nevzpomněl na konkrétní skutečnosti (např. zapamatování si města Prahy jako žalobcova klienta). Uvedený svědek si nevzpomněl ani na konkrétní podklady, nebyl schopen uvést nic k předloženým reportům za období květen 2016. Taktéž svědek JUDr. K. se podle stěžovatele vyjádřil pouze v obecné rovině, odvedenou práci kontroloval jen ze začátku obchodního vztahu, a to pouze namátkově. Uvedené výpovědi tedy nebyly způsobilé odstranit pochybnosti správce daně ohledně rozsahu přijatého plnění, což městský soud nezohlednil.

[18] Za nesprávné považuje stěžovatel úvahy městského soudu o tom, že skutečný rozsah vykonávané práce vyplývá z předložených reportů, faktur a záznamů z koordinačních schůzek. Především stěžovatel nesouhlasí s jeho závěrem, že daňové orgány nerozporovaly žalobcem předložené reporty. Již na str. 13 a 14 výzvy k prokázání skutečností poukázal správce daně na skutečnost, že reporty ne vždy odpovídaly předloženým fakturám, a poukazoval na rozpor ceny plnění. Detailní hodnocení předložených reportů pak bylo obsahem str. 54 a násl. výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 5. 2018, č. j. 1048338/1/2809-60562-609246, a taktéž str. 57 a násl. zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 11. 2018, č. j. 1635453/18/2809-60562-609246.

[19] Stěžovatel dále v kasační stížnosti poukazuje na nesrovnalosti týkající se jednotlivých klientů žalobce, a to společnosti Pražská plynárenská, a.s. a Ústavu molekulární genetiky AV ČR, v. v. i. (dále jen „Ústav molekulární genetiky“). U první z nich docházelo ke zpracovávání pohledávek v rámci aplikace SAP, přičemž z provedených důkazů nevyplývalo, že by společnost Socialove s.r.o. měla přístup k této aplikaci klienta. Nebylo proto zřejmé, jak by mohla zpracovávat pohledávky tohoto klienta. Daňové orgány ve vztahu k tomuto klientovi považovaly za nepravděpodobné, že by žalobce prostřednictvím společnosti Socialove s.r.o. spravoval a evidoval pohledávky ještě v další aplikaci (tj. aplikaci samotného žalobce), jak ale bylo uvedeno v reportech. Ve vztahu k Ústavu molekulární genetiky zase daňové orgány poukazovaly na to, že odměna pro společnost Socialove s.r.o. byla o 410 Kč/hod. vyšší než samotná odměna žalobce na základě smlouvy uzavřené s uvedeným ústavem, což byl zcela zásadní nesoulad v ceně. Správce daně shledal rozpory ve 12 případech z 87 faktur (což představuje 13,8 %), přičemž správce daně nerozporoval jen hodnocení reportů ve vztahu k přijatým fakturám, ale také ve vztahu ke smluvním ujednáním a k následným uskutečněným fakturacím. Závěry městského soudu, že ze smluv s jednotlivými klienty plyne výkon těch činností, které jsou uvedeny v reportech, tudíž stěžovatel považuje za zkratkovité a argumentačně nepodložené, aniž se městský soud vypořádal s pochybnostmi, které k deklarovanému plnění daňové orgány vyslovily.

[20] Městský soud podle stěžovatele pominul také zpochybnění předložených protokolů z koordinačních schůzek, které na sebe podle stěžovatele logicky nenavazují (nebyly např.

předány podklady, bez kterých nebylo dále možné vykonávat a fakturovat činnost, ke které byly podklady třeba). Zápisy z koordinačních schůzek byly pořizovány ve větším časovém odstupu, a správce daně tak vyslovil pochybnosti nad tím, zda nebyly neúplné zápisy vytvářeny účelově. Navíc reporty nesplňovaly podmínku podle čl. III smlouvy o spolupráci, neboť přílohou faktur měl být podrobný výčet činností provedených společností Socialove s. r. o. I tato zpochybnění městský soud pominul, ač si jich byl vědom.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá také to, že místní šetření u společnosti NESTREL a.s. proběhlo pouze za účelem ověření, zda začal žalobce po ukončení spolupráce se Socialove s.r.o. spolupracovat právě s touto společností. Jelikož souhlasí s úvahou městského soudu, že spolupráce mezi žalobcem a společností NESTREL a.s. od roku 2017 není způsobilá prokázat rozsah a fakticitu uskutečnění deklarovaného plnění společnosti Socialove s.r.o. v roce 2016, není mu zřejmé, jak se mohl správce daně dopustit pochybení tím, že nehodnotil závěry místního šetření ve prospěch účastníka řízení. Městský soud současně ani neuvedl, jak mohlo místní šetření přispět k posouzení věrohodnosti „jiných předložených důkazů“, jak také v napadeném rozsudku dovodil. Zjištění učiněná v průběhu místního šetření se míjejí s předmětem nynějšího řízení. Závěry městského soudu v tomto ohledu jsou tak pouhými spekulacemi či domněnkami. Stěžovatel zdůrazňuje, že nerozporoval, že spolupráce mezi žalobcem a společností Socialove s.r.o. probíhala, ale to, zda probíhala tak, jak bylo deklarováno v jednotlivých daňových dokladech, tj. v deklarovaném předmětu (kvalitě) a rozsahu.

[22] Stěžovatel je přesvědčen také o tom, že on i správce daně řádně odůvodnili neprovedení svědeckých výpovědí J. S. a Oto Fibicha (jako představitelů společnosti NESTREL a.s.), když dovodili, že tyto výsledky neměly relevantní souvislost s předmětem řízení, kterým bylo plnění ve zdaňovacích obdobích roku 2016, nikoliv v roce 2017. Právě v roce 2017 však žalobce měl spolupracovat se společností NESTREL a.s. Jejich spolupráce tedy nemohla ovlivnit prokázání faktického dodání zdanitelných plnění společností Socialove s.r.o. žalobci v deklarovaném předmětu a rozsahu.

[23] Stejně tak má stěžovatel za to, že řádně odůvodnil i neprovedení výsledku D. H.. Nebylo totiž třeba dále prokazovat to, co nebylo sporné, resp. co již bylo dříve prokázáno. Žalobce chtěl výsledkem tohoto svědka prokázat, že svědek jednal s Janem Konvalinkou při zpřístupnění elektronické evidence pohledávek. Z takto zjištěného skutkového stavu věci však stěžovatel vycházel, a proto uvedený důkaz nebylo třeba provádět. Stěžovatel poukazuje i na to, že z odůvodnění tohoto důkazního návrhu ze strany žalobce nevyplývá, že by svědek H. mohl konkrétně cokoli uvést k rozsahu a předmětu spolupráce mezi společností Socialove s.r.o. a žalobcem. Obsahovou náplní sporného plnění navíc měly být i jiné činnosti než jen skenování dat do elektronické evidence pohledávek žalobce. Městský soud v napadeném rozsudku domýšlí, k jakým otázkám by se mohl svědek H. vyjádřit, aniž by současně zohlednil, k prokázání jakých skutečností žalobce výsledk tohoto svědka navrhl. Otázka četnosti přihlašování Jana Konvalinky do systému žalobce nebyla uvedena jako předmět návrhu na výslech tohoto svědka. Pokud existují záznamy o přihlášení Jana Konvalinky do systému žalobce, pak je mohl žalobce v daňovém řízení předložit.

[24] Závěrem stěžovatel namítá, že odůvodnil i neprovedení opakovaného výsledku svědka Jana Konvalinky. Žalobce v daňovém řízení tento výslech navrhl k otázce „*obsahu jeho spolupráce s ostatními subjekty uváděnými správcem daně s účastí daňového subjektu.*“ Správce daně s tímto výsledkem nesouhlasil, neboť jej provedl i ohledně spolupráce se všemi

pokračování

třemi jeho údajnými odběrateli. Tohoto výsledku provedeného dne 11. 5. 2017 se zúčastnil zástupce žalobce a správce daně se při něm výslovně svědka dotázal, jaké dodavatele a odběratele měla společnost Socialove s.r.o. v době jeho působení ve funkci jednatele, svědek však vypovídal s tím, že to nebylo účelem řízení. Další výsledek svědka k těmto proto byl nadbytečný. Správce daně z výsledků Jana Konvalinky uskutečněných v souvislosti s probíhajícími daňovými řízeními u jiných daňových subjektů dovodil pouze závěr, že nebylo v lidských silách, aby byl schopen většinou sám uskutečňovat pro tři subjekty tak vysoké objemy zdanitelných plnění, jak tvrdí. Stěžovatel však od této argumentace v napadeném rozhodnutí upustil a přistoupil na tvrzení žalobce, že svědecké výpovědi tohoto svědka z jiných daňových řízení neměly být použity v nynějším řízení. Napadený rozsudek tak v této otázce neodpovídá důvodům, na kterých bylo napadené rozhodnutí založeno. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí využil jen vlastních zjištění, podle nichž nebyl svědek Konvalinka schopen sám odpracovat deklarovaný rozsah plnění (např. za měsíc září 1986 hodin, jestliže září 2016 mělo pouze 720 hodin). Správce daně zjistil a popsal celý komplex oprávněných pochybností o přijetí plnění tak, jak byla deklarována, nebyl proto důvod k opakování výsledku tohoto svědka. Jeho neprovedení nemohlo žalobce nikterak zkrátit na jeho právech a nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV.

[25] Žalobce ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Stěžovatel podle žalobce nesprávně zjistil skutkový stav, když nesprávně hodnotil provedené důkazní prostředky a dopustil se jejich vědomé nezákonné deformace. Neprovedl všechny navrhované či označené důkazní prostředky, díky čemuž nemohl dospět ke správnému právnímu posouzení skutkového stavu. Žalobce odkazuje na žalobu a podání či vyjádření založená ve spise.

[26] Žalobce prokazoval oprávněnost přijatého zdanitelného plnění mnoha skutečnostmi, nejen svědeckými výpověďmi Jana Konvalinky a JUDr. K.. Sám stěžovatel několikrát konstatoval, že účetnictví bylo předloženo jako bezvadné. Pokud u stěžovatele přetrvávaly pochybnosti, bylo provedení výsledků svědků relevantní. Výpověď Jana Konvalinky stěžovatel hodnotí nesprávně, písemné doplnění výpovědi tohoto svědka se stěžovatel snažil před žalobcem tajit a vyloučení své účasti na pozdějším výsledku tohoto svědka vztahujícím se k dalším daňovým subjektům považuje za nezákonné.

[27] Žalobce nesouhlasí s tím, že by zjištěné numerické rozdíly v jeho účetnictví v rozsahu 2,3 % z celkové fakturované částky mohly zpochybnit ve svém celku přijatá zdanitelná plnění a ani jeho účetnictví. Tyto numerické rozdíly vznikly chybou v součtu provedeném dodavatelem. Zavádějící je podle žalobce i argumentace ve vztahu ke klientům Pražská plynárenská a.s. a Ústav molekulární genetiky. V případě druhého z uvedených již v daňovém řízení vysvětlil, že nakoupil v rámci své obchodní strategie jednu hodinu služeb za 1.000 Kč, aby tuto později s vlastní přidanou hodnotou prodal a fakturoval jako hodiny dvě nebo tři, což prokazoval i na konkrétním příkladu.

[28] Žalobce dále uvádí, že pokud jde o protokoly z koordinačních schůzek, ty považovaly obě smluvní strany za pomocnou interní dokumentaci zachycující rámcový obsah z jejich jednání, které měly usnadnit poskytování dohodnutého smluvního plnění. Otázka míry konkrétnosti a určitosti obsahu jednotlivých protokolů je pak přirozeně ovlivněna subjektivní stránkou, neboť je přímo odvislá od subjektivních potřeb a subjektivního vnímání těch, kdo takový protokol o obsahu svého jednání pořizují. Jsou

dostatečně určité, proto nemohlo být pochyb o tom, kdo, kdy a kde je pořizoval, a co bylo jejich skutečným obsahem. Stěžovatel nikdy nerozporoval uskutečněná zdanitelná plnění dosažená žalobcem vůči svým odběratelům, a pokud tvrdí cokoliv jiného, činí tento skutkový závěr bez jakékoliv opory ve zjištěném skutkovém stavu věci a bez jediného důkazního prostředku podporujícího takový závěr.

[29] Podle žalobce také stěžovatel bagatelizuje zjištění učiněná v rámci místního šetření u společnosti NESTREL a.s. Žalobce si je vědom, že uvedené místní šetření nemohlo samo o sobě prokázat to, zda přijal deklarované zdanitelné plnění, ale mohlo v kontextu dalších provedených či navrhovaných důkazních prostředků takovou pochybnost stěžovatele odstranit. Agenda zajišťovaná pro žalobce společností NESTREL a.s. byla v podstatě totožná s agendou zajišťovanou společností Socialove s.r.o. O tom si mohl stěžovatel učinit představu výsledkem J. S. a Oto Fibicha, které však neprovedl.

[30] Nesouhlasně se žalobce vyjadřuje i k odůvodnění neprovedení výsledku D. H., které považuje za spekulativní a účelové. Má za to, že stěžovatel měl výsledek svědka provést, a teprve poté případně mohl učinit závěr o tom, že tento důkaz nemůže cokoliv prokazovat. Je povinností stěžovatele postupovat v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

[31] Žalobce nakonec namítá, že z výsledků svědka Konvalinky vztahujících se k jiným daňovým subjektům učinil stěžovatel zásadní skutková zjištění, proto pokud žalobce k těmto výsledkům nepřizval a současně odmítl výsledek tohoto svědka v nynějším řízení opakovat, zamezil žalobci uplatnit jeho procesní práva.

V.

[32] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[33] Kasační stížnost je důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud považuje nejprve za vhodné pro přehlednost uvést pro věc podstatné skutečnosti vyplývající z daňového spisu.

[35] Správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2017 žalobce vyzval k prokázání toho, že zdanitelná plnění za příslušná zdaňovací období roku 2016 ve výši 1.873.639 Kč (jejichž přehled provedl formou specifikace jednotlivých daňových dokladů a jimi účtovaných zdanitelných plnění v podobě tabulky č. 1), z nichž žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů vystavených společností Socialove s.r.o., byla skutečně uskutečněna tak, jak je vykázal, a zda daňový subjekt v rámci své ekonomické činnosti tato plnění skutečně přijal. Správce daně své pochybnosti ve vztahu k deklarovaným plněním od uvedené společnosti odůvodnil tím, že ve společnosti Socialove s.r.o. došlo v roce 2017 namísto dosavadního jednatele a jediného společníka Jana Konvalinky ke jmenování nového jednatele, kterým se stala seychelská společnost. Společnost Socialove s.r.o. podle správce daně do 31. 12. 2015 uskutečňovala jen zdanitelná plnění související se zpracováním dat, hostingem a webovými portály. Od roku 2016 se uskutečněná zdanitelná plnění výrazně zvýšila (z řádu desítek tisíc či jednotek stovek tisíc korun do roku 2016 na desítky milionů korun od roku 2016) a odběrateli této

pokračování

společnosti se od března 2016 stali žalobce a další dva daňové subjekty (N & F Marketing Group s.r.o. a HANSCRAFT s.r.o.). Předmětem činnosti deklarovaného dodavatele Socialove s.r.o. měly být podle internetových stránek sociální sítě a obchodní příležitosti s nimi spojené. Bankovní účet uvedené společnosti byl zrušen v listopadu 2016, přičemž od ledna 2016 do doby zrušení účtu na něm proběhlo pouze 36 operací týkajících se především poplatků za vedení účtu. Společnost Socialove s.r.o. nereagovala na výzvu správce daně, neměla vlastní zaměstnance, Jan Konvalinka nebyl přihlášen k pojištění jako zaměstnanec, z čehož podle správce daně vyplývalo, že společnost Socialove s.r.o. nemohla být konečným dodavatelem služeb. Přijatá zdanitelná plnění této společnosti byla pouze v částkách do 10.000 Kč. Z toho správce daně dovodil pochybnost o tom, zda společnost Socialove s.r.o. vůbec vykonávala nějakou ekonomickou činnost. Správce daně taktéž poukázal na rozdíly mezi částkami uváděnými v reportech, které žalobce poskytl správci daně k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění vedle dalších dokladů (smlouva o poskytování služeb, smlouva o spolupráci, 87 faktur, stejný počet příjmových pokladních dokladů o jejich úhradách). Správce daně měl výhrady i k samotným textům na reportech a dovozoval proto, že se jednalo pouze o formální doložení zdanitelných plnění. Pochybnosti v něm vyvolaly také rozdíly mezi částkou, kterou fakturovala společnost Socialove s.r.o. za činnost odvedenou pro klienta Pražská plynárenská, a.s., a částkou, kterou fakturoval žalobce této společnosti, jelikož rozdíl uvedených částek byl záporný v neprospěch žalobce. Pochyby vyjádřil také k částkám vyplacených provizí, které byly hrazeny na základě smlouvy o poskytování služeb (konkrétně k dokladům č. 160100034, 85, 125, 162, 201, 245, 285, 323, 396). Rozpory zjistil i u protokolů z koordinačních schůzek, které na sebe logicky nenavazovaly, bylo jich pouze 17, na rozdíl od reportů, kterých bylo 87, podle správce daně tudíž nemohlo být pokaždé sepsáno, jaké podklady byly na schůzkách společnosti Socialove s.r.o. předány. Měl tedy za to, že protokoly nejsou úplné a považoval je za účelové.

[36] Ve výsledku kontrolního zjištění i zprávě o daňové kontrole pak správce daně kromě výše uvedených skutečností a rozporů mezi reporty a fakturami velmi podrobně popsal i rozpory na reportech a ve vztahu k uzavřeným smlouvám s jednotlivými klienty žalobce a vůči nim provedené fakturaci. Rozvedl i jednotlivé rozpory mezi reporty a fakturovanými částkami u odběratelů žalobce Pražská plynárenská a.s., Městská část Praha 15, Ústav molekulární genetiky, Fakultní nemocnice Královské Vinohrady, Městská část Praha 14 a CENTRA a.s.

[37] V napadeném rozhodnutí, o jehož přezkum se zde jedná, pak stěžovatel uvedl důvody, pro které dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene ohledně žalobcových daňových tvrzení, tedy že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak byla deklarována v daňových dokladech. Stěžovatel vycházel ve svých závěrech ze smlouvy o spolupráci, smlouvy o poskytování služeb, z protokolů z koordinačních schůzek, z výsledku svědka Jana Konvalinky, reportů, faktur, čestných prohlášení, vytýkacích dopisů, znaleckého posudku č. 2372/31/2017, výsledku JUDr. K., ze smluv o poskytování právních služeb uzavřených s jednotlivými klienty žalobce (Průběžná 288/11, 296/13 – bytové družstvo, CENTRA a.s., Ústav molekulární genetiky, Pražská plynárenská a.s.). Z nich dovodil, že protokoly z koordinačních schůzek jsou pouze obecnými podklady, které nejsou schopny prokázat daňová tvrzení žalobce, přičemž i žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům uvedl, že protokoly sloužily výlučně pro jeho interní potřebu. Stěžovatel poukázal i na to, že reporty nesplňují podmínku podle čl. III smlouvy o spolupráci, jelikož je v nich velmi obecný popis provedených prací, a není z nich tedy možné ověřit rozsah a přesný druh provedené administrativní práce. Nelze z nich ani

dovodit, že společnost Socialove s.r.o. prováděla lustrace exekučního rejstříku tak, jak je v nich uvedeno, a zpochybnil i počet hodin uvedený v reportech (konkrétně poukázal na počet hodin odpracovaných v měsíci září 2016, který převyšoval celkový počet hodin v tomto měsíci). Stěžovatel tedy uvedl, že skutečný stav není v souladu se stavem formálněprávním, byť je tento dokládán formálně jinak bezvadnými daňovými doklady. Stěžovatel také rozebral rozpory jednotlivých reportů se smlouvami, které žalobce uzavřel se svými klienty. Konkrétně poukázal na to, že nelze dovodit, zda administrativní práce provedené společností Socialove s.r.o. podle reportů odpovídají předmětu plnění podle jednotlivých smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho klienty a zda je vůbec mohl žalobce provádět (uvedené se týkalo reportů k daňovým dokladům č. 160100065, 16010006, 1660100029, 160100050, 160100022, 160100014, 160100022, 160100043, 160100050). Nejen na základě těchto skutečností, ale i posouzením výše uvedených dalších důkazů stěžovatel potvrdil jako správný závěr správce daně o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně svých daňových tvrzení. Nedoložil totiž takové důkazní prostředky, kterými by vyvrátil vznesené pochyby daňových orgánů a kterými by prokázal, že zdanitelná plnění se uskutečnila v předmětu a rozsahu, jak bylo deklarováno v jednotlivých posuzovaných daňových dokladech. Neprokázal tedy splnění podmínek pro vznik uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[38] Jak již uvedeno shora, městský soud v napadeném rozsudku dílem přisvědčil daňovým orgánům v tom, že na žalobce přešlo důkazní břemeno, aby prokázal, že plnění skutečně proběhlo tak, jak deklaroval (viz odst. 14. napadeného rozsudku *in fine*). Na to navázal popisem obsahu některých důkazních prostředků, o něž daňové orgány opíraly své závěry.

[39] Takto popsal smlouvu o spolupráci mezi žalobcem a společností Socialove s.r.o. ze dne 17. 2. 2016, protokol o zahájení spolupráce ze dne 17. 2. 2016, k nimž poznamenal, že v daňovém spise je založena i smlouva o poskytování služeb ze dne 1. 4. 2016 (odst. 16. napadeného rozsudku).

[40] Dále se v odst. 17. napadeného rozsudku vyjádřil k reportům o činnosti společnosti Socialove s.r.o. Vyslovil, že „[v]e správním spise je založena řada reportů o činnosti společnosti Socialove, ve kterých je uvedeno období, za které je report vystaven, k jaké faktuře se report vztahuje, popis provedené činnosti (...), počet odpracovaných hodin a celková částka za tuto činnost (za každou hodinu 1 000 Kč) a určitá částka jako administrativní poplatek. Tyto reporty jsou podepsány panem Konvalinkou a žalobcem a v některých případech i JUDr. K.. K těmto reportům žalobce doložil i jednotlivé faktury. Správce daně uvedl, že tyto ne vždy naprosto přesně odpovídají částkám uvedeným v reportech. Dle městského soudu se však nejedná o tak zásadní rozdíly, které by mohly všechny reporty znevěrohodnit. Městský soud pak v navazující části napadeného rozsudku (odst. 18. a 19.) uvedl, že žalobce „doložil smlouvy, které uzavřel se svými obchodními partnery o různých činnostech, a rovněž faktury, které vystavoval na základě těchto smluv (...). Žalobce do správního spisu zařadil i řadu protokolů z koordinačních schůzek mezi žalobcem a panem Konvalinkou za společnost Socialove a někdy i JUDr. K. (i s jejich podpisy), ve kterých je uvedeno datum jednání, obsah jednání (...) a povětšinou je i uvedeno převzetí určitých podkladů pro zpracování úkolu.“

[41] Blíže v odst. 20. napadeného rozsudku rozvedl výpověď svědka Jana Konvalinky provedenou dne 11. 5. 2017 se závěrem, že „nesouhlasí se správními orgány, že by se svědek pan Konvalinka během svého výslechu vyjadřoval pouze v obecné rovině. Svědek naopak konkrétně

pokračování

popsal spolupráci se žalobcem, způsob přebírání a odevzdávání práce, jakým způsobem ji zpracovával, k jakým systémům měl přístup a jak výsledky vypadaly. Nedokázal-li se svědek blíže vyjádřit ke konkrétním fakturám, jež mu byly předloženy, je zcela logické jeho vysvětlení, že se jedná o dokumenty již cca rok staré a přesně si na ně nepamatuje.“ Městský soud dodal, že „odpovědi svědka na ústním jednání byly pohotové a se znalostí věcí, na pokládané otázky dokázal odpovídat, rozvádět je a vysvětlovat časté doplňující dotazy správce daně. Svědek žalobce označoval částečně familiárně „pan doktor“. Svědek zejména nepůsobil dojmem, že by měl pouze naučené, co by měl vypovídat. (...) nepůsobil dojmem, že si vymýšlel, či nevěděl, o čem se jedná.“ Podrobněji popsal také obsah výpovědi svědka JUDr. K. podané dne 19. 12. 2017 (odst. 22. napadeného rozsudku).

[42] V odst. 21. napadeného rozsudku pak shrnul obsah čestných prohlášení JUDr. J. P., D. H., JUDr. Š. S. a JUDr. V. K., jichž se v daňovém řízení žalobce také dovolával. V podrobnostech popsal také průběh místního šetření provedeného správcem daně dne 19. 1. 2018 u společnosti NESTREL a.s., která v roce 2017 navázala se žalobcem spolupráci obdobného charakteru, jakou uskutečňoval se společností Socialove s.r.o. v roce 2016. K tomuto místnímu šetření v odst. 24. napadeného rozsudku shrnul, že „[z]působ výkonu práce společnosti NESTREL je na první pohled velmi podobný tomu, jak o výkonu práce společnosti Socialove vypovídal jak svědek pan Konvalinka, tak i svědek JUDr. K.. Soud sice souhlasí se správními orgány, že způsob spolupráce žalobce a společnosti NESTREL od roku 2017 nemůže prokázat rozsah a fakticitu uskutečnění plnění společnosti Socialove v roce 2016, avšak může přispět k posouzení věrohodnosti jiných předložených důkazů. Soud tak považuje za chybu, že přestože správce daně uskutečnil místní šetření, na kterém se dozvěděl skutečnosti, které jsou jednoznačně ve prospěch tvrzení žalobce, tyto žádným způsobem nehodnotil a nepřihlédl k nim.“

[43] Hodnocení uvedených důkazů pak provedl městský soud v odstavci 25. napadeného rozsudku. V něm vyjádřil nesouhlas se závěrem daňových orgánů o tom, že neprokazují „rozsah a předmět (kvalitu) spolupráce mezi společností Socialove a žalobcem.“ Shrnutí, že skutečný rozsah vykonávané práce vyplývá z předložených reportů, faktur a záznamů z koordinačních schůzek. Daňové orgány podle něj postavily svoje úvahy o neunesení důkazního břemene na tom, že neuvěřily předloženým fakturám a odpovídajícím reportům, a další důkazy označily za neprůkazné. Přitom faktické uskutečnění deklarovaného plnění prokazovaly zejména nerozporované reporty a svědecké výpovědi. Naplnění deklarovaného rozsahu plnění městský soud dovodil i z místního šetření u společnosti NESTREL a.s., jelikož množství šanonů a dokumentů podle něj zjevně odpovídalo rozsahu prací, o kterých vypověděli Jan Konvalinka, JUDr. K., ale i JUDr. S. ve svém čestném prohlášení.

[44] Toto hodnocení uvedených důkazů městský soud v odst. 26. napadeného rozsudku uzavřel závěrem, že „[p]řestože prvotní důkazní břemeno správce daně unesl a povinnost prokázat uskutečnění plnění byla přenesena na žalobce, nebylo to primárně z důvodu, že by předložené účetnictví (faktury a odpovídající reporty) bylo vadné. To uznaly i správní orgány. Ve správním řízení provedené důkazy nepotvrzovaly přímo uskutečnění plnění, ale odstraňovaly správcem daně vyjádřené pochybnosti. Byly-li vyvráceny pochybnosti správce daně, faktické uskutečnění deklarovaného plnění stále prokazují zejména nerozporované předložené reporty a svědecké výpovědi jak pana Konvalinky, tak JUDr. K.. Soud v této souvislosti připomíná, že svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, je-li konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85). Uvedl-li správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 72), že pochybnosti o uskutečnění plnění plynou i z rozsahu činností, kterou svědek Konvalinka

vykonával i pro další subjekty, soud odkazuje na podkapitolu II. 2. 4 tohoto rozsudku, kde soud uvedl, že k tomuto názoru správní orgány nemohly dospět.“ S ohledem na uvedené městský soud shrnul, že „žalobce svoji procesní aktivitou unesl své důkazní břemeno. To se tak přeneslo zpět na správní orgány, které již nedokázaly přesvědčivě vyjádřit takové pochybnosti, které by vyvrátily žalobcem doložené důkazy.“ (všechna zdůraznění provedena soudem).

[45] S uvedenými závěry se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit pro dále uvedené. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud své úvahy a rozbor výsledků (v daňovém řízení) provedeného dokazování zaměřil na otázku, zda se vůbec deklarované plnění uskutečnilo (viz odst. 5. napadeného rozsudku: „*Podstatou nyní posuzované žaloby je zejména otázka, zda žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal, že jím deklarované plnění od společnosti Socialove skutečně přijal.*“). Na základě rozboru jednotlivých výše uvedených důkazů pak dovodil, že „*ve správním řízení provedené důkazy nepotvrzovaly přímo uskutečnění plnění, ale odstraňovaly správcem daně vyjádřené pochybnosti.*“ Žalobce tedy „*svoji procesní aktivitou unesl důkazní břemeno. To se tak přeneslo zpět na správní orgány, které již nedokázaly přesvědčivě vyjádřit takové pochybnosti, které by vyvrátily žalobcem doložené důkazy.*“

[46] Uvedené závěry městského soudu jsou zcela chybné a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňovým subjektem a daňovými orgány, na niž přitom sám v napadeném rozsudku (viz zejména jeho odst. 9. až 11.) poukazoval.

[47] K přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a daňovými orgány judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale uvádí, že „*[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy [...] I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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.“ [...] Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66; důraz přidán soudem). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v řadě dalších rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60).

[48] Pokud tedy správce daně vyjádří důvodné pochyby a unese své důkazní břemeno o tom, že daňovým subjektem předložené evidence jsou nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, jak tomu bylo i v souzeném případě (o čemž nepochyboval ani městský soud),

pokračování

pak je to opět daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k posuzovaným obchodním případům, popř. svá tvrzení korigovat.

[49] Vznese-li tedy v daném případě správce daně pochyby nejen k fakticitě, ale také co do rozsahu a předmětu deklarovaného plnění, pak s ohledem na shora citované judikaturní závěry k tomu, aby daňový subjekt unesl důkazní břemeno, nepostačovalo, aby prokázal, že se tvrzená plnění vůbec uskutečnila, ale aby prokázal to, že se uskutečnila právě tak, jak bylo deklarováno v jednotlivých daňových dokladech, tedy v tam uvedeném rozsahu a předmětu plnění.

[50] Městský soud však měl za to, že k přenosu důkazního břemeno zpět na správce daně postačovalo, že podklady a provedené důkazy svědčily o tom, že se vůbec nějaká plnění mezi společnostmi Socialove s.r.o. a žalobcem uskutečnila, tedy že z nich vyplývá fakticita deklarovaného plnění. S takovým výkladem a použitím závěrů výše citované judikatury ze strany městského soudu nelze souhlasit. Po vznesení důvodných pochyb o deklarovaných plněních (jejich fakticitě, rozsahu a předmětu) správcem daně již nepostačuje k unesení důkazního břemene daňového subjektu pouze prokázat fakticitu plnění, což by měl vést k dalšímu přenosu důkazního břemene na správce daně, který by měl vyjádřit další pochyby ohledně deklarovaného plnění. Takové závěry z citované judikatury neplynou.

[51] Pokud tedy v dané věci správce daně vyjádřil důvodné pochyby ohledně uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno, tedy jak jeho fakticity, tak i jeho předmětu a rozsahu, pak jen pokud by žalobce prokázal, že se plnění uskutečnila právě tak, jak byla deklarována, tedy především v tom rozsahu a s tím předmětem, jak tvrdil, mohlo by to vést k závěru, že své důkazní břemeno unesl. K dalšímu přenosu důkazního břemene tedy již nedochází, jak mylně dovodil v dané věci městský soud. Ten svůj závěr o usnesení důkazního břemene žalobcem založil na zjištění, že provedené dokazování potvrdilo, že žalobce se společností Socialove s.r.o. v posuzovaných zdaňovacích obdobích spolupracoval. Ke zcela konkrétním rozporům, jež daňové orgány (ve výzvě k odstranění pochybností, ve výsledku kontrolních zjištění, zprávě o daňové kontrole a poté i ve svých rozhodnutích) vyjádřily k rozsahu a předmětu deklarovaného plnění, se nijak konkrétně nevyjádřil a v rozsahu daňovými orgány vyjádřených pochybností se jednotlivými důkazy nezabýval. Jím přijatý obecný závěr, že z faktur, protokolů o schůzkách a reportů ve spojení s výslechy svědků a s místním šetřením u společnosti NESTREL a.s. vyplývá deklarované plnění poskytnuté společností Socialove s.r.o., není s ohledem na množství pochybností, k nimž na základě podrobného posouzení jednotlivých podkladů a důkazů dospěly daňové orgány (v podrobnostech viz napadené rozhodnutí), způsobilý vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že se plnění uskutečnila tak (v rozsahu a předmětu), jak byla deklarována.

[52] Nejvyšší správní soud nevylučuje, že by městský soud mohl dospět na základě rozboru jednotlivých podkladů a provedených důkazů, z nichž vyšly daňové orgány (tedy na základě jimi zjištěného skutkového stavu, případně v řízení o žalobě doplněného), k jiným závěrům než daňové orgány. Nevylučuje tedy, že by mohl dovodit, že žalobce unesl důkazní břemeno ohledně toho, že všechna či alespoň některá plnění se uskutečnila tak, jak byla deklarována, tedy v tom předmětu a rozsahu, jak je žalobce tvrdil. V takovém případě by ale městský soud musel hodnocení relevantních podkladů a provedených důkazů a z něj přijatých závěrů zaměřit nejen na to, zda žalobce vůbec prokázal, že plnění od společnosti

Socialove s.r.o. proběhla, ale že proběhla tak, jak byla v jednotlivých daňových dokladech deklarována. Tedy musel by k jednotlivým posuzovaným daňovým dokladům s odkazem na zcela konkrétní skutková zjištění ke každému z nich uvést, na základě jakých konkrétních skutečností se v nich uvedená plnění uskutečnila právě tak, jak jsou deklarována, tedy zcela konkrétně vyvrátit rozpory vyjádřené k jednotlivým daňovým dokladům ze strany daňových orgánů. Takové hodnocení ale městský soud v napadeném rozsudku neprovedl.

[53] Jinými slovy, městským soudem vyslovené obecné úvahy ohledně toho, že z podkladů a žalobcem předložených důkazů vyplývá, že se tvrzené plnění mezi žalobcem a společností Socialove s.r.o. uskutečnilo, podle Nejvyššího správního soudu nemohou vést k závěru o tom, že žalobce unesl své důkazní břemeno o tom, že plnění od uvedené společnosti byla poskytnuta v rozsahu a předmětu, jak byla v posuzovaných daňových dokladech deklarována. Městský soud v tomto směru vyšel z nesprávné interpretace rozložení a přenosu důkazního břemene vyplývajícího z § 92 daňového řádu i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu.

[54] Městský soud dospěl k nesprávné úvaze i ohledně místního šetření provedeného u společnosti NESTREL a.s. Úřední záznam o jeho uskutečnění totiž nebyl s to vyvrátit rozpory, jež daňové orgány dovodily z jednotlivých listin (porovnáním obsahu faktur, reportů, smluvních dokumentů či protokolů o schůzkách) i výsledků svědků ohledně rozsahu (ale dílem i předmětu) deklarovaných plnění. Podle městského soudu však tento úřední záznam mohl přispět k posouzení věrohodnosti některých důkazů. Daňové orgány ale primárně rozporovaly způsobilost žalobcem předložených podkladů či navržených důkazů (aniž je zde spor o to, že žalobcovo účetnictví označily za formálně bezvadné) prokázat, že se plnění uskutečnila tak (v rozsahu a předmětu), jak byla v posuzovaných daňových dokladech deklarována. Tedy měly pochyby o souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ostatně i samotný městský soud dovodil, že *„způsob spolupráce žalobce a společnosti NESTREL od roku 2017 nemůže prokázat rozsah a fakticitu uskutečnění plnění společnosti Socialove v roce 2016.“* Jím vyslovený závěr, že z průběhu místního šetření u společnosti NESTREL a.s. vyplývá podobnost spolupráce žalobce s touto společností a se společností Socialove s.r.o., což nasvědčuje tomu, že společnost Socialove s.r.o. pro žalobce administrativní práce vykonávala, je tak z pohledu pochyb daňových orgánů o rozsahu a předmětu deklarovaných plnění otázka podružná.

[55] Napadený rozsudek je podle Nejvyššího správního soudu dílem také vnitřně rozporný [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k němuž je třeba přihlédnout z úřední povinnosti). Městský soud totiž nejprve v jeho odst. 5. předeslal, že spornou je zejména otázka toho, zda žalobce unesl důkazní břemeno o tom, že deklarovaná plnění od společnosti Socialove s.r.o. přijal (tedy fakticita tohoto plnění). Následně se v odst. 25. napadeného rozsudku vyslovil tak, že nesouhlasí s daňovými orgány v tom, že důkazní prostředky navržené žalobcem neprokázaly rozsah a předmět (kvalitu) spolupráce těchto dvou subjektů. Tento svůj závěr přitom opřel o zjištění (z uzavřených smluv, výpovědí svědků a místního šetření u společnosti NESTREL a.s.) potvrzující nikoliv rozsah a předmět deklarovaného plnění, ale to, že žalobce se společností Socialove s.r.o. nějaká plnění v roce 2016 uskutečnil. V rozporu s uvedeným pak v odst. 26. napadeného rozsudku shrnul, že *„ve správním řízení provedené důkazy nepotvrzovaly přímo uskutečnění plnění, ale odstraňovaly správcem daně vyjádřené pochybnosti. Byly-li vyvráceny pochybnosti správce daně, faktické uskutečnění deklarovaného plnění stále prokazují zejména nerozporované předložené reporty a svědecké výpovědi jak pan Konvalinky, tak JUDr. K.“* Na jiném místě napadeného rozsudku

pokračování

(v souvislosti s rozbořem provedeného místního šetření u společnosti NESTREL a.s.) pak zase uvedl, že „*způsob spolupráce žalobce a společnosti NESTREL od roku 2017 nemůže prokázat rozsah a fakticitu uskutečnění plnění společnosti Socialove v roce 2016.*“ Je zřejmé, že všechny tyto úvahy jsou ve vzájemném rozporu, tudíž nepřezkoumatelné pro jejich nesrozumitelnost.

[56] Městský soud je tudíž v dalším řízení povinen při posouzení věci důsledně dbát rozložení důkazního břemene mezi daňové orgány a daňový subjekt, jak plyne z platné právní úpravy a jak je pojmána (nejen) ve výše citované judikatuře Nejvyššího správního soudu. Na základě toho je povinen se opětovně zabývat tím, zda jednotlivé daňovými orgány vytčené důvodné pochyby, kterých nabyly na základě zjištěných rozporů žalobcem předložených evidencí, byly vyvráceny provedeným dokazováním (výslechy svědků, čestnými prohlášeními či místním šetřením u společnosti NESTREL a.s. či jakýmkoliv dalšími důkazy). Jinými slovy, zda žalobce unesl své důkazní břemeno poté, co na něj v důsledku vznesených pochyb vyjádřených daňovými orgány přešlo ohledně prokázání toho, že jednotlivá plnění, z nichž uplatňoval odpočet daně z přidané hodnoty, se uskutečnila tak, jak deklaroval (v tvrzeném rozsahu a předmětu). Tedy zda dalšími žalobcem předloženými doklady (než vlastním účetnictvím) a provedeným dokazováním byly vyvráceny zcela konkrétní pochyby daňových orgánů o tom, že se deklarovaná plnění uskutečnila v tom předmětu a rozsahu, jak žalobce tvrdil ve svých daňových tvrzeních. Městský soud přitom zohlední, že místní šetření provedené u společnosti NESTREL a.s. není důkazem způsobilým prokázat konkrétní rozsah a předmět žalobcem deklarovaného plnění provedeného pro něj společností Socialove s. r. o. v roce 2016, jak ostatně sám v napadeném rozsudku vyslovil (viz citace z napadeného rozsudku výše v odst. [55]). Přitom bude důsledně dbát toho, aby tyto jím nově přijaté závěry nebyly vnitřně rozporné.

[57] Nejvyšší správní soud za důvodnou považuje i stížnostní námitku týkající se povinnosti daňových orgánů zopakovat k návrhu žalobce výslech svědka Konvalinky. Městský soud tuto povinnost dovodil z toho, že daňové orgány vycházely ve svých závěrech z výpovědí tohoto svědka učiněných v souvisejících daňových řízeních, jimž však žalobce nebyl přítomen. Z napadeného rozhodnutí ale vyplývá, že v nyní posuzované věci stěžovatel z protokolů o výslechu uvedeného svědka provedeného v těchto jiných řízeních nevycházel. Poukázal-li stěžovatel na nemožnost realizovat plnění tak, jak bylo deklarováno, s ohledem na vytíženost uvedeného svědka, vyšel přitom (na rozdíl od správce daně) výlučně z reportů předložených v nynějším daňovém řízení a z porovnání počtu odpracovaných hodin v nich uvedených za dané měsíce a z počtu hodin daného měsíce (viz v podrobnostech odst. [37] napadeného rozhodnutí a v něm uvedené konkrétní údaje týkající se měsíce září, v němž byla vykázána činnost v rozsahu 986 hodin, ač uvedený měsíc má pouze 720 hodin).

[58] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že řízení před správcem daně a stěžovatelem tvoří jeden celek a daňový řád počítá s tím, že stěžovatel napraví případná pochybení správce daně. To v souzené věci platí právě v případě tvrzení týkajících se rozsahu činnosti (počet odpracovaných hodin) společnosti Socialove s.r.o. skrze činnost svědka Konvalinky pro žalobce. Byť korekci závěrů vyslovených správcem daně stěžovatel neprovedl výslovně, implicitně z napadeného rozhodnutí vyplývá. Jinými slovy, stěžovatel svoje závěry na obsahu výpovědi svědka Konvalinky podaných v jiných, byť souvisejících, daňových řízeních nezaložil. Nelze proto přisvědčit městskému soudu v tom, že stěžovatel pochybil, pokud nezopakoval k návrhu žalobce výslech svědka Konvalinky proto, že

vycházel z jeho výpovědí, jimž žalobce nebyl přítomen. Z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že z těchto výsledků stěžovatel v dané věci nevycházel.

[59] Stěžovatel namítá i to, že městský soud nesprávně dovodil, že daňové orgány neodůvodnily neprovedení výsledků svědků J. S., Oto Fibicha a D. H..

[60] K prvním dvěma uvedeným svědkům stěžovatel poukazuje na to, že žalobce jejich výslech nenavrhoval za účelem prokázání skutečností, které byly předmětem posouzení v nynějším řízení, tedy ohledně obchodních případů mezi žalobcem a společností Socialove s.r.o. v roce 2016 a z ničeho nevyplývalo, že by se tyto osoby jakkoliv podílely na provádění administrativních prací u uvedené společnosti. K osobě svědka H. pak dovodil, že z jím sepsaného čestného prohlášení vyplývá žalobcem tvrzené osobní setkání s Janem Konvalinkou, jakož i zřízení přístupu do systému pohledávek žalobce, přičemž uvedené skutečnosti stěžovatel nerozporoval. Naopak z ničeho nevyplývalo, že by žalobce výslech tohoto svědka navrhoval k prokázání rozsahu a předmětu jeho spolupráce se společností Socialove s.r.o.

[61] Městský soud k tomu v napadeném rozsudku uvedl, že „[j]sou-li mezi oběma činnostmi a společnostmi (Socialove s.r.o. a NESTREL a.s. – poznámka soudu) takové podobnosti a z místního šetření je zjevné, že společnost NESTREL pro žalobce vykonávala administrativní práce, svědčí to závěru, že i společnost Socialove pro žalobce tyto práce vykonávala. Ze stejného důvodu bylo logické a opodstatněné provedení výsledku paní J. S. (zaměstnankyně společnosti NESTREL) a Oto Fibicha (člena představenstva této společnosti). Soud rovněž nesouhlasí se správními orgány, že z výsledku svědka H. nebylo možné zjistit nic podstatného. Svědek H. se mohl vyjádřit k tomu, v jakém rozsahu zřídil panu Konvalinkovi přístup do IT systému, zda do tohoto systému mohl přistupovat i z jiného místa než z kanceláře žalobce, což správní orgány rozporovaly, a dle soudu je i představitelné, že vyjádření správce IT systému by mohlo osvětlit, kdy a odkud se fakticky pan Konvalinka do systému přihlašoval, jelikož často přihlášení (logy) bývají ukládány.“

[62] Z uvedeného je zřejmé, že městský soud spatřoval pochybení stěžovatele v tom, že neprovedl výslech uvedených svědků (nikoliv tedy v tom, že jejich neprovedení nebylo dostatečně odůvodněno, jak stěžovatel namítá v kasační stížnosti), neboť měl za to, že i tyto důkazy mohou přispět k prokázání uskutečnění deklarovaných plnění. Jak již ale výše opakovaně uvedeno, podstata věci nespočívala v tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že se společností Socialove s.r.o. vůbec spolupracoval, ale zda se tak dělo v roce 2016 v tom rozsahu a s takovým předmětem plnění, jak bylo v jednotlivých daňových dokladech deklarováno. O tom měly daňové orgány důvodné pochyby, které konkrétně uvedly. Je tedy stěžovateli třeba přisvědčit v tom, že důvody k provedení výsledku uvedených svědků se dílem jeví jako irelevantní, neboť nejsou způsobilé prokázat rozsah plnění poskytnutého společností Socialove s.r.o. žalobci v roce 2016 (svědci S. a Fibich, kteří měli povědomí o žalobcově spolupráci se společností NESTREL a.s. v roce 2017) a dílem jako nadbytečné, neboť mají prokazovat skutečnosti, o nichž není sporu (svědek H.).

[63] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že městský soud se dopustil pochybení v právním posouzení věci, a zčásti je napadený rozsudek také vnitřně rozporný. Jak stěžovatelem uplatněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k němuž přihlíží kasační soud z úřední povinnosti, tedy byl naplněn.

pokračování

VI.

[64] Nejvyšší správní soud považuje kasační stížnost za důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[65] V dalším řízení tudíž městský soud opětovně rozhodne o žalobě a zaměří se posouzení toho, zda žalobce unesl důkazní břemeno o tom, že se tvrzená plnění, jež se měla uskutečnit mezi ním a společností Socialove s.r.o. v jednotlivých posuzovaných měsících roku 2016, uskutečnila tak, jak bylo v daňových dokladech deklarováno, tedy v tam uvedeném rozsahu a předmětu (v podrobnostech viz odst. [56] tohoto rozsudku).

[66] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 15. prosince 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu