

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **P. O.**, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14838/15/5300-22441-711514, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 15 Af 75/2015 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předcházející řízení

[1] Dne 8. 6. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2008, leden až prosinec 2009 a leden až prosinec 2010. Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 4. 2014 č. j. 938226/14/2501-24802-507825, č. j. 938285/14/2501-24802-507825, č. j. 938356/14/2501-24802-507825, č. j. 938396/14/2501-24802-507825, č. j. 938428/14/2501-24802-507825, č. j. 938442/14/2501-24802-507825, č. j.

938477/14/2501-24802-507825, č. j. 938561/14/2501-24802-507825, č. j. 938581/14/2501-24802-507825, č. j. 938611/14/2501-24802-507825, č. j. 938696/14/2501-24802-507825, č. j. 938752/14/2501-24802-507825, č. j. 938783/14/2501-24802-507825, č. j. 938810/14/2501-24802-507825, č. j. 938835/14/2501-24802-507825, č. j. 938866/14/2501-24802-507825, č. j. 938915/14/2501-24802-507825, č. j. 938942/14/2501-24802-507825, č. j. 938970/14/2501-24802-507825, č. j. 941471/14/2501-24802-507825, č. j. 941724/14/2501-24802-507825, č. j. 941774/14/2501-24802-507825, č. j. 941835/14/2501-24802-507825, č. j. 942012/14/2501-24802-507825, č. j. 942052/14/2501-24802-507825, č. j. 942093/14/2501-24802-507825, č. j. 942125/14/2501-24802-507825, č. j. 942156/14/2501-24802-507825, č. j. 942188/14/2501-24802-507825, č. j. 942241/14/2501-24802-507825 a č. j. 942276/14/2501-24802-507825 (dále jen „platební výměry“), doměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období měsíců června 2008 až prosince 2010 a sdělil mu výši souvisejícího penále. Odvolání proti platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14838/15/5300-22441-711514 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] V daňových přiznáních uplatňoval žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur, jejichž předmětem plnění byly A) pomocné stavební práce, B) ubytovací služby, C) telekomunikační služby, D) nákup pohonných hmot, E) dobropis č. 2008123 a F) ostatní plnění (pořízení materiálu, přijetí služeb, spotřeba materiálu), a to v konkrétních zdaňovacích obdobích a v rozsahu vymezeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 10-12 s konkrétním odkazem na specifikaci v tabulkách dle Zprávy o daňové kontrole. Žalovaný ve vztahu ke každému z vymezených předmětů plnění nejprve uvedl důvody, které jej vedly k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, aby mu mohl být nárok na odpočet přiznán (str. 12-20), následně vypořádal námitky vznesené žalobcem v odvolání (str. 20- 27).

[3] V žalobě žalobce napadal postup správce daně, obecně tvrdil, že prokázal nároky na odpočet u všech subdodavatelů, jakož i další nároky za ubytování a pohonné hmoty, konkrétně brojil proti hodnocení důkazů a závěru stran neuznání nároku na odpočet za přijatá plnění spočívající v pomocných stavebních pracích. Žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 15 Af 75/2015 - 57 (dále jen „napadený rozsudek“). Nejprve podrobně popsal skutečnosti vyplývající ze správního spisu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Žalobci přisvědčil, že napadené rozhodnutí bylo nejprve vyhotoveno v elektronické podobě a opatřeno elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu, a teprve následně bylo vytištěno a v listinné podobě založeno do spisu. Prvotní forma byla elektronická, a jelikož nebylo možné zaslat rozhodnutí žalobci do datové schránky, musel žalovaný vyhotovit i jeho listinnou verzi, kterou následně odeslal žalobci prostřednictvím České pošty. Listinná podoba dotčeného rozhodnutí byla vyhotovena vytištěním elektronicky podepsaného rozhodnutí. Tento výtisk byl následně opatřen vlastnoručním podpisem úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která podepsala toto rozhodnutí v elektronické podobě uznávaným elektronickým podpisem, a

současně byl opatřen i otiskem úředního razítka. Na vytištěném rozhodnutí umístěná doložka *„Platný podpis, 14. 05. 2015, Mgr. T. R.“*, nepředstavuje elektronický podpis, neboť listinné vyhotovení nevzniklo konverzí, a pouze deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby i v elektronické podobě. Jediným podpisem, který listinná podoba napadeného rozhodnutí obsahuje, je tudíž vlastnoruční podpis Mgr. T. R., k němuž je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu připojeno razítko. Za datum vlastnoručního podepsání lze přitom považovat den, kdy byl k elektronické podobě rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis, neboť jiné datum na předmětném rozhodnutí uvedeno není, rozhodnutí bylo správci daně a žalobci odesíláno současně a datum vydání (podpisu) bývá na rozhodnutích správních orgánů předtištěno, tudíž ani z toho, že datum bylo na dané listině dříve než vlastnoruční podpis, nelze dovozovat žádné porušení daňového řádu.

[4] Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že napadené rozhodnutí mělo být doručeno jeho zástupci Ing. J. M.. S odkazem na § 27 odst. 3 daňového řádu, komentářovou literaturu k citovanému ustanovení a judikaturu správních soudů dovodil, že plná moc udělená žalobcem zmíněnému zástupci byla omezena na zastupování před prvostupňovým správcem daně a není účinná vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení, neboť byla výslovně udělena pro zastupování před Finančním úřadem v Ústí nad Labem.

[5] Dále se krajský soud zabýval otázkami nesení důkazního břemene v daňovém řízení a obecně pojednal, kdy jej nese správce daně a kdy naopak daňový subjekt. Jestliže správce daně prokáže existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí prokázat soulad účetnictví se skutečností. Může setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázat. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění.

[6] V projednávané věci měl původní správce daně (před změnou organizace daňové správy se jednalo o Finanční úřad v Ústí nad Labem – dále jen „finanční úřad“) pochybnosti, zda nárok na odpočet daně uplatněný na základě přijatých faktur vystavených dodavateli pomocných stavebních prací P. B., P. P., A. S., J. K., společností EKVIVA, a. s., společností BonyStav, s. r. o., V. Z., D. B., V. Š., Mgr. V. N., M. Š. a společností ATV STAV, s. r. o., je uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, tedy zda žalobce plnění deklarovaná v označených fakturách skutečně od uvedených dodavatelů přijal a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a zda má daňový doklad vystavený plátcem, který pro něj předmětné zdanitelné plnění uskutečnil. Pochybnosti finančnímu úřadu vyvstaly proto, že k předloženým přijatým fakturám

nebyly doloženy doklady prokazující skutečné provedení prací (zejména pomocné stavební deníky) a takové podklady nepředložili při místním šetření ani žalobcovi dodavatelé P. B. a P. P. a vyhledávací činností je finanční úřad nezjistil ani u ostatních dodavatelů žalobce. Dodavatelka V. Z. navíc neuvedla ve svém daňovém přiznání uskutečněná zdanitelná plnění ve výši, jakou žalobci fakturovala. Další dodavatel žalobce společnost BonyStav, s. r. o., byl nekontaktní a později se ukázalo, že jeho jednatel i společník jakoukoli spolupráci se žalobcem popřeli. Soud proto konstatoval, že bylo povinností žalobce prokázat, že předmětná zdanitelná plnění přijal a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Samotné přijaté faktury splnění těchto dvou podmínek neprokazují, když k nim nebyl připojen žádný doklad o tom, kdo konkrétně, v jakém termínu, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce prováděl. Na základě popsaných skutečností dospěl krajský soud k závěru, že finančnímu úřadu vznikly pochybnosti ohledně existence nároku žalobce na odpočet DPH oprávněně. Ve výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně pak žalobci srozumitelně vysvětlil, jaké pochybnosti mu vyvstaly a z jakých důvodů. Současně jej podrobně instruoval, jaké skutečnosti má prokázat a jakým způsobem to má učinit. Pokud naznačil možné důkazní prostředky, nijak tím žalobce neomezil a žalobce mohl uplatněný nárok na odpočet DPH prokázat jinými důkazními prostředky podle vlastního uvážení. Pokud se v této souvislosti žalobce odvolává na § 89 odst. 2 daňového řádu, jedná se o nesprávnou argumentaci, neboť uvedené ustanovení se vztahuje na postup k odstranění pochybností, nikoliv na daňovou kontrolu. Výčet pochybností proto nemusel tvořit součást výroku předmětné výzvy.

[7] Zpráva o daňové kontrole podle § 88 odst. 1 daňového řádu představuje především výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Žalobce se proto mýlí, pokud za důkazní prostředek považuje samotnou zprávu o daňové kontrole. Jeho námitka, že zpráva o daňové kontrole nemůže být důkazním prostředkem pro svou nezákonnost, tudíž není důvodná. Nadto podle krajského soudu zpráva o daňové kontrole nebyla získána v rozporu s daňovým řádem. Nepřisvědčil tvrzení žalobce, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole v délce bezmála 200 stran zabýval všemi provedenými důkazy i jejich hodnocením. Nedošlo tudíž k porušení § 88 odst. 1, ani § 8 odst. 1 daňového řádu. Nedůvodná je i námitka nepřezkoumání použitých důkazních prostředků podle § 93 odst. 3 daňového řádu žalovaným, neboť uvedené ustanovení neupravuje požadavky na důkazní prostředky, ale právo daňového subjektu navrhnout výslech svědka, který již byl vyslechnut v jiném řízení. Požadavky na důkazní prostředky stanoví odst. 1 téhož ustanovení. Žalovaný se provedenými důkazními prostředky zabýval, neshledal u nich nezákonnost a zjistil na základě nich skutečný stav věci.

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobcem předložené listiny, ani provedené výslechy svědků nikterak neprokazují, že přijal zdanitelná plnění od vyjmenovaných dodavatelů a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žádná z dostupných listin nedokládá provedení konkrétně specifikovaných prací co do jejich rozsahu konkrétní osobou (dodavatelem) v konkrétním termínu, nebyly k nim doloženy žádné výkazy, stavební deníky apod. Současně ani nedoložil, k jakým konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním podle jím vydaných faktur se přijatá zdanitelná plnění vztahují.

Neprokázal tedy, že přijatá zdanitelná plnění od jmenovaných dodavatelů použil při své podnikatelské činnosti. Pro účely § 72 odst. 1 zákona o DPH nepostačuje prokázat, že žalobce spolupracoval s dodavateli, od kterých přijal blíže nespecifikovaná zdanitelná plnění, u nichž nebyl zřejmý jejich rozsah, termín vykonání ani konkrétní osoba, která dané plnění poskytla. Pro vznik nároku na odpočet DPH musí žalobce prokázat, že přijal určité naprosto konkrétní zdanitelné plnění specifikované druhem poskytnuté služby, jejím rozsahem, termínem a osobou, která ji poskytla, a současně musí prokázat souvislost tohoto přijatého zdanitelného plnění s jím uskutečněným konkrétním zdanitelným plněním. Tyto skutečnosti nevyplývají z listin předložených žalobcem, včetně dokumentů předaných finančnímu úřadu dne 30. 8. 2012, ani z listin opatřených daňovými orgány, neboť v nich nejsou dostatečně specifikována přijatá zdanitelná plnění a žalobce navíc ani jednotlivá přijatá zdanitelná plnění nepřiřadil ke zdanitelným plněním uskutečněným. Ani všechny tyto důkazy ve vzájemných souvislostech neprokazují splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[9] Námitku, že neosvědčení svědeckých výpovědí jako důkazů, je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, soud důvodnou neshledal, neboť současný daňový řád opustil koncepci předchozího zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se v důkazním řízení osvědčovalo, které z předložených důkazních prostředků se staly důkazem. Podle daňového řádu správce daně s využitím důkazních prostředků provádí dokazování a následně určí, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoli, a na základě jakých důkazních prostředků. Tento postup byl v daném případě dodržen. Při hodnocení výpovědí dospěly správní orgány ke správnému závěru, že jimi nebylo prokázáno splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH. Je přitom lhostejné, že svědkové v obecné rovině potvrdili, že práce pro žalobce konali, neboť tím nebylo prokázáno provedení konkrétních prací v konkrétním rozsahu a konkrétních termínech konkrétním dodavatelem.

[10] Skutečnost, že správce daně podle žalobce ponechal u jeho dodavatelů příjmy z této činnosti zdaněny jako příjmy z podnikání, také není způsobilá prokázat, že žalobce přijal od svých dodavatelů určitá konkrétní zdanitelná plnění a že je použil při své ekonomické činnosti. Pokud jde o faktury vydané žalobcem, obsah těchto faktur žalobce nijak nezpochybnil a daňovým orgánům v souvislosti s nimi žádné pochybnosti rovněž nevznikly, proto nevyvstal důvod je kontrolovat a uvádět do zprávy o daňové kontrole.

[11] Nedošlo ani k porušení § 93 odst. 2 daňového řádu, když správce daně nepoužil jako důkazní prostředek podklad získaný při správě jiných daňových subjektů a odvolával se na mlčenlivost ve smyslu § 52 daňového řádu. Byť správce daně žalobcem namítané podklady nepoužil, žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil spisový materiál o zprávy o daňových kontrolách některých žalobcových dodavatelů a následně žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a poskytl mu možnost se k nim vyjádřit. Ani obsah těchto zpráv, ani skutečnost, že žalobcovi dodavatelé přiznali daň na výstupu, není podle názoru soudu dostatečným důkazem k prokázání splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť přinejmenším neprokazuje přijetí konkrétních zdanitelných plnění a jejich vztah k uskutečněné ekonomické činnosti žalobce.

[12] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že svědek J. T. byl vyslechnut v nepřítomnosti žalobce. Tento svědek byl na pokyn žalovaného v průběhu odvolacího řízení řádně vyslechnut správcem daně, a to v přítomnosti žalobce i jeho zástupce. Tím bylo napraveno dílčí pochybení správce daně.

[13] Nedošlo ani k porušení § 92 odst. 7 daňového řádu. Jelikož dokazování bylo prováděno v rámci daňové kontroly, nebylo třeba sepisovat o dokazování úřední záznam. Závěry správce daně o tom, které skutečnosti považoval za prokázané, a které nikoli, a na základě jakých důkazních prostředků se tak stalo, jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole. V odvolacím řízení byly požadavky citovaného ustanovení naplněny prostřednictvím písemnosti ze dne 18. 3. 2015, v níž byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi.

[14] Pokud žalobce namítal, že správce daně měl stanovit míru podrobnosti rozpisu provedených prací, jehož předložení po žalobci požadoval, soud uvedl, že míra podrobnosti tohoto rozpisu jednoznačně vyplývá z toho, jaké skutečnosti jím měly být prokázány. Kromě toho správce daně požadoval předložení existujících rozpisů provedených prací vztahujících se k jednotlivým přijatým fakturám, proto je žalobce měl předložit (pokud existovaly) bez ohledu na míru jejich podrobnosti, kterou by správce daně teprve následně hodnotil v rámci dokazování. Nejedná se o nesplnitelný důkazní prostředek. Pokud žádné rozpisy prací provedených jednotlivými dodavateli žalobce neexistovaly, je logické, že je žalobce nemohl předložit.

[15] Žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že mu správce daně nemůže ukládat, aby přiřadil vydané faktury s dalšími uvedenými doklady. Žalobci svědčila povinnost doložit použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Ta by byla splněna právě vyhověním uvedenému požadavku. Prokázání souvislosti přijatých zdanitelných plnění s realizovanou ekonomickou činností žalobce se přímo dotýká i požadavek správce daně na doložení pracovní smlouvy, docházky, kolektivní smlouvy a mzdových listů k odpočtu DPH za ubytování. Aby mohl žalobce tento odpočet DPH oprávněně uplatnit, musí být naplněny podmínky § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. přijaté zdanitelné plnění musí být použito pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Tato vzájemná vazba bude v případě ubytování prokázána například tehdy, pokud ubytováni byli zaměstnanci žalobce při plnění svých pracovních povinností spočívajících v realizaci určité zakázky pro žalobcova odběratele. V takovém případě je zcela namístě požadavek na předložení pracovních smluv a další pracovně právní dokumentace umožňující prokázat skutečnost, že ubytováni byli zaměstnanci žalobce.

[16] Krajský soud dále konstatoval, že daňový řád neukládá správci daně povinnost sdělit daňovému subjektu důvody, na základě kterých u něj byla zahájena daňová kontrola. Daňový subjekt musí být seznámen pouze s důvody pro opakování daňové kontroly, což se však projednávané věci netýká. Nadto musely být žalobci zřejmé z obsahu výzvy k prokázání skutečností.

[17] Závěry správce daně při hodnocení stavebních deníků získaných od společnosti Viamont DSP, a. s. nejsou v nesouladu s jejich obsahem. Žalobce, ani jeho dodavatelé

nedisponovali vlastními stavebními deníky nebo pomocnými stavebními deníky, proto správce daně učinil pokus zjistit rozhodné skutečnosti ze stavebních deníků společnosti Viamont DSP, a. s. Ty však neobsahovaly údaje o konkrétním dodavateli jednotlivých činností prováděných pro společnosti Viamont DSP, a. s., což potvrdili také zaměstnanci této společnosti, kteří byli vyslechnuti jako svědci. Do stavebních deníků se zpravidla zapisovaly pouze počty osob na stavbě pracujících, nikoli jejich jména, tudíž ani stavební deníky nemohly posloužit k prokázání toho, zda žalobce určité konkrétní plnění přijal od toho kterého dodavatele. Je přitom lhostejné, že investor uznal tyto deníky jako podklad pro proplacení žalobcem fakturovaných prací, neboť tyto deníky sice prokazují provedení prací, ale již neukazují, kdo tyto práce provedl a zda to učinil jako žalobcův dodavatel nebo třeba jako jeho zaměstnanec, což má pro nárok na odpočet DPH zcela zásadní význam. K prokázání těchto skutečností mohly sloužit jmenné seznamy pracovníků dodavatele, které však žalobce nedoložil. Podobně také např. povolení ČD ke vstupu konkrétních osob do prostorů ČD či potvrzení o zdravotní způsobilosti příslušných pracovníků by umožňovala určit, kdo konkrétně ty které práce vykonával, a následně by se dalo ověřit, v jakém byl vztahu k některému ze žalobcových dodavatelů, a zda tedy tento dodavatel skutečně poskytl fakturované zdanitelné plnění. Důkazním prostředkem jsou veškeré podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Jedním z takových podkladů mohou být i požadované jmenné seznamy.

[18] Konečně krajský soud nepřisvědčil ani námitce pořízení fotografií ze dne 19. 4. 2013 (které z okna kanceláře zachycují účastníky řízení na veřejném prostranství) v rozporu s výkonem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Na těchto fotografiích byli současně zachyceni žalobce, jeho zástupce, svědkyně A. S. a její manžel, přičemž podle úředního záznamu pracovníka správce daně, který tyto fotografie pořídil, probíhal mezi těmito osobami rozhovor. Předmětné fotografie tudíž mohly sloužit jako důkaz k případnému zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi. Postup směřující ke správnému zjištění a stanovení daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu zahrnuje i dokazování a hodnocení důkazů včetně věrohodnosti svědků. Skutečnost, že správce daně nakonec věrohodnost této svědkyně nezpochybnil, nemá žádný vliv na to, že si mohl předmětné fotografie pro případ potřeby pořídit.

II. Obsah kasační stížnosti

[19] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byla jeho žaloba zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[20] Stěžovatel rekapituloval skutkový stav věci a zejména své žalobní námitky. Následně namítá, že při shrnutí podstatných skutečností zjištěných ze správního spisu na str. 7 napadeného rozsudku krajský soud pominul skutečnost, že dne 30. 8. 2012 předal správci daně na základě výzvy důkazní prostředky s jejich konkretizací. Soud proto nepovažoval tuto skutečnost za podstatnou, byť podle stěžovatele je pro souzenou věc

rozhodující. Krajský soud tudíž vycházel z neúplného zjištění a nedostatečně se vypořádal se žalobní námitkou, že ve zprávě o daňové kontrole nejsou v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnoceny důkazní prostředky předložené dne 30. 8. 2012 ani jednotlivě, ani ve vzájemné souvislosti.

[21] Pokud krajský soud připomenul základní principy nesení důkazního břemene v daňovém řízení, stěžovatel zdůrazňuje, že žalobní argumentace mířila primárně k nesplnění povinnosti správce daně dle § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť jedině při jejím řádném splnění lze dospět k závěru, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno. Nadto odkaz krajského soudu na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. I. ÚS 402/99 (pozn. Nejvyššího správního soudu: správně IV. ÚS 402/99) není příléhavý, neboť se týká simulovaného daňového dokladu, což není případ stěžovatele, přičemž simulaci prokazuje dle ustálené judikatury správce daně.

[22] Jestliže soud souhlasil se stěžovatelem, že napadené rozhodnutí bylo vyhotoveno v elektronické podobě a opatřeno elektronickým podpisem včetně uvedení data pořízení elektronického podpisu, nelze zároveň z tohoto skutkového zjištění dovozovat, že rozhodnutí zaslané stěžovateli v listinné podobě nebylo podepsáno elektronickým podpisem. To je v rozporu se zjištěním, že listinná podoba byla opatřena elektronickým podpisem včetně data jeho pořízení. Je tedy nemožné, aby listinná podoba rozhodnutí byla a zároveň i nebyla opatřena elektronickým podpisem, a proto byl i vlastnoruční podpis v souladu s daňovým řádem. Vlastnoruční podpis nahrazuje podpis elektronický, neboť listinná podoba byla opatřena elektronickým podpisem včetně data pořízení tohoto podpisu. Z § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nelze dovodit, že datum vlastnoručního podpisu je datum elektronického podpisu. Stěžovatel spatřuje rozpor v tvrzení soudu, podle něhož napadené rozhodnutí neobsahuje elektronický podpis (byť dal stěžovateli za pravdu), ale zároveň obsahuje datum elektronického podpisu, který je datem vlastnoručního podpisu.

[23] Stěžovatel nesouhlasí s výkladem krajského soudu, podle kterého byla plná moc udělená Ing. J. M. omezena na řízení před prvostupňovým správcem daně a nevztahovala se na odvolací řízení. Tato plná moc byla co do rozsahu plnou mocí generální. Uvedení konkrétního finančního úřadu bylo nadbytečné, neboť i bez toho nastávají účinky zmocnění okamžikem uplatnění vůči správci daně. V plné moci je označen konkrétní místně příslušný správce daně. To by ovšem znamenalo, že by z toho vyvozovaná neúčinnost plné moci musela působit nejen vertikálně, čili vůči nadřízenému správci daně, ale i horizontálně, tedy i vůči správci daně po změně místní příslušnosti, jakož i vůči dožádanému správci daně. Autonomie vůle zmocnitele k zastupování před konkrétním správcem daně by musela vyloučit účinnost vůči všem správcům daně, nikoliv jen vůči nadřízenému orgánu. Právní názor zastávaný správními soudy a odbornou literaturou je navíc v rozporu s ustanovením § 29 odst. 1 daňového řádu, podle kterého může daňový subjekt v téže věci udělit plnou moc pouze jednomu zmocněnci. Proto účinnost plné moci nastává vůči správcům daně uvedeným v § 27 odst. 3 daňového řádu bez ohledu na to, zda zmocnitel tyto případy vyloučil. Tyto účinky ze zákona nastávají vždy z důvodu nemožnosti udělit v téže věci více zmocnění. Krajský soud měl správně dovodit účinnost plné moci udělené Ing. J. M. i vůči žalovanému, neboť pro jednání v odvolacím řízení lze

zmocnit pouze jednoho zástupce, nikoliv dva. Napadené rozhodnutí tak mělo být doručeno zástupci, nikoliv přímo stěžovateli. Proto nenabylo právní moci a žaloba nemohla být zamítnuta.

[24] Co se týče aplikace § 89 odst. 2 daňového řádu na výzvu zaslanou stěžovateli finančním úřadem, domnívá se stěžovatel, že se soud odchýlil od obsahu předmětné výzvy. V jejím výroku není toliko uvedeno předložení důkazních prostředků, nýbrž výrok obsahuje imperativy „prokažte, přiřaďte, doložte“. Je nesprávný závěr, že se nejednalo o postup podle § 89 a 90 daňového řádu, neboť analogie procesního práva daňového je přípustná a žádoucí. Odborná literatura uvádí, že se tento postup může realizovat pouze v průběhu dílčího řízení nalézacího ve fázi vyměřovací a doměřovací. Podle stěžovatele z § 143 odst. 3 daňového řádu, který upravuje doměřovací řízení, plyne, že k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zmíněné imperativy ve výroku výzvy svědčí o aplikaci § 89 odst. 2 daňového řádu, přičemž správce daně stěžovatele nevyzval pouze k předložení důkazních prostředků podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Posouzení krajského soudu nepřipouštějící při daňové kontrole analogickou aplikaci § 89 a 90 daňového řádu považuje stěžovatel za nesprávné. Podle stěžovatele se určitě nejednalo jen o předložení důkazních prostředků, jak uvedl soud. Argumentací odkazující na § 89 odst. 2 daňového řádu stěžovatel odůvodňoval, že na něj nepřešlo důkazní břemeno, neboť správce daně dostatečně neprokázal existenci pochybností o nároku na odpočet DPH. K přenesení důkazního břemene musí dojít v souladu s daňovým řádem. Pochybnosti musí být jasně a konkrétně vymezeny ve výroku rozhodnutí (výzvy), aby byly přezkoumatelné, a lhůta k plnění se vztahuje pouze k takto sděleným pochybnostem. Prokázání pochybností toliko v odůvodnění výzvy je právně neúčinné, neboť takovým způsobem je nelze prokázat ani přenést důkazní břemeno na daňový subjekt. Výzva je neurčitá a nepřezkoumatelná.

[25] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že zpráva o daňové kontrole není důkazním prostředkem, neboť opak plyne z § 88 odst. 6 daňového řádu i z odborné literatury komentující toto ustanovení, podle které je zpráva o daňové kontrole důkazním prostředkem zásadního významu při rozhodování o daňové povinnosti na základě výsledků daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole obsahuje dle § 88 odst. 1 daňového řádu výsledek kontrolního zjištění a podle § 174 odst. 4 téhož zákona se považuje za odůvodnění rozhodnutí, dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly. I z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2006, č. j. 2 Afs 85/2005 – 117, je zpráva o daňové kontrole dostatečným důkazním prostředkem pro rozhodnutí o doměření daně. Proto soud nesprávně posoudil námitku, podle které nemohla být zpráva o daňové kontrole důkazním prostředkem pro svou nezákonnost.

[26] Co se týče hodnocení důkazních prostředků ve zprávě o daňové kontrole, namítá stěžovatel, že rozsah o bezmála 200 stranách neznamená, že zpráva o daňové kontrole obsahuje náležité hodnocení všech důkazních prostředků jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Podstatný je zde obsah, nikoliv rozsah. Podle stěžovatele vypořádání této žalobní námitky krajským soudem bylo pouze v obecné rovině a konkrétní námitku stěžovatele nevyvrátilo, neboť soud nepovažoval za podstatné podání ze dne 30. 8. 2012, kterým stěžovatel předložil 11 šanonů obsahujících důkazní prostředky, a neuvádí ani

konkrétní stránky obsahující náležité hodnocení důkazů. Zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná, a není tudíž důkazním prostředkem. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu musí být hodnoceny všechny důkazy zjištěné v průběhu daňové kontroly. Správce daně si nemůže ulehčit práci tím, že se zaměří pouze na důkazy podporující výsledný nález a ponechá stranou důkazy jej rozporující.

[27] Krajský soud se nezabýval tvrzením stěžovatele o důkazech předložených dne 30. 8. 2012 (nezahrnul je do zjištění podstatných skutečností) a nesprávně dospěl k závěru, že nedoložil provedení konkrétních prací konkrétní osobou v konkrétním termínu. Pokud soud dále uzavřel, že stěžovatel nedoložil, k jakým uskutečněným zdanitelným plněním se přijatá plnění vztahují, nevypořádal se s tvrzením, že správce daně měl vystavené faktury k dispozici a z nich bylo zřejmé, o jaké zakázky se jedná. Nemůže jít k tíži stěžovatele, že o těchto fakturách neměl správce daně pochybnosti a nekontroloval je. Při správném hodnocení důkazů je zřejmé, že správce daně vzal za prokázané, že přijaté faktury se vztahují k fakturám vystaveným stěžovatelem. Při kontrole faktur vystavených stěžovatelem (včetně ostatních důkazů) by správce daně zjistil, že jsou na nich uvedena shodná místa prací jako na fakturách stěžovatelových dodavatelů. Faktury zpochybněny nebyly, proto jsou důkazem o provedení prací deklarovanými dodavateli.

[28] Soud nesprávně zhodnotil výslechy svědků, přičemž podle stěžovatele jimi bylo prokázáno, kdo prováděl fakturované práce. Zaměstnanci Viamont DPS a.s. tvrdili nikoliv pouze obecně, že dodavatelé vykonávali činnost na stavbách. Např. svědek M. H. na dotaz jmenoval pracovníky zabezpečené stěžovatelem – že se jednalo o party (o osmi lidech) podle toho, kdo je vedl – H., S., B., K.. Svědek R. Č. pak jmenoval tyto – S., B., P., G.. Z toho je nepochybné, že dodavatelé pro stěžovatele pomocné práce vykonávali.

[29] Stěžovatel dále zpochybňuje názor soudu o nedůvodnosti námitky neosvědčení důkazů svědeckými výpověďmi. Podle stěžovatele svědeckými výpověďmi ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy (zejména výpověďmi zaměstnanců Viamont DPS a.s., stavebními deníky téže společnosti, zprávami o daňové kontrole u svědků a nezpochybněním faktur jimi vystavených) bylo prokázáno, že svědci práce pro stěžovatele konali. V tomto kontextu není lhostejné, že svědci provádění prací pro stěžovatele v obecné rovině potvrdili. Ve vzájemné souvislosti výpovědi prokazují splnění podmínek podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Soud se navíc nevypořádal s tvrzením, že svědci po 6 letech nedokázali konkretizovat místa provedení prací, období a objem v korunách, nemůže být takovým důvodem. To je po delší době přirozené. Stejně tak takovým důvodem nemůže být tvrzení žalovaného, podle kterého nemohl daňový subjekt vědět, kdo konkrétně a v jakém rozsahu práce prováděl, když je přebírali stavbyvedoucí a subdodávky prováděli brigádníci a další subdodavatelé. Uvedené tvrzení jde ve prospěch stěžovatele, neboť žalovaný tím provedené práce nezpochybňuje.

[30] Jestliže soud uvedl, že faktury vydané stěžovatelem nebyly zpochybněny, a nebyly tudíž hodnoceny ve zprávě o daňové kontrole, byla důvodná námitka, že se jednalo o důkazní prostředek ve prospěch stěžovatele, který nebyl hodnocen ani posouzen. Pokud tedy u stěžovatele není pochyb o vydaných fakturách, není pochyb ani o ekonomické činnosti uskutečněné stěžovatelem. Pouhým porovnáním

nezpochybnitelných faktur – ekonomické činnosti stěžovatele s obsahem zpráv o kontrole jeho dodavatelů a jimi vystavených nezpochybnitelných faktur je seznatelný vztah mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnou ekonomickou činností stěžovatele. Není-li totéž plnění zpochybněno u jednoho, nemůže být zpochybněno ani u druhého. U nezpochybněných skutečností i podle soudu postačí tvrzení daňového subjektu.

[31] Závěr krajského soudu o neporušení § 92 odst. 7 daňového řádu považuje stěžovatel za obecný, naproti tomu v žalobě byly uvedeny konkrétní stránky zprávy o daňové kontrole, ve kterých nejsou uvedeny skutečnosti, které správce daně považuje za prokázané či nikoliv a na základě jakých důkazních prostředků. Tvrzení stěžovatele tak nebylo vyvráceno. Podle soudu není rozhodné, že stěžovatelovi dodavatelé daň přiznali, neboť přinejmenším nebyla prokázána souvislost mezi přijatým a uskutečněným plněním, avšak podle stěžovatele je tento vztah prokázán, neboť i podle soudu nezpochybněné tvrzení daňového subjektu postačí jako důkazní prostředek. Nejsou-li pochybnosti o uskutečněném zdanitelném plnění dodavatele pro stěžovatele, nemohou být ani pochybnosti o přijetí tohoto zdanitelného plnění u stěžovatele od dodavatele (svědků).

[32] Pokud soud uvedl, že míra podrobnosti rozpisů prací požadovaných správcem daně po stěžovateli vyplývala z požadavku prokázání konkrétního přijatého zdanitelného plnění, nepochopil obsahový význam slov konkrétnost a podrobnost, která nejsou synonymy. Podrobný rozpis prací nevyplývá z konkrétního přijatého zdanitelného plnění. Stěžovatel taktéž nesouhlasí s tím, že měl rozpisy předložit bez ohledu na míru podrobnosti, která by byla teprve následně hodnocena správcem daně. Stěžovatel je přesvědčen, že závěr soudu, podle kterého se nejedná o nesplnitelný požadavek, je nesprávný. Je absurdní spojovat podrobný rozpis prací s datem a subjektem, který práce realizoval a fakturu vydal. Podle stěžovatele tyto skutečnosti nepředstavují požadavky na podrobný rozpis prací. Z logiky soudu (podle které měl stěžovatel předložit rozpisy prací, pokud existovaly, bez ohledu na jejich podrobnost) pak absurdně vyplývá, že je lhostejné, co je požadováno, „stejně to nepředložíš“. Soud nesprávně posoudil vypovídací hodnotu takto uložené povinnosti také s ohledem na chybějící normu určující rozsah práce za hodinu. Žalobní námitka mířila k tomu, že při neexistenci takové normy nemá odměna stanovená na hodinu práce žádnou vypovídací schopnost k požadovanému rozpisu prací. Jelikož byl správci daně znám rozsah staveb, na nichž byly dodavateli stěžovatele vykonávány pomocné práce, porušil § 5 odst. 3 daňového řádu, když po stěžovateli požadoval podrobný rozpis prací, což bylo nepřiměřeně obtížné.

[33] Krajský soud měl dle stěžovatele správně dospět k závěru, že přiřazením faktur na uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění se nedají ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a nejedná se o důkazní prostředek. Jelikož správci daně primárně vznikly pochybnosti o přijetí konkrétního zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele, nebylo toto možné prokázat jen přiřazováním faktur.

[34] Stěžovatel se domnívá, že k prokázání ubytování jeho zaměstnanců postačovalo předložení jejich seznamu a nebyl oprávněný požadavek správce daně na předložení mzdových listů a kolektivní smlouvy, neboť obojí nemá ke konkrétnímu ubytování žádnou vypovídací schopnost a nelze jimi prokázat, že konkrétní zaměstnanci byli

ubytování v konkrétním místě a čase. Požadované listiny nemohly být důkazním prostředkem, když nebyly rozhodné pro správné stanovení daně.

[35] Stěžovatel dále vytýká soudu, že neuznal stavební deníky společnosti Viamont DPS a.s. jako důkazní prostředek v jeho prospěch a považoval za lhostejné, že investor je uznal jako podklad pro proplacení prací provedených stěžovatelem. Není totiž lhostejné prokázání, že práce byly provedeny a na základě stavebních deníků byly proplaceny. Jednalo se o důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Podle stěžovatele je z hlediska nároku na odpočet DPH lhostejné, zda práce provedl jeho dodavatel či zaměstnanec. Deníky bylo prokázáno provedení prací a jinými důkazními prostředky zase skutečnost, že je provedl konkrétní dodavatel.

[36] Krajský soud nesprávně vyhodnotil námitku nepřezkoumatelnosti požadavku správce daně na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatele. Nemožnost údaje ve stavebním deníku na místě zkontrolovat způsobuje nepřezkoumatelnost. Nelogičnost stěžovatelovy námitky pak nelze dovozovat ze skutečnosti, že žádné seznamy nepředložil. Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost seznamu pracovníků ve vztahu k požadavku správce daně, která je dána právě tímto požadavkem, nikoliv nepředložením takových seznamů. Pokud by seznamy byly podle soudu hodnoceny ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky, mohly tak být podle stěžovatele hodnoceny i počty osob pracujících na stavbě, když práce byly převzaty ze strany Viamont DPS a.s., deníky prokazují jejich provedení a z vystavených faktur těchto dodavatelů „nedošlo ze strany správce daně k pochybení“. Jestliže nebyly zpochybněny faktury vystavené žalobcem, ze stejných důvodů by měly být za důkaz vzaty i zprávy o daňových kontrolách dodavatelů, jakož i jimi vystavené faktury, které nebyly zpochybněny. Faktury dodavatelů jsou tudíž důkazem, že práce byly pro stěžovatele provedeny. Požadované seznamy neodpovídají § 93 odst. 1 daňového řádu a správce daně tím přenášel důkazní povinnost dodavatele na stěžovatele.

[37] Stejně tak je nesprávný závěr týkající se požadavku na předložení povolení ČD ke vstupu konkrétních osob do prostorů ČD. Tato povolení si správce daně mohl vyžádat postupem dle § 57 daňového řádu a z hlediska důkazní povinnosti stěžovatele je nerozhodné, v jakém vztahu byly konkrétní osoby ke stěžovatelovým dodavatelům. Stěžovatel nemá povinnost prokazovat vztah osob k jeho dodavatelům. Navíc u nich byla provedena daňová kontrola, aniž by byl proveden důkaz zprávou o daňové kontrole. Ostatními důkazy je prokázáno, že dodavatelé práce provedli a jedná se o jimi vystavené faktury. Stěžovatel opakuje, že nebyly zpochybněny faktury jeho dodavatelů a práce byly provedeny, proto bylo prokázáno, že dodavatelé plnění stěžovateli poskytli. Stejnou logikou nebyly zpochybněny ani faktury vystavené stěžovatelem na uskutečněná plnění. Důkazní povinnost je stejná u stěžovatele i u jeho dodavatele.

[38] Krajský soud nesprávně posoudil i otázku oprávněnosti pořízení fotografií správcem daně z okna kanceláře. Je nepřípustné pořizování obrazového záznamu bez uvědomění osob zúčastněných na úkonu (§ 80 odst. 4 daňového řádu). Úřední osoba pořizující záznam nezná obsah rozhovoru mezi zachycenými osobami a je otázkou, na základě čeho dovozuje manželský vztah mezi svědkyní a osobou na fotografii. Správce

daně nevedl žádné řízení, proto si nemohl jen tak pořizovat fotodokumentaci. Názor soudu o pořízení obrazového důkazu bez zachycení zvuku ke zpochybnění svědka je podle stěžovatele ojedinělý. Krajský soud neuvedl, jak by tento důkaz mohl zpochybnit věrohodnost svědka, neboť není proti ničemu, aby se svědkyně, která stěžovatele znala, s ním bavila na veřejném prostranství před vstupem na finanční úřad. Takovou iniciativu úřední osoby měl krajský soud odmítnout. Pořizování fotografií mimo daňové řízení svědčí o tom, že řízení nemohlo být férové, neboť tímto záznamem se správce daně vymezil proti svědkovi i stěžovateli bez ohledu na to, že záznam nakonec nepoužil. Taková činnost není v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu, jak tvrdí soud. Pořízení fotografií stěžovatele a svědka na veřejném prostranství mimo daňové řízení za účelem hodnocení věrohodnosti svědka není tímto ustanovením kryto.

[39] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku, který považuje za přezkoumatelný. Stěžovateli se nepodařilo prokázat, že deklarovaná zdanitelná plnění od svých dodavatelů skutečně přijal. Zároveň neprokázal, že přijaté faktury lze považovat za daňový doklad. Žalovaný má dále za to, že správce daně prokázal existenci pochybností o nároku stěžovatele na odpočet DPH, a došlo tudíž jednoznačně k přenosu důkazního břemene na stěžovatele, na kterém bylo prokázat, že přijal zdanitelná plnění a použil je v rámci výkonu své podnikatelské činnosti. Pochybnosti správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřil ve výzvě ze dne 30. 5. 2012. Stěžovatel byl dostatečně seznámen, jaké pochybnosti a z jakých důvodů správci daně vyvstaly, přičemž ve výzvě vyjmenované možné důkazní prostředky stěžovatele nijak neomezovaly, aby uplatněný nárok na odpočet DPH prokázal jinými důkazními prostředky. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[40] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[41] Kasační stížnost **není** důvodná.

[42] Nejvyšší správní soud nepovažuje napadený rozsudek na nepřezkoumatelný. Stěžovatel ani konkrétně netvrdí, jaké námitky krajský soud pominul a nedostatečné vypořádání vyvozuje spíše z nesouhlasu se způsobem, jakým byly vypořádány. Jeho argumentace míří k důvodu obsaženému v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesprávné posouzení právní otázky), nikoliv k důvodu dle písm. d) téhož ustanovení.

[43] Pokud krajský soud v rekapitulaci podstatných skutečností na str. 7 napadeného rozsudku neakcentoval, že stěžovatel předložil správci daně dne 30. 8. 2012 důkazní prostředky, neznamená to, že tuto skutečnost zcela pominul a nezohlednil ji při svém rozhodování. Z kontextu celého odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský

soud se vypořádal dostatečně se všemi namítanými skutečnostmi. Zabýval se i hodnocením důkazních prostředků předložených stěžovatelem, přičemž na str. 18 napadeného rozsudku se výslovně odkazuje na dokumentaci předloženou stěžovatelem finančnímu úřadu dne 30. 8. 2012. Shrnutí podstatných skutečností je toliko rekapitulace průběhu předchozího řízení a nelze z ní bez dalšího dovodit, čím se krajský soud náležitě zabýval a čím nikoliv. Naopak problémová by mohla být spíše situace, kdy by soud určité podstatné skutečnosti pouze rekapituloval, ale pominul je zohlednit ve vlastních úvahách a nosné argumentaci rozhodnutí. V daném případě se však jedná o opačnou situaci, a kasační námitka je proto nedůvodná.

[44] Stěžovatel dále tvrdí, že primárně namítal nesplnění povinnosti hodnocení důkazních prostředků v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a vyvozuje z toho nepřípadnost argumentace soudu, v níž se pojednává o nesení důkazního břemene. Tato konstrukce je dle Nejvyššího správního soudu zkreslená, neboť krajský soud se s ohledem na specifika daného případu i ostatní námitky obsažené v žalobě (v nichž stěžovatel namítal, že na něj důkazní břemeno nepřešlo, případně že se mu podařilo prokázat přijetí konkrétních zdanitelných plnění) musel věcí zabývat komplexně, nikoliv pouze správností hodnocení důkazních prostředků. Pokud by pominul část žalobní argumentace o porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, byla by stěžovatelova námitka na místě. Nicméně krajský soud dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole byla pořízena v souladu se zákonem a je v ní obsaženo hodnocení důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. S ohledem na podstatu celého sporu ovšem bylo pojednání o nesení důkazního břemene v daňovém řízení zcela odůvodněné a přiléhající na nyní posuzovaný případ. V této souvislosti byl logický i odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, z něhož plyne, že daňový doklad je pouze formálním důkazem a v případě zpochybnění je třeba prokázat uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno vůbec, nebo je sporný jeho rozsah, či zda bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na dokladu, nemůže daňový doklad sám o sobě představovat relevantní důkaz. V nyní posuzovaném případě bylo přijetí zdanitelného plnění, deklarované v daňovém dokladu zpochybněno, neboť např. faktura vystavená dodavatelem A. S. s datem uskutečnění zdanitelného plnění 4. 7. 2010, uváděla předmět plnění: „*Fakturujeme vám práce prováděné na akcích „smluvní cena – Kolín*“, faktura téhož dodavatele ze dne 16. 7. 2010: „*Fakturujeme vám práce prováděné na akcích „smluvní cena – Kolín, -Zdice*“, a rovněž faktura ze dne 23. 7. 2010: „*Fakturujeme vám práce prováděné na akcích „smluvní cena – Beroun, -Kolín*“, vždy s uvedenou cenou a s DPH (viz též str. 146 Zprávy o kontrole). Nejinak tomu bylo i u dalších faktur tohoto dodavatele v jiných obdobích a i u jiných dodavatelů obdobných prací. Proto bylo zcela přiléhavým upozornění, že stěžovatel byl povinen prokázat deklarované skutečnosti jiným způsobem.

[45] Námitky stěžovatele směřující k porušení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nemají opodstatnění. Dle tohoto ustanovení *rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby*. Z povahy věci vyplývá, že první část citovaného ustanovení se týká rozhodnutí, které je doručováno v písemné podobě, část za středníkem se naproti tomu uplatní v případě rozhodnutí doručovaného v elektronické podobě. Rozhodnutí v elektronické podobě totiž fyzicky neexistuje, jde o informaci

uloženou na elektronickém nosiči dat, zjednodušeně řečeno jde o „řadu jedniček a nul“. Tuto informaci, která je doručována do datové schránky nebo na e-mailovou adresu účastníka řízení, logicky není možné opatřit otiskem úředního razítka ani podpisem úřední osoby. Pokud je daňovému subjektu doručováno rozhodnutí v písemné podobě, je naopak vyloučeno, aby bylo opatřeno elektronickým podpisem, jelikož elektronický podpis je tvořen alfanumerickým souborem znaků a existuje pouze v elektronické podobě, elektronický podpis nelze „přenést“ na písemnou podobu rozhodnutí. V současné době téměř všechny správní orgány používají při své rozhodovací činnosti výpočetní techniku. Každé rozhodnutí tedy nejprve existuje v elektronické podobě a jako takové je možné jej opatřit elektronickým podpisem a odeslat prostřednictvím datové schránky, příp. na e-mailovou adresu, nebo jej vytisknout, opatřit podpisem úřední osoby a otiskem úředního razítka a odeslat v této písemné podobě. Přesně z této logiky vycházel i krajský soud a jeho závěry si v ničem neodporují. Krajský soud v žádném případě neuvedl, že listinné vyhotovení bylo opatřeno elektronickým podpisem, ale toliko dovodil, že na listinném vyhotovení rozhodnutí uvedeno u podpisu oprávněné úřední osoby jiné datum, než datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno i elektronicky, je třeba vycházet ze skutečnosti, že listinné vyhotovení bylo podepsáno téhož dne jako elektronické. Z dikce zákona vyplývá toliko požadavek na uvedení data podpisu a správnímu orgánu není zapovězeno vyhotovit a podepsat rozhodnutí jak v elektronické, tak v listinné podobě v tentýž den. Ostatně stěžovatel ani neuvádí, jak by namítaná „vada“ mohla zasáhnout do jeho práv. Stěžovateli bylo napadené rozhodnutí doručeno v písemné podobě poštou a bylo opatřeno podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otiskem úředního razítka. Obsahovalo tedy veškeré zákonné náležitosti. Skutečnost, že zároveň obsahovalo též doložku „Elektronicky podepsáno“, přestože je *prima facie* vyloučeno, aby bylo elektronicky podepsáno, nemohla ve stěžovateli vzbudit žádné pochybnosti o tom, kdo vůči němu tento úkon učinil a kdy bylo rozhodnutí vydáno. Zcela zjevně pak musel pochopit, že jej neobdržel elektronicky.

[46] Podle § 27 odst. 3 daňového řádu *[p]lná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna*. Setrvalá judikatura správních soudů i odborná literatura vykládá citované ustanovení tak, že *„[p]okud to není v plné moci vyloučeno, plná moc je účinná i vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení. Takový účinek plné moci však nenastává za situace, kdy daňový subjekt udělil plnou moc k zastupování pouze před konkrétním správcem daně prvního stupně*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2014, č. j. 8 Afs 76/2013 – 37). Tento závěr byl s ohledem na potřebu respektovat autonomii vůle daňového subjektu aplikován i v případě stěžovatele, a plná moc udělená výslovně „pro zastupování před Finančním úřadem v Ústí nad Labem“ nebyla vztažena i na řízení před žalovaným odvolacím orgánem.

[47] Stěžovatel závěry ustálené judikatury i odborné veřejnosti zpochybňuje zejména s odkazem na § 29 odst. 1 daňového řádu, podle kterého v téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec. Toto ustanovení však nelze vykládat způsobem, který by bránil zvolit si pro řízení před prvostupňovým správcem daně jednoho zmocněnce a pro řízení před odvolacím správním orgánem jiného zmocněnce, jak se snaží konstruovat

stěžovatel. Již v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení*“. Spojením „v téže věci“ je třeba v dané souvislosti rozumět „ve stejném rozsahu zmocnění“. Podstatné tedy je, zda je rozsah zmocnění vymezen dostatečně určitě, aby bylo jednoznačné, k jakým úkonům je ten který zmocněnec oprávněn (§ 28 odst. 1 daňového řádu). K odstranění problémů naznačených stěžovatelem může rovněž posloužit aplikace ustanovení § 28 odst. 4 daňového řádu, podle kterého zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, považuje se u správce daně uplatněním nové plné moci původní zastoupení za vypovězené v rozsahu, v němž se překrývá s novou plnou mocí. Stěžovatelova argumentace tudíž nepřesvědčila Nejvyšší správní soud, aby se od své rozhodovací praxe jakkoliv odchýlil. Ustanovení § 29 odst. 1 daňového řádu nelze vykládat extenzivně v neprospěch autonomie vůle daňového subjektu, který je oprávněn plnou moc omezit pouze na řízení před prvostupňovým správcem daně.

[48] V daném případě je zcela irelevantní argumentace týkající se účinnosti předmětné plné moci v horizontální rovině, neboť stěžovatel žádné úkony (resp. jejich účinnost vůči zástupci či stěžovateli) v této rovině nezpochybňuje. Spornou je otázka omezení plné moci ve vztahu k nadřízenému správci daně v odvolacím řízení, která je již judikaturou jednoznačně vyřešena a není důvodu se od ní odchylovat. Kromě toho, dle citované judikatury se plná moc formulovaná tak, že je zmocnění uděleno pro konkrétní finanční úřad, vykládá jako plná moc omezená na řízení před prvostupňovým správcem daně. Je proto zcela oprávněné považovat plnou moc za účinnou v horizontální rovině, zatímco ve vertikální nikoliv. Pro odvolací řízení proti napadeným platebním výměrům stěžovatel nezmocnil k jednání žádného zástupce, je tudíž zcela nepřípadná jeho poznámka, že účinnost plné moci měla být dovozena, neboť v odvolacím řízení nemůže mít zmocněnce dva.

[49] Pokud snad chtěl stěžovatel uvedenou námitkou zpochybnit úkony správce daně, kdy v důsledku změny organizace daňové správy přešla agenda Finančního úřadu v Ústí nad Labem na Finanční úřad pro Ústecký kraj, ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stanoví, že *[j]sou-li v plných mocech nebo pověřeních uplatněných u územních finančních orgánů zřízených podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, uvedeny územní finanční orgány zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*. Plná moc tudíž byla v dané věci jednoznačně účinná vůči novému správci daně (Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj).

[50] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit námitkám stěžovatele, podle kterých se měla na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012 aplikovat analogicky pravidla týkající se postupu k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu. Stěžovatel se tímto způsobem snaží odůvodnit, že na něj nepřešlo důkazní břemeno, jelikož finanční úřad neprokázal pochybnosti ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH v požadované formě. Nijak však nepolemizuje s argumentací soudu, podle které z předmětné výzvy pochybnosti jasně vyplývají a jsou zde dostatečně odůvodněny. Pouze se snaží najít formální důvod, na základě něhož by nebylo možné k jasně specifikovaným

pochybnostem finančního úřadu přihlédnout. Tento cíl nelze považovat za důvod, který by měl vést k analogické aplikaci ustanovení daňového řádu, která se vztahují na speciální procesní postup odstranění pochybností, na výzvu učiněnou správcem daně v průběhu daňové kontroly. Pro daňovou kontrolu má zákon vlastní pravidla a není zde žádná mezera, kterou by bylo třeba vyplnit za použití analogie. Postup k odstranění pochybností je zvláštním institutem, který má režim odlišný od daňové kontroly a tyto dva instituty nelze navzájem směšovat, nemohou v téže věci probíhat zároveň – postup k odstranění pochybností předchází daňové kontrole, jejímž zahájením dochází k ukončení tohoto postupu. Daňová kontrola však může být zahájena, aniž by jí postup k odstranění pochybností předcházel. Stejně tak jako nelze směšovat tyto dva instituty, které probíhají vždy striktně odděleně, nelze směšovat ani pravidla, která se na ně vztahují. Výzvu ze dne 30. 5. 2012 vydal finanční úřad po zahájení daňové kontroly u stěžovatele (8. 6. 2011), a tedy v rámci této kontroly. Použití ustanovení § 89 daňového řádu o výzvě k odstranění pochybností, jíž se zahajuje postup k odstranění pochybností, je proto v daném případě zcela vyloučeno. Výzva ze dne 30. 5. 2012 proto byla vydána v souladu se zákonem a mohla vyvolat přenesení důkazního břemene na stěžovatele. Jestliže je daňový subjekt správcem daně v průběhu daňové kontroly k něčemu vyzýván, z povahy věci bude výzva obsahovat imperativy („doložte“, „prokažte“ apod.). Nelze z toho usuzovat, že se jedná o výzvu podle § 89 daňového řádu, neboť toto ustanovení není možné použít v průběhu daňové kontroly. Jak bylo již uvedeno, stěžovatel nijak nepolemizuje s odůvodněním napadeného rozsudku, v němž krajský soud popisuje pochybnosti obsažené v předmětné výzvě a dospívá k závěru, že pochybnosti finančního úřadu byly dostatečné a důkazní břemeno na stěžovatele přešlo. Nejvyšší správní soud proto pro stručnost odkazuje na napadený rozsudek (zejména str. 16 a 17) a ztotožňuje se s krajským soudem, že finanční úřad prokázal pochybnosti o nároku stěžovatele na odpočet DPH a důkazní břemeno na stěžovatele v tomto rozsahu přenesl.

[51] Nejvyšší správní soud nepovažuje pro posouzení daného případu za rozhodný závěr krajského soudu, který s odkazem na § 88 odst. 1 daňového řádu konstatoval, že zpráva o daňové kontrole představuje především výsledek kontrolního zjištění a sama není důkazním prostředkem. Podstatou stěžovatelových námitek bylo a je tvrzení, dle kterého je zpráva o daňové kontrole v dané věci nezákonná, neboť nemá všechny požadované náležitosti (zejména neobsahuje hodnocení všech důkazních prostředků jednotlivě a ve vzájemné souvislosti). Právě z nezákonnosti vyvozuje, že nemohla být důkazním prostředkem. V kontextu žalobních tvrzení bylo tudíž třeba této námitce rozumět tak, že zpráva o daňové kontrole nemůže být dostatečným podkladem pro vydání platebních výměrů, protože byla získána v rozporu se zákonem. Otázku její zákonnosti krajský soud náležitě posoudil bez ohledu na to, že odmítl označení zprávy o daňové kontrole za důkazní prostředek. Proto správnost tohoto dílčího závěru nemá na posouzení merita věci vliv.

[52] Jádro sporu spočívá v tvrzeních stěžovatele, dle kterých a) zpráva o daňové kontrole neobsahuje náležité hodnocení důkazních prostředků a b) správní orgány, stejně jako soud, nesprávně vyhodnotily, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno o splnění podmínek nároku na odpočet DPH.

[53] Dle § 92 odst. 3 daňového řádu *[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení *[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. § 92 odst. 5 daňového řádu stanoví, že správce daně prokazuje *a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní*.

[54] Obecně platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu (příkladmo lze zmínit rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení stojí na tom, že účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly.

[55] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, *[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, *„určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný“*. Z těchto závěrů Nejvyšší správní soud vycházel i při posuzování kasační stížnosti v dané věci.

[56] Jak bylo již uvedeno, krajský soud se zabýval i podáním stěžovatele ze dne 30. 8. 2012 a zohlednil ho, přestože není zmíněno v rekapitulační části, v níž soud shrnuje podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Stejně tak není podstatné, že neuvedl, na kterých konkrétních stánkách zprávy o daňové kontrole je hodnocení důkazních prostředků obsaženo.

[57] Ze zprávy o daňové kontrole (č. j. 715069/14/2501-05401-507658) jasně vyplývá, že splňuje zákonné náležitosti a obsahuje hodnocení důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Popis průběhu řízení a provedených důkazů se ve vztahu k DPH nachází na str. 91 - 194, kde se odkazuje i na hodnocení provedené na str. 19 - 24. Správce

daně vždy nejprve popisuje konkrétní provedené důkazy, zjištění, která z nich plynou, a následně důkazní prostředky hodnotí i ve vzájemné souvislosti. Např. u výslechů svědků správce daně přehledně a strukturovaně popisuje, co svědek vypověděl a jaké stanovisko k tomu zaujímá správce daně, následně uvádí souhrnné stanovisko k provedeným výslechům a reflektuje je v návaznosti na pochybnosti, které mu v řízení vznikly, a skutečnosti, které byl stěžovatel povinen prokázat. Dále se vypořádává i s vyjádřeními stěžovatele uplatněnými v průběhu daňové kontroly, a to opět se zohledněním výsledků dokazování.

[58] Co se týče údajných důkazních prostředků předložených stěžovatelem správci daně dne 30. 8. 2012 (krabice s 11 šanony dokumentů), i k těm se správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyjádřil. Na str. 21 je popsáno, co jednotlivé šanony obsahovaly (smlouvy a dohody, vydané faktury včetně stavebních deníků, rámcové smlouvy atd.). Zároveň správce daně uvedl, že předložením těchto dokumentů stěžovatel reagoval na výzvu k prokázání tvrzených skutečností ze dne 30. 5. 2012 bez jakéhokoliv dalšího vysvětlení. Proto byl se stěžovatelem dne 19. 9. 2012 sepsán protokol o ústním jednání, při němž správce daně (zde konkrétně ještě finanční úřad) ověřoval skutečnosti související s probíhající daňovou kontrolou. Stěžovatel byl dotazován na skutečnosti, které měl podle výzvy ze dne 30. 5. 2012 prokázat, a finanční úřad jej upozornil, že ke strukturované výzvě nepodal žádné vysvětlení a že z předložených důkazních prostředků nevyplývá, jaké skutečnosti a k jakým konkrétním bodům je stěžovatel dokládá. Stěžovatel jen konstatoval, že finanční úřad chtěl výkazy o zkouškách, vstupy do kolejiště, výkazy o školení, stavební deníky, faktury, objednávky a ostatní si již nepamatuje. Finanční úřad upozornil, že stěžovatel měl přiřadit faktury na přijatá a uskutečněná plnění a že měl prokázat, že deklarovaná plnění na přijatých fakturách byla skutečně provedena uvedenými dodavateli, a to v termínu, čase a rozsahu uvedeném ve fakturách. Stěžovatel obecně popsal, jaké dokumenty při práci vyžaduje a jaké ne, a že neví, jak jinak prokázat požadované skutečnosti, když peníze dodavatelům poslal na účet, výjimečně i hotově, přičemž objednávky, výpisy z živnostenských rejstříků a registrace plátců DPH jsou v krabici. Další důkazy nemá. Když bude něco finančnímu úřadu chybět, může učinit prohlášení a vysvětlit, proč nějaké dokumenty nemá. Dále na dotaz uvedl, že nepřiřadil faktury na přijatá a uskutečněná plnění, protože by u toho strávil půl roku. Pomocné stavební deníky nepředložil, protože je nemá, fakturuje na základě podepsaného deníku od stavbyvedoucího „Viamontu“. Někdy se dohaduje s dodavateli o ceně on sám. Práce jsou různé a pořád se to nějak mění. Stěžovatel také dodal, že deník má subdodavatel, po ukončení práce ho přiveze a stěžovatel fakturuje.

[59] Jak je zřejmé z popsaných skutečností, stěžovatel finančnímu úřadu na konkrétní výzvu nepodal žádné konkrétní vysvětlení a pouze předložil 11 šanonů dokumentů, v nichž si měl finanční úřad/správce daně sám za stěžovatele vyhledat potřebné důkazy a určit, jaké skutečnosti jimi mají být prokázány, přestože důkazní břemeno leželo na stěžovateli. I přesto správce daně dokumentaci prošel a vyjádřil se k jejímu obsahu. Ve zprávě o daňové kontrole (na str. 23, 93, i na několika dalších místech) popisuje, co z předložené dokumentace zjistil. Vyhodnotil, že na základě ní nebylo prokázáno, že plnění deklarované na zpochybněných fakturách stěžovatel skutečně přijal od uvedených plátců. Nikde nejsou uvedeny konkrétní osoby provádějící pomocné stavební práce, jsou

zde jen počty osob, odpracované hodiny a pracovní doba. Stěžovatel nepředložil pomocné stavební deníky vedené jednotlivými dodavateli, které mu měly být předloženy na základě rámcových smluv. Dle Nejvyššího správního soudu zpráva o daňové kontrole nemusela obsahovat zhodnocení každé jednotlivé listiny, která byla založena v oněch 11 šanonech faktur, smluv a dalších dokumentů, jak se pravděpodobně mylně domnívá stěžovatel. Bylo na stěžovateli, aby označil, které konkrétní listiny prokazují jeho nárok na odpočet DPH. Bylo by naprosto v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení, pokud by daňový subjekt mohl bez bližší konkretizace důkazních návrhů předložit správci daně velké množství dokumentů, které by správce daně musel ve zprávě o daňové kontrole všechny jednotlivě podrobně hodnotit. Je na daňovém subjektu, aby uvedl, které konkrétní listiny prokazují jeho tvrzení, a mají být proto hodnoceny jednotlivě jako důkazní prostředek ve zprávě o daňové kontrole. Hodnocení provedené v předmětné zprávě o daňové kontrole proto považuje Nejvyšší správní soud na dostatečné. Stěžovatel ani v žalobě, ani v kasační stížnosti konkrétně neuvádí, z čeho plyne, že unesl své důkazní břemeno, a pouze obecně prohlašuje, že dokumentace obsažená v krabici předložené správci daně dne 30. 8. 2012 jeho nárok na odpočet DPH prokazuje. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[60] Jestliže daňový subjekt tíží důkazní břemeno, nemůže očekávat, že správce daně bude za něj sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky, které potvrzují daňovým subjektem uplatněné nároky. To by bylo zcela proti smyslu přenesení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Z toho plyne, že je zcela nedůvodná i námitka, podle které si měl správce daně sám přiřadit, které faktury na uskutečněná plnění patří k deklarovaným přijatým plněním, když veškerou dokumentaci, měl k dispozici. Stěžovatel předně pomíjí, že již z řízení před správními orgány plyne, že správce daně vzal v úvahu případy, k nimž byly předloženy denní záznamy, šlo však o výjimky (viz např. bod [30] rozhodnutí žalovaného). Jak správně uvedl již krajský soud, prokázat, že přijaté plnění bylo použito na uskutečnění zdanitelného plnění, bylo povinností stěžovatele, nikoliv správce daně. Bez součinnosti daňového subjektu, který ví, k jakému jím uskutečněnému plnění a kdy přijatá plnění od dodavatelů využil, bude správce daně těžko sám identifikovat, které faktury k sobě patří, neboť přijaté plnění nemusí být použito k uskutečnění zdanitelného plnění hned a může se tak stát o po částech. Navíc stěžovatelova argumentace je v tomto směru vnitřně rozporná, neboť na jedné straně uvádí, že předložením faktur (aniž by je přiřadil) uvedenou skutečnost dostatečně prokázal, neboť si to měl správce daně „dát dohromady“ sám, na druhou stranu však tvrdí, že správce daně po něm nemohl požadovat, aby ztotožnil přijaté plnění s uskutečněným plněním, neboť by tím stejně nemohly být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. námitky rekapitulované v bodech [27] a [30] proti bodu [33] tohoto rozsudku). Správce daně neměl jen pochybnosti o přijetí konkrétního zdanitelného plnění, nýbrž i o jeho případném použití k uskutečnění zdanitelného plnění. Je zcela logické, že pokud by stěžovatel plnění nepřijal, jak deklaroval, nemohl je ani použít k uskutečnění zdanitelného plnění. Výzva k přiřazení faktur na přijatá a uskutečněná plnění proto byla oprávněná.

[61] Stěžovatel staví převážnou část své argumentace na mylné premise, dle níž pokud z důkazů plyne, že na předmětných stavbách jeho dodavatelé nějaké práce prováděli, stačí to k prokázání splnění všech podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Tak tomu

ovšem není. Jak uvedl i krajský soud, je nezbytné zároveň prokázat, v jakém rozsahu byly konkrétními dodavateli určité práce prováděny a v jakém rozsahu a na které konkrétní dodávky je použil stěžovatel pro vlastní uskutečněné zdanitelné plnění. Pouhé konstatování svědků, že pomocné práce prováděli, neprokazuje, že je prováděli v rozsahu deklarovaném na fakturách a že je v tomtéž rozsahu stěžovatel použil pro uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud rovněž dostatečně reagoval na námitku, dle které nelze klást stěžovateli k tíži, že si svědci po letech již nepamatují některé okolnosti týkající se provedených prací. Pokud soud obsáhle pojednal o tom, že stěžovatel byl povinen prokázat uskutečnění přijatých plnění konkrétními osobami, v konkrétním rozsahu a konkrétním termínu, pak je zřejmé, že mu musí jít k tíži, pokud z navržených svědeckých výpovědí jasně neplynou rozhodné skutečnosti, když je nebyl schopen prokázat ani jiným způsobem. Byl to totiž právě stěžovatel, kdo ohledně potřebných okolností nesl důkazní břemeno.

[62] Stejně tak stavební deníky, v nichž je uveden počet osob, které za stěžovatele prováděly práce, neprokazují, že těmito osobami byly pracovníci stěžovatelových dodavatelů a nebyly to jeho vlastní zaměstnanci. Proto bylo třeba prokázat, které konkrétní práce, v jakém termínu a rozsahu byly provedeny konkrétní osobou. Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že z hlediska nároku na odpočet DPH je lhostejné, zda práce provedl dodavatel stěžovatele či jeho zaměstnanec. Pokud by totiž práce prováděl zaměstnanec stěžovatele, nemohly by být z povahy věci uznány jako přijaté zdanitelné plnění provedené stěžovatelovým dodavatelem. Práce vlastního zaměstnance nemůže být přijatým zdanitelným plnění, neboť se naopak jedná o práci provedenou přímo daňovým subjektem (zde stěžovatelem), kterou stěžovatel provádí pro své odběratele jako uskutečněné zdanitelné plnění. Proto bylo třeba přesně označit osoby, které práce provedly, a v jakém rozsahu tak činily. Z hlediska nároku na odpočet DPH je zcela zásadní, zda předmětné práce provedl deklarovaný dodavatel, či tak učinil sám stěžovatel prostřednictvím svých zaměstnanců (v takovém případě faktura neodpovídá skutečnosti).

[63] Ze stejných důvodů nelze považovat za nepřiměřený požadavek na předložení rozpisů prací. Pokud by existoval rozpis prací (a stěžovatel jej předložil), z něhož by bylo možné seznat, které osoby, v jakém termínu a v jakém rozsahu prováděly určité práce, bylo by postaveno najisto, zda plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno. Z požadavku na prokázání skutečného rozsahu prací, čili zdanitelného plnění, které stěžovatel od dodavatelů přijal, muselo být stěžovateli zřejmé, co má z požadovaných rozpisů vyplývat, a tedy i míra jejich podrobnosti. V tomto rozsahu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje s argumentací krajského soudu. To nezpochybňuje ani zcela irelevantní námitka stěžovatele, že slova „konkrétnost“ a „podrobnost“ nejsou synonyma. Stěžovatel nijak konkrétně nepolemizuje s tím, že z vymezení, jaké skutečnosti má stěžovatel prokázat, jasně vyplývá, jak podrobné by měly být i požadované rozpisy. Stejně tak je logická i úvaha soudu, podle které správce daně požadoval existující rozpisy prací, a pokud stěžovatel nějaké měl, bylo na místě je předložit, aniž by bylo třeba ujasňovat, jak podrobné by podle představ správce daně měly být. Pokud stěžovatel žádnými rozpisy o provedených pracích nedisponoval, pak je pochopitelně nemohl předložit. To ovšem neznamená, že jej správce daně nemohl vyzvat k jejich předložení, jestliže měl za to, že takové rozpisy by mohly vést k unesení důkazního břemene stěžovatele, pokud by

existovaly. Správce daně se v rámci výzvy k prokázání tvrzených skutečností snaží daňový subjekt instruovat, co vše může předložit k prokázání svých tvrzení. Nemůže však vědět, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponuje. I přesto je na místě vyzvat k jejich předložení a nejedná se o nepřiměřený požadavek, nýbrž návod, kterým je daňovému subjektu naznačeno, jakým způsobem může unést své důkazní břemeno. Pokud stěžovatel příslušné rozpisy neměl, a nebyl schopen předložit ani jiné dostatečně průkazné dokumenty či jiné důkazy, ocitl se vlastní nedůsledností v důkazní nouzi. Co se týče námitky neexistence normy určující rozsah práce za hodinu, Nejvyšší správní soud neseznal její smysl a odkazuje v plném rozsahu na vypořádání provedené krajským soudem, podle něhož *„není zřejmé, jak by taková norma mohla ovlivnit vypovídací hodnotu listiny, z níž mělo vyplývat datum uskutečnění přijatého zdanitelného plnění a jeho předmět a která měla dokládat, že toto plnění provedl subjekt, který fakturu vystavil*".

[64] Totožné závěry lze učinit i ve vztahu k požadavku na předložení povolení ČD ke vstupu konkrétních osob do prostor ČD či jmenných seznamů pracovníků dodavatele. I z těchto dokumentů by bylo možné zjistit konkrétní osoby provádějící pomocné práce a v porovnání s ostatními důkazními prostředky rozpoznat, zda byly provedeny deklarovaným dodavatelem. Není totiž nerozhodné, v jakém vztahu byly konkrétní osoby ke stěžovateli, jak bylo již shora uvedeno. Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že ke stejnému účelu postačily i pouhé počty osob pracujících na stavbě. Toliko počty osob totiž neprokazují, že práce byly osobami prováděny za dodavatele, nikoliv přímo za stěžovatele. Námitka nepřezkoumatelnosti požadavku na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatele či irelevantnosti požadavku na předložení povolení ČD ke vstupu konkrétních osob do prostor ČD tudíž není důvodná. Stěžovateli pak nelze rovněž přisvědčit v tvrzení, že požadavkem na předložení jmenných seznamů přenášel správce daně důkazní břemeno z dodavatele na stěžovatele. Byl to stěžovatel, kdo měl prokázat skutečné přijetí zdanitelného plnění, přičemž správce daně se pokusil zajistit (v rámci místního šetření či vyhledávací činnosti) příslušnou dokumentaci u dodavatelů stěžovatele, kteří ji ale také nebyli schopni doložit.

[65] Ke všem stěžovatelem namítaným nepřiměřeným požadavkům na předložení důkazních prostředků (zmíněné rozpisy prací, povolení ČD, jmenné seznamy atd.) Nejvyšší správní soud dodává, že finanční úřad uvedené důkazní prostředky jmenoval pouze příkladmo, což bylo z formulace výzvy nepochybně zřejmé. Stěžovatel byl vyzván k prokázání určitých skutečností, a bylo na něm, jaké jemu dostupné důkazní prostředky k tomu využije. Kdyby se mu podařilo unést důkazní břemeno, bylo by lhostejné, zda předložil důkazní prostředky demonstrativně označené finančním úřadem, či nikoliv.

[66] Dalším mylným předpokladem, na němž stěžovatel staví svou argumentaci, je skutečnost, že nebyly zpochybněny faktury vystavené dodavateli, což dokazuje, že práce byly provedeny. Stěžovatel vytváří zvláštní konstrukci mezi nezpochybněnými skutečnostmi (správce daně nerozporoval rozsah stěžovatelem uskutečněných plnění) a nesením důkazního břemene z jeho strany, na základě níž kruhem překlenul pochybnosti správce daně a vzal za dostatečný důkaz toliko faktury, kterými již na počátku dokládal nárok na odpočet DPH. Jeho argumentace rovněž předpokládá, že si měl správce daně sám přiřadit faktury na přijatá a uskutečněná plnění. Jak již bylo shora uvedeno, tato povinnost

ležela na stěžovateli, který měl prokázat, že plnění deklarované na přijatých fakturách bylo skutečně provedeno a že jej použil k uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatelem přiznaná uskutečněná zdanitelná plnění nemusela být vytvořena v návaznosti na zpochybněná přijatá plnění. Proto nezpochybnění uskutečněných plnění samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu.

[67] Stěžovatel rovněž nijak nepolemizuje s krajským soudem, že dostatečným důkazem není ani skutečnost, že někteří stěžovatelovi dodavatelé přiznali daň na výstupu, neboť přinejmenším neprokazuje přijetí konkrétních zdanitelných plnění a jejich vztah k uskutečněné ekonomické činnosti stěžovatele. Namítá-li stěžovatel, že správce daně neprovedl důkaz zprávou o daňové kontrole jeho dodavatelů, pak Nejvyšší správní soud odkazuje na str. 19 napadeného rozsudku, kde se krajský soud s toutéž námitkou vypořádal a vysvětlil, že „*žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil spisový materiál o zprávy o daňových kontrolách některých žalobcových dodavatelů a následně žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a poskytl mu možnost se k nim vyjádřit*“. Proti tomuto závěru se stěžovatel nijak nevymezil a jen zopakoval svou žalobní námitku, kterou nelze s ohledem na citované považovat za důvodnou, neboť o namítané důkazní prostředky bylo dokazování doplněno žalovaným (viz body [35] a [57] jeho rozhodnutí).

[68] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že k prokázání ubytování zaměstnanců postačovalo předložit jejich seznam a správce daně nebyl oprávněn požadovat další důkazy (např. výpisy z docházky, mzdové listy, kolektivní smlouvy apod.). Předně stěžovatel nepředložil žádný seznam ubytovaných zaměstnanců, a není tudíž zřejmé, kam jeho námitka míří. Pokud jde o ostatní požadavky finančního úřadu, ve výzvě ze dne 30. 5. 2012 finanční úřad stěžovatele vyzval k prokázání, že ubytování bylo použito v souvislosti s ekonomickou činností stěžovatele a příkladmo uvedl, jakými prostředky tak lze učinit. K tomu však nestačí pouhé formální tvrzení stěžovatele. Stěžovatel měl prokázat, že ubytovací služby byly skutečně využity k ubytování jeho zaměstnanců při plnění pracovních úkolů, tedy za účelem uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatelem. Výpisy z docházky a další pracovněprávní dokumentace, které by potvrdily, že se uvedený zaměstnanec v deklarované době skutečně nacházel na služební cestě, by stěžovatelem tvrzené skutečnosti mohly potvrdit. Požadavek správce daně byl v tomto rozsahu zcela opodstatněný. Žádné takové důkazy však stěžovatel neposkytl, a důkazní břemeno tak neunesl.

[69] Konečně Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku nezákonného pořízení fotografií z okna kanceláře. Tato námitka je vnitřně rozporná, neboť stěžovatel tvrdí, že fotografie byly pořízeny mimo řízení, a zároveň z jejich pořízení vyvozuje, že řízení nemohlo být férové. Stěžovatel neuvádí, jak se pořízení fotografií, které nebyly použity jako důkazní prostředek, mohlo promítnout do zákonnosti platebních výměrů či napadeného rozhodnutí. Pokud naznačuje, že tato skutečnost svědčí o zaujatosti úřední osoby, která fotografie pořídila, a považuje ji tudíž za podjatou, má Nejvyšší správní soud za to, že z pořízení fotografií zachycujících stěžovatele a svědkyni při hovoru nelze bez dalšího usuzovat na podjatost úřední osoby. Nutno podotknout, že postup úřední osoby v dané věci nelze obecně považovat za důvod její podjatosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[70] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[71] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. listopadu 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu