



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudkyň Mgr. Petry Weissové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Sea Clean M. B., s. r. o.**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, Nové Město, zastoupeného JUDr. Martinem Köhlerem, advokátem, se sídlem 1. máje 535/50, Liberec III – Jeřáb, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky Liberec, ze dne 28. 5. 2014, č. j. 59 Af 15/2013 - 59,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím 10. 4. 2013, č. j. 10212/13/5000-14305-706986, změnil dále označené dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 15. 10. 2012 v části, týkající se bankovního spojení, v ostatním ponechal výrok těchto odvoláním napadených rozhodnutí beze změny.

Předmětem přezkumu ze strany žalovaného v odvolacím řízení byly následující dodatečné platební výměry: č. j. 134220/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období prosince 2009 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 7.850 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1570 Kč; č. j. 134222/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období ledna 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 7820 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1564 Kč; č. j. 134224/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací

období února 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 9670 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1934 Kč; č. j. 134226/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období dubna 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 10.320 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.064 Kč; č. j. 134227/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období května 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 15 997 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3199 Kč; č. j. 134228/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období srpna 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 24 690 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4938 Kč; č. j. 134230/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období září 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 24.222 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4844 Kč; č. j. 134233/12/187913507080, jímž byla za zdaňovací období října 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 12 050 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2410 Kč.

Proti výše označenému rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 28. 5. 2014, č. j. 59 Af 15/2013 - 59 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Krajský soud v něm nepřisvědčil žádnému z uplatněných žalobních bodů. Žalobce předně namítal porušení práva na spravedlivý proces, které mělo dle žalobce spočívat v tom, že finanční úřad zahájil daňovou kontrolu, aniž by dodržel postup předvídaný v § 87 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jelikož mu nebyly sděleny důvody daňové kontroly, ani její rozsah. K tomu krajský soud s poukazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/2011-1, uvedl, že pro závěr, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, nepostačuje pouhý nedostatek důvodů jejího zahájení, nýbrž zde musí být také další okolnosti, které nasvědčují svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně (například opakovaná daňová kontrola bez nových skutečností či důvodů nebo provádění daňové kontroly ve dnech státních svátků). To krajský soud v posuzovaném případě neshledal, jelikož finanční úřad o zahájení daňové kontroly dne 14. 3. 2012 sepsal protokol, v němž uvedl, jaké období bude podléhat kontrole i jakých daní se kontrola bude týkat, a poté dne 16. 4. 2012 vyzval žalobce k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty deklarovaný fakturami vystavenými společností Jobs Czech s. r. o. I tato výzva byla podle krajského soudu konkrétní a žalobci umožňovala prokázat skutečnosti, jež uváděl v daňových tvrzeních.

K další námitce žalobce, že finanční úřad v době více jak půl roku po zahájení daňové kontroly konstatoval, že zahájil i doměřovací řízení ve věci daně z příjmů právnických osob, ačkoliv zahájení doměřovacího řízení, jeho rozsah, ani předmět finanční úřad v protokolu o zahájení daňové kontroly nezmiňuje, krajský soud uvedl, že z § 91 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 143 odst. 3 téhož zákona nevyplývá povinnost formálně deklarovat zahájení doměřovacího řízení, nýbrž dospěje-li finanční úřad na základě daňové kontroly k závěru, že kontrolovaný daňový subjekt nesplnil řádně své daňové povinnosti, je oprávněn vydat rozhodnutí, kterým daňovému subjektu jeho daňovou povinnost doměří. Krajský soud k tomu doplnil, že samostatné oznámení o zahájení doměřovacího řízení by ani nemohlo mít vliv na veřejná subjektivní práva žalobce.

pokračování

Ani námitku žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jím navrženými důkazy výpověďmi svědků, a to pracovníků, kteří se podíleli na realizaci úklidových prací, jejichž seznam žalobce finančnímu úřadu poskytl, krajský soud nepovažoval za důvodnou, jelikož návrh na jejich výslech se ze správního spisu finančního úřadu nepodává a žalobce nadto neprokázal, že by tyto jím označené osoby měly nějaký vztah ke společnosti Jobs Czech s. r. o.

Nakonec vyjádřil krajský soud úvahu k námitce žalobce o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a finanční úřad. Zde poukázal na § 92 daňového řádu i na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se touto problematikou zabývá, a uzavřel, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně ty skutečnosti, které sám tvrdí a tato tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Přitom však ani existence účetních dokladů formálně bezvadných sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Pokud tedy žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vyplývající z přijetí zdanitelného plnění v daném případě prokazoval Smlouvou o poskytování úklidových služeb a prací a fakturami, jednalo se podle krajského soudu o důkazy formální povahy a nebylo-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak bylo v těchto dokladech prezentováno, nemohly být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žádná pochybení žalovaného tedy krajský soud neshledal.

Proti napadenému rozsudku krajského soudu se žalobce (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností, v níž namítá nesprávné posouzení otázky rozložení důkazního břemene mezi něj a správce daně, potažmo žalovaného, tedy uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Podle stěžovatele byl žalovaný povinen prokázat nepravdivost předložených dokladů prokazujících výdaje a odůvodňujících nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, zejména pokud poskytl finančnímu úřadu vysvětlení, v němž označil konkrétní osoby provádějící účtované úklidové práce, které pro stěžovatele provedl konkrétní subjekt, jehož služby si objednal. Tedy bylo povinností finančního úřadu prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti, že údaje uvedené v účetních dokladech daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, a teprve poté by byl také stěžovatel povinen prokazovat pravdivost skutečností v těchto daňových dokladech uvedených. Naznačené pochybnosti však finanční úřad v daňovém řízení nepředložil. Stěžovatel dovozuje, že finanční úřad nemá prakticky žádná omezení v kladení požadavků k prokázání pravdivosti daňových dokladů ze strany daňového subjektu. Ten je pak stavěn do pozice, kdy je povinen dokumentovat i tu činnost, kterou sám neprovádí, kontrolovat její řádný průběh a zjišťovat, jaká konkrétní osoba a v jakém rozsahu skutečně činnosti prováděla, aby uvedené mohl v případě daňové kontroly finančnímu úřadu předložit či uvedené osoby předvést. Dovozuje, že finanční úřad je ničím neomezen v úvaze o tom, jaký doklad označí za nevěrohodný, aniž takové stanovisko dostatečně odůvodní, a takovým postupem přenese důkazní břemeno na daňový subjekt. Na základě nesprávného vedení účetní agendy některých dodavatelů daňového subjektu či jejich nespolupráce s finančním úřadem je pak založena důvodná pochybnost o všech dokladech, které byly vystaveny, a daňový

subjekt je nucen nést odpovědnost za jednání jiných daňových subjektů, s nimiž se rozhodl spolupracovat. To vede fakticky k presumci „viny“ kontrolovaného subjektu, neboť ten nemá dostatek možností zjišťovat potřebné údaje vyžadované finančním úřadem, který v důsledku své libovůle označí tvrzení kontrolovaného subjektu za nepravdivá a nechá na něm, aby jejich pravdivost prokazoval.

Stěžovatel zdůrazňuje, že označil osoby, které práce prováděly, aniž měl povinnost jejich totožnost zjišťovat, neboť k němu žádný vztah neměly a nebyl ani důvod, aby takový vztah byl dán, ač to finanční úřad i žalovaný vyžadovali. Je věcí té právnické osoby, která objednanou činnost provádí, jakým způsobem to uskuteční. To, že stěžovatel označil osoby schopné provedení sporných prací prokázat, aniž je formálně označil za svědky, vedlo k tomu, že finanční úřad k jejich výsledku nepřistoupil. Současně však neinformoval stěžovatele o potřebě vyvrátit některé pochybnosti, jelikož nebyly stěžovateli vůbec sděleny. Závěry finančního úřadu tak zjistil stěžovatel až z jeho rozhodnutí, kdy již neměl možnost je vyvracet. Krajský soud popsané okolnosti daného případu vyhodnotil nesprávně, což vedlo k nepřiléhavé aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu a v konečném důsledku k nezákonnému rozhodnutí. Stěžovatel tedy navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítá tvrzení stěžovatele jako nedůvodná a ztotožňuje se s hodnocením a závěry krajského soudu obsaženými v napadeném rozsudku, které považuje za správné. Poukazuje na předpoklady nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) s tím, že dle § 73 odst. 1 téhož zákona nárok na odpočet uvedené daně prokazuje plátcem daňovým dokladem vystaveným plátcem. V otázce rozložení důkazního břemene se žalovaný dovolává § 92 daňového řádu a poukazuje i na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63), z níž cituje.

Rekapituluje průběh daňové kontroly, v rámci níž bylo zjištěno, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena obchodní společnost Jobs Czech s.r.o., IČ 28894341 a předmětem fakturace byly „úklidové práce“. Jelikož tento předmět plnění nebyl specifikován blíže a nebyl ani zřejmý rozsah prací, ani kde a kým byly prováděny, vznikly pochybnosti o přijetí těchto deklarovaných zdanitelných plnění i ohledně vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Proto byl stěžovatel vyzván k prokázání nároku na odpočet daně, zejména k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného v daňových dokladech. Na tuto výzvu stěžovatel poskytl seznam osob podílejících se na úklidových pracích, seznam odběratelů, u nichž byly práce prováděny, a na případě jednoho konkrétního odběratele popsal průběh spolupráce. V rámci dožádání u příslušného správce daně společnosti Jobs Czech s.r.o. bylo zjištěno, že společnost je nekontaktní, ze sdělení České správy sociálního zabezpečení bylo dále zjištěno, že zaměstnává jediného zaměstnance, který však nebyl uveden v seznamu osob předloženém finančnímu úřadu stěžovatelem. Z místního šetření u jednoho z odběratelů žalobce (společnosti TRW Automotive Czech s.r.o., IČ: 26706342) nevyplynulo, že práce deklarované v daňových dokladech, s nimiž stěžovatel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty spojoval, byly provedeny společností Jobs Czech s.r.o. Tedy stěžovatel nepředložil důkazní prostředky,

pokračování

kteř by prokázaly, že k přijetí zdanitelných plnění došlo tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, a že je provedl skutečně deklarovaný dodavatel Jobs Czech s.r.o. a nebyl prokázán ani rozsah těchto služeb. Proto finanční úřad dospěl k závěru, že nebyla prokázána oprávněná výše nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Závěrem žalovaný vyslovuje nesouhlasné stanovisko s výtkou stěžovatele, že zjistil závěry finančního úřadu až z jeho rozhodnutí a neměl možnost je dříve vyvracet, jelikož s kontrolními zjištěními byl stěžovatel protokolárně seznámen dne 21. 8. 2012, k nim se také do protokolu vyjádřil a dne 4. 10. 2012 byla se stěžovatelem projednána zpráva o daňové kontrole, v níž jsou podrobně obsaženy kontrolní závěry správce daně, který se zde rovněž vypořádal s vyjádřením stěžovatele k předchozím kontrolním zjištěním. Stěžovatel proto mohl své případné výhrady uplatnit i v odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Ze všech uvedených důvodů považuje žalovaný rozsudek krajského soudu za věcně správný a námitky stěžovatele za irelevantní. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a zjistil, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel vytýká nesprávné právní posouzení otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi účastníka daňového řízení a správce daně a má za to, že důkazní břemeno, které svědčí správci daně, bylo nesprávně přeneseno na něj.

Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní předpis, nebo že správně použitý právní předpis byl nesprávně vyložen. Nejvyšší správní soud však výtku stěžovatele týkající se tvrzené nezákonnosti napadeného rozsudku nesdílí. Krajský soud na posuzovaný případ aplikoval správná ustanovení daňového řádu (viz níže) v návaznosti na relevantní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a tato také správně vyložil.

Nejvyšší správní soud na tomto místě nejprve rekapituluje pro věc významné skutečnosti, které se podávají ze správního spisu žalovaného, a to i s ohledem na skutečnost, že kasační stížnost stěžovatele je vystavěna na obecných polemikách s postupem finančního úřadu i žalovaného v průběhu daňové kontroly, bez jejich navázání na konkrétní skutkový stav věci.

Daňová kontrola byla zahájena dne 14. 3. 2012 protokolem č. j. 35156/12/187932501743 a týkala se jednak daně z příjmů právnických osob za rok 2009 a 2010 a dále daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2009, ledna 2010, února 2010, dubna 2010, května 2010, srpna 2010, září 2010 a října 2010. V jejím průběhu bylo zjištěno, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena obchodní společnost Jobs Czech s. r. o., IČ 28894341, se sídlem 130 00 Praha 3, Koněvova 130/16 a jako předmět plnění „úklidové práce“.

Jelikož předmět plnění v posuzovaných daňových dokladech nebyl blíže specifikován, finanční úřad dne 14. 3. 2012 učinil dožádání u příslušného správce daně dodavatele úklidových služeb Jobs Czech s.r.o. za účelem zajištění důkazních prostředků týkající se plnění, ohledně něhož stěžovatel odpočet daně uplatňoval. Takto zjistil, že je uvedená společnost nekontaktní. Dne 16. 4. 2012 vyzval finanční úřad stěžovatele výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání nároku na odpočet daně (jakýmkoliv důkazním prostředkem), na niž reagoval stěžovatel tak, že 3. 5. 2012 mimo jiné předložil originál Smlouvy o poskytování úklidových prací a služeb ze dne 16. 11. 2009 (dále jen „Smlouva“) a označil některé zákazníky, u kterých byly konkrétní práce prováděny, včetně osob, které zajišťovaly vstup do objektů těchto zákazníků; dne 17. 5. 2012 specifikoval na příkladu jednoho z posuzovaných daňových dokladů č. 083/2010 (resp. č. F499) ze dne 10. 9. 2010 vystaveného na částku 123 450 Kč (bez daně z přidané hodnoty) rozsah fakturovaného plnění odkazem na konkrétní zákazníky, cenu prováděných prací a faktury, jimiž byly ze strany stěžovatele konkrétní práce těmto zákazníkům účtovány; dne 31. 5. 2012 uvedl jmenný seznam 10 osob podílejících se na úklidových pracích a dne 12. 6. 2012 popsal průběh spolupráce na konkrétní zakázce pro společnost TRW Automotive Czech s.r.o., včetně mechanismu vpuštění pracovníků provádějících práce do závodu, kde se práce měly provádět. K této otázce (vstupu do areálu zákazníka TRW Automotive Czech s.r.o.) také provedl finanční úřad dne 25. 6. 2012 u uvedené společnosti místní šetření, z něhož vyplynulo, že jmenovaná společnost písemně udělila na dobu od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 povolení vstupu pro 11 osob, které byly zaměstnanci stěžovatele. V mezidobí finanční úřad dožádal Českou správu sociálního zabezpečení o sdělení osob, za něž společnost Jobs Czech s.r.o. odváděla v letech 2009 a 2010 částky do systému sociálního zabezpečení, a zjistil, že tato společnost eviduje jediného zaměstnance.

Dne 21. 8. 2012 finanční úřad seznámil stěžovatele s výsledkem kontrolních zjištění, o čemž sepsal protokol č. j. 109195/12/187932501743. Poté dne 4. 10. 2012 finanční úřad zpracoval zprávu z daňové kontroly č. j. 124236/12/187932501743, s níž stěžovatele seznámil, o čemž byl sepsán protokol č. j. 124237/12/187932501743. V uvedené zprávě finanční úřad podrobně zrekapituloval průběh daňové kontroly a ve vztahu k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období uvedl, že stěžovatel nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti finančního úřadu, že práce účtované fakturou č. 083/2010 (resp. č. F499) ze dne 10. 9. 2010 na částku 123 450 Kč bez daně z přidané hodnoty vystavenou Jobs Czech s.r.o. stěžovateli, které stěžovatel v průběhu daňové kontroly specifikoval rozsahem a cenou ve vztahu k jeho jednotlivým zákazníkům, skutečně provedla společnost Jobs Czech s.r.o.; že byly práce provedeny právě v rozsahu fakturovaném; že došlo k přijetí zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na posuzovaných daňových dokladech. Proto neprokázal oprávněnost nároku

pokračování

na odpočet daně z přidané hodnoty. V závěru zprávy se finanční úřad vyjádřil také k otázkám uplatněným stěžovatelem v protokolu o seznámení se s výsledky kontrolních zjištění, mimo jiné doplnil, že u dožádaného správce daně společnosti Jobs Czech s.r.o. bylo zjištěno, že společnost je nekontaktní. Na to finanční úřad přistoupil dne 15. 10. 2012 k vydání dodatečných platebních výměrů, jimiž doměřil daň z přidané hodnoty a penále z ní.

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, a dále ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl podle § 92 odst. 4 daňového řádu správcem daně vyzván. Naproti tomu správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a konečně skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Daňové řízení spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.

Povinností stěžovatele ve vztahu k dani z přidané hodnoty (nároku na odpočet této daně) je tedy tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal zdanitelná plnění. Těmito zdanitelnými plněními může být i poskytnutí služby spočívající v úklidových pracích (§ 14 zákona o dani z přidané hodnoty).

Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře posuzoval opakovaně. Například ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, shrnul, že „[s]vá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, 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“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). 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 (viz 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 (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ Závěry citovaného rozsudku jsou plně použitelné i v nyní posuzované věci, zvýraznění v textu jsou provedena zdejším soudem dodatečně pro účely dále uvedeného.

Finanční úřad v průběhu daňové kontroly vzhledem k formálnímu nedostatku posuzovaných daňových dokladů (kterým dle obsahu protokolu č. j. 109195/12/187932501743 ze dne 21. 8. 2012 vytýkal nekonkrétnost předmětu plnění, neuvedení konkrétního rozpisu provedených prací, absenci vymezení rozsahu plnění či uvedení osob, které plnění prováděly), jimiž společnost Jobs Czech s.r.o. stěžovateli účtovala úklidové práce, pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly v daňových dokladech deklarovány, tedy o tom, že stěžovatelkou předložené daňové doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Tyto pochyby se projevíly v další činnosti finančního úřadu spočívající v dožádání správce daně dodavatele úklidových služeb a České správy sociálního zabezpečení, z nichž vyplynulo, že společnost Jobs Czech s.r.o. je nekontaktní a eviduje pouze jednoho zaměstnance. Při porovnání průběhu spolupráce, jak byla stěžovatelem dne 12. 6. 2012 na výzvu finančního úřadu popsána v případě zákazníka TRW Automotive Czech s.r.o. a výsledků místního šetření u tohoto zákazníka, které dne 25. 6. 2012 provedl finanční úřad, se projevíly rozpory v tom, že pracovníci, kterým byl v souladu s firemní praxí zákazníka povolen vstup do objektu této společnosti, byli dle seznamu poskytnutého zákazníkem pracovníky stěžovatele (11 jmenovitě uvedených osob na formuláři zákazníka TRW Automotive Czech s.r.o.). Ze Smlouvy však vyplývalo, že úklidové práce mají být prováděny zaměstnanci společnosti Jobs Czech s.r.o., jimž má stěžovatel do objektů svých zákazníků zajistit povolení ke vstupu. Kromě toho stěžovatel označil 10 osob, které měly úklidové práce provádět, avšak jednalo se o osoby odlišné od těch, které byly uvedeny v povolení vstupu u zákazníka TRW Automotive Czech s.r.o.

Skutečnosti, které finanční úřad takto zjistil, potvrdily pochyby o uskutečnění zdanitelného plnění, tedy skutečném provedení deklarovaných služeb, spočívajících v úklidových pracích, jež měla společnost Jobs Czech s.r.o. provést podle Smlouvy pro stěžovatele s místem plnění u jeho zákazníků.

Finanční úřad tedy postupoval způsobem, který daňový řád vyžaduje, a v rámci zjištění z dožádání i z místního šetření dostal důkaznímu břemenu ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb o správnosti, věrohodnosti, úplnosti či průkaznosti účetních dokladů předložených stěžovatelem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Se svým závěrem o uvedených pochybnostech také finanční úřad řádně stěžovatele seznámil při ústním projednání výsledků kontrolního zjištění dne 21. 8. 2012. Nutno zdůraznit, že finanční úřad nebyl povinen prokázat nepravdivost posuzovaných daňových dokladů, jak nesprávně stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, nýbrž pouze ony své pochyby o jejich

pokračování

věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti (srov. opět závěry citovaného rozsudku devátého senátu zdejšího soudu shora).

Důkazní břemeno o tom, že zdanitelné plnění deklarované v daňových dokladech, které neměly navíc ani všechny formální náležitosti, zejména náležitosti dle § 28 odst. 2 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném v rozhodné době), když neobsahovaly dostatečně konkrétní předmět plnění a jeho rozsah, ve skutečnosti proběhlo tak, jak je v nich zaznamenáno, se proto přesunulo zpět na stěžovatele. Bylo tedy na něm, aby svá tvrzení o uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění prokázal předložením dalších důkazních prostředků (srov. citovaný rozsudek ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, jakož i § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty). Jimi mohl vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochyby finančního úřadu o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti posuzovaných daňových dokladů.

Jak již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 dovodil, pokud „*správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. 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 právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.*“

Stěžovatel se proto mýlí, pokud dovozuje, že finanční úřad svými požadavky na doložení a sdělení dalších vyžadovaných skutečností (předložení originálu Smlouvy; uvedení údajů o tom, kde a kdy se úklidové práce prováděly; sdělení rozsahu úklidových prací; uvedení osob provádějících úklidové práce; sdělení podmínek vstupu pracovníků vykonávajících práce do objektů konečných zákazníků stěžovatele) směřujících k prokázání skutečné realizace úklidových prací ze strany Jobs Czech s.r.o. pro stěžovatele, tedy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, přesunul svoje vlastní důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na něj.

Naopak při prokázání důvodných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu posuzovaných daňových dokladů vystavených Jobs Czech s.r.o., které byly podpořeny výsledky vlastní činnosti finančního úřadu v rámci místního šetření u třetí osob (zákazníků stěžovatele) a dožádání (u správce daně společnosti Jobs Czech s.r.o. a u České správy sociálního zabezpečení), s nimiž byl stěžovatel ze strany finančního úřadu seznámen v protokolu o ústním projednání výsledků kontrolních zjištění ze dne 21. 8. 2012, byl stěžovatel povinen prokázat, že práce, deklarované v posuzovaných daňových dokladech, byly ze strany Jobs Czech s.r.o. skutečně pro stěžovatele provedeny.

K prokázání těchto tvrzení, k nimž byl povinen stěžovatel, byl finanční úřad také oprávněn stěžovatele vyzvat výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu, což učinil dne 16. 4. 2012. Daňový subjekt totiž má povinnost prokázat k výzvě správce daně právě ty skutečnosti, které sám tvrdí. Takovou skutečností v případě stěžovatele bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i jeho realizace ze strany Jobs Czech s.r.o. Finanční úřad stěžovateli ke splnění této jeho povinnosti nestanovil konkrétní důkazní prostředky,

kterými má své tvrzení, že mu vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, prokázat. Bylo tedy výlučně věcí stěžovatele, jak ke splnění této své povinnosti přistoupí a především, zda zvolí ty konkrétní důkazní prostředky, kterými posuzovanou spornou skutečnost (reálné uskutečnění zdanitelného plnění, z něž odvozuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a její poskytnutí ze strany Jobs Czech s.r.o.) prokáže.

V tomto směru lze poukázat i na závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl například (ale nejen) v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 když uzavřel, že „[d]aň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). (...) Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.“

Stěžovatel na příkladu jednoho z posuzovaných daňových dokladů vystavených Jobs Czech s.r.o., konkrétně u faktury č. 499 ze dne 10.9.2010 doplnil rozsah fakturovaných služeb vůči svým zákazníkům vymezením druhu prací a/nebo čísla faktur a ceny, jak je uplatnil vůči svým zákazníkům a poukázal přitom na dlouhodobé písemné smlouvy, které se svými zákazníky ohledně tohoto plnění měl uzavřeny a popsal i mechanismus vzájemné spolupráce mezi ním, jeho zákazníky a Jobs Czech s.r.o. Žádným předloženým důkazem ale tato tvrzení nepodpořil, tedy neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Neprokázal ani, jaký rozsah úklidových prací byl u těchto jeho zákazníků skutečně proveden a v jakém období a zda je provedli jím označení pracovníci. Ani návrh na jejich výslech jako svědků v daňovém řízení neučinil. Přitom ze Smlouvy, kterou stěžovatel se společností Jobs Czech s.r.o. uzavřel, mimo jiné vyplývalo, že stěžovatel je povinen zajistit povolení vstupu pro zaměstnance Jobs Czech s.r.o. do objektů svých zákazníků, pro něž měly být úklidové služby poskytovány. Na případu zákazníka TRW Automotive Czech s.r.o. však bylo tvrzení, že úklidové práce prováděly stěžovatelem označené osoby, které měly být pracovníky Jobs Czech s.r.o., vyvráceno.

Uskutečnění zdanitelného plnění, tedy provedení plnění deklarovaného v posuzovaných daňových dokladech, nemohly samy o sobě prokázat ani stěžovatelem předložené bankovní výpisy, z nichž vyplývala bezhotovostní úhrada účtované ceny úklidových prací, neboť je zde celá řada jiných důkazů, že plnění nebylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno; nadto se zaplacením ceny služeb není vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty spojen.

Přitom nelze přehlédnout, že stěžovatel byl s výsledky kontrolních zjištění správce daně dne 21. 8. 2012 seznámen, měl možnost se k nim vyjádřit (ač stěžovatel tvrdí v kasační stížnosti opak, což však nekoresponduje obsahu správního spisu), případně navrhnout i další důkazní prostředky na podporu svých daňových tvrzení, která byla správcem daně zpochybněna. Stejně tak byl posléze stěžovatel seznámen se zprávou o daňové kontrole,

pokračování

v níž byla veškerá zjištění finančního úřadu znovu rekapitulována a byl v ní obsažen i jeho závěr o tom, že nepovažuje za prokázané uskutečnění úklidových prací tak, jak je deklarováno v posuzovaných daňových dokladech, ani že toto plnění uskutečnila právě společnost Jobs Czech s.r.o., a tento závěr byl také odůvodněn.

Pokud stěžovatel hodlal úspěšně vyvrátit závěry finančního úřadu o neprokázání skutečného provedení zdanitelných plnění deklarovaných v posuzovaných daňových dokladech ze strany Jobs Czech s.r.o., které byly posléze jako věcně správné potvrzeny i žalovaným, bylo jeho povinností uvést relevantní skutková tvrzení podpořená konkrétními důkazními návrhy, které by svědčily opačnému skutkovému a právnímu závěru, než který přijaly správní orgány obou stupňů a které nakonec potvrdil jako věcně správné také krajský soud. Tedy závěru, že ke zdanitelnému plnění tak, jak bylo prezentováno v posuzovaných daňových dokladech, skutečně došlo a bylo provedeno společností Jobs Czech s.r.o. Nejvyšší správní soud zde znovu zdůrazňuje, že důkazní břemeno o uvedených sporných tvrzeních měl z důvodů shora vyložených stěžovatel.

Ačkoliv v řízení před krajským soudem a také nyní v kasační stížnosti stěžovatel namítá neprovedení navržených důkazů výsledky svědků, pracovníků, kteří se měli podílet na provádění úklidových prací, kteří podle mínění stěžovatele mohli rozsah a faktické provedení úklidových prací potvrdit, takový důkazní návrh stěžovatel neučinil ani v řízení před finančním úřadem, ani v odvolacím řízení před žalovaným.

Návrhem na výslech svědka totiž nelze rozumět pouhé označení určité osoby jejím jménem a příjmením bez dalšího, nýbrž je třeba i jednoznačně a srozumitelně vyjádřit, že tato označená osoba je ke slyšení jako svědek účastníkem správního řízení navrhována. Jelikož výsledky těchto osob, pokud by jako svědci byly navrženy, by směřovaly k prokázání skutečnosti, ohledně níž svědčí důkazní břemeno stěžovateli, bylo právě a jen na něm, aby jejich výslech popsáním způsobem navrhl. To však stěžovatel neučinil. Byl to však právě stěžovatel, kdo byl ve smluvním vztahu jak k dodavateli úklidových prací Jobs Czech s.r.o., tak i ke svým zákazníkům, u nichž se úklidové práce prováděly. Byl tedy fakticky jakousi „styčnou“ osobou, která se podílela na všech plněních a transakcích s úklidovými pracemi souvisejícími (buď jako ten, kdo zdanitelné plnění poskytoval – vůči svým zákazníkům, nebo jemuž bylo poskytováno – ve vztahu k Jobs Czech s.r.o.). Tedy přesto, že stěžovatel se závěry napadeného rozhodnutí a posléze i napadeného rozsudku krajského soudu vyslovil nesouhlas, dále jej argumentačně a především důkazně nikterak nepodpořil.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 dovodil, že „[n]ení ... přípustné, aby po daňovém poplatníkovi bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel“. Toho se v kasační stížnosti dovolává i stěžovatel. Ústavní soud však k tomu dále doplnil, že „[j]estliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“. K těmto závěrům se přiklání i dosavadní judikatura zdejšího soudu.

V nyní posuzované věci podle obsahu správního spisu finanční úřad požadoval po stěžovateli doložit pouze ty skutečnosti, na nichž se sám podílel, což beze zbytku platí i o osobách, které měly jako zaměstnanci společnosti Jobs Czech s.r.o. úklidové práce u zákazníků stěžovatele provádět, jelikož to byl právě stěžovatel, kdo podle uzavřené Smlouvy měl u svých zákazníků zajistit povolení ke vstupu těchto pracovníků do jejich objektů. Tedy o konkrétních pracovnících musel mít povědomost, přinejmenším musel mít prostředky (např. ve spolupráci se svými zákazníky), jak uvedené skutečnosti doložit či alespoň relevantní důkazy ke svým tvrzením označit. To neučinil, proto správce daně i žalovaný, stejně jako i krajský soud správně usoudili, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, tedy nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázal.

Nakonec Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovateli nebylo ze strany správních orgánů obou stupňů kladeno k tíži, že údaje o pracovnících provádějících práce (aniž je jako svědky navrhl), nebyly v daňových dokladech vystavených Jobs Czech s.r.o. uvedeny, ani že nebyl schopen doložit, jaký měl vztah k těmto označeným osobám, nýbrž pouze to, že neunesl důkazní břemeno o tom, že fyzicky došlo k uskutečnění inkriminovaného zdanitelného plnění právě ze strany Jobs Czech s.r.o. V prokázání těchto pro věc zcela zásadních skutečností nebyl stěžovatel nikterak limitován, nýbrž bylo pouze věcí jeho vlastní úvahy, zda a které konkrétní důkazní prostředky správci daně předloží, aby své důkazní břemeno o vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty unesl. Stěžovatel však žádný důkazní návrh k uvedenému neučinil.

Stěžovateli konečně nelze přisvědčit ani v jeho úvaze vyjádřené v kasační stížnosti o tom, že správní orgány provádějící daňovou kontrolu mohou dle své libovůle označit tvrzení kontroverzních subjektů za nepravdivá a ponechat na kontrolovaném, aby pravdivost těchto zpochybněných tvrzení prokázal, ač je jednak nemůže ovlivnit a také je může jen obtížně zjistit. Právě rozložení důkazního břemene o relevantních skutečnostech v daňovém řízení, jak bylo výše vyloženo, tuto tvrzenou libovůli vylučuje.

K otázce rozložení důkazního břemene proto Nejvyšší správní soud nyní toliko dodává, že stěžovatel, který se domáhá přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty, musí počítat s tím, že bude povinen správci daně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady pro odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, popřípadě vyvrátit prokázané pochybnosti správce daně, které k dokladům, jež mají svědčit o vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pojal. K tomu však stěžovatel v této věci nepřistoupil a svoje důkazní břemeno neunesl.

Proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud uvedenou otázku rozložení důkazního břemene a v rámci ní i rozsah důkazního břemene stěžovatele posoudil zcela správně, dospěl ke správným právním závěrům, současně v rámci těchto právních závěrů poukázal i na správnou a zcela přiléhavou judikaturu jak Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu, jejich judikaturní závěry také argumentačně rozhojnil, a proto kasační stížnost uplatněná s poukazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost napadeného rozsudku, není důvodná.

pokračování

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle nichž právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti má účastník, který měl ve věci plný úspěch. Tímto v řízení o kasační stížnosti úspěšným účastníkem byl žalovaný, kterému však nad rámec jeho běžné administrativní činnosti žádné náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly. Proto bylo o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodnuto tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 15. října 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu