



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **MB-WORK s. r. o.**, se sídlem Rybná 716/24, Praha 1, zastoupená advokátkou JUDr. Evou Benešovou, LL.M., se sídlem Dřevná 382/2, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č. j. 44074/18/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2020, č. j. 11 Af 45/2018 - 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 6. 2017 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, 1.- 4. čtvrtletí 2013 a 1. čtvrtletí 2014 v celkové výši

1 186 278 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši 237 254 Kč. Odvolání, které proti jeho rozhodnutí žalobkyně podala, žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Stejně postupoval i městský soud, který její žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného neshledal důvodnou a napadeným rozsudkem ji zamítl.

[2] Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí shrnul obsah správního spisu a zjištěný skutkový stav, poukázal na hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, na zákonná a judikатурní východiska pro rozložení důkazního břemene mezi subjekt daně a správce daně a uvedl, že závěry, ke kterým žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl, mají oporu v kompletně vedeném správním spise. Poznamenal přitom, že obecně formulovaná námitka o absenci blíže nspecifikovaných důkazních prostředků nemůže za současné přítomnosti podstatných důkazních prostředků kompletnost správního spisu zpochybnit. Dále nepřisvědčil námitce, podle níž žalovaný pominul skutečnost, že žalobkyně poskytla správci daně informace již před samotným zahájením daňové kontroly. Za podstatné považoval totiž to, že žalobkyně nereagovala na výzvy k doplnění informací, jež měly rozptýlit pochybnosti správce daně o oprávněnosti daňového odpočtu vzniklé po zahájení daňové kontroly. Současně zdůraznil, že je nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních dokladů žalobkyně předložila, neboť určujícím je pouze jejich obsah. Neměl ani za to, že by v předložené věci daňové orgány tendenčně hodnotily důkazy v neprospěch žalobkyně. Závěry přijaté žalovaným v otázce předmětu plnění označil za logické a korespondující s obsahem spisu a předmětem činnosti žalobkyně. Žalobkyně věrohodně nevysvětlila rozpor mezi tvrzením, že předmětem plnění byla dodávka zboží, a předloženými fakturami, na základě kterých svůj nárok uplatnila a jež odkazovaly na předmět plnění dodání pracovníků.

[3] Městský soud sice přisvědčil žalobkyni v tom, že závěr žalovaného o nekontaktnosti jejího dodavatele (zhotovitele) byl chybný; současně však uvedl, že žalovaný důkazní břemeno přenesl na žalobkyni a bylo proto na ní, aby svá tvrzení prokázala např. tím, že navrhne jeho výslech. To však neučinila. Poznamenal přitom, že to byla právě žalobkyně, kdo deklaroval, že prostřednictvím tohoto dodavatele doloží jmenný seznam pracovníků s jejich přesnou identifikací, což však rovněž neučinila. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že povinností správce daně není vyhledávat za daňový subjekt všechny skutečnosti, jež by umožnily snížit jeho daňovou povinnost. Prokáže-li daňový subjekt svá tvrzení, přechází důkazní břemeno na správce daně. V opačném případě však platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně proto může rozhodnout v jeho neprospěch. Žalobkyně podle soudu neprokázala, kdo skutečně dotčené plnění poskytl a co bylo jeho předmětem. Nesplnila tak podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty.

[4] Městský soud v bodech 64-66 popsal pochybnosti správce daně a označil je za důvodné a za jednoznačně a srozumitelně formulované. Uzavřel proto, že správce daně prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní a unesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo tak na žalobkyni, aby jeho pochybnosti rozptýlila. To neučinila.

pokračování

[5] Městský soud dále s odkazem na omezené dokazování před správními soudy nevyhověl návrhu na provedení důkazu výslechem J. P., který měl předmět plnění poskytnout. Poukázal na § 75 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), který mu ukládá povinnost vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, přičemž upozornil, že podle § 77 s. ř. s. může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. S odkazem na související judikaturu Nejvyššího správního soudu dovedl, že mu nepřisluší provádět nové, ve správním řízení neprovedené důkazy.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní namítla, že závěry městského soudu jsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), z níž vyplývá nárok na odpočet daně i tehdy, jestliže subjekt daně nesplní určité formální požadavky, pokud splní hmotněprávní podmínky tohoto nároku. Stěžovatelka v této souvislosti konkrétně uvedla rozsudky SDEU ze dne 21. 11. 2018, ve věci *Vădan*, C-664/16, a ze dne 28. 7. 2016, ve věci *Astone*, C-332/15. Oprávněnost tohoto nároku však podle ní vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, který odmítá závěr, aby pouhé dílčí formální nedostatky ve fakturaci mezi dvěma dlouhodobě a bezproblémově spolupracujícími osobami byly důvodem pro jeho odepření. Má za to, že dílčí nejasnost ohledně předmětu plnění a dodavatele je právě oním drobným formálním požadavkem, který svým charakterem nemůže být důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. Tyto údaje navíc mohla daňová správa sama ověřit, neboť byly součástí daňového spisu.

[7] Nesprávný je proto podle stěžovatelky také závěr městského soudu, že správce daně dostatečně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, správnost a průkaznost evidence vedené stěžovatelkou. Stěžovatelka totiž správci daně předložila veškeré dokumenty prokazující druh a rozsah předmětných plnění a pouhé jejich zpochybnění nemůže být prokázáním skutečností.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Uvedl, že kasační námitky stěžovatelka formulovala značně obecně a že na svých závěrech setrvává. Doplnil, že judikatura, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti citovala, dopadá na odlišné situace. V předložené věci nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, neboť stěžovatelka neprokázala nejen to, co bylo předmětem plnění, ale ni to, že by poskytnuté dílo provedl deklarovaný dodavatel. Žalovaný dále nesouhlasí s námitkou, že by správce daně dostatečně neprokázal pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že správce daně nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností a nemá ani povinnost prokázat namísto daňového subjektu, jak se obchodní transakce uskutečnila. Jeho povinností je pouze prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. To se mu podařilo a důkazní břemeno tak přešlo zpět na stěžovatelku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným v tom, že kasační stížnost je formulována značně obecně. Stěžovatelka zpochybnila napadený rozsudek pouze obecnou námitkou, že daňový spis obsahuje veškeré dokumenty prokazující oprávněnost nároku na odpočet DPH. Z toho pak dovozuje, že se daňové správě nepodařilo přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatelku a že nejasnosti uvedené na fakturách mají pouze dílčí formální charakter a nemohou proto s ohledem na judikaturu SDEU vést k odepření nároku na odpočet DPH. Takto formulovaná kasační námitka však adekvátně nekonkretizuje, jaké listiny z daňového spisu městský soud nesprávně vyhodnotil a neumožňuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby se jeho úvahami zabýval jinak, než rovněž pouze v obecné rovině.

[11] Z platné právní úpravy vyplývá, že plátce DPH je oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daňové řízení je přitom typické tím, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a své tvrzení (o dani) prokázat. Nese tedy jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní. 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. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy či důkazní návrhy prokážou jeho tvrzení.

[12] Naproti tomu, má-li správce daně o věrohodnosti, průkaznosti či úplnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem pochybnosti, je podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen tyto pochybnosti prokázat. Správce daně tedy tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb a nikoli k prokázání rozporu předložené účetní evidence se skutečností. Pokud správce daně prokáže důvodné pochybnosti např. o předmětu či rozsahu plnění nebo o tom, kdo vlastně toto neupřesněné plnění poskytl, přechází důkazní břemeno zpátky na daňový subjekt (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 79/2022 - 28).

[13] Městský soud se v napadeném rozsudku dostatečně vyjádřil k obsahu daňového spisu (v bodě 53) a náležitě a srozumitelně vysvětlil, proč má ve shodě se žalovaným za to, že stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH (zejména v bodech 55 a 64-68). Jeho závěry odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Smlouvy, objednávky, faktury a výkazy, jež jsou založeny v daňovém spise, jsou i podle Nejvyššího správního soudu formulovány natolik obecně případně neurčitě, že pouze na jejich základě nelze stěžovatelce přisvědčit. Předložené listiny si navíc navzájem odporují. Přijaté faktury odkazují na dodání pracovníků. To, jak dokládá Rámcová dohoda o dočasném přidělení zaměstnanců uzavřená mezi stěžovatelkou a její odběratelkou, přitom mělo být předmětem plnění i na výstupu.

pokračování

Naproti tomu z ostatních listin vyplývá, že předmětem plnění mohly být buď blíže nespecifikované montážní, kompletační a pomocné práce, anebo dodání nespecifikovaných výrobků. Stěžovatelka na podporu svých tvrzení daňové správě nepředložila žádné jiné důkazní prostředky (např. přílohy k jednotlivým objednávkám se specifikací předmětu plnění, dodací listy, předávací protokoly, apod.), kterými by předmět plnění prokázala, ani jejich provedení nenavrhl (např. výsledkem svědků). Městský soud přitom nebyl povinen provádět důkaz výsledkem dodavatele či zhotovitele Jiřího Pešty, který stěžovatelka nenavrhl v daňovém řízení. Důkazní břemeno, které měla stěžovatelka v daňovém řízení, totiž nelze přenášet teprve do řízení o žalobě. Ze stejného důvodu pak tento důkaz neprovedl ani Nejvyšší správní soud. Závěr městského soudu a správních orgánů, že stěžovatelka neprokázala, co přesně bylo plněno, je proto správný.

[14] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že ke zpochybnění podrobně formulovaných závěrů napadeného rozsudku nestačí pouze obecné tvrzení, že stěžovatelka v daňovém řízení předložila veškeré dokumenty prokazující druh a rozsah předmětných plnění a že nejasnosti uvedené na fakturách mají pouze dílčí a formální charakter, a proto v souladu s judikaturou SDEU nemohou vést k odepření nároku na DPH. Není-li totiž z předložených listin zřejmé, co bylo předmětem plnění, nejedná se o dílčí formální nejasnost, ale o nesplnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH. Judikatura, které se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolávala, tak na předloženou věc nedopadá.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelčiny námitky důvodnými, proto její kasační stížnost podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Kasační soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 17. ledna 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu