

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Goldfein CZ s. r. o.,** se sídlem Na Ležánkách 1624, Pardubice, zastoupen Mgr. Hedvikou Hartmanovou, advokátkou se sídlem Ovocný trh 8, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2010, čj. 5262/10-1300-602331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2011, čj. 31 Af 115/2010 - 51,

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] Finanční úřad v Pardubicích rozhodnutími ze dne 12. 1. 2010, čj. 2900/10/248912604289, čj. 2934/10/248912604289, čj. 2956/10/248912604289, čj. 2963/10/248912604289, čj. 2968/10/248912604289, čj. 2978/10/248912604289, čj. 2987/10/248912604289, čj. 2990/10/248912604289, čj. 3030/10/248912604289, čj. 3036/10/248912604289, čj. 3045/10/248912604289, čj. 3061/10/248912604289, žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2006 v celkové výši 903 227 Kč. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který měl žalobci vzniknout v souvislosti s balicími a úklidovými pracemi, dodávanými společností BPP Trading s. r. o. (dále jen „BPP“) na základě smlouvy o dílo.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 8. 2010, čj. 5262/10-1300-602331, zamítl odvolání žalobce proti shora specifikovaným rozhodnutím daňového orgánu.

II.1

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, v níž namítl, že rozhodnutí žalovaného je v části týkající se přezkoumání rozsahu prací dodaných společností BPP částečně nepřezkoumatelné a nesrozumitelné, jelikož se žalovaný v části nazvané „Rozsah balicích a úklidových prací“ zabýval rokem 2007 a nikoliv rokem 2006. V daňovém řízení nebyly zohledněny zásadní písemné důkazy, a to výpověď Y. M., Ing. M.1, Ing. M.2, Ing. B. a F. a dále výkazy směn předložené žalobcem.

[4] Žalobce prokázal přijetí zdanitelného plnění, balicích a úklidových prací, od společnosti BPP tvrdil, že podle smlouvy o dílo č. 1/2004 ze dne 30. 6. 2004. Pochybnosti žalovaného o tom, že smlouva o dílo nebyla se společností BPP uzavřena, jsou nedůvodné. Irelevantní je domněnka žalovaného, že se jednatelé obou společností nikdy nesetkali osobně. Žalovaný ani správce daně v daňovém řízení nezohlednili, že žalobce za veškeré poskytnuté služby řádně zaplatil, neboť byly skutečně vykonány. Žalovaný vůbec nevzal v úvahu, že udělení zmocnění Y. M. potvrdili jak zástupci žalobce, tak i sám Y. M. Výpovědi svědků rovněž potvrdily, jak probíhala spolupráce mezi žalobcem a společností BPP. Žalobci nelze přičítat k tíži, že se správci daně nepodařilo bývalého a současného jednatele společnosti BBP předvolat k výslechu.

[5] Z daňových dokladů vystavených společností BPP nebylo možno zjistit, že byly vystaveny jiným subjektem. Uvedená společnost byla navíc plátcem daně z přidané hodnoty. Správce daně podle žalobce pominul možnost, že balicí a úklidové práce mohly být poskytnuty prostřednictvím cizinců, kteří neměli pracovní povolení a nebylo za ně odváděno sociální a zdravotní pojištění. Počet odpracovaných směn se lišil od počtu směn vyfakturovaných, neboť žalobce evidoval 2.146 směn a společnost BPP 2.249 směn. Žalobce odmítá, aby z důvodu těchto nikterak zásadních diferencí nebyly správcem daně uznány odpracované směny vůbec.

[6] K otázce přenosu důkazního břemene na správce daně žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 210/2005 - 89. Žalobce dostatečně prokázal, že fakturovaná plnění jím byla skutečně poskytnuta a za poskytnuté služby skutečně zaplatil. Správce daně žalobci nesdělil, jaké důkazy by potvrdily balicí a úklidové práce. Samotná skutečnost, že faktury byly podepisovány neidentifikovanou osobou, nemohla podle žalobce vést k podezření, že nejsou vystavovány skutečnými dodavateli. K jeho tíži rovněž nelze přičíst skutečnost, že dodavatelská společnost nesplnila svoji daňovou povinnost. Žalovaný dle názoru žalobce neprokázal, že práce, které měly být provedeny společností BPP byly provedeny jinak než deklaroval žalobce. Žalovaný přitom nezpochybnil, že tyto práce skutečně byly provedeny. Veškerá argumentace žalovaného pak vychází pouze z „odůvodněných pochybností“, domněnek a nesrovnalostí.

II.2

[7] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, čj. 31 Af 115/2010 - 51. V odůvodnění rozsudku předeslal, že skutkový stav projednávané věci hodnotil z pohledu požadavků uvedených v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterých žalobce může uplatnit nárok na odpočet daně pouze za předpokladu, že zdanitelné plnění prokazatelně přijme od plátce uvedeného na daňových dokladech, toto plnění použije pro svoji ekonomickou činnost, přičemž oprávněnost odpočtu daně prokáže daňovým odkladem, na němž bude uveden plátce, který skutečně předmětná plnění poskytl.

[8] Krajský soud vyšel z toho, že se z důvodu nekontaktnosti společnosti BPP žalovanému nepodařilo získat další důkazy, především svědecké výpovědi. Ověřil pouze, že tato společnost neevidovala ani nezaměstnávala žádné zaměstnance. Z výslechu svědka Y. M., který byl společností BPP zmocněn k zajišťování služeb, vyplynulo, že pouze telefonicky předal požadavky žalobce „lidem do Prahy“ a od nich pak získával podepsané faktury. Z výpovědí zaměstnanců žalobce sice vyplynulo, že pomocné a úklidové práce vykonávali cizí zaměstnanci, nebyli však schopni blíže identifikovat, k jaké společnosti patřili a ani v jakém rozsahu požadované práce poskytovali. Ing. M.2, odborný poradce pro ekonomiku žalobce, i zástupkyně žalobce Ing. M.1, uvedli, že při zajišťování pomocného personálu jednali pouze s Y. M.

[9] Hodnocením těchto důkazů krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že důkazní řízení neprokázalo, že poskytovatelem předmětných úklidových a balicích služeb byla společnost BPP. Tento závěr nemůže vyvrátit tvrzení žalobce, že práce byly skutečně vykonány a že za ně řádně zaplatil. Zaměstnanci žalobce sice potvrdili, že pomocné práce prováděli v jednotlivých pobočkách cizí pracovníci, avšak takové tvrzení nestačí pro prokázání, že tito pracovníci byli zaměstnanci společnosti BPP a že tedy výkon jejich pracovní činnosti se realizoval na základě smluv o dílo uzavřených se společností BPP. Žalobci nepochybně nelze přičítat k tíži, že společnost BPP byla nekontaktní. Tato nekontaktnost je pouze dílčím, nikoliv jediným, důkazem, který zapadá do celkového hodnocení. K důvěryhodnosti tvrzení žalobce nepřispělo, že původně uvedl, že služby poskytovala společnost BPP, následně však konstatoval, že poskytovatelem úklidových a balicích prací byl sám Y. M. a nakonec se vrátil ke svému původnímu tvrzení, že poskytovatelem služeb byla společnost BPP. Pokud pak následně žalobce předložil účetní doklady, jejichž obsah nekorespondoval s údaji obsaženými na vystavených fakturách, nelze přičítat k tíži správce daně, že i tyto důkazy označil za nedostačující. Účet uváděný na fakturách, na nějž měl žalobce zasílat odměnu za úklidové a balicí služby, byl účtem nikoliv společnosti, ale Y. M. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, že každý jednotlivý důkaz jeho tvrzení nevyvrací. Správce daně však jednotlivé důkazy hodnotil ve vzájemných souvislostech a právě tímto hodnocením dospěl k závěru, že žalobce své tvrzení o poskytnutí služeb společností BPP neprokázal.

[10] Krajský soud se neztotožnil s žalobní námitkou, dle níž to byl správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno. Žalobce předložil listinné důkazy, jejichž hodnověrnost začal správce daně ověřovat pořizováním dalších důkazních prostředků, a to s ohledem na § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jednotlivé důkazy však neprokázaly, že předmětné úklidové a balicí práce poskytla společnost BPP. Důkazní povinnost tak přešla po předložení listinných důkazů na správce daně, který jednotlivými důkazními prostředky hodnocenými v celkovém kontextu tvrzení žalobce vyvrátil. Byl to tedy žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno.

[11] Za nedůvodnou označil krajský soud rovněž žalobní námitku stran částečné nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí, způsobené tím, že se u otázky rozsahu balicích a úklidových prací zabýval rokem 2007 a nikoliv přezkoumávaným zdaňovacím obdobím. Toto dílčí pochybení nemůže mít vliv na celkové hodnocení předložených důkazů a nemůže nic změnit na skutečnosti, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a tudíž mu nárok na uplatnění nadměrného odpočtu nevznikl. Žalovaný naopak své závěry podrobně odůvodnil a krajský soud se s nimi ztotožnil.

III.1

[12] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil prokázání dodávek balicích a úklidových prací v roce 2006. Přestože stěžovatel předložil další důkazní prostředky, přetrvává i nadále důkazní břemeno na jeho straně. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že nesprávně posoudil splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Aniž by se krajský soud vyjádřil k posouzení důkazů uvedených stěžovatelem v žalobě, přisvědčil žalovanému, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Krajský soud však závěry žalovaného nepodrobil žádnému přezkumu a opomenul hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a snažil se některé chybně zpochybnit. Nezjistil tak úplně skutkový stav věci.

[14] Dále stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, čj. 2 Afs 210/2005 – 89, poukázal na přecházení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Stěžovatel uvedl, že poté, co správce daně zpochybnil, že fakturovaná plnění byla skutečně poskytnuta a zaplacena, byly provedeny výslechy jeho zaměstnanců, jednatelů a Y. M. Žalovaný, rovněž i krajský soud, i tyto důkazy hodnotili jako nedostatečné. Stěžovateli však nedal odpověď na otázku, jaké důkazy by potvrdily, že předmětné práce provedla společnost BPP.

[15] Stěžovatel pokládá rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, a to pro chybějící vlastní zhodnocení důkazních prostředků. Není mu jasné, proč žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že služby nebyly poskytovány společností BPP. Přitom nezpochybnili, že balicí a úklidové služby byly poskytnuty. To, že práce neprovedla jmenovaná společnost, resp. o nich neúčtovala, nelze stěžovateli podle jeho názoru klást k tíži. Krajský soud, resp. žalovaný, podle stěžovatele nevyhodnotili písemné důkazy předložené v rámci daňové kontroly, a sice výpovědi Y. M., Ing. M.1, Ing. M.2, Ing. B. a pana F. a výkazy směn předložené stěžovatelem, k nimž se krajský soud prakticky nevyjádřil.

[16] Stěžovatel dále vytkl krajskému soudu i žalovanému neodůvodnění vzájemných souvislostí při hodnocení důkazů, toho, jak byly důkazy hodnoceny a proč byla některému důkazu přikládána větší váha a jinému ne. Podle stěžovatele nebylo prokázáno, že předmětné práce nebyly provedeny nebo byly provedeny jinak, než deklaroval. Argumentace žalovaného vychází pouze z pochybností, domněnek a údajných

nesrovnalostí ve výpovědích osob, zejm. zaměstnanců stěžovatele. Ti se však nemohli k problematice dostatečně vyjádřit, protože kontrola poskytování předmětných služeb nespadala do jejich pracovní činnosti. Podle stěžovatele provedené dokazování nesvědčí závěru, že převzal předmětné plnění od někoho jiného než od deklarované společnosti. Stěžovatel nepovažoval za podstatné, zda společnost BPP poskytla plnění prostřednictvím jiných osob, které si sama zajistila.

[17] Krajský soud ani žalovaný podle stěžovatele nezdůvodnili, proč osoby, které předmětné práce provedly, měly být zaměstnanci společnosti BPP. Žalovaný mohl uznat náklad na provedené práce, které směřovaly k zajištění a udržení příjmu stěžovatele, na základě kvalifikovaného odhadu.

[18] Stěžovatel nepokládal za podstatné, že podpis na plných mocích udělených Y. M. společnostmi BPP a Radkup-stav s. r. o. (dále jen „Radkup“), a před nimi společností Spavo spol. s. r. o. (dále jen „Spavo“), nebyl ověřený. Žádný zákon v takové situaci neukládá ověření podpisů a nejedná se ani o běžnou obchodní praxi. Stěžovateli proto nebylo zřejmé, proč měl považovat zastupování uvedených společností Y. M. za zvláštní a podezřelé.

[19] Podle krajského soudu není důležité, že veškeré daňové doklady vystavené za roky 2005 – 2007 na základě smluv o dílo byly zaplaceny, protože práce byly skutečně vykonány. Stěžovatel postrádal vysvětlení, proč by platil vysoké částky za předmětné služby, kdyby pro něj předmětné práce nebyly vykonány. Zpochybnil také, že by platil společnostem BPP a Radkup, kdyby práce provedl někdo jiný. Závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem nemůže být odůvodněn tím, že společnosti BPP a Radkup nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání.

[20] Stěžovatel v kasační stížnosti vypočetl části žaloby, k nimž se podle něj krajský soud nevyjádřil a nepřezkoumal tvrzení v nich obsažená.

[21] Krajský soud neuvedl, proč měly být plné moci udělené Y. M. ověřené a na základě jakých důkazů žalovaný uzavřel, že byly vyhotoveny dodatečně. Skutečnosti týkající se udělení plných mocí a činností vykonávaných na jejich základě byly potvrzeny výpovědí Y. M. i zástupci stěžovatele. Stejně tak bylo prokázáno uhrazení ceny za dané služby na bankovní účet. Plné moci umožňovaly provádění plateb prostřednictvím Y. M.

[22] Krajský soud se dále opomněl vyjádřit k námitce, že stěžovatel při svém objemu provozu a dlouhodobé spolupráci s Y. M., nemusel ověřovat zaměstnanecký status osob zajištěných na základě smluv o dílo. Takové ověřování by bylo nestandardní a mimo rámec péče řádného hospodáře. Krajský soud také neuvedl, v čem jsou rozporné výpovědi Ing. J. B., Ing. J. M.2 a Y. M. Stěžovatel sám rozpor ve výpovědích nenachází.

[23] Krajský soud přes své opačné tvrzení fakticky přičetl k tíži stěžovatele nekontaktnost společnosti BPP a na základě nepodložených domněnek uzavřel, že tato společnost neudělila plnou moc Y. M. ani nevykonala předmětné práce.

[24] Stěžovatel v rámci daňové kontroly připustil, že předmětné práce mohl vykonat přímo Y. M. Učinil však tak v době, kdy nebylo možné Y. M. za účelem ověření těchto skutečností kontaktovat. Na základě této úvahy nelze paušalizovat tvrzení stěžovatele jako nevěrohodná, jak učinil krajský soud.

[25] Krajský soud podle stěžovatele také neuvedl, jak měl zjistit, že daňové doklady vystavené na základě dodávek předmětných prací nebyly vystaveny společností BPP. Po stěžovateli nelze požadovat, aby kontroloval formátování či podobnost faktur. Krajský soud nevysvětlil, proč přisvědčil závěru žalovaného o nevěrohodnosti daňových dokladů proto, že jsou stejně formátovány, obdobně číslovány a je na nich uveden bankovní účet, k němuž má dispoziční právo Y. M.

[26] Stěžovatel vytkl krajskému soudu i žalovanému to, že závěr o neposkytnutí předmětných prací společností BPP odůvodnili tím, že tyto společnosti neměly evidované zaměstnance. Podle stěžovatele byly práce velmi pravděpodobně poskytnuty prostřednictvím cizinců bez pracovního povolení, za které nebylo odváděno ani sociální a zdravotní pojištění. Nelze předpokládat, že by se společnost BPP k nezákonné činnosti přiznala. To však nelze přičíst k tíži stěžovatele. Dále stěžovatel znovu zdůraznil, že předmětné práce byly provedeny a že krajský soud ani žalovaný nikdy neuvedli, že by byly fakturovány fiktivní činnosti.

[27] Žalovaný dospěl k závěru, že daňové doklady vystavené společností Radkup na základě smlouvy o dílo 1/2007 nebyly vystaveny touto společností z důvodu jejich podpisu neznámou osobou a na základě výpovědí zástupců této společnosti, kteří popřeli jejich vystavení. Ke stejnému závěru však dospěl i u dokladů vystavených společností BPP na základě smlouvy o dílo 1/2004. Krajský soud se nikterak nevyjádřil ke skutečnosti, že takový závěr žalovaného není odůvodněn a nemá oporu ani v konkrétních důkazech.

[28] Krajský soud a žalovaný se nezabývali ani tím, že je znám rozsah fakturovaných a skutečně provedených prací. V období roku 2006 se počet odpracovaných směn evidovaných stěžovatelem lišil od počtu směn vyfakturovaných společností BPP o 103 směn (bylo evidováno méně než fakturováno), což nemohlo vést k vyšší daňové povinnosti stěžovatele.

III.2

[29] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti popsal uzavírání smluv a kontakt se svými obchodními partnery. Uvedl, že téměř nikdy nejedná s jednatelem partnerské společnosti, ale s jejím zástupcem. Pouze kontroluje, zda údaj o statutárním orgánu ve smlouvě odpovídá údajům v obchodním rejstříku. Není schopen zkontrolovat, zda daná osoba smlouvu skutečně podepsala, a úřední ověřování podpisů obchodních smluv nebývá v obchodním styku zvykem. Většina obchodů probíhá na základě objednávek, kdy oboustranně odsouhlasenou objednávku lze považovat za kupní smlouvu.

[30] Obchodní zástupci se při jednání obvykle nevykazují plnou mocí. Pokud je na vyžádání předložena kopie plné moci, nebývá úředně ověřena. Pokud se osoba představí jako zástupce dodavatele a předloží vizitku, nebývá zvykem volat do společnosti a ověřovat

si, zda má skutečně právo zastupovat při obchodním jednání. To se netýká podepisování listin a případného přebírání financí.

[31] Stěžovatel nemá možnost ověřit si, zda číslo bankovního účtu na faktuře patří společnosti, která ji vystavila a zda fakturu vystavila kompetentní osoba. Po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby zaznamenal shodné číslo účtu na fakturách vystavených různými společnostmi. Musí pouze kontrolovat, zda má faktura všechny zákonné náležitosti. Stěžovatel uzavřel, že splnil všechny zákonné povinnosti.

[32] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti rovněž požádal o odklad vykonatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. rozsudku krajského soudu.

IV.

[33] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti jím vydaného rozhodnutí. Doplnil, že nedošlo k překročení lhůty pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

V.

[34] 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.).

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Pro nyní posuzovanou věc je podstatné, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona o DPH za zdaňovací období leden až prosinec roku 2006.

[37] Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. 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, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na 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, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[38] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť 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). 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).

[39] 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.

[40] 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).

[41] Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv 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).

[42] 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, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63).

[43] 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] Ve vztahu k jednotlivým stížním námitkám Nejvyšší správní soud uvážil takto:

[45] Stěžovatel v kasační stížnosti předně zpochybnil, že by na jeho straně zůstávalo i po předložení důkazních prostředků důkazní břemeno. Ve vypořádání této námitky lze odkázat na shora uvedená obecná východiska týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (zejm. odst. 38 – 41 shora). K této relativně obecné námitce lze dodat, že samotné předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevede automaticky k unesení důkazního břemene – pokud tyto důkazní prostředky nestačily ke zhojení předchozích nedostatků.

[46] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou tu námitku, v níž stěžovatel v úvodní části kasační stížnosti obecně vytkl krajskému soudu, že nepodrobil závěry žalovaného přezkumu a úplně nezjistil skutkový stav věci. Stěžovatel v této části neuvedl, které konkrétní závěry žalovaného krajský soud nepodrobil přezkumu, které důkazy opomněl hodnotit či se je snažil zpochybnit, a jaké deficity mělo vykazovat jeho zjištění skutkového stavu. Ve stejné míře obecnosti jako byla námitka vznesena, proto zdejší soud konstatuje, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný a krajský soud se, byť v různé míře podrobnosti, vypořádal se všemi relevantními žalobními námitkami.

[47] K odkazu stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu čj. 2 Afs 210/2005 - 89 Nejvyšší správní soud konstatuje, že se jedná o rozhodnutí odpovídající dříve nastíněnému a ustálenému právnímu názoru o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Pokud stěžovatel zpochybnil postup správce daně, který ani po provedení výslechů jeho zaměstnanců, jednatelů a svědka Y. M. nepovažoval jeho tvrzení za prokázaná, ale současně mu nesdělil, jaké důkazy by měl předložit, lze odkázat například právě na rozsudek citovaný stěžovatelem. I v tehdy posuzované věci totiž předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevedlo k unesení jeho důkazního břemene a zároveň zdejší soud jednoznačně konstatoval, že z rozložení důkazního břemene „*nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu*“. Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že je pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení, a není povinností správce daně, aby jej v tomto směru jakkoliv instruoval.

[48] Zároveň Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozsudku krajského soudu. Zpochybnil-li proto stěžovatel uvedenou námitkou postup daňových orgánů, aniž by v této souvislosti uvedl, jaké námitky vznáší proti hodnocení odpovídajících žalobních bodů krajským soudem, nemohl tím relevantně vymezit rámec přezkumu zdejšího soudu (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.). Tento soud však podotýká, že pokud stěžovatel měl za to, že jeho tvrzení byla prokázána uvedenými

výslechy, soud se touto otázkou zabýval v rámci námitek stěžovatele k hodnocení skutkového stavu krajským soudem.

[49] V souvislosti s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu stěžovateli nebylo zřejmé, proč i přes předložené daňové doklady a prokázanou existenci a dodání zdanitelných plnění krajský soud i žalovaný uzavřeli, že práce nebyly poskytnuty společností BPP. Krajský soud i žalovaný přitom podle stěžovatele opomněli hodnotit zásadní důkazy.

[50] Nejvyšší správní soud na tomto místě znovu připomíná, že existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Přestože tedy stěžovatel předložil byť i formálně bezvadné účetní doklady, daňové orgány mohly zpochybnit jejich věrohodnost.

[51] Skutečnosti, na jejichž základě správce daně pojal pochybnosti o poskytnutí deklarovaných prací dodavateli uvedenými na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu jsou přehledně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (viz „Obecná část“ – „Balicí a úklidové práce“, zejm. str. 2 a 3), podrobně rozepsány a vypořádány v rozhodnutí žalovaného (viz str. 7 – 11) a jsou obsaženy i v naračí části rozsudku krajského soudu (viz str. 4 – 6). Správce daně tak především zjistil, že faktury vystavované postupně různými společnostmi na základě smlouvy o dílo (Spavo – smlouva ze dne 12. 9. 2001, BPP - smlouva ze dne 30. 6. 2004 a Radkup - smlouva ze dne 1. 6. 2007) měly být a byly hrazeny na stejný účet, jak správce daně později zjistil, vedený na jméno Y. M., příp. v hotovosti Y. M. Faktury vystavované postupně těmito společnostmi vycházely z totožných formulářů se stejnými formáty číselných řad. Dále správce daně zjistil, že přes změnu sídla společnosti BPP v době, kdy měl trvat obchodní vztah se stěžovatelem, bylo na fakturách i nadále uváděno původní sídlo společnosti. Správce daně také zjistil, že z faktur samotných není zřejmé, ve které provozovně a v rozsahu kolika směn měly být fakturované práce provedeny, na přílohách faktur nazvaných „položkový rozpis k daňovému dokladu“ jsou uvedeny celkové částky za úklid a počet odpracovaných směn dle provozu na jednotkovém zařízení.

[52] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že uvedené skutečnosti zcela důvodně a oprávněně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelem. Správce daně zároveň unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochyb (srov. zejm. str. 3 a v návaznosti na další postup správce daně i následující strany zprávy o daňové kontrole). Shora zmíněné skutečnosti, odůvodňující jeho pochyby, se důkazně opíraly především o samotné daňové doklady, o něž stěžovatel opíral uplatňovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, dále o plné moci, jež měly společnosti Spavo, BPP a Radkup udělit Y. M., dále o výpis z obchodního rejstříku ve vztahu ke společnosti BPP, dále o doklady o úhradách (výpisy z účtu a pokladní doklady), a ve vztahu k účtu, na nějž byly úhrady prováděny, o sdělení společnosti GE Money Bank. Důkazní břemeno správce daně unesl. V žádném případě nelze dovozovat, že by byl správce daně následně povinen prokázat, jakým způsobem a s kým obchody skutečně probíhaly (viz odst. 41 shora). Naopak, byl to stěžovatel, na kterého tím důkazní břemeno přešlo a který měl jednoznačně a transparentně prokázat, že přijal zdanitelné plnění, užil je pro svou ekonomickou činnost,

přijal je ve tvrzeném rozsahu, a zejména to, že toto plnění uskutečnil plátce daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden (viz odst. 38 a 43 shora).

[53] Pokud pak stěžovatel vytkl krajskému soudu i žalovanému opomenutí hodnotit zásadní důkazy, Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožnil. Je zřejmé, že stěžovatel brojí spíše proti tomu, že zmíněné orgány nevzaly na základě jím zmíněných důkazních prostředků za prokázané skutečnosti, které tvrdil, než že by zpochybňoval opomenutí důkazy vůbec hodnotit. V této souvislosti ovšem zdejší soud podotýká, že daňové orgány měly povinnost zabývat se jednotlivými důkazními prostředky navrženými stěžovatelem, ty provedené řádně hodnotit a odůvodnit neprovedení zbývajících, neměly však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládal stěžovatel.

[54] K tvrzenému nehodnocení vyjmenovaných důkazů Nejvyšší správní soud uvádí, že nebyla opomenuta výpověď Y. M. (str. 7, 8 a zejm. 23 a násl. zprávy o daňové kontrole; zejm. str. 7 - 8 rozhodnutí žalovaného; a str. 7 a 8 rozsudku krajského soudu), výpovědi Ing. M.1 a Ing. M.2 (str. 6, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole; str. 8 - 9 rozhodnutí žalovaného; a str. 7 rozsudku krajského soudu), ani výpovědi Ing. B. a P. F. (str. 5, 6, 13, 14 a 22 zprávy o daňové kontrole; str. 8 rozhodnutí žalovaného; a str. 7 rozsudku krajského soudu). Opomenutí hodnotit výkazy směn stěžovatel vytkl správci daně již v žalobě. Ani tento důkazní prostředek však nebyl opomenut (str. 5, 8 a 14, 15 zprávy o daňové kontrole; str. 8 rozsudku krajského soudu). Byť krajský soud nehovořil výslovně o výkazech směn, ale o účetních dokladech, jejichž obsah neodpovídal údajům na fakturách, je v kontextu jeho odůvodnění zřejmé, co měl na mysli a proč tyto listiny podle něj neprokázaly tvrzení stěžovatele. Krajský soud přitom neshledal důvodnou žalobní námitku stěžovatele poukazující na tvrzenou nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného, spočívající ve vypořádání se s předloženými výkazy směn.

[55] I podstatnou částí zbývající stížní argumentace brojil stěžovatel proti provedenému hodnocení důkazů v řízení před žalovaným i v řízení před krajským soudem. Byl přesvědčen, že krajský soud ani žalovaný neodůvodnili hodnocení důkazů. Žalovaný vyšel pouze z domněnek a nesrovnalostí ve výpovědích zaměstnanců stěžovatele, kteří se ovšem vyjadřovali ke skutečnostem mimo rámec jejich pracovní činnosti. Měl za to, že nebylo prokázáno jiné než deklarované provedení prací, příp. že by práce nebyly provedeny, nebo že byly provedeny někým jiným, než stěžovatel vykázal. Podle stěžovatele nebylo podstatné, pokud předmětné společnosti zajistily k provedení prací jiné osoby.

[56] V různých obměnách a v různé míře konkrétnosti stěžovatel brojil proti provedenému hodnocení důkazů i dalšími jednotlivými dílčími námitkami, shrnutými v odst. 18, 20 a 24 – 27 tohoto rozsudku. Podstatou tam uvedené stížní argumentace byl však i v tomto případě toliko nesouhlas se závěry žalovaného a krajského soudu k hodnocení provedených důkazů, resp. se závěry k neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

[57] Nejvyšší správní soud především připomíná, že „nalézacím“ orgánem byl správce daně, který své závěry i hodnocení důkazů promítl ve zprávě o daňové kontrole. Učinil tak velmi přehledně, za každým jednotlivým důkazním prostředkem uvedl, jaké skutečnosti z něj zjistil a jak jej hodnotil, na dílčí hodnocení vždy navazuje vysvětlení, proč pochybnosti

správce daně nebyly vyvráceny a proč se správce daně zabýval i dalšími důkaznímí prostředky, které opět podrobně hodnotil.

[58] Již v rámci přezkumu zákonnosti postupu správce daně se zjištěnému skutkovému stavu věnoval žalovaný. Důkazní prostředky hodnotil obdobně jako správce daně, z podstaty řízení, které vedl, se soustředil především na skutečnosti související s odvolacími námitkami. Způsob, jakým hodnotil jednotlivé důkazy, stejně jako důvody, proč podle jeho názoru tyto důkazy neprokázaly tvrzení stěžovatele ani ve svém souhrnu, je z rozhodnutí žalovaného zcela patrný.

[59] Krajský soud může hodnotit důkazy původním způsobem a aktivně zjišťovat skutkový stav. Charakter přezkumu zákonnosti rozhodnutí jej však také kvůli vázanosti rozsahem žalobních námitek vede k poněkud odlišnému stylu argumentace a odůvodnění, než jaké odpovídají nalézacímu orgánu. I z rozsudku krajského soudu je ovšem při odůvodněně vyšší míře obecnosti u hodnocení důkazů, oproti zprávě o daňové kontrole, zřejmým způsobem patrné, proč byly provedené důkazy dostatečnou oporou pro právní závěr žalovaného, s jehož hodnocením důkazů, navazujícím na správce daně, se krajský soud ztotožnil.

[60] Pokud stěžovatel argumentoval tím, že nebylo prokázáno, že balicí a úklidové práce, které měly být provedeny společností BPP, byly provedeny jinak, než deklaroval, je třeba znovu připomenout již dříve nastíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (viz zejm. odst. 38 – 41 shora). Nejvyšší správní soud rovněž již dříve konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno k prokázání svých pochyb, týkajících se předmětných prací (viz odst. 51 - 53 shora). Za takové situace nebyly daňové orgány těmi, kdo měl prokazovat, že předmětné práce byly provedeny jinak. Naopak, byl to stěžovatel, kdo měl vyvrátit pochybnosti daňových orgánů a prokázat svá tvrzení, tj. že předmětné práce byly provedeny, že byly provedeny tím plátcem daně, který je na příslušných daňových dokladech uveden, přičemž byly provedeny v tvrzeném rozsahu (srov. odst. 42 – 44 shora).

[61] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl. V rámci stížní námitky stěžovatel shledával oporu argumentace žalovaného pouze v jeho domněnkách a údajných nesrovnalostech zejména ve svědeckých výpovědích osob, zejména zaměstnanců stěžovatele, které se nemohou k dané problematice v úplnosti vyjádřit, neboť kontrola poskytování balicích a úklidových služeb společností BPP nespadala a nespadá do jejich pracovní činnosti. Takové tvrzení je ovšem značně zjednodušující. Zdejší soud především znovu opakuje, že pochybnosti správce daně byly zcela opodstatněné a nebyly pouhými domněnkami bez opory v důkazech (viz odst. 52 – 53 shora). Odvolával-li se stěžovatel na výpovědi svých zaměstnanců, pak si částečně protiřečil. Tvrdil totiž, že provedení předmětných prací společností BPP bylo potvrzeno mj. výpověďmi jeho zaměstnanců, ale zároveň uvedl, že se tito zaměstnanci nemohli k dané problematice úplně vyjádřit.

[62] Argumentace daňových orgánů ani krajského soudu se přitom neomezila pouze na výpovědi zaměstnanců stěžovatele, ale tvořila logický, ucelený řetězec, který dostatečně přesvědčivě podporoval správný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Stěžovatel se jednotlivými dílčími námitkami pokouší poukázat na tvrzenou nesprávnost

skutkových závěrů žalovaného a krajského soudu. Jeho námitky nicméně nejsou způsobilé jakkoli ovlivnit shora vyslovený závěr, dle něhož výše popsané skutečnosti zcela důvodně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelem. Zatímco správce daně důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochybností unesl, stěžovatel, na nějž důkazní břemeno v takovém případě v souladu s výše uvedeným přešlo, důkazní břemeno neunesl. Stížní námitky zpochybňující tento závěr nejsou opodstatněné.

[63] Stížními námitkami shrnutými shora v odst. 22, 23, 28 a 29 stěžovatel brojil proti tvrzenému nevypořádání některých žalobních námitek krajským soudem.

[64] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ve všech případech brojil stěžovatel fakticky proti tomu, že se krajský soud ve svém rozsudku výslovně nevyjádřil k některým jeho dalším žalobním tvrzením, kterými argumentačně podporoval svůj závěr o nesprávném posouzení otázky unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Ačkoli lze stěžovateli přisvědčit, že ve vztahu k těmto žalobním tvrzením je napadené rozhodnutí krajského soudu na samé hranici přezkoumatelnosti, z pohledu Nejvyššího správního soudu ještě obstojí.

[65] Zdejší soud totiž nepřehlédl, že se všechna dotčená žalobní tvrzení dotýkala výhradně otázek souvisejících s hodnocením důkazů žalovaným. Stěžovatel navíc při jejich formulaci setrval spíše v rovině obecnější polemiky s klíčovým závěrem žalovaného stran neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Krajský soud, jak bylo opakovaně uvedeno výše, přisvědčil v otázce zákonnosti tohoto klíčového závěru správně finančním orgánům, opíraje se přitom o logické a přezkoumatelné odůvodnění. Nelze mít rozumných pochybností o tom, že výslovné vyjádření se k předmětným žalobním tvrzením by klíčový právní závěr krajského soudu mohlo jakkoli ovlivnit, nadto jej v jakémkoliv směru změnit. Za této situace proto zdejší soud nemohl stěžovateli v jeho závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu přisvědčit.

[66] Konečně zdejší soud zdůrazňuje, že tvrzení obsažená v doplnění kasační stížnosti nejsou formulována jako stížní námitky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., a nemohou proto s přihlédnutím k významu dispoziční zásady ovládající soudní řízení správní vyústit v jejich soudní přezkum. Svojí povahou jsou spíše obecným pojednáním o okolnostech obchodování stěžovatele. Jelikož pak ani svým obsahem nikterak nevybočují z uplatněné a výše vypořádané stížní argumentace, není na ně na tomto místě třeba dále reagovat.

[67] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[68] Vzhledem k rozhodnutí ve věci samé Nejvyšší správní soud nerozhodoval samostatně o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[69] 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. za

použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 27. ledna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu