



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Mgr. M. Ž.**, zastoupený JUDr. Veronikou Plickovou Dvořákovou, advokátkou, sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 31608/19/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2022, č. j. 55 Af 38/2019-104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Předmětem řízení v nyní souzené věci je otázka, zda žalobce prokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti BRIX s.r.o. v likvidaci (dále jen „BRIX“), spočívající v IT službách v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, a splnil tak hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Tato plnění měl žalobce následně dodávat společnosti AMITY International spol. s r.o. (dále

jen „AMITY“) pro koncového odběratele, jímž měla být ve většině případů Royal Bank of Scotland (dále jen „banka RBS“) a v jednom případě společnost ALEF NULA, a.s.

[2] Na základě dokazování provedeného nejprve v rámci postupu k odstranění pochybností a posléze v navazujících daňových kontrolách získal Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů, konkrétně zda dodavatel BRIX poskytl žalobci zdanitelná plnění na vstupu v deklarovaném předmětu a rozsahu. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že k dodání plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Správce daně proto platebními výměry ze dne 5. 10. 2017 vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí 2016 v celkové výši 442 164 Kč oproti tvrzené dani v celkové výši 14 642 Kč. Dále správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 2. 2018 doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2015 a zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2016 v celkové výši 1 236 060 Kč a uložil mu povinnost k úhradě penále v celkové výši 247 211 Kč. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný zamítl odvolání žalobce a platební a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud konstatoval, že porovnáním obsahu daňových dokladů a předložených listin (protokolů o servisních zásazích) byly zjištěny takové rozdíly, že tyto listiny nebylo možné spárovat s daňovými doklady, a proto nepředstavovaly spolehlivý důkaz o realizaci deklarovaných zdanitelných plnění. Neodpovídala ani data uskutečnění zdanitelných plnění uvedená v těchto listinách. Dle krajského soudu žalobce tato zjištění konkrétním způsobem nezpochybil. Na předložených protokolech o servisních zásazích byli uvedeni technici Michal Kupec a M. L., aniž bylo upřesněno, jakou konkrétní činnost každý z nich prováděl. Michal Kupec byl jednatelem společnosti BRIX, M. L. však pro žalobce ani pro společnost BRIX nepracoval. Při výslechu M. L. vypověděl, že jejich činnost se vzájemně doplňovala a souhrnně byla pojímána jako poskytování IT služeb. Krajský soud uvedl, že jelikož předložené doklady nerozlišovaly, kdo z nich a jakou část zdanitelných plnění realizoval, nebyl zřejmý ani rozsah poskytnutého plnění. Pochybnosti o rozsahu plnění dle krajského soudu založilo také fakturování ceny, která se dle předložených dokladů lišila od uzavřené smlouvy. Krajský soud tak dospěl k závěru, že žalobci se nepodařilo prokázat, že mu společnost BRIX skutečně poskytla zdanitelná plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu, které by odpovídaly údajům na daňových dokladech.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku neprovedení místního šetření v bance RBS. V této souvislosti uvedl, že pokud se žalobce tímto důkazním návrhem pokoušel prokázat, že neměl do banky přístup, a proto vždy čekal v podzemních garážích nebo před budovou banky, nebyla tato skutečnost v řízení sporná. Krajský soud připomněl, že finanční orgány žalobci vytýkaly, že dle smlouvy měl být provádění servisu přítomen, nikoli čekat mimo budovu banky. Měla-li být místním šetřením blíže upřesněna spolupráce Michala Kupce a M. L., krajský soud uvedl, že oba jmenované finanční orgány vyslechly jako svědky. Finanční orgány také pracovaly s relevantní částí servisní knihy, přičemž žalobce neupřesnil, jaké jiné části servisní knihy (nad rámec jím předložených částí) měly být pro posuzovanou věc relevantní a z jakých důvodů. Krajský soud zároveň doplnil, že odštěpný závod banky RBS byl zrušen bez likvidace a bez nástupců a posléze

pokračování

k datu 30. 6. 2017 vymazán z obchodního rejstříku. Zrušení odštěpného závodu tedy způsobilo i objektivní nemožnost místní šetření provést. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku manipulace s daňovým spisem. Dospěl k závěru, že se jednalo o ničím nepodložené žalobcovo tvrzení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť relevantně nezpochybnil předložené daňové doklady a ve vztahu k nim neprokázal žádné pochybnosti. Krajský soud pak nesprávně vyhodnotil, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně, čímž vydaný rozsudek zatížil nepřezkoumatelností. K vlastní realizaci sporných zdanitelných plnění stěžovatel uvedl, že byl pouhým zprostředkovatelem IT služeb společnosti AMITY od společnosti BRIX. Se společností BRIX měl uzavřenu smlouvu o poskytování služeb. Uskutečnění plnění dle stěžovatele shodně potvrdili všichni vyslechnutí svědci, včetně toho, že stěžovatel byl pouhým zprostředkovatelem, kontaktní osobou a řidičem Michala Kupce, který IT služby realizoval. Stěžovatel vždy zaparkoval v podzemní garáži banky RBS, kde čekal na Michala Kupce a pak jej odvezl zpět. Žádné jiné služby stěžovatel zajišťovat nemohl, neboť k nim nemá potřebnou kvalifikaci. Rovněž neměl přístup do prostor koncového zákazníka - banky RBS. Důkazní situaci by dle jeho názoru podpořilo navrhované místní šetření v sídle banky RBS. Finanční orgány však místní šetření bezdůvodně odmítly, nepokusily se o součinnost s bankou RBS a rovněž krajský soud tuto nečinnost finančních orgánů potvrdil. Stěžovatel dále namítl, že společnost BRIX byla zatížena daňovými dluhy, a proto se správce daně účelově zaměřil na něj a nesprávně jej označil za poskytovatele IT služeb, aby mu mohl doměřit daň.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že stěžovatel pouze zopakoval tvrzení uplatněná již v žalobě, aniž reagoval na konkrétní závěry krajského soudu, který vypořádal všechny žalobní námitky. Napadený rozsudek proto není dle žalovaného nepřezkoumatelný. Žalovaný rovněž připomněl, že stěžovatel sice předložil daňové doklady, správci daně však vznikly pochybnosti o průběhu obchodů a jejich rozsahu, které sdělil stěžovateli prostřednictvím několika výzev k prokázání skutečností. Stěžovatel tyto pochybnosti neodstranil, neunesl tedy důkazní břemeno stran předmětu a rozsahu sporných zdanitelných plnění. Stěžovatel neměl přístup do prostor banky RBS, proto nemohl potvrdit předmět a rozsah zdanitelných plnění. Poskytnutí IT služeb nekontroloval, a to včetně kontroly rozsahu a kvality plnění ze strany Michala Kupce. Nemohl tedy ověřit předmět ani rozsah skutečně provedených IT služeb dodavatelem BRIX, deklarovaný na sporných daňových dokladech. K neprovedení místního šetření žalovaný odkázal na závěry krajského soudu, dle kterých byl skutkový stav spolehlivě zjištěn a prokázán i bez místního šetření.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Před posouzením věci samé se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu, neboť případná nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro

nedostatek důvodů) je vadou natolik závažnou, která znemožňuje jeho věcný soudní přezkum. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud neshledal, neboť v něm krajský soud náležitě a přezkoumatelně vypořádal všechny žalobní námitky a z jeho odůvodnění je seznatelné, na základě jakých konkrétních úvah dospěl k vysloveným závěrům. Subjektivní stěžovatelův nesouhlas se závěry krajského soudu a s jeho argumentací nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti nezřídka opakuje námitky uplatněné již v daňovém řízení (v podaném odvolání) a před krajským soudem (v podané žalobě), aniž by reflektoval, jak se s nimi v napadeném rozsudku vypořádal krajský soud. Většina kasačních námitek směřuje proti postupu finančních orgánů. Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Řízení o kasační stížnosti nepředstavuje pokračování soudního řízení o žalobě, ale jedná se o samostatné řízení o mimořádném opravném prostředku vedené v situaci, kdy věc již byla pravomocně ukončena krajským soudem (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Soudní přezkum v řízení o kasační stížnosti je tak možný pouze v rozsahu, v jakém k němu stěžovatel vytvořil prostor svou formulací kasačních námitek.

[10] Mezi účastníky řízení je veden spor o oprávněnost stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění reálně určitým způsobem uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu a předmětu odpovídajícím vymezení dle daňových dokladů. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se pak odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[11] Zároveň platí, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se krajský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů a na základě jakých důkazů dospěl k závěru, že stěžovatel ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesl.

[13] K věci samé Nejvyšší správní soud v souladu se závěry krajského soudu uvádí, že stěžovatel si nárokoval odpočet daně ze zdanitelných plnění poskytnutých od společnosti BRIX, která měla prostřednictvím Michala Kupce poskytovat stěžovateli IT služby, např. správu a údržbu serverové infrastruktury, instalaci IT infrastruktury aj. Tytéž služby měl stěžovatel následně v nezměněné podobě poskytovat společnosti AMITY, která je následně měla poskytovat koncovému zákazníkovi - bance RBS. Toto obchodní schéma plynulo z předložených daňových dokladů a uzavřených smluv. V předchozím řízení však bylo prokázáno, že faktická realizace služeb probíhala odlišně. IT služby fakticky vykonával v prostorách banky RBS přímo Michal Kupec (bývalý jednatel společnosti BRIX – stěžovatelova dodavatele), který se zaměřoval na hardware. Spolu s ním spolupracoval M. L., externí pracovník společnosti AMITY (stěžovatelova odběratele), který se měl zaměřovat na software. Služby banka RBS fakturovala souhrnně společnosti AMITY, aniž rozlišovala, který pracovník a jakou část služeb realizoval. Stěžovatel se na poskytování IT služeb fakticky podílel pouze tak, že v případě nahlášené závady kontaktoval Michala Kupce, kterého dovezl do areálu banky, kde čekal venku či v podzemním parkovišti. Stěžovatel sám opakovaně uvedl, že neměl potřebnou kvalifikaci a IT problematice nerozuměl.

[14] Krajský soud správně vycházel z toho, že popsany průběh obchodní spolupráce shodně potvrdil nejen stěžovatel, ale i listinné důkazy a vyslechnutí svědci, konkrétně Michal Kupec (bývalý jednatel společnosti BRIX), M. L. (externí pracovník společnosti AMITY), L. B. (externě spolupracoval s AMITY) a Ing. M. Š. (IT pracovník banky RBS). O skutečném průběhu poskytování IT služeb tedy nepanovaly pochybnosti.

[15] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s provedeným hodnocením krajského soudu, že takto zjištěný skutkový stav založil pochybnosti o rozsahu zdanitelných plnění dle předložených daňových dokladů. Stěžovatel doložil listiny, které předmět plnění označovaly natolik odlišně, že je nebylo možné navzájem přiřadit k jednotlivým plněním, neodpovídala ani data uskutečnění zdanitelných plnění obsažená v těchto listinách. Stěžovatel učiněná zjištění relevantně nezpochybnil a nesrovnalosti nevysvětlil, v kasační stížnosti nově označil svou roli toliko jako zprostředkovatele služeb. Pochybnosti o předmětu a rozsahu plnění prohloubily také protokoly o servisních službách, v nichž byli jako technici společně uvedeni Michal Kupec a M. L., aniž bylo podrobněji specifikováno, kdo z nich a jakou konkrétní činnost prováděl. Banka RBS plnění společnosti AMITY fakturovala souhrnně jako IT služby. Z daňových dokladů obecně vymezujících předmět plnění jako IT služby ovšem nebylo možno seznat a určit, jakou část plnění poskytoval Michal Kupec (bývalý jednatel společnosti BRIX). Tento nedostatek neodstranily provedené výslechy svědků Michala Kupce a M. L. ani výslechy dalších osob,

kteře sice potvrdily realizaci plnění, jeho rozsah však blíže neupřesnily. Krajský soud správně upozornil, že z provedených výsledků vyplynulo pouze tolik, že Michal Kupec se zaměřoval na hardware a M. L. na software, přičemž práce vykonávali společně, aniž bylo odlišeno, v jakém rozsahu. Krajský soud v této souvislosti rovněž správně nepřehlédl, že M. L. externě spolupracoval pouze se společností AMITY (stěžovatelovým odběratelem), nikoli se stěžovatelem či společností BRIX. Bylo proto nutno jeho práci (co do rozsahu a případné fakturace) od práce Michala Kupce. Stěžovatel však tyto nesrovnalosti nevysvětlil, ačkoli bylo na něm, aby doložil, jaká část plnění byla přičitatelná společnosti BRIX (stěžovatelovu dodavateli), z níž nárokoval odpočet daně. Stěžovatel však důkazní břemeno neunesl, a proto mu ze sporných zdanitelných plnění nemohl být nárok na odpočet daně přiznán.

[16] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud současně doplňuje, že pochybnosti vzbuzuje i samo vytvořené obchodní schéma, včetně zapojení stěžovatele do něj. Stěžovatel ve výše popsaném obchodním modelu figuroval pouze jako uměle vytvořené fakturační místo, na vlastní realizaci IT služeb se nijak nepodílel, přestože jejich poskytnutí následně fakturoval společnosti AMITY. Rovněž sloužil jako platební místo, neboť Michal Kupec měl bankovní účet zablokovaný finanční správou. Úhrady od společnosti AMITY, prováděné na stěžovatelův bankovní účet, následně v hotovosti předával Michalu Kupcovi. Rovněž tyto okolnosti, které dokreslují celkové pozadí daného případu, vzniklé pochybnosti neodstraňují, ale naopak je ještě více prohlubují.

[17] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje také v otázce hodnocení námitky neprovedení místního šetření. Správce daně není povinen vyhovět každému důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, či náleze Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Stěžovatel místní šetření v bance RSB navrhl za účelem prokázání průběhu posuzovaných plnění, avšak skutkový děj byl i bez místního šetření zjištěn dostatečně. Bylo spolehlivě prokázáno, že stěžovatel Michala Kupce do banky pouze vozil, sám se na zdanitelných plněních nijak nepodílel. Rozsah plnění neprokázaly ani předložené listiny či informace poskytnuté bankou RSB, která plnění fakturovala souhrnně bez rozlišení osob, které práce provedly. Zároveň není pravda, jak tvrdí stěžovatel, že finanční orgány banku RSB nekontaktovaly. Z její odpovědi doručené dne 30. 11. 2016 správci daně však neplyne, že by samostatně vedla záznamy o rozsahu práce jednotlivých techniků. Ani provedení místního šetření by tedy nemohlo objasnit rozsah prací skutečně poskytnutých Michalem Kupcem, neboť banka RSB o tom žádné záznamy nevedla.

[18] Nedůvodná je rovněž námitka, že finanční orgány stěžovatele stavěly do role poskytovatele IT služeb a že stěžovatele záměrně vybraly, aby u něj doměřily daň. Každý daňový subjekt, který si nárokuje odpočet DPH, musí být schopen doložit a prokázat, že se plnění (z něhož nárok na odpočet daně uplatňuje) fakticky uskutečnilo v deklarovaném předmětu a rozsahu. Pokud daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, nelze mu být nárok na odpočet daně přiznat. K tomu došlo v nyní souzeném případě.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 27. července 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu