



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **MATURE TEPLICE s. r. o.**, se sídlem Tyršova 1007/16, Teplice, zastoupeného JUDr. Michalem Vihanem, advokátem se sídlem Školní 2, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 9. 2012, č. j. 9019/12-1300-501078, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 9. 2014, č. j. 15 Af 396/2012 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Teplicích (dále též pouze „finanční úřad“) rozhodnutím ze dne 23. 2. 2012, č. j. 41923/12/210913507350, vyměřil žalobci na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2010 nadměrný odpočet v celkové výši 287.504 Kč oproti žalobcem uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 1.055.044 Kč. Podle správce daně žalobce neprokázal, že v posuzovaném období přijal v souladu s předloženými daňovými doklady zdanitelná plnění od společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o. Konkrétně neuznal správce daně nárok na odpočet daně uplatněný na základě faktur vystavených uvedenými společnostmi za stavební práce na

následujících zakázkách: zateplení bytových domů v Teplicích, ul. Jaselská č. p. 316–319, ul. Americká č. p. 2205–2207, zateplení bytového domu v Bílině, ul. Jenišovská č. p. 221, čištění oken v Dubí, ul. k. Světlé č. p. 556–561, a střechy v Teplicích, ul. Buzulucká č. p. 325–327 a ul. Sokolovská cesta č. p. 339–340. Odvolání proti uvedenému rozhodnutí zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) v záhlaví specifikovaným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce žalobu, kterou zamítl krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem. Proti rozsudku krajského soudu nyní žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí kasační stížností. Nutno dodat, že Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v novějším řízení vystupuje jako žalovaný.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu

[3] Krajský soud se ztotožnil se závěrem finančních orgánů, podle nějž žalobce neprokázal, že se předmětná zdanitelná plnění z faktur vystavených společnostmi TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o., za subdodavatelské provedení stavebních prací uskutečnila tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Žalobce sice na základě výzev správce daně předložil zpochybněné faktury, smlouvy o dílo uzavřené s těmito společnostmi, protokoly o předání a převzetí dotyčných staveb, stavební deníky k některým stavebním zakázkám a dále výpisy ze svých bankovních účtů údajně zachycující úhrady přijatých faktur od daných společností. Přesto se dle názoru soudu nepodařilo odstranit pochybnosti vzniklé na straně správce daně.

[4] Silné pochybnosti o tom, že plnění proběhlo ve skutečnosti opravdu tak, jak deklaroval žalobce, vyvolává předně skutečnost, že z protokolů o předání a převzetí jednotlivých staveb vyplývá, že k převzetí stavebních prací od žalobce Podkrušnohorským bytovým družstvem, jakožto objednatelem, došlo dříve, než byly práce převzaty žalobcem od údajných subdodavatelských společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o. Soud považuje za nemožné, aby předměty stavebních zakázek žalobce předal objednateli bez vad a nedodělků dříve, než je sám převzal s vadami a nedodělkami. Žalobce sice poukazoval na to, že jím zvolená praxe je běžnou praxí, avšak nijak neobjasnil, jak mohl po faktické stránce předávat jednotlivé zakázky konečnému objednateli, třebaže je v daném okamžiku vůbec neměl v držbě.

[5] V případě faktur č. 2010111 a č. 2010112, vystavených společnostmi TREON, s. r. o., a faktury č. 101001, vystavené společností EKO TECH, spol. s r. o., soud konstatoval, že ze smluv o dílo, které se k nim vážou, jednoznačně nevyplývá, zda práce fakturované žalobcem těmito subdodavatelskými společnostmi byly fakturovány včetně materiálu nebo pouze za práce samotné. Ve vztahu k fakturám č. 101001, č. 1010003 a č. 1010004, vystavených společností EKO TECH, spol. s r. o., sice žalobce předložil i stavební deníky, ovšem v těchto denících absentovaly údaje o názvech subdodavatelů žalobce, dále údaje o jménech a příjmeních konkrétních osob pracujících na staveništích a také v nich absentovaly údaje o záznamech o provádění jednotlivých prací a ukončení činností subdodavatelskými společnostmi TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o. Za

tohoto stavu tak nebylo možné na základě předložených stavebních deníků osvědčit, kdo ve skutečnosti předmětné stavební práce prováděl. Podle krajského soudu je pro daný případ zcela podružné, zda stavební deníky obsahovaly či neobsahovaly náležitosti stanovené stavebními předpisy, neboť podstatné je to, zda údaje obsažené ve stavebních denících měly určitou vypovídací hodnotu ve vztahu k tomu, kdo konkrétně předmětné stavební práce prováděl a pro koho, bez ohledu na to, zda se jedná o obligatorní údaj stavebního deníku či nikoliv. Žalobci nic nebránilo v tom, aby stavební deníky vedl detailně a nad rámec zákonodárcem obligatorně vyžadovaných údajů, s vědomím toho, že takto detailně vedené stavební deníky mu případně pomohou při unesení důkazního břemene ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH.

[6] K odstranění pochybností o faktickém uskutečnění posuzovaného plnění dle soudu nepřispěly ani správce daně obstarané svědecké výslechy jednatelů společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o. Tyto svědecké výpovědi sice potvrdily, že stavební práce měly subdodavately provádět dané společnosti, avšak opět prostřednictvím dalších subdodavatelů. Jednotliví svědci sice obecně potvrzovali vystavení předmětných faktur vůči žalobci, ovšem jejich výpovědi byly vnitřně rozporné. Jakub Říha totiž z pozice jednatele společnosti TREON, s. r. o. (kterou zastával v době od 1. 11. 2010 do 9. 3. 2011), svědecky vypověděl, že faktury za sporné stavební zakázky vystavil, smlouvy o díla a protokoly o předání podepsal, dále že se zástupci žalobce jednal v létě 2010. V rozporu s tím však zároveň vypověděl, že před datem zápisu svého jednatelství do obchodního rejstříku pro dotýčnou společnost žádné úkony nevykonával. Dále svědek vypověděl, že po dobu předmětných stavebních zakázek, které byly pro společnost TREON, s. r. o., realizovány rovněž subdodavately v létě 2010, byl na stavbách buď přítomen on nebo Josef Truhlář (stávající jednatel společnosti TREON, s. r. o.), současně však vypověděl, že on osobně do kontaktu s pracovníky subdodavatele nepřišel a neuděloval jim žádné pokyny. Dotyčný svědek nevěděl nebo si nepamatoval žádné konkrétní odpovědi ke stavebním zakázkám, jako např. kolik pater měly domy, které se zateplovaly, kdo byl stavbyvedoucím, kdo byl zadavatelem projektové dokumentace, kdo zajišťoval bezpečnost práce apod. Josef Truhlář (který zastával pozici jednatele společnosti TREON, s. r. o., v době od 9. 3. 2011), pak vypověděl, že vyplácel své subdodavatele hotově nejspíš každý týden, ačkoliv v době realizování stavebních prací nebyl oprávněn jednat za subdodavatele a ačkoliv peníze společnost TREON, s. r. o., od žalobce dostala zaplacený až dva měsíce po vystavení faktur, tj. v prosinci 2010 a lednu 2011. K vyplácení subdodavatelů by tak muselo dojít z jiných peněžních prostředků než z prostředků společnosti TREON, s. r. o., neboť ta si založila účet až dne 15. 11. 2010 a k úhradě sporných faktur došlo až 29. 12. 2010 a 5. 1. 2011. Dále svědek vypověděl, že společnost TREON, s. r. o., si na konci roku 2010 zakoupila nový osobní automobil, třebaže správce daně z výpisu centrální evidence vozidel zjistil, že uvedená společnost v roce 2010 žádné vozidlo neprovozovala. Svědek rovněž poskytoval nekonkrétní odpovědi k jednotlivým stavebním zakázkám. A. S. z pozice švagra Jarmily Smrčkové, jednatelky společnosti EKO TECH, spol. s r. o., vypověděl, že uvedená společnost subdodavately faktury zaúčtovala a zahrnula do daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010. Toto tvrzení však není pravdivé, neboť správce daně zjistil, že dotyčná společnost vystavené faktury nezahrnula do příslušného zdaňovacího období a DPH na výstupu z nich nebyla odvedena. Dále svědek vypověděl, že společnost EKO TECH, spol. s r. o., měla 5 zaměstnanců, kteří

prováděli přípravné práce na stavebních zakázkách, třebaže správce daně zjistil, že dotyčná společnost měla v roce 2010 toliko 2 zaměstnance.

[7] Vypovídací hodnotu těchto svědeckých výpovědí výrazně snižují i další zjištění správce daně získaná v rámci dožádání, podle něž jsou obě zmiňované subdodavatelské společnosti u svých místně příslušných správců daně nekontaktní, společnost TREON, s. r. o., nepodala od června 2010 přiznání k DPH a společnost EKO TECH, spol. s r. o., přiznání k DPH nepodala od 1. čtvrtletí 2010. K pochybnostem o subdodavatelském plnění ze strany společnosti EKO TECH, spol. s r. o., pak velkou měrou přispívá i další zjištění správce daně o tom, že účet uvedené společnosti, na němž mělo být dle žalobce fakturováno, byl u Československé obchodní banky, a. s., otevřen až dne 29. 12. 2010, ačkoliv na fakturách adresovaných žalobci, které byly vystaveny společností EKO TECH, spol. s r. o., v měsíci říjnu a listopadu 2010, je toto číslo účtu uváděno. Z právě uvedené časové posloupnosti tak vyplývá, že není možné, aby příslušné faktury byly vystaveny ve dnech, které jsou na nich uváděny. Správce daně v rámci dožádání dále zjistil, že obě subdodavatelské společnosti vlastní stavební práce na jednotlivých zakázkách neprováděly. Společnost TREON, s. r. o., v roce 2010 neměla žádné zaměstnance a společnost EKO TECH, spol. s r. o., měla v roce 2010 toliko 2 zaměstnance. Na realizaci předmětných stavebních zakázek tak byly sjednány další subdodavatelské společnosti – v případě společnosti TREON, s. r. o., to byla společnost LC komplet, s. r. o., které měla 1 zaměstnance do 31. 3. 2010, v případě společnosti EKO TECH, spol. s r. o., to byla společnost Jobs Czech, s. r. o., s 1 zaměstnancem. Z právě uvedeného je tak zřejmé, že ani tyto subsubdodavatelské společnosti, tj. LC komplet, s. r. o., a Jobs Czech, s. r. o., nemohly realizovat rozporované stavební zakázky. Rovněž tyto subsubdodavatelské společnosti jsou navíc nekontaktní a v roce 2010 nepodaly přiznání k DPH, čili nepřiznaly daň na výstupu.

[8] Subdodavatelskou účast společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o., na dotyčných zakázkách nepotvrdily konečně ani svědecké výpovědi R. P. (který působil jako stavební dozor objednatele díla Podkrušnohorského bytového družstva ve vztahu k faktuře č. 2010111, vystavené společností TREON, s. r. o.) a R. M. (který vykonával pozici provozního technika objednatele díla Podkrušnohorského bytového družstva ve vztahu k faktuře č. 1010003, vystavené společností EKO TECH, spol. s r. o.). Svědci toliko obecně potvrdili, že žalobce prováděl jistou část stavebních zakázek subdodavatelsky, aniž by výslovně potvrdili účast společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o. Svědci Ing. J. H. (který zastával pozici technického dozoru objednatele díla Bytového družstva 126 ve vztahu k faktuře č. 2010112, vystavené společností TREON, s. r. o.), Ing. Z. G. (který vykonával stavební dozor objednatele díla Podkrušnohorského bytového družstva ve vztahu k faktuře č. 2010113, vystavené společností TREON, s. r. o.) a R. H. (který zastával pozici stavebního dozoru objednatele díla Okresního stavebního bytového družstva Teplice ve vztahu k faktuře č. 101001, vystavené společností EKO TECH, spol. s r. o.) sice potvrdili subdodavatelskou účast společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o., na stavebních zakázkách, ovšem tyto informace získali svědci od žalobce. Jejich svědectví tak byla neprůkazná, jelikož se jednalo o tzv. svědectví z doslechu.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti a ve vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítl, že krajský soud v otázce předávacích protokolů bez dalšího převzal tvrzení správních orgánů. Dovodil pak, že předání díla objednateli a následné převzetí od subdodavatele z logiky věci nemohlo vůbec nastat, jestliže stěžovatel předával práce, které v daném okamžiku vůbec neměl „v držbě“. Takové hodnocení je dle stěžovatele v rozporu s tehdy platnou právní úpravou. Předmětný soukromoprávní obligační vztah byl založen na tradičním principu. Podepsání předávacího protokolu nemělo konstitutivní účinky a dílo mohlo být provedeno jak s takovým protokolem, tak i bez něj (v souladu s § 537 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku). Naopak podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího soudu platí, že dohodnou-li se strany, že o předání díla bude pořízen zápis, pak pro posouzení povinnosti dílo řádně ukončit není rozhodující, že dílo bylo předáno, ale to, kdy bylo řádně dokončeno, tj. kdy byly odstraněny vady a nedodělky, s nimiž bylo dílo předáno. Právě z toho dovozoval žalobce svůj postup, když dílo nechal „překontrolovat“ svým objednatelem a před zápisem o převzetí od subdodavatelů si ponechával prostor pro odstranění případně zjištěných vad a nedodělků.

[10] Za „úplně chybný“ označil stěžovatel názor krajského soudu, podle nějž nemohl předat něco, co „neměl v držbě“. Takovému závěru brání nejen princip tradice, ale také ustanovení tehdy platného § 542 obchodního zákoníku. Stěžovatel zhotovoval věc u objednatele na jeho pozemku. Sám se tak vlastníkem dle uvedeného ustanovení stát nemohl, tím méně jím pak mohli být zmiňovaní subdodavatelé. Stěžovatel tedy neměl ani věcnou překážku (tradice, subdodavatel nebyl „držitelem“ díla), ani právní překážku (subdodavatel nebyl vlastníkem díla), které by mu bránily dílo převzít.

[11] Dále stěžovatel namítl, že je porušením principu legitimního očekávání (a tím i § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), jestliže mu správní orgány i soud vytýkají nedostatky ve vedení stavebního deníku, přičemž připouštějí, že jej vedl v souladu se zákonem. Stěžovatel tím, že předložil doklad, který má náležitosti předepsané zákonem, předpokládal spravedlivé posouzení takového důkazu. Není pak povinen si důkaz „připravovat“ nebo „upravovat“ pro případné budoucí řízení.

[12] Ve vztahu k hodnocení dalších důkazů (tj. výsledků osob technického dozoru a zástupců subdodavatelů) stěžovatel namítl, že i v těchto případech by, „zvláště pro časový odstup“, měla platit zásada *in dubio pro libertate* a rozpornost ve výpovědích by neměla jít k tíži stěžovatele.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatel dokládal soulad stavu deklarovaného daňovými doklady a stavu faktického mimo jiné předávacími protokoly stavebních prací, dle nichž však některá z kontrolovaných plnění měla být konečnému objednateli stěžovatelem předávána bez vad a nedodělků dříve, než byla předána stěžovateli jeho subdodavatelem. Tyto důkazní prostředky jsou vnitřně rozporné, neboť je zřejmé, že taková situace nemohla fakticky nastat. Bez ohledu na argumentaci soukromoprávními předpisy a judikaturou k těmto předpisům je dle žalovaného prostě nemožné, aby stěžovatel předával třetí osobě dílo, které dosud sám nepřevzal od zhotovitele. Pokud je mezi účastníky obchodního vztahu běžné vystavovat realitě

neodpovídající předávací protokoly, nelze těmito dokumenty dokladovat faktický průběh zakázky, neboť s jejím průběhem nekomunikují.

[14] K námitkám týkajícím se hodnocení důkazní síly předložených stavebních deníků žalovaný uvedl, že správce daně v daňovém řízení nehodnotil předkládané stavební deníky z hlediska jejich souladu s příslušnými ustanoveními stavebního práva. Dodržení těchto náležitostí je v daňovém řízení z hlediska jeho předmětu (prokázání nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty) irelevantní. Pro výsledek daňového řízení bylo podstatné, zda údaje obsažené ve stavebních denících měly určitou vypovídací hodnotu ve vztahu k tomu, kdo konkrétně předmětné stavební práce prováděl a pro koho. Stěžovatel se dle žalovaného myslí, pokud tvrdí, že coby daňový subjekt není povinen si důkaz dále „připravovat“ nebo „upravovat“ pro případné budoucí daňové řízení. Naopak, je prioritní povinností daňového subjektu v daňovém řízení prokazovat to, co sám tvrdí. Neunesení daného důkazního břemene je pro stěžovatele v tomto případě spojeno s negativním důsledkem spočívajícím ve snížení nadměrného odpočtu a doměření daně z přidané hodnoty.

[15] Žalovaný zároveň navrhl, aby mu v případě úspěchu ve věci (tj. v případě zamítnutí kasační stížnosti) Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 600 Kč, jako náhradu výdajů na dva úkony právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalovaný v této souvislosti odkázal na § 36 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a dále podpůrně na náleze Ústavního soudu ze 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud shrnuje, že finanční úřad provedl u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010, jejímž výsledkem bylo neuznání nároku na odpočet daně uplatněného stěžovatelem na základě faktur vystavených společnostmi TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění se uskutečnila tak, jak jsou deklarována na předmětných fakturách. Správce daně neměl pochybnosti o tom, že plnění na jednotlivých stavebních zakázkách bylo uskutečněno, stěžovatel však dle něj předloženými důkazními prostředky neodstranil vyvstalé pochybnosti o tom, zda plnění ve skutečnosti opravdu proběhlo způsobem deklarovaným citovanými fakturami. Tento závěr byl následně potvrzen jak finančním ředitelstvím, tak krajským soudem. Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení ze strany správních orgánů a krajského soudu, jádrem sporu tedy je, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno v posuzovaném daňovém řízení.

[18] K otázce rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené ve starém „daňovém řádu“ (tj. v zákoně č. 337/1992 Sb.), avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou

v aktuálním daňovém řádu (tj. v zákoně č. 280/2009 Sb.), za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci.

[19] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[20] K rozložení těchto povinností viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Podle něj splní daňový subjekt „svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže (...) že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu se zákonem, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[21] Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty má daňový subjekt pouze tehdy, pokud (vedle splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) v souladu s § 92 odst. 3-5 daňového řádu bez jakýchkoli pochybností prokáže faktické přijetí zdanitelného plnění v souladu se svými tvrzeními. Nutno přitom podotknout, že zpravidla nepostačí, pokud daňový subjekt pouze předloží bezvadné daňové doklady (faktury či jiné doklady). V případě jistých pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývajících jednoznačně potvrdí

(obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56).

[22] V nynějším případě stěžovatel v přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené období uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 1.055.044 Kč. Finanční úřad stěžovatele dne 10. 2. 2011 vyzval k odstranění pochybností (výzvou dle § 89 daňového řádu), které měl o správnosti a pravdivosti podaného daňového přiznání. Jelikož jeho pochybnosti nebyly odstraněny zjištěními, která učinil na základě stěžovatelem následně předložených dokladů a písemností, zahájil správce daně dne 2. 5. 2011 daňovou kontrolu. V průběhu daňové kontroly vyzval správce daně stěžovatele k prokázání sporných skutečností výzvou ze dne 24. 8. 2011. Uvedenými výzvami, v nichž správce daně podrobně vyložil své pochybnosti, přešlo důkazní břemeno na stěžovatele, a bylo tak na něm, aby prokázal existenci svého nároku na odpočet DPH (ve výši, kterou uplatnil).

[23] Správce daně u některých stavebních zakázek zjistil, že převzetí těchto prací od stěžovatele objednatelem proběhlo dříve, než byly práce převzaty stěžovatelem od subdodavatelských společností TREON, s. r. o. a EKO TECH, spol. s r. o. Dále že u některých stavebních zakázek není zřejmé, zda práce byly jimi fakturovány včetně materiálu nebo za práce samotné. K některým stavebním zakázkám stěžovatel sice předložil stavební deníky, avšak na jejich základě nebylo možno osvědčit, kdo fakticky předmětné práce prováděl. Svědecké výsledky jednatelů společnosti TREON, s. r. o., a švagra jednatelky společnosti EKO TECH, spol. s r. o. sice potvrdily, že stavební práce měly provádět tyto společnosti, ovšem prostřednictvím dalšího subdodavatele. Jednotliví svědci sice potvrzovali vystavení předmětných faktur vůči stěžovateli, ovšem jejich výpovědi byly vnitřně rozporné. Navíc správce daně šetřením zjistil, že obě subdodavatelské společnosti TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o., jsou nekontaktní, přičemž společnost TREON, s. r. o., nepodala od června 2010 přiznání k DPH a společnost EKO TECH, spol. s r. o., rovněž nepodala od 1. čtvrtletí 2010 přiznání k DPH. Vedle toho správce daně zjistil, že účet společnosti EKO TECH, spol. s r. o., na němž mělo být fakturováno, byl v bance otevřen až dne 29. 12. 2010, třebaže na fakturách vystavených společností EKO TECH, spol. s r. o., stěžovateli v měsíci říjnu a listopadu 2010 je toto číslo účtu uváděno.

[24] Správce daně uvedená zjištění podrobně rozepsal ve zprávě o daňové kontrole, s níž byl stěžovatel řádně seznámen. Detailně se uvedenými zjištěními zabýval rovněž krajský soud v napadeném rozsudku (blíže viz body [4] až [8] výše). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za nutné je opětovně podrobně rekapitulovat, zvláště když stěžovatel v kasační stížnosti většinu těchto skutkových zjištění nijak nezpochybňuje.

[25] Stěžovatel pouze zpochybňuje právní hodnocení některých z těchto skutkových zjištění, jeho argumentace se však míjí podstatou věci. Stěžovatel předně zpochybnil závěry krajského soudu týkající se nelogičnosti v posloupnosti předání jednotlivých staveb (tj. ke skutečnosti, že z protokolů o předání a převzetí jednotlivých staveb vyplývá, že převzetí těchto stavebních prací od stěžovatele Podkrušnohorským bytovým družstvem, jakožto objednatelem, došlo dříve, než byly práce převzaty stěžovatelem od společností TREON, s. r. o., a EKO TECH, spol. s r. o.). Stěžovatel namítl, že z hlediska soukromoprávních předpisů nebyl takový postup vyloučený. V tomto je třeba stěžovateli přisvědčit,

vysvětlení takového postupu podané stěžovatelem (podle něž si dílo nechal „překontrolovat“ svým objednatelem před zápisem o převzetí od subdodavatelů, aby měl prostor pro odstranění případně zjištěných vad a nedodělků) rovněž nepostrádá jistou logiku. Jak ale příhodně uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, jestliže došlo k vystavení realitě neodpovídajících předávacích protokolů, pak těmito dokumenty nelze dokladovat faktický průběh zakázky, neboť s jejím průběhem nekorespondují.

[26] Stěžovatel dále uvedl, že je porušením principu legitimního očekávání, jestliže mu správní orgány i krajský soud vytýkají nedostatky ve vedení stavebního deníku, přičemž připouštějí, že jej vedl v souladu se zákonem. Krajský soud ani správní orgány však nic takového netvrdí, krajský soud toliko uvedl, že je pro nynější věc nepodstatné, zda předložené stavební deníky splňují všechny náležitosti vyžadované stavebními předpisy. Důležité je, jaká je jejich důkazní hodnota v daňovém řízení, přičemž z tohoto hlediska je považoval za málo podrobné a neprůkazné. Bylo povinností stěžovatele v daňovém řízení prokazovat to, co sám tvrdil. Pokud za tímto účelem předložil předmětné stavební deníky, které však stěžovatelova tvrzení neprokazovaly, pak nejde o porušení stěžovatelova legitimního očekávání, ale o neunesení důkazního břemene. Jak navíc Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, samotný stěžovatel v průběhu správního řízení připustil, že jím předložené stavební deníky nesplňují všechny podmínky stanovené právními předpisy (viz jeho vyjádření ze dne 2. 9. 2011, učiněné v reakci na výzvu správce daně k prokázání sporných skutečností ze dne 24. 8. 2011).

[27] Ve vztahu k hodnocení dalších důkazů stěžovatel pouze obecně namítl, že by měla platit zásada *in dubio pro libertate* a rozpornost ve výpovědích svědků by neměla jít k jeho tíži. K tomu lze pouze opětovně uvést, že pokud důkazní břemeno tížilo daňový subjekt (tj. stěžovatele), pak nemohou být rozpory ve výpovědích svědků a další nejasnosti ohledně skutkového stavu vykládány v jeho prospěch.

[28] Argumentace uplatněná stěžovatelem v kasační stížnosti tedy nijak nepřispívá k vyvrácení pochybností o tom, zda sporná plnění proběhla ve skutečnosti opravdu tak, jak stěžovatel deklaroval. Nejvyšší správní soud tak nevidí důvod odchýlit se od závěru správních orgánů a krajského soudu, podle něž se stěžovateli nepodařilo prokázat, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnil (v požadované výši) oprávněně.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[31] Žalovaný sice požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 600 Kč s tím, že odkazoval na § 36 odst. 1 s. ř. s. a na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. K tomu však lze uvést, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13 *„[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“* A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, *„(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“* Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není.

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

V Brně dne 17. prosince 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu