



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **V. K.**, zast. Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 25802/18/5300-22441-712084 a č. j. 25807/18/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2020, č. j. 29 Af 81/2018 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě daňové kontroly probíhající od 22. 6. 2015 do 24. 2. 2016 doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žalobci deseti dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 2. 2016 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor a březen 2013, červenec 2013, září až listopad 2013, duben 2014, červen 2014 a říjen a listopad 2014 v celkové výši 304 458 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 60 888 Kč. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 6. 2018, č. j. 25802/18/5300-22441-712084. Téhož dne žalovaný rozhodnutím č. j. 25807/18/5300-22441-712084 změnil k odvolání žalobce celkem čtrnáct dodatečných platebních výměrů správce daně ze dne 29. 2. 2016 tak, že celková DPH, doměřená žalobci za zdaňovací období leden 2013, duben až červen 2013, srpen 2013, prosinec 2013, leden až březen 2014, květen 2014, červenec až září 2014 a prosinec 2014 se snižuje z částky 466 313 Kč na částku 297 788 Kč a penále z doměřené daně se snižuje za uvedená zdaňovací období z celkové částky 93 256 Kč na částku 59 553 Kč. Ve zbylém rozsahu žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl.

[2] Proti oběma rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji napadeným rozsudkem ze dne 29. 1. 2020 zamítl. Neshledal, že by byla rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelná.

[3] Z obsahu správního spisu zjistil, že žalobce v rámci daňové kontroly nepředložil žádné dokumenty, které by jakkoliv spojovaly přijatá zdanitelná plnění s jeho provozovny v Nezamyslicích či Ivanovicích na Hané, ani neprokázal, že tyto provozovny používal k uskutečnění zdanitelných plnění, neměl je ani vloženy do obchodního majetku. Pokud by byly vloženy do obchodního majetku, bylo by možno usuzovat na jejich použití k uskutečňování ekonomických činností na základě § 4 odst. 4 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně však poukázal na skutečnost, že žalobce tyto provozovny v obchodním majetku vloženy neměl, a bylo tedy na něm, aby prokázal, že provozovny k uskutečňování svých ekonomických činností používal, což je jedna z hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. I tvrzení o způsobu uplatnění jednotlivých přijatých plnění pro opravu svých provozoven žalobce učinil až poté, co správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda tato přijatá zdanitelná plnění byla užita k uskutečňování jeho ekonomických činností, na základě výzvy k prokázání skutečností. V této situaci již bylo na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[4] K námitce doměření daně u zdanitelného plnění, které měl žalobce uskutečnit v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e odst. 1 zákona o DPH, krajský soud konstatoval, že tam, kde jsou splněny podmínky pro použití uvedeného režimu, se tento režim použít musí, a naopak jej nelze použít v případech, kdy zákon jeho použití nepředpokládá. Pokud tedy žalobce chtěl použít režim přenesení daňové povinnosti, byl povinen prokázat, že pro jím uskutečněné zdanitelné plnění zákon použití tohoto režimu předpokládá. Žalobce však v rámci daňové kontroly nepředložil žádné doklady ani neučinil žádná tvrzení, kterými by prokazoval svůj nárok na použití tohoto režimu u uskutečněného zdanitelného plnění pro společnost VERAMI SE, a proto byl povinen DPH přiznat a uhradit standardním způsobem. K tvrzené existenci fikce režimu přenesení daňové povinnosti krajský soud uvedl, že dle § 92e odst. 2 zákona o DPH vzniká fikce režimu přenesení daňové povinnosti pouze v souvislosti s uskutečněnými zdanitelnými plněními dle odst. 1 tohoto ustanovení, tedy s plněními spadajícími pod číselné kódy klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, platné od 1. 1. 2008. Žalobce však neprokázal, že jím uskutečněné zdanitelné plnění spadá pod číselné kódy této klasifikace, a ani netvrdil, že by souviselo se zdanitelným plněním, které by do této klasifikace produkce spadalo.

[5] Krajský soud neshledal ani nezákonné přenesení důkazního břemene na žalobce. Správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění úplnosti skutečností tvrzených žalobcem v daňovém řízení. Zjistil, že kromě bankovního účtu, o němž uvedl, že jej používá ke své podnikatelské činnosti, disponoval ještě dalším bankovním účtem, jehož kontrolou bylo zjištěno, že se zde nachází příjmy, které nepřiznal v daňovém přiznání, ani je nezahrnul do evidence pro daňové účely. Dle krajského soudu je zjištění této skutečnosti samo o sobě dostatečné pro to, aby správce daně zpochybnil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Zjištění

pokračování

dalších příjmů v nikoliv zanedbatelné výši 2 298 534 Kč na druhém bankovním účtu samo o sobě vzbuzuje podezření, zda přiznal veškerá zdanitelná plnění, která v jednotlivých zdaňovacích obdobích uskutečnil. Na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 1. 2016, č. j. 19313/16/3019-60561-707453, pak žalobce správci daně sdělil, že některé příjmy na tomto druhém bankovním účtu byly osobní povahy (vrácení půjček, prodej automobilu, prodej obrazu) nebo šlo o zálohy za neuskutečněné zakázky, vrácené platby za pojištění a spoření či o příjmy za provedené zakázky. Většinu těchto tvrzení však ničím nepodložil, proto správce daně přistoupil k doměření daně z uskutečněných, avšak nepřiznaných zdanitelných plnění. V odvolání proti platebním výměrům žalobce doplnil důkazní návrhy k prokázání svých tvrzení, správce daně sám před postoupením odvolání všechny navrhované důkazy provedl a u těch příjmů, u nichž byly provedeny důkazy vyvráceny pochybnosti, sám navrhl, aby žalovaný platební výměry co do výše základu daně, doměřené daně i penále upravil, což bylo důvodem pro snížení částky doměřené DPH, resp. penále, u celkem čtrnácti dodatečných platebních výměrů. I po provedeném dokazování však zůstaly některé pochybnosti správce daně nevyvráceny. Nelze tvrdit, že by správce daně a žalovaný nezákonným způsobem přenášeli důkazní břemeno na žalobce ve věci uskutečněných zdanitelných plnění, když správce daně dostatečným způsobem zpochybnil úplnost skutečností tvrzených v daňovém přiznání. Judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) týkající se důkazního břemene ve věcech daňových podvodů, na niž žalobce poukazoval, není na nynější věc použitelná, neboť zde se o daňový podvod vůbec nejednalo.

[6] K plněním, u nichž bylo prokázáno, že se jednalo o zálohy za zakázky, které se neuskutečnily, krajský soud uvedl, že žalobce měl povinnost upravit základ daně a výši daně v souladu s § 42 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Jestliže neprovedl úpravu evidence pro účely DPH, nemohl správce daně tuto skutečnost v rámci daňového řízení zohlednit.

[7] I v případě plnění pro pana M. správce daně dostatečným způsobem prokázal, že žalobce jako podnikatel nakoupil zboží (materiál na podbití střechy), za které mu následně bylo zaplacené panem M.. Převedení tohoto materiálu za úplatu panu M. bylo prodejem zboží ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Žalobci nic nebránilo uplatnit zde odpočet na DPH, čímž by při nevykázání přidané hodnoty při prodeji zajistil sám sobě finanční neutralitu této transakce. V případě přijaté platby od paní S. správce daně dostatečným způsobem prokázal, že se jednalo o přijetí zálohy za uskutečnění služby. Ohledně dalších dílčích plnění (S., F., D. a další) správce daně své důkazní břemeno unesl, a byl to naopak žalobce, kdo neprokázal povahu existujících, ale jím nepřiznaných příjmů. Totéž lze konstatovat i k tvrzení týkajícímu se Doc. PhDr. M. M., CSc., ostatně žalobce nekonkretizoval, jaká tvrzení pana M. měla být v rozporu s jeho svědeckou výpovědí, ani jaké závěry pro zákonnost napadených rozhodnutí lze z této skutečnosti dovodit. K námitce nezákonného pokládání otázek krajský soud připomněl, že správce daně je oprávněn vydávat výzvy k poskytnutí informací a předložení listin, je-li to nezbytné pro účely správy daní. Správce daně nepochybil, neboť u většiny subjektů, jež byly vyzvány k prokázání skutečností a doložení listin, byly následně provedeny svědecké výpovědi, přičemž o předvolání svědků byl žalobce vždy řádně informován, avšak nikdy se k výsledkům nedostavil. U těch osob, u nichž výslechy provedeny nebyly, správce daně vždy konstatoval, že jeho pochybnosti ohledně povahy žalobcem přijatých příjmů byly

vyvráceny, a uznal tak žalobcova tvrzení. Navíc žalobce byl se všemi výsledky kontrolních zjištění i jejich podklady následně řádně seznámen.

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) až d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelova zástupkyně nahlédla dne 24. 2. 2020 do správního spisu, a to nejprve u krajského soudu, který sdělil, že ihned po vyhovění rozsudku vrátil spisový materiál žalovanému; a následně u žalovaného, který jí předložil spisový materiál v rozsahu vráceném soudem. Tento spisový materiál byl neúplný a obsahoval neověřené fotokopie téměř všech podkladů (včetně výsledků svědků, jakož i důkazních prostředků). Tyto doklady navíc nebyly opatřeny ani osvědčením, že se kopie shoduje s originálem ve smyslu § 67 odst. 4 daňového řádu. Krajskému soudu předložený správní spis tak nesplňoval zákonné požadavky na úplnost a originálnost spisu. Zástupkyně nahlédla i do spisu o dani z příjmů fyzických osob uloženého u správce daně, kde se měly údajně nacházet originály listin, jež chyběly ve spise pro soud. Tento správce daně však rovněž předložil spis bez původních dokladů, jež měly být vráceny stěžovateli, a uvedl, že nepořídil kopie těchto dokladů. Správce daně se ani nebyl schopen vyjádřit, proč ze spisového materiálu používá svědecké výpovědi s odkazem na oznámení o předvolání, ve kterých oznamoval jejich konání jinému subjektu. Tento přístup může umocňovat názor o svévoli postupů správce daně a žalovaného, kteří předložili krajskému soudu k rozhodnutí neúplný spis, což je v rozporu s § 74 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud měl vyčkat s vydáním rozhodnutí, až mu bude předložen kompletní spis. Pokud se spokojil s neúplným spisem, kde dokonce hodnotil důkazy či svědecké výpovědi, jež mu nebyly předloženy v originále, a vyčítal stěžovateli neúplnost spisu a neaktivitu při předkládání dokladů, jedná se o vadu mající vliv na samotnou zákonnost napadeného rozsudku.

[10] Stěžovatel se z důvodu velkého množství výpovědí a pracovního vytížení nemohl účastnit prováděných svědeckých výpovědí 25 svědků, konaných na základě požadavku správce daně, který navíc neustále měnil termíny konání. To mu krajský soud následně kladl k tíži, ačkoliv se ukázalo, že některé výsledky či jejich změny nebyly stěžovateli řádně oznámeny. Krajský soud se nechal ovlivnit snahou správce daně očernit stěžovatelovu činnost v očích soudu a vůbec nepřihlédl k nezákonnosti kontroly.

[11] Co se týče přijatých zdanitelných plnění souvisejících s jeho provozovami v Nezamyslicích a Ivanovicích na Hané, stěžovatel konstatoval, že krajský soud překonal původní názor žalovaného, že k vyloučení DPH u nákladů na opravu užívané nemovitosti postačuje tvrzení správce daně, že tyto provozovny nebyly v obchodním majetku stěžovatele, svým vlastním závěrem v bodě 22. rozsudku, že stěžovatel ani neprokázal užívání těchto nemovitostí. Tato skutečnost jednak nebyla předmětem výhrad správce daně, který rozporoval pouze nezařazení do obchodního majetku, což však není zákonným kritériem pro nárok na odpočet DPH. Navíc jejich užívání mělo vyplývat již ze stěžovatelem předložených podkladů, které však nebyly soudu postoupeny se spisem k nahlédnutí. Závěr krajského soudu, že stěžovatel nepředložil žádné dokumenty, je zatížen

pokračování

procesní vadou významnou pro výsledek věci, neboť sám vycházel z neúplného spisu. Přístup žalovaného popírá možnost uplatnit nárok na odpočet u provozoven, které osoba povinná k dani nevlastní, ale užívá je v rámci své podnikatelské činnosti, a to za účelem dosažení a udržení zisku. Z § 72 a § 73 zákona o DPH však neplyne, že musí být nemovitá věc v obchodním majetku daňového subjektu. Žalovaný se nezabýval otázkou, zda opravy sloužily k ekonomické činnosti, a nesdělil mu v tomto směru žádné věcné pochybnosti. Na stěžovatele tak nemohlo přejít důkazní břemeno, jak tvrdil krajský soud. Skutečnost, že stěžovatel tyto provozovny v dané době užíval, nebyla sporná. Krajský soud tvrdí, že stěžovatel měl nově prokazovat užívání, přestože mu taková skutečnost nebyla žalovaným v řízení vytýkána. Krajský soud se navíc nevypořádal se žalobní námitkou, že se žalovaný vůbec nezabýval zákonným kritériem, zda přijatá plnění na opravy provozoven sloužila k ekonomické činnosti. Žalovaný neuvedl žádné důvody vyvracející, že uplatněné a prokázané náklady byly vynaloženy v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Krajský soud navíc nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene, neboť na stěžovatele přejde jen důkazní břemeno k prokázání skutečností souvisejících s uplatněným nárokem a v rozsahu sdělených pochybností správce daně, ten však nevyvrátil užití k ekonomické činnosti a neunesl vlastní důkazní břemeno.

[12] Brojí i proti názoru krajského soudu, dle kterého byl nositelem důkazního břemene ke skutečnostem, které nebyly předmětem výzev ani sdělených výhrad, a poukazuje na judikaturu správních soudů zakazující vydávání překvapivých rozhodnutí. Připomíná, že i tvrzení daňového subjektu jsou v oblasti daňového řízení považována za plnohodnotný důkazní prostředek dle § 93 odst. 1 daňového řádu.

[13] Při přijetí plnění od společnosti VEREMI vycházeli stěžovatel i tato společnost ze znění § 92e odst. 2 zákona o DPH a použili stejný režim zdanění, který však správce posoudil u společnosti VEREMI jako správný a u stěžovatele jako nesprávný. Stěžovateli doměřil daň na výstupu z těchto plnění, aniž by tento režim jinak změnil i společnosti VEREMI a přiznal stěžovateli odpočet. Podle krajského soudu mohou režimu podle § 92e odst. 1 zákona o DPH podléhat pouze plnění, která spadají do některé kategorie klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Stěžovatel proti tomu zdůrazňuje, že oba účastníci transakce měli za to, že jejich plnění spadá právě do přenesené povinnosti. Postup žalovaného a krajského soudu narušuje neutralitu DPH a legitimní očekávání obou subjektů. S touto námitkou se však krajský soud patřičně nevypořádal.

[14] Krajský soud se také dostatečně nevypořádal s dílčími žalobními námitkami, například s žalobní námitkou pod bodem 13 žaloby, týkající se plnění pro J. B. a MVDr. H. S. Opakuje také žalobní námitku týkající se nesprávného právního posouzení doměření DPH ze záloh, jež byly celé vráceny zákazníkům z důvodu nerealizování zakázky, a konstatuje, že je žalovaný a krajský soud posoudili rozporně se zásadou neutrality a přiměřenosti, v čemž poukazuje i na judikaturu Soudního dvora EU a Krajského soudu v Plzni. Trvá na tom, že pokud plnění nebylo přijato jako úplata na dostatečně určité zdanitelné plnění, pak je mylná úvaha krajského soudu, že toto dosud nevzniklé zdanitelné plnění nemohlo být opraveno. Pokud stěžovatel tyto zálohy nezařadil do přiznání nebo je ještě před podáním přiznání vrátil, tak tím deklaroval, že do doby vrácení záloh nebylo sjednáno plnění dostatečně určité a zálohy potom byly řádně vráceny. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť ani ve svých výzvách netvrdil, že by se tyto zálohy vztahovaly již

k určitému plnění, ovšem stěžovatel může vyvracet a prokazovat jen to, co bylo v řízení vůči jeho tvrzením rozporováno, v ostatním nese důkazní břemeno žalovaný. Žalovaný i krajský soud tak užívají uvážení vnitřně rozporné a v rozporu s principem minimalizace zásahu veřejné moci.

[15] Co se týče žalobní námitky převzetí zboží pro pana M., bylo důležité, že stěžovatel vyzvedl a dovezl zakoupené zboží pro pana M. u JAF HOLZ, spol. s r.o., kde mají registraci řemeslníci. Úhradu ceny materiálu za dlouholetého přítele stěžovatele, který zjevně nezajišťoval službu ani dovoz za účelem zisku, nelze považovat materiálně za prodej. I zde byla úvaha krajského soudu rozporná s principem proporcionality. Krajský soud se nedostatečně a rozporně se spisem vypořádal i s námitkou týkající se nákupu sekačky pro D. S.

[16] Ze všech těchto důvodů navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připustil, že v rámci nahlížení do spisu bylo zjištěno, že ve spisovém materiálu chybí čtvrtá stránka protokolu č. j. 3618057/16/3019-60561-707453 a dále chybí podpisy, které stvrzují správnost protokolů č. j. 3774655/15/3019-60561-707453, č. j. 4012472/15/3019-60561-707453, č. j. 4051663/15/3019-60561-707453 a č. j. 17712/16/3019-60561-707453. Chybějící podklady se primárně týkaly daně z příjmů fyzických osob, a jejich originály jsou tedy součástí právě spisu vedeného k dani z příjmů fyzických osob. K chybějící čtvrté straně protokolu žalovaný uvedl, že správce daně zřejmě při kopírování omylem vytiskl namísto strany 4 protokolu stranu 2. V rámci protokolovaného jednání byl stěžovatel upozorněn, že se s obsahem strany 4 může seznámit při nahlížení do spisového materiálu týkajícího se daně z příjmů fyzických osob, a této možnosti také využil. Žalovaný již tuto chybějící stranu doplnil a k jejímu obsahu uvádí, že zde nejsou zachyceny žádné skutečnosti, které by měly vliv na stanovení daňové povinnosti a mohly by mít vliv na zákonnost rozsudku. K chybějícím podpisům u výše uvedených protokolů bylo stěžovateli již při nahlížení do spisu sděleno, že správce daně zřejmě neoskenoval přímo protokoly, ale použil dokumenty, které měl k dispozici v elektronické formě. Originály těchto protokolů jsou opět součástí spisového materiálu umístěného na územním pracovišti ve Vyškově a jejich kopie již byly do spisu doplněny. Tyto neúplnosti nebyly jakkoliv způsobily poškodit stěžovatele na jeho právech, jelikož chybějící stránka nezachycuje žádné informace, které by závěry soudu jakkoliv zpochybňovaly. K námitce, že stěžovateli již byly některé podklady vráceny před postoupením správního spisu krajskému soudu, žalovaný uvedl, že je běžnou správní praxí, že správce daně předložené podklady daňovému subjektu po jejich posouzení vrátí podle § 82 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel neuvádí, jak tento postup zasáhl do jeho práv a jaké skutečnosti vyplývající z těchto podkladů nebyly správními orgány řádně posouzeny. K námitce, že správní spis obsahoval neověřené kopie ve smyslu § 67 odst. 4 daňového řádu, žalovaný připomněl, že podle § 67 odst. 3 daňového řádu správce daně ověřuje shodu s obsahem spisu na žádost daňového subjektu. Pokud správce daně postoupil žalovanému správní spis v kopiích a v době rozhodování měl žalovaný k dispozici i originály založené ve spise k dani z příjmů fyzických osob, nelze pouze z důvodu absence ověřovacích doložek považovat napadené rozhodnutí a rozsudek za nezákonné.

pokračování

[18] Ke stěžovatelově neúčasti při provádění svědeckých výpovědí a výhradám ke změnám termínů žalovaný připomněl, že je důležité, aby se daňový subjekt o konání svědecké výpovědi dozvěděl, přičemž zákon správci daně neukládá, jakým způsobem má být daňový subjekt vyrozuměn. Dvě vyrozumění o konání svědecké výpovědi byla zaslána společnosti TK style design s.r.o., jejímž jediným jednatelem a společníkem byl právě stěžovatel, takže nelze tvrdit, že se o konání výsledku nedozvěděl. Zároveň byl informován i o případných změnách v konání svědeckých výpovědích, přičemž daňový řád správci daně neukládá případné změny písemně odůvodňovat. Stěžovatel se nikdy nedostavil k výsledkům, o nichž byl informován. S ohledem na velký počet prováděných svědeckých výpovědí je značně nepravděpodobné, že byla jeho absence u svědeckých výpovědí zapříčiněna pouze případnými změnami v termínech či tím, že dvě vyrozumění byla adresována společnosti TK style design s.r.o.

[19] K námitce ohledně odpočtu u plnění užitých k opravě provozoven žalovaný připomněl, že stěžovatel neměl provozovny v Nezamyslicích a Ivanovicích na Hané zavedeny v obchodním majetku, a poukázal-li správce daně na tuto skutečnost, bylo na stěžovateli, aby prokázal, že je používal k uskutečňování svých ekonomických činností. Stěžovatel však oprávněnost nároku na odpočet DPH neprokázal, protože mu v tomto rozsahu ani nemohl vzniknout. Skutečnost, že stěžovatel neměl provozovny zavedeny v obchodním majetku, pouze prohloubila pochybnosti správce daně ohledně použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[20] K argumentaci týkající se neoprávněného doměření daně z důvodu užití režimu přenesené daňové povinnosti u dodání montážních prací obchodní společnosti VERAMI SE žalovaný připomněl, že zde zákon nedává možnost dispozice s režimem plnění daňových povinností u jednotlivých daňových subjektů. Jelikož tedy stěžovatel neprokázal, že jím uskutečněné zdanitelné plnění spadá pod číselné kódy klasifikace produkce, a ani netvrdil, že by souviselo se zdanitelným plněním, které by do této klasifikace produkce spadalo, nemohl být režim přenesené daňové povinnosti aplikován.

[21] K námitce proti doměření DPH ze záloh a porušení neutrality DPH správcem daně z důvodu odvedení daně i z těch plnění, která se neuskutečnila, a z úplat, které stěžovatel neobdržel, žalovaný připomněl, že stěžovatel v rámci daňové kontroly nepředložil žádné důkazy prokazující, že se v případě přijatých úhrad za sporná plnění jednalo o zálohy k zakázkám, které se neuskutečnily a zálohy byly vráceny v hotovosti. V případě některých přijatých úhrad neprokázaly tuto skutečnost ani provedené výsledky svědků. Stěžovatelem navržené výsledky prokázaly navrácení přijatých záloh pouze u J. B., D. S. a MVDr. H. S.. Stěžovatel však o této skutečnosti neúčtoval a neuvedl ji ani v evidenci pro daňové účely, protože nebyl správce daně oprávněn zohlednit vrácení záloh. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[22] Nejvyšší správní soud si od žalovaného vyžádal kromě správního spisu ve věci kontroly na DPH také související správní spis ve věci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014 u stěžovatele, na což jej následně upozornil.

[23] Stěžovatel po provedeném nahlížení do spisu zaslal repliku k vyjádření žalovaného. V ní poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, v němž vytknul finanční správě praxi, při níž nejsou ve správním spise například ponechávány některé doklady, a to alespoň jako ověřené kopie. V důsledku toho pak mohou žalobci před správním soudem vyvolávat dojem, že při daňové kontrole nedoložili dostatek dokumentů. Žalovaný sám přiznává, že některé podklady jsou součástí spisu o dani z příjmů fyzických osob, takže je krajský soud neměl při svém rozhodování k dispozici. Navíc i po nahlédnutí do tohoto spisu si stěžovatel ověřil, že jedna stránka protokolu chyběla. Z tohoto vyjádření navíc plyne, že ani žalovaný neměl veškeré doklady k dispozici. Ani z výzvy správce daně a z odpovědi na ni neplyne, že by stěžovateli bylo vytýkáno, že uváděnou provozovnu neužíval, ostatně k takovému zjištění by správce daně standardně provedl místní šetření. Žalovaný se mylí, pokud tvrdí, že na stěžovatele přešlo důkazní břemeno v otázce užívání této provozovny. Žalovaným zmiňovaný § 67 odst. 3 daňového řádu se týká pouze postupu při nahlížení do spisu. Upozorňuje také, že vyrozumění o výsledku svědků nemůže správce daně zasílat jiným subjektům než stěžovateli. Navíc při tomto vyrozumívání docházelo i k dalším excesům, jako jsou změny časů, o nichž stěžovatel nebyl ani informován. Brojí také proti tomu, aby na jeho případ byl aplikován § 20a odst. 3 zákona o DPH, který v rozhodné době nebyl ještě účinný. Závěrem poukázal na to, že stát funguje dlouhodobě na dluh, což ale nemůže krýt z majetku drobných podnikatelů formou neoprávněného doměřování daní.

[24] Následně stěžovatel zaslal ještě doplnění repliky, v němž poukázal na aktuální rozsudek Soudního dvora EU ze dne 2. 7. 2020 ve věci C-835/18, *SC Terracult SRL*, v němž opětovně vyložil potřebnost uplatňování principů neutrality, proporcionality a efektivity ve vztahu k posouzení vnitrostátní právní úpravy. Pokud by Nejvyšší správní soud hodlal dospět k jinému závěru než Soudní dvůr EU, stěžovatel navrhuje, aby mu v této věci položil předběžnou otázku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] NSS se nejprve vypořádal s námitkou údajné neúplnosti správního spisu v době jeho předložení krajskému soudu. Důsledky neúplnosti správního spisu pro souladnost soudního přezkumu s požadavky práva na spravedlivý proces nově vymezil Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 4141/18. V jeho bodech 21. a 24. uvedl: „*Ústavní soud konstatuje, že součástí požadavků na rozhodování v podmínkách právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je rovněž existence kompletní, nezměněné a věrohodné spisové dokumentace, která je základním předpokladem řádně vedeného daňového řízení a rozhodnutí v něm přijímaných. Mají-li správní soudy při posouzení zákonnosti postupu orgánů finanční správy dostát ústavním kautelám obsaženým v čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny, je nezbytné, aby rozhodovaly na základě prokázaného skutkového stavu doloženého v kompletní, nezměněné a řádně vedené spisové dokumentaci orgánů finanční správy. (...) Ze spisu musí být zřejmý postup správce daně při prováděné kontrole a následně při vyměření daně. Správce daně má dbát, aby skutečnosti*

pokračování

rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení a provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Veškeré takto provedené důkazy a další listiny, o které správce daně opírá své rozhodnutí, musí mít svůj odraz v daňovém spise.“ V citovaném nálezu shledal Ústavní soud porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod v tom, že správní soudy vzaly jako podklad svého rozhodování správní spis, v jehož neveřejné části chybělo více než 65 % listin, zbývající listiny byly přečíslovány, jejich pořadí bylo změněné, tvořily jinou číselnou řadu a jedna listina byla přerazena do veřejné části spisu, přičemž o uvedených změnách v daňovém spise neexistoval žádný úřední záznam ani jakákoliv jiná písemná zmínka.

[27] Žádné srovnatelně intenzivní nedostatky správního spisu předloženého krajskému soudu stěžovatel v nyní posuzované věci netvrdí. Důvod drobných nesrovnalostí byl vyjasněn přímo při nahlížení do spisu u žalovaného dne 24. 2. 2020. Ohledně chybějící strany 4 protokolu č. j. 3618057/16/3019-60561-707453 vyložil žalovaný při tomto nahlížení, že byla patrně omylem místo strany 4 dvakrát vytištěna strana 2 a strana 4 se nachází u správce daně. NSS ověřil, že tomu tak skutečně je, ve správním spise k dani z příjmů fyzických osob je tento protokol coby položka A174 kompletní, zatímco kopie ve správním spise k DPH (položka A229 správního spisu ve věci DPH) chybně obsahuje dvakrát stranu 2 a chybí strana 4. Ve vztahu k protokolům o ústním jednání vytištěným bez podpisu žalovaný vyložil, že správce daně při předkládání spisu neoskenoval tyto dokumenty s podpisy, ale použil je v elektronické verzi, kterou měl k dispozici, přičemž originály se nacházejí u správce daně. Tato vysvětlení žalovaného měl stěžovatel k dispozici již době sepsání doplnění kasační stížnosti, nijak s nimi však věcně nepolemizuje ani neupřesňuje, jaký vliv mělo marginální pochybení v podobě chybného vytištění jedné stránky protokolu a dále vytištění verze bez podpisů namísto oskenování verze s podpisy na správnost posouzení ze strany krajského soudu. Pouze zcela obecně uvedl, že to svědčí o svévoli správce daně a žalovaného. Tato námitka tudíž není důvodná.

[28] Ohledně absence doložky o shodě předložených listin s originálem žalovaný při nahlížení vysvětlil, že v době vyhotovení rozhodnutí byly originály u žalovaného. Ve vyjádření ke kasační stížnosti navíc správně upozornil na skutečnost, že ověřovací doložku o shodě se spisem podle § 67 odst. 3 daňového řádu pořizuje správce daně při pořizování doslovných opisů, kopií, výpisů nebo potvrzení na žádost daňového subjektu, nikoli automaticky při vytváření kopií pro účely jiné části spisu. Co se týče originálů některých dokumentů předložených samotným stěžovatelem, z § 82 odst. 4, věty druhé, daňového řádu plyne, že *[p]řevzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání.* Je pak na správci daně, zda se jedná o relevantní doklady, a proto je třeba vytvořit kopie, které založí do spisu, nebo nikoli. Ani zde stěžovatel konkrétně neuvádí, že by ve spise chyběla kopie některého dokladu, o který by daňové orgány nebo následně krajský soud opíraly své rozhodování. Krajský soud sice údajně „*vyčítal stěžovateli neúplnost spisu*“ (bod [7] doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 5. 2020), žádná taková výčitka krajského soudu však v jeho rozsudku není, ostatně by byla zjevně nesmyslná, protože daňový subjekt není odpovědný za stav daňového spisu. Pokud krajský soud stěžovateli vyčítal neaktivitu při předkládání dokladů, mohl by stěžovatel namítat, že ve skutečnosti konkrétní doklady správci daně předložil, ten je však do správního spisu nezaložil. Žádnou takovou konkrétní výtku, která

by mohla zakládat pochybení správce daně a žalovaného, případně i krajského soudu, pokud by ji nezohlednil, však stěžovatel neučinil.

[29] Lze tak uzavřít, že ze stěžovatelových tvrzení neplyne, že by spis postoupený krajskému soudu nesplňoval požadavky na úplnost vyplývající z § 74 odst. 1 s. ř. s., či že by jevil vady, jež by znemožňovaly soudní přezkum způsobem kritizovaným v nálezu sp. zn. IV. ÚS 4141/18.

[30] Co se týče neuznání odpočtu na DPH, připomíná NSS, že podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro nárok na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z § 73 odst. 1 zákona o DPH.

[31] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení, *[p]okud 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 nelze získat z vlastní úřední evidence*. Naopak správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[32] NSS se k rozložení důkazního břemene u DPH vyjádřil v řadě rozhodnutí. Např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 5 Afs 70/2010 - 93, konstatoval: *„Je sice nutno zdůraznit, že daňové řízení (včetně dokazování) není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na zásadě spolupráce správce daně (žalovaného) s daňovým subjektem (§ 2 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že správní orgány jsou primárně povinny při zjišťování skutkového stavu věci a dokazování spolupracovat s daňovým subjektem a nikoli postupovat s vyloučením jeho součinnosti. Tato součinnost se pak projevuje tím, že správní orgán sdělí daňovému subjektu, jaké skutečnosti požaduje prokázat, jaké skutečnosti má za neprokázané, a uloží mu s patřičným poučením povinnost prokázat rozhodné skutečnosti či vyvrátit jeho pochybnosti. Pokud daňový subjekt součinnost poskytne, resp. doloží (navrhne) důkazy, správce daně je provede (popř. sdělí důvody, pro které je provádět nebude), realizuje jejich prověření, zhodnotí je a uzavře skutkový stav věci s patřičnou právní kvalifikací. (...) Smyslem a účelem důkazního řízení zcela jistě není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Jen tak je vyhověno ústavní kaucele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech.“* (praktickou aplikaci přenášení důkazního břemene a vyvracení pochybností viz též např. v rozsudku NSS ze dne 20. 6. 2018, č. j. 6 Afs 112/2018 - 29).

[33] Stěžovatel rozporuje konkrétně neuznání nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která se vztahují k opravě jeho provozoven v Ivanovicích na Hané a Nezamyslicích. Zdanitelná plnění měla představovat pořízení stavebního materiálu či barev a laků, které měly být k opravě těchto provozoven použity.

pokračování

[34] Krajský soud v bodě 22. rozsudku „dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že žalobce v rámci daňové kontroly **nepředložil žádné dokumenty, které by jakkoliv spojovaly přijatá zdanitelná plnění s jeho provozovami v Nezamyslicích či Ivanovicích na Hané, ani neprokázal, že předmětné provozovny používal k uskutečnění zdanitelných plnění.** Nadto tvrzení žalobce o způsobu uplatnění jednotlivých přijatých plnění pro opravu jeho provozoven žalobce učinil až poté, co správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda tato přijatá zdanitelná plnění byla užita k uskutečňování ekonomických činností žalobce, na základě výzvy k prokázání skutečností a bylo tak již na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil.“ (zvýraznil NSS).

[35] To odpovídá i tvrzení v rozhodnutí žalovaného č. j. 25802/18/5300-22441-712084, v jehož bodě [27] uvedl: „Odvolací orgán se nejprve vyjadřuje k přijatým daňovým dokladům za nákup stavebního materiálu, barev a laků uvedených na str. 1- 3 výzvy k prokázání skutečností č. j. 19313/16/3019-60561-707453 ze dne 8. 1. 2016. U těchto přijatých zdanitelných plnění bylo zjištěno, že se jednalo o stavební materiál použitý na rekonstrukci plánované provozovny v Nezamyslicích, která nebyla zahrnuta do obchodního majetku odvolatele (viz bod [25]). Odvolací orgán připomíná, že dle ust. § 4 odst. 3 písm. c) ZDPH se obchodním majetkem rozumí souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností. **Jelikož budova v Nezamyslicích nebyla evidována v obchodním majetku odvolatele, nebyl prokázáný vztah, na základě kterého by si mohl odvolatel uplatnit nárok na odpočet daně z výše uvedených přijatých zdanitelných plnění.** Odvolatel tedy neprokázal, že tato přijatá zdanitelná plnění použil v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování zdanitelných plnění, čímž došlo k porušení ust. § 72 odst. 1 ZDPH.“ (zvýraznil NSS).

[36] Zvýrazněná pasáž vyznívá tak, že vztah k budově v Nezamyslicích nebyl prokázán proto, že ji stěžovatel neměl evidovanu v obchodním majetku. To by však byl zkratkovitý závěr, neodpovídající plně průběhu daňové kontroly, při níž správce daně zjišťoval i další podstatné okolnosti. Mezi účastníky není sporné, že budova není součástí obchodního majetku používaného k podnikání. Správci daně tedy vznikla pochybnost o tom, zda jde opravdu o budovu, kterou stěžovatel fakticky využíval ke své podnikatelské činnosti, a tedy zda plnění využita pro úpravu této budovy použil v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování zdanitelných plnění. Vyzval proto stěžovatele dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání, o jakou budovu se jedná a na základě jakého vztahu byla použita k podnikání, a to v rámci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob, ve výzvě č. j. 19220/16/3019-60561-707453, doručené stěžovateli dne 8. 1. 2016. Na její straně 12 uvedl, že stěžovatel zahrnul „ve zdaňovacím období 2013 do výdajů ovlivňujících základ daně nákup barev, laků a stavebního materiálu ve výši 68 829,14 Kč, dle tabulky č. 2 ve výroku, ke kterým nebyly zjištěny související příjmy. Dle vyjádření daňového subjektu se jednalo o nákup materiálu ke stavebním pracím na budově v Nezamyslicích, která není součástí obchodního majetku používána k podnikání. Správci daně vznikla pochybnost o použití daňových výdajů, proto daňový subjekt vyzývá k prokázání, o jakou budovu se jedná a na základě jakého vztahu byla použita k podnikání a že opravy byly oprávněně zahrnuty do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“ (zvýraznění provedl NSS).

[37] Citovanou výzvu zaslal správce daně stěžovateli v rámci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob a pouze ve spise týkajícím se této daně (položka A27) je také založena. Ve věci DPH zaslal v téže době stěžovateli výzvu ze dne 8. 1. 2016, č. j. 19313/16/3019-60561-707453 (položka A88 správního spisu). Stěžovatel na obě výzvy zareagoval vyjádřeními ze dne 15. 1. 2016. Ve spise k DPH je z toho dne založeno jako položka A89 vyjádření nadepsané „Věc: Vyjádření k výzvě k prokázání skutečností č. j. 19313/16/3019-60561-707453“. Zde stěžovatel k dotazu na tabulku 1 ve vztahu ke zdaňovacímu období únor až prosinec 2013 uvedl, že se jednalo „o stavební materiál použitý na rekonstrukci plánované provozovny v Nezamyslicích“, která nebyla zahrnuta do obchodního majetku. U části plnění pak uvedl, že šlo o plnění v rámci „Oprava elektro – Ivanovice“. Ve spise k dani z příjmů fyzických osob je ze dne 15. 1. 2016 založeno jako položka A29 vyjádření nadepsané „Věc: Vyjádření k výzvě k prokázání skutečností č. j. 19220/16/3019-60561-707453“. K dotazu na tabulku č. 2 zde stěžovatel uvedl: „Stavební materiál dle **Tabulky č. 2** byl nakoupen a použit v rámci rekonstrukce plánované provozovny v Nezamyslicích.“

[38] Na tomto základě správce daně na straně 31 protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 24. 2. 2016 (položka A90 správního spisu), která se týká DPH, shrnul, že mu „vznikly pochybnosti o uplatněném odpočtu daně na vstupu u těchto přijatých zdanitelných plnění, proto daňový subjekt vyzval dle § 92 odst. 4 daňový řád výzvou č. j. 19313/16/3019-60561-707453, doručenou dne 8. 1. 2016, aby prokázal, že u níže uvedených přijatých zdanitelných plnění uplatnil daň na vstupu v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb. (...), a že přijatá zdanitelná plnění použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Dne 15. 1. 2016 pod č. j. 95974/16 doručil zplnomocněný zástupce vyjádření k výzvě k prokázání skutečností, v kterém uvedl, že u části přijatého zdanitelného plnění se jednalo o nákup materiálu, který byl použit na budově v Nezamyslicích a na opravu elektro dílny v Ivanovicích na Hané, které nejsou evidovány v rámci obchodního majetku. Část přijatých zdanitelných plnění byla použita pro soukromé účely. U ostatních přijatých zdanitelných plnění neprokázal účel použití nakoupeného materiálu a zboží. Nákupy nepřičítal ke zdanitelným plněním, uskutečněným v rámci jeho ekonomické činnosti. Dne 16. 9. 2015 bylo provedeno místní šetření v sídle trvalého bydliště daňového subjektu, kde bylo zjištěno, že měl k dispozici průjezd, v kterém nebyl nalezen žádný majetek, vozidla, materiál, nářadí. Daňový subjekt uvedl, že ve zdaňovacím období 2012 – 2014 měl nebytové prostory k podnikání v Nezamyslicích, v Rousínově, od listopadu 2013 do června 2014 měl pronajaté prostory v ISS Slavkov, nyní používá prostory v RD Zvonovice č. 66, kde má zaparkovaná vozidla, v kterých zůstává nářadí k další zakázce, ale neprokázal, zda skutečně uvedené nebytové prostory využíval k podnikání. Budovy nebyly evidované v obchodním majetku a nebyl prokázáný vztah, na základě kterého by si mohl uplatnit DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění za opravu.“ (zvýraznění provedl NSS).

[39] Lze tedy shrnout, že ve výzvě č. j. 19220/16/3019-60561-707453 správce daně vyjádřil své pochybnosti o stěžovatelově vztahu k provozovně v Nezamyslicích, protože ji neměl uvedenou v obchodním majetku, a vyzval jej k prokázání, o jakou budovu se jedná a na základě jakého vztahu byla použita k podnikání. Tím na stěžovatele přešlo důkazní břemeno. Ten ve své odpovědi ze dne 15. 1. 2016 skutečně nijak neprokázal, že tuto provozovnu opravdu využíval, ať už na základě nájemní či jiné smlouvy či na základě

pokračování

prokázání faktického využívání. Bylo by jistě vhodnější, aby stejně přesně formulovaná pochybnost byla obsažena i ve výzvě č. j. 19313/16/3019-60561-707453, týkající se DPH. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola týkající se obou daní byla prováděna souběžně, je však třeba mít za to, že pochybnosti vyjádřené správcem daně k této otázce vyvolávaly účinky ve vztahu k oběma kontrolovaným daním, ostatně stěžovatel na tuto otázku reagoval v obou svých vyjádřeních, byť v obou nedostatečně, neboť bez dalšího pouze zopakoval, že šlo o jeho provozovnu. Správce daně tedy neustrnul pouze na tvrzení, že tato provozovna není v obchodním majetku stěžovatele, ale dal mu příležitost, aby vysvětlil svůj vztah k ní, ovšem stěžovatel ji ve svých vyjádřeních na obě výzvy nevyužil. Bylo tudíž namístě, že mu odpocet na DPH nebyl v této části uznán.

[40] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že výzva č. j. 19220/16/3019-60561-707453, která jako jediná obsahuje konkrétní vyjádření pochybností na straně správce daně, které jsou relevantní pro obě daně, je obsažena pouze ve spise k dani z příjmů fyzických osob, jak bylo uvedeno výše. Vzhledem k jejímu významu pro přechod důkazního břemene ohledně zdanitelných plnění týkajících se oprav provozovny by bylo namístě, aby byla obsažena i ve správním spise k DPH, jinak není jasně patrné, na jakém základě ji měl při svém rozhodování ve věci DPH k dispozici žalovaný a následně i krajský soud, byť z její existence oba vycházeli. Za situace, kdy tato výzva existuje, je obsažena alespoň v jednom ze správních spisů týkajících se stěžovatele v rozhodném období, však není úkolem NSS spekulovat, jakým způsobem se tato výzva dostala do jejich dispozice i v řízení týkajícím se DPH. Podstatné je, že na základě obou spisů, jak byly předloženy NSS, lze přitakat krajskému soudu, který konstatoval, že stěžovatel „nepředložil žádné dokumenty, které by jakkoliv spojovaly přijatá zdanitelná plnění s jeho provozovnami v Nezamyslicích či Ivanovicích na Hané, ani neprokázal, že předmětné provozovny používal k uskutečnění zdanitelných plnění“. Z výše provedené rekapitulace obou správních spisů je zároveň zjevné, že k prokázání takového konkrétního vztahu dostal díky výzvě č. j. 19220/16/3019-60561-707453 dostatečnou příležitost.

[41] Co se týče dalších kasačních námitek, není vůbec patrné, z čeho stěžovatel dovozuje, že mu krajský soud „klade k tíži“, že se neúčastnil svědeckých výpovědí během daňového řízení. Krajský soud pouze v bodě 37. neshledal pochybení správce daně v tom, že u většiny subjektů, které byly vyzvány k prokázání skutečností a doložení listin, „byly následně provedeny svědecké výpovědi, přičemž o předvolání svědků byl žalobce vždy řádně informován, avšak nikdy se k výsledkům nedostavil“. To je pravda, z níž však krajský soud nedovožoval nic k tíži stěžovatele. Je překvapivé, že stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že termíny svědeckých výsledků se měnily a že jich bylo mnoho, přestože se nikdy nedostavil ani k jedinému z nich, ať už sám, nebo v zastoupení svou účetní, která jej v tomto řízení zastupovala na základě plné moci ze dne 9. 7. 2015 (položka C1 správního spisu k DPH). Absence u výsledků mu nicméně nebyla kladena k tíži ani žalovaným, ani krajským soudem, takže není vůbec patrné, v čem by mohla zakládat nezákonnost rozsudku krajského soudu.

[42] Stejně tak není ani patrné, z čeho stěžovatel dovozuje, „že soud se vzdor textu zákona nechal ovlivnit snahou správce daně očernit činnost stěžovatele v očích soudu“ (bod [13] doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 5. 2020). Krajský soud konstatoval všechny zjištěné skutečnosti věcně a neutrálně, včetně skutečností, jež byla klíčová pro výsledek daňové

kontroly. Tím bylo zjištění správce daně, že stěžovatel kromě bankovního účtu, o němž uvedl, že jej používá ke své podnikatelské činnosti, disponoval ještě dalším bankovním účtem, jehož kontrolou bylo zjištěno, že se zde nacházejí příjmy, které nepřiznal v daňovém přiznání, ani je nezahrnul do evidence pro daňové účely. Nelze chápat jako očernění, pokud krajský soud v bodě 32. rozsudku konstatoval, že *„zjištění dalších příjmů v nikoliv zanedbatelné výši 2 298 534 Kč samo o sobě vzbuzuje podezření, zda žalobce přiznal veškerá zdanitelná plnění, která v jednotlivých daňových obdobích uskutečnil. Na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 1. 2016, č. j. 19313/16/3019-60561-707453, pak žalobce správci daně sdělil, že některé příjmy na výše uvedeném bankovním účtu byly příjmy osobní (vrácení půjček, prodej automobilu, prodej obrazu), zálohy za neuskutečněné zakázky, vrácené platby za pojištění a spoření. O některých příjmech pak žalobce uvedl, že jsou to příjmy za provedené zakázky.“*

[43] Co se týče neuznání poskytnutí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, vypořádal se s touto námitkou krajský soud komplexně v bodech 24. až 28. rozsudku. Ze správního spisu plyne, že stěžovatel v rámci daňové kontroly tvrdil, že uskutečnil pro společnost VERAMI SE truhlářské práce v režimu přenesení daňové povinnosti. Dne 21. 10. 2015 uvedl do protokolu o ústním jednání, č. j. 3774655/15/3019-60561-707453 (položka A288 správního spisu k DPH), že se mělo jednat o vybavení kanceláří společnosti VERAMI SE v Praze. Správce daně však konstatoval, že nepředložil k uskutečněnému zdanitelnému plnění žádný rozpis prací ani materiálu, smlouvy, objednávky či cenové nabídky, na základě čehož správci daně vznikly pochybnosti, zda uvedené zdanitelné plnění odpovídá číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, platnému od 1. 1. 2008. Proto stěžovatele vyzval k prokázání těchto skutečností. Ten však doklady prokazující klasifikaci jím uskutečněného zdanitelného plnění nedoložil, a proto mu správce daně ohledně tohoto zdanitelného plnění doměřil DPH.

[44] Podle § 92e odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 6. 2017, platilo, že *[p]ři poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení platilo, že [p]okud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.*

[45] Již krajský soud jasně konstatoval, že právě citované znění zákona nedává možnost dispozice s režimem plnění daňových povinností u jednotlivých daňových subjektů, takže tam, kde jsou splněny podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, se tento režim použít musí, a naopak jej nelze použít v případech, kdy zákon jeho použití nepředpokládá. Pokud tedy stěžovatel chtěl použít režim přenesení daňové povinnosti, byl povinen prokázat, že pro jím uskutečněné zdanitelné plnění zákon použití tohoto režimu předpokládá. Stěžovatel však v rámci daňové kontroly nepředložil žádné doklady ani neučinil žádná tvrzení, kterými by prokazoval splnění podmínek § 92e odst. 1 zákona o DPH u uskutečněného zdanitelného plnění pro společnost VERAMI SE, a proto byl

pokračování

povinen DPH přiznat a uhradit standardním způsobem. Za situace, kdy zákon nedává prostor pro jiný postup, nebyla ani možnost zohlednit obecné zásady neutrality DPH a údajného legitimního očekávání, na něž stěžovatel poukazuje v kasační stížnosti. Stěžovatelova tvrzení týkající se způsobu zdanění tohoto plnění u samotné společnosti VERAMI SE nemají oporu ve správním spise a stěžovatel sám je nijak neprokázal.

[46] Co se týče námitky, v níž stěžovatel brojí proti doměření DPH ze záloh a proti zdanění plnění pro pana M. a D. S., pokládá NSS za dostatečné vypořádání krajského soudu v bodech 35. až 37. jeho rozsudku, ostatně stěžovatel převážně pouze opakuje svou žalobní argumentaci. Nebylo pochybením krajského soudu, pokud se u ostatních transakcí, včetně plnění u J. B. a MVDr. H. S., nerozepisoval jednotlivě, ale shrnul vypořádání námitek do klíčového sdělení, s nímž se NSS ztotožňuje. Tímto sdělením je, že ohledně plnění, která měla představovat zálohy za provedené zakázky, které se neuskutečnily, měl stěžovatel povinnost upravit základ daně a výši daně v souladu s § 42 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Podle § 42 odst. 3 písm. c) zákona o DPH se totiž oprava základu daně a výše daně považuje za samostatné zdanitelné plnění, které se mělo uskutečnit nejpozději v poslední den zdaňovacího období, v němž došlo v souladu s § 42 odst. 2 zákona o DPH k úpravě evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Jestliže tedy stěžovatel neprovedl úpravu evidence pro účely DPH, nemohlo být zdanitelné plnění v podobě úpravy základu daně a výše daně považováno za uskutečněné, a správce daně proto tuto skutečnost v rámci daňového řízení nemohl zohlednit. K narušení daňové neutrality tak dojít nemohlo.

[47] Ohledně dalších dílčích plnění lze pouze zopakovat, že stěžovatel nevyvrátil ani v kasační stížnosti, že správce daně své důkazní břemeno unesl, a byl to naopak stěžovatel, kdo neprokázal povahu existujících, ale jím nepřiznaných příjmů.

[48] Co se týče stěžovatelova poukazu na aktuální rozsudek Soudního dvora EU ze dne 2. 7. 2020 ve věci C-835/18, *SC Terracult SRL*, sám stěžovatel v doplnění repliky přiznává, že toto rozhodnutí není skutkově shodné s jeho případem. Týká se totiž možnosti opravit faktury týkající se plnění, na něž se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti k DPH, a uplatnit je prostřednictvím opravy předchozího daňového přiznání nebo podáním nového daňového přiznání, což je situace, která nebyla v nynějším řízení posuzována. Stěžovatel sám uvádí, že na toto rozhodnutí odkazuje proto, že zde Soudní dvůr EU opětovně vyložil potřebnost uplatňování principů neutrality, proporcionality a efektivity ve vztahu k posouzení vnitrostátní právní úpravy. Tyto principy však NSS ani v nynějším rozhodnutí nijak nezpochybňuje, a tudíž se nedostává s citovaným rozsudkem do rozporu a není ani důvod pokládat Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[50] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci

plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu