



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **FWDS Europe, a.s.**, se sídlem Podbabská 1112/13, Praha 6, zastoupené advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 54774/18/5300-22443-701728, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 7. 2020, č. j. 10 Af 10/2019 - 64,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení případu

[1] Správce daně doměřil žalobkyni podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2015 ve výši 4 183 983 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 836 796 Kč. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] V rozhodném zdaňovacím období žalobkyně neprokázala, že z přijetí unispotů (podle žalobkyně jde o virtuální poukázky na reklamní vysílání v systému Videoboard) od společnosti ILC FACTORY a. s. uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že k poskytnutí unispotů došlo tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, a že toto přijaté zdanitelné plnění využila v rámci své ekonomické činnosti. Kromě toho žalobkyně vystavila daňové doklady pro odběratele Nites d.o.o. se sídlem v Banja Luce, Bosna a Hercegovina (dále jen „Nites“), a to za poskytnuté služby ve výši 196 750 EUR, 151 350 EUR a 50 000 EUR. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že služby skutečně

poskytla osobě povinné k dani usazené mimo tuzemsko a že místem plnění byla podle § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty Bosna a Hercegovina. Správce daně proto dospěl k závěru, že daná obchodní transakce měla tuzemské místo plnění.

[3] Pokud jde o plnění ve prospěch společnosti Nites, podle daňových orgánů sice existuje smlouva ze dne 17. 6. 2014, v níž se žalobkyně a její subdodavatel, společnost IBOARD EUROPE LTD (dále jen „IBOARD“), dohodly na spolupráci při realizaci softwarových zakázek. Nebylo však prokázáno, že v Banja Luce, kde mělo být podle smlouvy místo provádění úkolů a prostory společnosti Nites, pro tuto společnost skutečně někdo pracoval. Pouhé doklady zachycující tok peněžních prostředků neprokazují faktické provádění služeb pro zahraniční osobu.

[4] Daňové orgány uvedly, že žalobkyně do konce roku 2016 nevykázala přijaté služby od společnosti IBOARD, ač jí měla tato společnost na základě smlouvy o spolupráci vyúčtovat svou odměnu. Zmíněná společnost vystavila fakturu až v lednu 2017, neplynulo z ní však plnění ve prospěch společnosti Nites. V příloze odpovědi na mezinárodní dožádání společnost IBOARD pouze uvedla, že v letech 2015 a 2016 žádné transakce nefakturovala.

[5] Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neodstranila důvodné pochybnosti a neprokázala skutečnosti uvedené ve čtyřech výzvách, které jí správce daně zaslal. Neprokázala tedy, že k poskytnutí služeb vyfakturovaných společností Nites došlo skutečně ve třetí zemi tak, jak deklarují daňové doklady.

[6] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Předmětem kasační stížnosti žalobkyně učinila pouze otázku prokázání přijetí plnění ze strany společnosti Nites, proto se Nejvyšší správní soud bude dále věnovat této linii případu.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatelka uvedla, že podle městského soudu bylo v daňovém řízení třeba prokázat, že skutečně poskytla deklarované softwarové služby, přičemž bylo zbytečné zvažovat, zda prokázala poskytnutí těchto služeb právě vůči společnosti Nites. Otázka faktického uskutečnění služeb však nebyla v daňovém řízení sporná a neměla vliv na rozhodnutí žalovaného. Procesní postup stěžovatelky v daňovém řízení i její žalobní argumentace vycházely ze skutečnosti, že finanční orgány činily sporným, zda byly služby poskytnuty právě společnosti Nites se sídlem v Banja Luce. Sporné tedy bylo, zda stěžovatelka poskytla služby na území Bosny a Hercegoviny.

[8] Rozsudek městského soudu vybočil z rámce určeného žalobními body a je překvapivý (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78). Tato vada řízení má přitom za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Městský soud totiž dal stěžovatelce za pravdu, že v otázce faktického místa plnění ji důkazní břemeno netížilo, a unesení důkazního břemene v otázce poskytnutí služeb právě společnosti Nites předmětem svého přezkumu vůbec neučinil.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se městský soud řádně zabýval stěžovatelčinými žalobními námitkami. Stěžovatelka vytrhává některé části rozsudku z celkového kontextu. Žalovaný se shoduje s městským soudem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Daňové orgány po stěžovatelce požadovaly další důkazy o tom, že poskytla služby společnosti Nites.

pokračování

[10] Žalovaný je přesvědčen, že správce daně unesl důkazní břemeno týkající se důvodných pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele Nites. Na své pochybnosti stěžovatelku upozornil celkem čtyřmi výzvami k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Tím přenesl v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Ta sice na výzvy správce daně reagovala, ale jeho pochybnosti neodstranila, naopak je ještě prohloubila. V podrobnostech žalovaný odkázal na své rozhodnutí.

[11] Stěžovatelka v replice doplnila kasační stížnost o námitku, že městský soud nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že neunesla důkazní břemeno ani ohledně prokázání skutečné realizace deklarovaných služeb vůči společnosti Nites jako plnění ve třetí zemi.

[12] Stěžovatelka předložila v průběhu daňové kontroly fakturu vystavenou společností Nites. Dále doložila výpisy prokazující, že společnost Nites uhradila poskytnuté služby z účtu banky v Banja Luce v Bosně a Hercegovině, smlouvu mezi stěžovatelkou a společností IBOARD (subdodavatelem softwarových služeb), fakturu od společnosti IBOARD, přílohu ke smlouvě mezi stěžovatelkou a společností Nites, technickou dokumentaci ke smlouvě mezi stěžovatelkou a společností Nites, potvrzení o převzetí služeb ze dne 2. 2. 2015; potvrzení o převzetí služeb ze dne 13. 2. 2015, potvrzení o převzetí služeb ze dne 25. 2. 2015. Doložila rovněž notářsky osvědčené vyjádření společnosti Nites ze dne 11. 5. 2017, v němž společnost Nites potvrdila řádné provedení prací v Banja Luce a jejich převzetí.

[13] Podle stěžovatelky nelze trvat na jednom konkrétním důkazu a současně přehlížet řadu nepřímých důkazů, které osvědčují tvrzené skutečnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017 - 38). Je třeba zohlednit, že stěžovatelka poskytuje služby nehmotné povahy, jejichž předání nelze zpravidla zachytit jinak než formou potvrzení. A právě potvrzení o převzetí služeb ze dne 2. 2. 2015, 13. 2. 2015 a 25. 2. 2015 stěžovatelka doložila. K tomu předložila i notářsky ověřené potvrzení společnosti Nites ze dne 11. 5. 2017. Je proto zjevné, že se stěžovatelka mohla dostat do tvrzené důkazní nouze ve vztahu k předložení konkrétních hmotných důkazů osvědčujících poskytnutí plnění, jak požadoval správce daně. Nicméně za účelem osvědčení, že k plnění skutečně došlo, stěžovatelka předložila řadu dalších důkazů, které bylo třeba vnímat v celém kontextu věci. To však městský soud ani daňové orgány neučinily.

[14] Stěžovatelka dále uvedla, že zakázku pro společnost Nites provedla subdodavatelsky kyperská společnost IBOARD. Jelikož tato společnost v rámci mezinárodního dožádání potvrdila zpracování softwarových zakázek, nepovažuje stěžovatelka svědecké výpovědi za potřebné. Stěžovatelce navíc není zřejmé, jak by mohla správci daně sdělit potřebné údaje o osobách pracujících na zakázce, pokud jí tyto osoby (a jejich vztah ke společnosti IBOARD) vůbec nebyly a nejsou známy.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

[16] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[17] Podle § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je *místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta*

*provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za tuto provozovnu se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.*

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že městský soud překročil žalobou vymezený rámec přezkumu a vydal překvapivý rozsudek. K této námitce lze uvést, že rozsudek krajského (městského) soudu je nepřezkoumatelný, není-li z jeho odůvodnění vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Zrušení rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost je namísto např. tehdy, pomine-li soud podstatná skutková tvrzení opřena o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[19] Stěžovatelka namítá, že městský soud překročil žalobní rámec, neboť posuzoval otázku faktického uskutečnění služeb. Přitom měl pouze hodnotit, zda byly služby poskytnuty společnosti Nites v Bosně a Hercegovině. Tato námitka není podle Nejvyššího správního soudu důvodná. Ze žaloby totiž plyne mimo jiné námitka, že důkazní břemeno neunesly daňové orgány (a nikoli stěžovatelka) a porušily zásadu volného hodnocení důkazů. Stěžovatelka v žalobě nesouhlasila se závěrem správce daně, podle něhož neprokázala uskutečnění plnění společnosti Nites na základě předložených faktur. Městský soud v napadeném rozsudku (body 52 až 59) podrobně vysvětlil, proč je z hlediska posuzování splnění podmínek § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty klíčové vysvětlení a naplnění pojmu „poskytnutí služby“.

[20] Městský soud pak konstatoval, že v daňovém řízení bylo potřeba prokázat, že stěžovatelka skutečně poskytla deklarované softwarové služby. Následně měla stěžovatelka prokázat, že tyto služby poskytla osobě ze třetí země – společnosti Nites. Městský soud korigoval závěry žalovaného a upřesnil, že pro účely použití § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty obecně neplyne požadavek, kde musí k posuzovanému plnění fakticky dojít. Ze zákona se má za místo plnění sídlo osoby povinné k dani ve třetí zemi, musí však jít o plnění prokazatelně uskutečněné ve prospěch této osoby. Tomu potom musí odpovídat i volba a vypovídací hodnota důkazních prostředků. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a považuje je za správné.

[21] Závěry městského soudu jsou podrobné a vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie. Městský soud v podstatě přitakal stěžovatelce, že obecně nebyla povinna prokazovat, že k plnění vyfakturovaných služeb skutečně došlo v třetí zemi. Byla však povinna prokázat, že příjemcem plnění je osoba se sídlem v třetí zemi a že taková společnost plnění fakticky přijala. Nejvyšší správní soud neshledal, že by městský soud vybočil z rámce přezkumu stanoveného žalobou a že by jeho závěry byly překvapivé (k dispoziční zásadě srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2006, č. j. 1 Afs 127/2005 - 105). Rozsudek městského soudu tedy není nepřezkoumatelný ani zatížený jinou vadou, která by mohla mít vliv na jeho zákonnost.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítá, že daňové orgány neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, jak ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Městský soud se zabýval

pokračování

otázkou, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno, a tím toto břemeno vrátily na stranu stěžovatelky. Teprve pak by totiž přišla na řadu otázka, zda stěžovatelka prokázala skutečnosti, které tvrdila, resp. zda unesla důkazní břemeno, které na ni přešlo zpět.

[23] O otázce rozložení důkazního břemene není v obecné rovině mezi účastníky spor. Městský soud tuto problematiku podrobně vysvětlil v bodech 61 až 68 rozsudku. Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, zpravidla samy o sobě neprokazují, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Postačuje, pokud správce daně prokáže, že má o jejich souladu se skutečností vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat, aby prokázal cokoli, nýbrž jen to, co daňový subjekt sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[24] Městský soud se ztotožnil s nároky daňových orgánů na prokázání tvrzení, že uskutečněná plnění nejsou předmětem daně s ohledem na sídlo příjemce plnění ve třetí zemi. Nepostačily pouhé bankovní doklady o provedení plateb a smluvní dokumentace, na jejímž základě měly být předmětné služby poskytnuty.

[25] Ve výzvě ze dne 30. 6. 2017 správce daně výslovně poukázal na rozpor mezi fakturací ze strany společnosti IBOARD (k níž došlo až dne 31. 1. 2017) a závazky z rámcové smlouvy o spolupráci (podle které mělo vyúčtování proběhnout do 31. 12. 2016). Správce daně tedy výslovně označil skutečnosti, které vyvracely věrohodnost podkladů doložených stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností, které se týkaly skutečného poskytnutí služeb stěžovatelkou vůči společnosti Nites. Správce daně ve výzvě ze dne 30. 6. 2017 vyzval stěžovatelku k předložení důkazních prostředků, kterými prokáže, že si ověřila, že pracovníci jejího dodavatele skutečně pracovali v Banja Luce, a aby uvedla podrobnosti o těchto pracovnících a práci prováděné v Banja Luce. Správce daně vyzval stěžovatelku také k předložení zadávací dokumentace, dokladů prokazujících rozsah díla, jeho faktickou realizaci apod. Své pochybnosti správce daně podrobně vysvětlil i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2017 (str. 36 – 38).

[26] Správce daně byl pro účely § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty oprávněn po stěžovatelce požadovat důkazní prostředky potvrzující, zda k poskytnutí služeb pro společnost Nites opravdu došlo, bez ohledu na místo realizace těchto služeb. Městský soud však vysvětlil, že podkladová smluvní dokumentace počítala s Banja Lukou jako místem realizace prací; lze tedy předpokládat, že nejpravděpodobnější z hlediska unesení důkazního břemene stěžovatelkou se jeví předložení důkazů v tomto směru, tj. ve směru prokázání uskutečnění faktického plnění v Banja Luce.

[27] Stěžovatelka tvrdila, že předložila dostatečné množství důkazních prostředků, které osvědčily, že došlo k faktickému plnění pro společnost Nites. Městský soud se v bodech 76 a 77 napadeného rozsudku podrobně zabýval hodnocením důkazů ze strany daňových orgánů. Dospěl

k závěru, že stěžovatelka nepředložila žádný důkaz, který by vyvracel pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě ze dne 30. 6. 2017 o tom, že ve skutečnosti k činnostem, které odpovídaly částkám vyfakturovaným v únoru 2015, nedošlo. Správce daně přitom své pochybnosti vyjádřil ještě po předložení důkazních prostředků uváděných stěžovatelkou v kasační stížnosti. Městský soud také uvedl, že stěžovatelce nic nebránilo navrhnout další důkazy. Obzvláště poté, co byla stěžovatelka seznámena s výsledky mezinárodního dožádání, mohla například usilovat o doplnění dožádání s argumentem, že k plnění došlo později, navrhnout výslechy svědků, kteří na zakázce pracovali apod. To však stěžovatelka neučinila.

[28] Nejvyšší správní soud připomíná, že je to především krajský (zde: městský) soud, který je soudem nalézacím a může zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, tedy včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Zásah ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečný a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018 - 39 a jiné). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Městský soud řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, proč považoval (stejně jako daňové orgány) důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila, za nedostatečné, resp. proč tyto prostředky nevyvrací pochybnosti správce daně o uskutečnění sporných plnění.

[29] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka ve vztahu k prokázání skutečného poskytnutí služeb pro společnost Nites neunesla důkazní břemeno. Proto nebylo možno uzavřít, že místem plnění je třetí země, konkrétně Bosna a Hercegovina jako země sídla společnosti Nites. Daňové orgány i městský soud tak správně zhodnotily sporná plnění jako plnění tuzemská.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé zamítl. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému pak nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. května 2022

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu