

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **JUDr. M. Č.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Elišky Peškové 735/15, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 25, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2008, čj. 12442/08-1300-106629 a čj. 13163/08-1300-106629, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2010, čj. 10 Ca 271/2008 - 69,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutími ze dne 5. 9. 2008, čj. 12442/08-1300-106629 a čj. 13163/08-1300-106629, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Praze - Modřanech na daň přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 14. 3. 2007, čj. 39765/07/012911/7889 a čj. 39784/07/012911/7889, kterými správce daně vyměřil žalobci za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005 nadměrný odpočet ve výši 62 291 Kč oproti nadměrnému odpočtu vykázanému v daňovém přiznání ve výši 2 848 331 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005 daňovou povinnost ve výši 129 469 Kč oproti nadměrnému odpočtu vykázanému v daňovém přiznání ve výši 4 061 944 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Městského soudu v Praze, který je rozsudkem ze dne 23. 6. 2010, čj. 10 Ca 271/2008 - 69, zamítl.

3. Městský soud se podrobně věnoval otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti upozornil na relevantní rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu a vyjádřil se i k hodnocení důkazů v daňovém řízení a jeho přezkumu správními soudy. Uzavřel, že správce daně po předložení listin v rámci vytýkacího řízení správně zaměřil svůj procesní postup na ověření skutečností uvedených v daňových dokladech, včetně zkoumaných dokladů vystavených společností MCA, a. s. (dále také „dodavatel"). Správci daně nelze dle městského soudu vytknout, že po předložení listin žalobcem v rámci vytýkacího řízení přistoupil k ověření splnění podmínek uvedených v § 72 a 73 zákona o DPH. Městský soud s odkazem na § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), také považoval za přípustné, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení přistoupil k doplnění dokazování.

4. Dále městský soud nepřisvědčil žalobci, namítl-li nesprávnost závěru žalovaného o neprokázání rozsahu přijatých služeb, u nichž žalobce uplatnil odpočet DPH. Důvodnou neshledal ani námitku, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se všemi důkazy.

5. Podle městského soudu nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že správce daně vyloučil z nároku na odpočet DPH přijaté faktury za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2005 (č. 10/2005) a za zdaňovací období 4. čtvrtletí r. 2005 (č. 17/2005), obě vystavené společností MCA, a. s. (dále také „předmětné daňové doklady"). Podkladem pro plnění na základě těchto faktur byla Smlouva o odborném poradenství uzavřená mezi žalobcem a dodavatelem dne 5. 1. 2003 (dále jen „Smlouva").

6. Pokud žalobce uplatnil nárok na odpočet daně opírající se o jeho tvrzení, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 15. 9. 2005, resp. 30. 12. 2005, a že zdanitelné plnění se tvrzeného dne uskutečnilo, a to právě ve výši 17 577 335,30 Kč (z toho DPH ve výši 2 806 465,30 Kč) či ve výši 26 248 274,36 Kč (z toho DPH ve výši 4 190 900,95 Kč), že dodavatelem poskytnutých služeb byla společnost MCA, a. s., přičemž obsah zdanitelného plnění odpovídal Smlouvě, pak byl podle městského soudu povinen tato tvrzení prokázat. Soud rekapituloval závěr žalovaného, že se žalobci nepodařilo prokázat rozsah uskutečněného zdanitelného plnění, ani to, že by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění právě ve dnech uvedených na předmětných daňových dokladech. Soud se ztotožnil se skutkovým hodnocením žalovaného a v podrobnostech odkázal na str. 4 a 6 obou napadených rozhodnutí.

7. Městský soud přisvědčil žalovanému, který se nespokojil s tvrzením žalobce o rozsahu přijatého zdanitelného plnění (přípis žalobce ze dne 5. 2. 2008), a neodstranění svých pochybností vyjádřil výzvou ze dne 23. 4. 2008. Listiny, které žalobce předložil, nevypovídaly o konkrétním uskutečnění zdanitelného plnění tak, aby je bylo možno vztáhnout v jednotlivostech k předem sjednané odměně za konkrétní poskytnuté služby, a to právě ve výši odměny, k jejímuž zaplacení byl žalobce dodavatelem předmětnými daňovými doklady vyzván. Soud souhlasil i s úvahou žalovaného, že počet hodin odpracovaných zaměstnanci dodavatele nevypovídá o tom, co bylo předmětem odborných

konzultací, čeho se tyto konzultace týkaly, co bylo jejich výsledkem, a našel-li tento výsledek zhmotnění v písemné podobě.

8. Žalobce podle městského soudu neposkytl žádný důkaz, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo právě ve dnech uvedených v předmětných daňových dokladech. Podle nich mělo k poskytnutí služeb ve formě odborných konzultací dojít „*naráz*“, a to dne 15. 9. 2005, resp. dne 30. 12. 2005. Z obsahu daňových dokladů však vyplynulo, že se vztahují k plnění za období od 1. 6. do 15. 9. 2005 a od 16. 9. do 30. 12. 2005.

9. Za nepodstatné městský soud považoval, že žalobce předkládal v průběhu daňového řízení správci daně listiny, jimiž bylo možno prokázat, že dodavatelem byla pro žalobce vykonávána činnost odpovídající Smlouvě. Podstatné podle něj bylo, že žalobce předloženými důkazy neprokázal, že zdanitelné plnění se uskutečnilo právě v rozsahu odpovídajícím uvedeným částkám, a to v souvislosti s konkrétně poskytnutými službami (odbornými konzultacemi). Smlouvu, předmětné daňové doklady, ani ostatní vypočtené listiny městský soud nepovažoval za důkaz o rozsahu plnění. Smluvní strany mohly vyhotovit předávací protokoly, na jejichž základě by bylo možno posoudit kdy, s jakým obsahem a v jakém rozsahu došlo k poskytnutí smluvených služeb. Takové důkazy však v daňovém řízení předloženy nebyly. Tato skutečnost přispěla k neunesení důkazní povinnosti žalobce, zvláště za situace, kdy lze předpokládat, že vedoucím projektu dodavatele a příjemcem služby byla tatáž osoba.

10. Dodavatel měl podle platebních podmínek vyúčtovat odměnu na základě výkazu provedených prací a nutných výdajů spojených s touto činností, přičemž soupis odpracovaných hodin jednotlivými zaměstnanci musel být odsouhlasen žalobcem. Proto nelze ustoupit od požadavku na prokázání předání a odsouhlasení konkrétních prací.

11. Městský soud konstatoval, že žalobce předloženými listinami neprokázal, jaké konkrétní služby od dodavatele v předmětném období přijal. Žalobce se přitom mýlil, pokud tvrdil, že není povinen prokazovat skutečnosti, na jejichž základě se dovolává nároku na odpočet DPH, a to právě v jím uplatněném rozsahu. Správce daně mohl v případě pochybností ověřit pouze uskutečnění zdanitelného plnění v celém rozsahu, resp. v rozsahu celého uplatněného nároku. Nelze připustit, aby byla prokazována jen některá jednotlivá plnění. Městský soud podotkl, že uvedenou námitku posoudil v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudkem ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71.

12. K námitce, která směřuje proti hodnocení důkazů žalovaným, podle níž správce daně při ústním jednání dne 13. 3. a 31. 3. 2008 seznámil žalobce se závěrem, že doložil podklady pro fakturaci, městský soud uvedl, že dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, je povinen seznámit s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Poté může daňový subjekt v souladu s § 48 odst. 7 daňového řádu ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a měnit údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně je doplnit, a předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Respektování takového postupu přitom podle městského soudu není porušením zásady dvojinstančnosti.

13. V posuzované věci žalovaný po prostudování správního spisu a po doplnění důkazního řízení správcem daně uzavřel, že žalobce neprokázal skutečnosti rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně. Žalovaný proto sám zaslal žalobci výzvu ze dne 23. 4. 2008, aby umožnil žalobci prokázat tyto skutečnosti. Po doplnění důkazního řízení žalovaný seznámil žalobce přípisem ze dne 29. 5. 2008 se svým hodnocením důkazních prostředků. Žalobce pak vyjádřil své stanovisko k hodnocení důkazních prostředků žalovaným v přípisu ze dne 13. 6. 2008. V tomto směru nebylo dle městského soudu možné žalovanému nic vytknout, neboť postup, při němž odvolací orgán posoudí důkazní prostředky jinak než správce daně a dovodí jiný právní názor než správce daně, není v rozporu se zákonem. Daňový subjekt má právo na součinnost, má právo být s odlišným právním posouzením seznámen, rovněž mu musí být dána možnost vznést proti novému posouzení argumenty či navrhnout důkazy nové závěry vylučující. V daném případě žalovaný dle městského soudu nezkrátil žalobce na jeho právu vyjádřit se k odlišnému právnímu názoru a odlišnému hodnocení důkazních prostředků odvolacím orgánem.

14. Nesouhlasil-li žalobce se závěrem o nedoložení data, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, městský soud poukázal na str. 6 obou napadených rozhodnutí, a uvedl, že datum uskutečnění zdanitelného plnění pro účely přiznání a vzniku daňové povinnosti se odvíjí od okamžiku, kdy je plnění poskytnuto či zaplaceno. Rozhodující je, která skutečnost nastane dříve. Žalobce přes výzvu k prokázání skutečnosti, kdy došlo k poskytnutí zdanitelného plnění (k předání jednotlivých výsledků odborných konzultací v písemné podobě), dle městského soudu nenabídl žádný důkazní prostředek. Městský soud proto souhlasil se žalovaným, že den uskutečnění zdanitelného plnění, uvedený na předmětných daňových dokladech, nebyl prokázán. U městského soudu neobstálo ani tvrzení žalobce, že datem zdanitelného plnění je datum vystavení daňového dokladu, které nebylo podloženo žádným důkazním prostředkem, a zůstalo neprokázáno. Pokud žalobce uvedl k datům na předmětných daňových dokladech, že služby byly poskytovány průběžně a soustavně, městský soud z jeho tvrzení nedovodil splnění podmínek daných § 21 odst. 6 písm. a) zákona o DPH. Takové tvrzení nelze přijmout bez poskytnutí jakéhokoli důkazního prostředku, nadto za situace, kdy se žalobci nepodařilo prokázat ani to, jaké služby byly konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění.

15. Pokud žalobce brojil proti tvrzení žalovaného, že se měl podílet na realizaci služeb dodavatelem, následně plnění sám přijmout, s tím, že sám je zaměstnancem jmenované společnosti a je tedy povinen dbát příkazů svého zaměstnavatele, městský soud podotkl, že žalobce nemohl být uvedením těchto skutečností zkrácen na svých právech.

16. K poslednímu žalobnímu bodu, jímž žalobce brojil proti závěru o neprokázání spotřebování služeb v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, městský soud odkázal na str. 7 a 8 napadených rozhodnutí. Uvedl, že daňový subjekt neprokázal, v jakém rozsahu zdanitelné plnění přijal. Již proto nelze prokázat ani použití přijatého zdanitelného plnění tak, aby bylo v souladu s předloženými daňovými doklady. Městský soud neakceptoval, že stačí jen prokázání částečného spotřebování služeb v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Žalobce k tvrzení, že postačí prokázat (konkrétní) podnikatelský záměr, neposkytl žádný důkazní prostředek. Nebyly předloženy ani důkazní prostředky podporující tvrzení žalobce, že výstavbu a následný prodej či pronájem

v budoucnu realizovaných nemovitostí, které by byly zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně, bude realizovat právě žalobce. Městský soud zdůraznil, že mezi tvrzeným přijetím plnění, které by mělo spočívat např. ve změně územních rozhodnutí, ve vypracování urbanistických koncepcí či vypracování geologického průzkumu, a tvrzeným záměrem žalobce, kterým má být budoucí výstavba a prodej bytů, rodinných domů popř. komerčních objektů, neexistuje přímá souvislost.

III.

17. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, a z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., konkrétně pro nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Mylné podřazení posledně uvedeného stížního důvodu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nemá na projednatelnost kasační stížnosti žádný vliv.

18. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů stěžovatel spatřoval především v nevypořádání se s argumentací o rozložení důkazního břemene. Uvedl, že dne 22. 6. 2010 předložil městskému soudu doplnění žaloby, kdy v rámci řádně uplatněných žalobních bodů upozornil mj. na nesprávnou aplikaci zákonných ustavení upravujících rozložení důkazního břemene, přičemž odkázal na blíže označenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která dovodila, že daňový subjekt *„prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání“*. Stěžovatel pro takový případ tvrdil přesun důkazního břemene na správce daně, který musí podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Městský soud se v odůvodnění rozsudku argumentací stěžovatele dostatečně nezabýval a na namítaný princip přenosu důkazního břemene na žalovaného včetně stěžovatelem uváděné judikatury nereagoval.

19. Městský soud se dle stěžovatele nevypořádal ani s argumentací napadající nekonzistentnost odůvodnění obou správních rozhodnutí. Zatímco v rozhodnutí ve věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 10 Ca 271/2008 žalovaný uvedl, že se může částečně ztotožnit se stanoviskem správce daně, který nepovažoval nárok na odpočet daně za oprávněný z důvodu použití přijatých služeb podle § 51, resp. § 56 zákona o DPH a tedy uplatněný v rozporu s § 75 tohoto zákona, v rozhodnutí ve věci vedené původně u městského soudu pod sp. zn. 10 Ca 272/2008 tvrdil, že nárok na rozdíl od správce daně nepovažuje za neoprávněný kvůli použití přijatých služeb k plněním souvisejícím s osvobozenými plněními dle § 51, resp. § 56 zákona o DPH, ale z jiného důvodu. Učinil tak, přestože jde u obou rozhodnutí o obdobná plnění na základě téže Smlouvy. Z odůvodnění napadených rozhodnutí není zřejmé, proč žalovaný daný problém posoudil odlišně. Městský soud tuto argumentaci stěžovatele v napadeném rozsudku opomněl.

20. Dále se městský soud podle stěžovatele dostatečně nezabýval argumentací ohledně skutečnosti, že v rámci odvolacího řízení správce daně sám došel k závěru, že stěžovatel prokázal rozsah konkrétních přijatých služeb za určité období (protokol o ústním jednání ze dne 31. 3. 2008). Podle žalobní argumentace stěžovatele tak bylo více než zřejmé, že

žalovaný své pochybnosti ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu neprokázal, neboť v průběhu odvolacího řízení byl prokázán naprostý opak.

21. Stěžovatel tvrdil i nesprávné posouzení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení městským soudem. Konkrétně brojil proti závěru uvedenému na str. 7 v druhém odstavci rozsudku s tím, že neodpovídá současné ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Zopakoval přitom shora popsaný právní názor o unesení *„prvotního“* důkazního břemene daňovým subjektem a přenosu důkazního břemene na správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Poté uzavřel, že názor městského soudu, vyslovený i v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, byl již překonán.

22. Městský soud měl také nesprávně převzít závěr žalovaného, že stěžovatel předloženými listinami neprokázal, jaké konkrétní služby od dodavatele v předmětném období přijal. Soud tuto otázku neposoudil správně zejména v důsledku nesprávné interpretace rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně. Stěžovatel své důkazní břemeno unesl, předložil-li správci daně daňové přiznání a formálně bezvadné daňové doklady a navíc konkrétně prokázal, v případech stanovených namátkou správcem daně, i rozsah služeb poskytnutých dodavatelem. Žalovaný naopak neprokázal důvodné pochybnosti o správnosti uplatněného odpočtu za zdanitelné plnění. Stěžovatel doložil rozsah hodin odpracovaných zaměstnanci dodavatele na základě pokynů ke zpracování zadaných úkolů. Přitom se jednalo o soustavnou činnost, čas vykazovaný zaměstnanci dodavatele byl určován k jednotlivým lokalitám, což stěžovatel také prokázal v rámci prověření konaného správcem daně u dodavatele dne 13. 3. 2008, a také doloženými tabulkami s hodinovým vyčíslením. Stěžovatel opětovně zdůraznil, že pochybnosti o závěru žalovaného vyvolává též skutečnost, že v rámci odvolacího řízení sám správce daně došel k závěru, že stěžovatel doložil rozsah přijatých služeb. Podle stěžovatele nelze aprobovat postup správního orgánu, který bezdůvodně nepřihlíží k důkazům předloženým daňovými subjekty a dokonce rozhoduje přímo v rozporu se skutečnostmi, které v odvolacím řízení sám získal. Takový postup odporuje zásadě ochrany právní jistoty a šetření práv dotčených osob a zásadě materiální pravdy. Stěžovatel prokázal, že pro něj dodavatel vykonával činnost, což potvrdil i žalovaný. Správce daně také neměl pochybnosti o rozsahu poskytnutých služeb. Teprve žalovaný nedůvodně zpochybnil rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, přičemž není zřejmé, z jakého důvodu se ve skutkovém a právním posouzení odchýlil od posouzení správce daně a proč namátkové prověření považoval za nedostatečné. Případ neměl být posuzován striktně formalisticky bez ohledu na konkrétní okolnosti. Pokud je zřejmé, že poskytovatel poradenských služeb účtovanou činnost pro objednatele vykonával, není na místě, aby správce daně trval na prokázání a konkretizaci všech jednotlivých plnění. V takové situaci je přiměřené, pokud správce daně daný případ prověří namátkovou kontrolou dokladů, které s poskytováním služeb souvisejí.

23. Konečně stěžovatel nesouhlasil s vypořádáním žalobní námitky týkající se neprokázání data uskutečnění zdanitelného plnění. I zde měl městský soud vycházet z nesprávné interpretace rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně. Žalovaný své pochybnosti o prokázání přijetí konkrétních výsledků služeb v předmětném zdaňovacím období, a tudíž o datu zdanitelného plnění, žádným způsobem neprokázal.

Právní posouzení data uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatel také považoval za nesprávné. Datum 15. 9. 2005 je totiž podle něj evidentně datem uskutečnění zdanitelného plnění – tedy vyúčtování služeb, které byly dodavatelem za dané období provedeny pro stěžovatele. Došlo tak k vystavení dokladu a splnění podmínek § 21 zákona o DPH. Soustavně prováděné služby byly vyúčtovány za předmětné období logicky na konci tohoto období. Na podporu svých závěrů stěžovatel upozornil na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. II. ÚS 288/05, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění u služeb poskytovaných advokátem je den, kdy se advokát dozví, že povinnost poskytovat tyto služby skončila.

IV.

24. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

25. K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nevypořádání se s argumentací ohledně rozložení důkazního břemene podotkl, že stěžovatel tuto námitku uplatňuje rozporuplně. Uvádí totiž, že se městský soud s danou otázkou nevypořádal, že se s ní nevypořádal dostatečně a konečně že ji posoudil nesprávně. Městský soud se přitom touto otázkou zabýval na str. 7 a násl. napadeného rozsudku, kde se k rozložení důkazních povinností stěžovatele a žalovaného vyjadřuje ve vztahu k hodnocení důkazních prostředků.

26. Namítl-li stěžovatel, že se městský soud nevypořádal s argumentací napadající rozdílná odůvodnění napadených rozhodnutí, žalovaný jejich zásadní rozdílnost odmítl. V obou rozhodnutích žalovaný jednoznačně uzavřel, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo neprokázání rozsahu služeb v návaznosti na stěžovatelem zadané konkrétní úkoly, za jejichž splnění vyplatil odměnu. Neprokázal-li stěžovatel rozsah poskytnutých služeb, nemohl žalovaný považovat předložené faktury za řádné daňové doklady [§ 28 odst. 2 písm. f) a h) zákona o DPH] způsobilé prokázat nárok na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH. Ve věci původně vedené pod sp. zn. 10 Ca 271/2008 je v rozhodnutí částečný příklon k důvodům, pro které neuznal předmětný odpočet správce daně, uveden jako doplnění po provedení výčtu jednotlivých druhů ekonomických činností stěžovatele, které teprve zamýšlí realizovat, i těch, jejichž uskutečnění bylo zjištěno ze spisu. Některá z těchto plnění spadají mezi plnění osvobozená od daně na výstupu bez nároku na odpočet daně a k těm by nemohl být nárok na odpočet daně přiznán. S takovým posouzením se žalovaný ztotožnil a současně uvedl, že to neplatí při použití přijatých plnění pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Neprokázal-li však stěžovatel, jaké konkrétní služby přijal, nelze účel jejich použití posuzovat. Stěžejním důvodem neuznání nároku na odpočet je nedoložení konkrétního obsahu a rozsahu fakturovaných služeb, a to shodně v obou zdaňovacích obdobích na základě obdobných okolností a důkazního materiálu. K odlišnému posouzení jednotlivých případů ze strany žalovaného nedošlo.

27. Stěžovatel poukázal na chybějící reakci na své tvrzení, že v průběhu odvolacího řízení prokázal rozsah konkrétních přijatých služeb, jak je uvedeno v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 3. 2008. Žalovaný uvedl, že po zhodnocení důkazních prostředků z prvostupňového řízení považoval za nezbytné doplnit daňové řízení a vyzval stěžovatele, aby prokázal konkrétní rozsah služeb přijatých od dodavatele podle jednotlivých zadání v

pokynech a k doložení výsledků činností k cenovým kalkulacím ke konkrétně uvedeným datům. Měl tak učinit v návaznosti na vykazované počty odpracovaných hodin podle příloh k fakturám vydaným dodavatelem za obě sledovaná zdaňovací období. Stěžovatel neprokázal, za co byla odměna vyplacena, tj. přesný soupis činností uskutečněných ve vykazovaných hodinách. Soulad mezi zadanými úkoly a jejich skutečným vypracováním za konkrétně uváděné odpracované hodiny, které byly podkladem pro fakturaci, prokázán nebyl. K rozsahu přijatých služeb, ke kterému stěžovatel předložil doklady, se žalovaný podrobně vyjádřil na str. 5 v druhém odstavci napadených rozhodnutí. Žalovaný nepovažoval za důvodné tvrzení stěžovatele, podle nějž se městský soud nezabýval tím, že správce daně v odvolacím řízení na rozdíl od žalovaného považoval rozsah služeb za prokázaný. Uvedl, že na str. 19 rozsudku městský soud hodnotil procesní postup žalovaného, přičemž nedostatky v dodržení zásady dvojinstančnosti ani zkrácení stěžovatele na jeho právech neshledal.

28. K námitce, že stěžovatel unesl prvotní důkazní břemeno předložením účetnictví, které odpovídá skutečnostem uvedeným v daňovém přiznání, žalovaný uvedl, že podle názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2008, čj. 2 Afs 1/2008 - 60, není ke zpochybnění nároku na odpočet daně dle jednoho dokladu třeba zpochybnění celého účetnictví. Doplnil, že pro nárok na odpočet daně je rozhodující daňový doklad a jeho náležitosti, jejichž formální uvedení na dokladu musí odpovídat faktickému průběhu zdanitelného plnění. To, zda plnění proběhlo fakticky tak, jak vyplývá z údajů uvedených na daňovém dokladu, však účetnictví, byť vedené v souladu s předpisy v této oblasti, nemůže prokázat. Pouhým předložením účetní evidence tak nedochází ke splnění důkazní povinnosti.

29. Brojil-li stěžovatel proti tomu, že městský soud přitakal žalovanému v závěru o neprokázání konkrétních služeb přijatých od dodavatele, žalovaný konstatoval, že v odvolacím řízení postupoval v mezích § 50 daňového řádu. Po stěžovateli požadoval prokázat poskytnutí služeb podle pokynů v uvedených termínech zcela přesně, konkrétně a v celém rozsahu, nikoli namátkově, jak činil správce daně. Pokračování v řízení považoval za důležité i s ohledem na personální propojení stěžovatele s dodavatelem, kdy stěžovatel zadal dodavateli úkoly, na jejichž realizaci se jako vedoucí pracovník dodavatele sám podílel, a které poté odsouhlasil a převzal. Jako úhradu přitom využil zápočet vzájemných pohledávek a závazků. Stěžovatel přes výzvu nedoložil splnění konkrétně zadaných úkolů pro konkrétní období ani počty hodin na nich odpracovaných, které by byly reálným podkladem k oprávněnosti fakturace. Doplňoval-li žalovaný výsledky řízení vedeného v prvním stupni, částečně úkony správce daně a částečně úkony vlastními, bylo evidentní, že o oprávněnosti nároku na odpočet existují pochybnosti.

30. K námitce, která se týká data uskutečnění zdanitelných plnění žalovaný odkázal na str. 5 napadených rozhodnutí. Poznamenal, že stěžovatel před správcem daně původně uváděl, že k datům uvedeným na dokladech docházelo k předání a převzetí služeb. Teprve po výzvě žalovaného zjistil svou důkazní nouzi v tomto směru a uchýlil se k tvrzení o datu uskutečnění zdanitelného plnění dnem vystavení dokladu. Jakkoli nebyla tato skutečnost stěžovatelem věrohodně prokázána, žalovaný doplnil, že zákon den vystavení dokladu jako den realizace zdanitelného plnění poskytnutím služby připouští pouze za předpokladu, že služby v reálném obsahu a rozsahu nastaly.

V.

31. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

32. Kasační stížnost není důvodná.

33. Stěžovatel předně namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud se podle něj nevypořádal s argumentací týkající se přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, kterou stěžovatel uplatnil v doplnění žaloby.

34. Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému, že stěžovatel formulací dalších stížních námitek tuto námitku poněkud relativizuje, brojí-li současně proti tomu, že se městský soud s danou otázkou vypořádal nedostatečně, resp. nesprávně. Námitka přitom nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku, z něhož plyne, že se městský soud otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podrobně zabýval (srov. str. 6 – 8 rozsudku městského soudu). Neopomněl přitom upozornit na přenos důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9, resp. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Jakkoli jsou jeho úvahy v tomto směru v napadeném rozsudku popsány relativně stručně, z pohledu přezkoumatelnosti rozhodnutí ještě obstojí. Nejvyšší správní soud proto neshledal stížní námitku důvodnou. Otázkou rozložení a přenosu důkazního břemene v posuzované věci se pak zabýval i v rámci stížní námitky poukazující na nesprávné posouzení rozhodné právní otázky.

35. Dále se stěžovatel mýlil, spatřoval-li nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů v tom, že se městský soud nevypořádal s inkonsistencí odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí. Městský soud se uspokojivě vypořádal se všemi žalobními námitkami uplatněnými v obou žalobách. Ze skutečnosti, že dílčí odchylka v odůvodnění napadených rozhodnutí nenalezla výslovný odraz v napadeném rozsudku, nelze legitimně dovozovat jeho nepřezkoumatelnost za situace, kdy stěžovatel v žalobách ani v jejich doplnění na tuto odchylku výslovně neupozornil, resp. ji neučinil předmětem některého z žalobních bodů. Žalovanému lze přitom bezesporu přitakat, že v obou napadených rozhodnutích za důvod neuznání nároku na odpočet daně označil neprokázání rozsahu služeb, v návaznosti na stěžovatelem zadané konkrétní úkoly, za jejichž splnění byla dodavateli vyplacena odměna. Přiklonil-li se žalovaný v jednom z rozhodnutí částečně k důvodům, pro které neuznal předmětný odpočet správce daně, učinil tak v návaznosti na výčet jednotlivých druhů ekonomických činností realizovaných, resp. zamýšlených stěžovatelem. Zčásti se přitom ztotožnil se závěrem správce daně, že u některých z těchto činností by nemohl být nárok na odpočet daně přiznán, současně však uzavřel, že to neplatí při použití přijatých plnění pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Z obou rozhodnutí je nicméně nade vší pochybnost zřejmé, že důvodem neuznání nároku byl závěr žalovaného o neprokázání konkrétního obsahu a rozsahu přijatých služeb.

36. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že se městský soud dostatečně nezabýval argumentací k závěru správce daně zachycenému v protokolu o ústním jednání ze dne 31. 3. 2008, nijak nekonkretizoval, v jakém ohledu se mu nedostalo

dostatečné odpovědi na uplatněné žalobní body a setrval nepřípustně v obecné rovině. Z napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že se městský soud příslušnou žalobní námitkou zabýval (srov. str. 19 napadeného rozsudku) a neshledal ji opodstatněnou. Formulace předmětné stížní námitky svědčí spíše o tom, že stěžovatel fakticky brojí proti nesprávnému posouzení rozhodné právní otázky (unesení důkazního břemene), se kterou se Nejvyšší správní soud vypořádává dále.

37. Lze uzavřít, že napadený rozsudek není zatížen žádnou z vad, která by dle ustálené judikatury zdejšího soudu mohla zatížit napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (srov. rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Stížní námitky proto nemohly být shledány důvodnými.

38. Stěžovatel dále namítl nesprávné posouzení právní otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. S touto stížní námitkou úzce souvisí stížní námitka brojící proti závěru městského soudu přisvědčujícímu žalovanému, že stěžovatel neprokázal konkrétní obsah a rozsah služeb, poskytnutých dodavatelem. Nejvyšší správní soud proto posouzení obou námitek spojil.

39. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně vyjadřoval. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, http://nalus.usoud.cz). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, dostupné na www.nssoud.cz).

40. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, www.nssoud.cz). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, http://nalus.usoud.cz).

41. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

42. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu) Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

43. Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet DPH se Nejvyšší správní soud vyjadřuje ustáleně. Setrvává na stanovisku, že jakkoli z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84, www.nssoud.cz). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci (přijetí zdanitelného plnění). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).

44. Při aplikaci shora popsaného právního rámce na právě posuzovanou věc Nejvyšší správní soud nemohl stížním námitkám přisvědčit. Jakkoli totiž městský soud v napadeném rozsudku podrobně nerekapituloval všechny závěry relevantní judikatorní praxe, jeho právní názor o neunesení důkazního břemene stěžovatelem obstojí. Skutečnost, že městský soud výslovně poukázal pouze na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz, na uvedeném ničeho nemění. Je přitom třeba odmítnout tezi, že by východiska vyjádřená v posledně uvedeném rozhodnutí nebyla pro posuzovanou věc relevantní.

45. Povinností stěžovatele v daňovém řízení bylo ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro aplikaci § 72 a násl. zákona o DPH, tj. že od dodavatele, který byl v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelná plnění a že je použil při podnikání. Žalovaný v odvolacím řízení zpochybnil obsah a rozsah dodavatelem poskytnutých služeb, resp. že by stěžovatelem poskytnuté listiny poskytovaly věrohodný, průkazný, správný, resp. úplný obraz o realizovaných transakcích. Své pochyby žalovaný vyjádřil vydáním výzvy ze dne 23. 4. 2008, kterou stěžovatele vyzval mj. k tomu, aby prokázal, jaké konkrétní služby od dodavatele v předmětných zdaňovacích obdobích podle výslovně vypočtených pokynů přijal, a to v návaznosti na vykazované počty odpracovaných hodin dle příloh k předmětným daňovým dokladům. V „Seznámení s hodnocením důkazních prostředků zjištěných odvolacím orgánem...“ ze dne 29. 5. 2008 žalovaný stěžovatele informoval o svém stanovisku, podle něhož stěžovatel příslušným bodům výzvy nevyhověl, neboť nedoložil rozsah konkrétního plnění, které měl v daných zdaňovacích obdobích od dodavatele na základě předmětných daňových dokladů přijmout.

46. Žalovaný tedy kvalifikovaným způsobem vyjádřil pochyby [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví ve vztahu k tvrzením stěžovatele. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že se pochyby žalovaného opíraly mj. o skutečnost, že se na službách poskytovaných dodavatelem podílel ve významném rozsahu sám stěžovatel. Tato skutečnost má přitom oporu v obsahu správního spisu. Za této situace přešlo důkazní břemeno v daňovém řízení zpět na stěžovatele (srov. podobně shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Žalovaný totiž unesl své důkazní břemeno vyplývající z posledně uvedeného ustanovení daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1572/2008 Sb. NSS). Ačkoli se tedy městský soud podrobně nezabýval vlastním přenosem důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně a zpět, správně uzavřel, že stěžovatel byl povinen prokázat faktické poskytnutí služeb dodavatelem. Jeho právní názor je proto přiléhavý.

47. Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené nemohl přisvědčit ani stížní námitce zpochybňující závěr městského soudu, podle kterého stěžovatel v daňovém řízení rozsah a obsah dodavatelem poskytnutých služeb neprokázal. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že bylo na stěžovateli, aby k prokázání skutečného obsahu a rozsahu přijatých služeb navrhoval způsobilé důkazní prostředky. Takovými důkazními prostředky přitom pochopitelně nemohly být toliko výkazy odpracovaných hodin zaměstnanci dodavatele, jak stěžovatel dovozuje v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v minulosti zdůraznil, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti, v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb, a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb je na jeho straně (srov. rozsudek ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 - 61, www.nssoud.cz).

48. Stěžovateli nic nebránilo, aby poté, co byl seznámen se stanoviskem žalovaného k doposud předloženým důkazním prostředkům, důkazní prostředky vyhovující uvedeným požadavkům předložil. Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že sám

stěžovatel dle svého tvrzení těmito důkazními prostředky disponoval, odmítl je však předložit s tím, aby si je finanční orgány zajistily při místním šetření (přípis ze dne 13. 6. 2008). Městský soud v tomto ohledu správně odmítl úvahu, že stěžovatel nebyl povinen prokazovat skutečnosti, na základě nichž se dovolával nároku na odpočet DPH, a to právě v celém jím uplatněném rozsahu.

49. Nejvyšší správní soud k této otázce uzavírá, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno o prokázání skutečného obsahu a rozsahu služeb poskytnutých dodavatelem. Jeho stížní námitky proto nejsou důvodné.

50. Brojil-li stěžovatel proti tomu, že v rámci odvolacího řízení sám správce daně došel k závěru, že stěžovatel doložil rozsah přijatých služeb, a poukazoval-li na to, že teprve žalovaný zpochybnil rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, odkazuje Nejvyšší správní soud v podrobnostech na správné závěry městského soudu k možnosti změny právního posouzení věci v odvolacím řízení.

51. I poslední stížní námitku stěžovatel opíral především o nesprávnou premisu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. S odkazem na výše uvedenou argumentaci ji proto Nejvyšší správní soud nemohl shledat důvodnou. Ve zbytku přitom pro stručnost odkazuje na přesvědčivé závěry obsažené v napadeném rozsudku městského soudu.

52. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

53. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně 31. května 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu