



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. B.**, zast. Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 55, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5522/11-1300-500391, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2014, č. j. 15 Af 84/2011 - 28,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 22. 4. 2014, č. j. 15 Af 84/2011 - 28, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5522/11-1300-500391, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Bílině ze dne 11. 11. 2010, č. j. 27099/10/211970501490, bylo potvrzeno. Finanční úřad v Bílině na základě výsledku provedeného vytýkacího řízení vyměřil uvedeným rozhodnutím za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 vlastní daňovou povinnost daně z přidané hodnoty v celkové výši 382 195 Kč oproti uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 744 Kč.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku plně potvrdil závěry učiněné v daňovém řízení. Soud uvedl, že správně nebyl uznán stěžovateli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009 na základě přijatých faktur – daňových dokladů vystavených dodavatelskou společností PALMART s. r. o., a to č. 10102009, č. 30102009, č. 16102009, č. 29102009, č. 09112009, č. 18112009 a č. 28112009 za provádění zemních a výkopových prací na akcích: Hrádek nad Nisou, Choustník a Rakovník. Stěžovatel totiž nesplnil podmínky pro možnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal faktické uskutečnění těchto deklarovaných plnění, jak vyžadovalo ustanovení § 31 odst. 9

v rozhodné době účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „starý daňový řád“), v návaznosti na § 72 odst. 1 zákona o DPH. Uskutečněním zdanitelného plnění se totiž rozumí faktický stav, nikoliv stav formálně vykazovaný.

Proti tomuto rozsudku brojí stěžovatel kasační stížností výslovně odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel uvádí, že ani správní orgán ani krajský soud nevzaly v potaz to, jaká je běžná realita na stavbách; tj. jednotliví zaměstnanci se znají podle jmen, znají jména osob rozdělujících jim práci, popř. se znají podle přezdivek, ale neznají se podle toho, kdo je dodavatel či subdodavatel. Výslech zaměstnanců společnosti UGA, spol. s r. o. (odběratel stěžovatele) ohledně znalosti společnosti PALMART s. r. o. tak nemohl vést k jiným zjištěním.

Stěžovatel též namítá, že měla být zohledněna (případně zopakována) výpověď R. M. ze dne 6. 9. 2010, který byl bratrem jednatele PALMART s. r. o. Petra Malíka, zemřelého dne 17. 2. 2010. R. M. uvedl, že brigádníci PALMART s. r. o. se vyskytovali na stavbách, kde poskytoval plnění rovněž stěžovatel. To, že zaměstnanci společnosti UGA, spol. s r. o. nepoznali fotografii Petra Malíka, je dáno tím, že dotyčný před smrtí změnil v důsledku nemoci vzhled – zhubnul a přišel o většinu vlasů a vousů.

Pokud by společnost PALMART s. r. o. plnění nedodala, nebyl by důvod, aby byly vystaveny faktury. Důkazní prostředky tak byly vyhodnoceny tendenčně v neprospěch stěžovatele a byla porušena základní zásada daňového řízení podle § 3 odst. 2 starého daňového řádu.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že žádná ze svědeckých výpovědí neprokázala provedení stavebních prací, jak byly deklarovány. Stěžovatel tak neunesl důkazní břemeno, které ho v dané věci tíží. Žádost stěžovatele o provedení opakovaného výslechu R. M. neobsahuje důvod, pro který by k takovému postupu mělo dojít a co by měl opakovaný výslech přinést. V dalším poukazuje žalovaný na správní spisy a vydaná rozhodnutí.

Žalovaný proto navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Ve věci samé je rozhodující posouzení právní otázky, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda byl tento nárok řádně prokázán daňovým dokladem (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH). Podle ustanovení § 72 odst. 1 věta první zákona o DPH nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 tohoto zákona plátec prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, podle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž má povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení

pokračování

a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 starého daňového řádu). Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb.).

Prokazování nároku na odpočet daně je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být uznán, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 148/2006, nebo ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 2 Afs 6/2004, dostupné na www.nssoud.cz).

Rovněž z rozsudku ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publ. pod č. 1254/2007 Sb. NSS, vyplývá, že pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. V tomto rozhodnutí jsou vysloveny i další závěry případné pro nyní posuzovanou věc. Zdejší soud v citovaném rozsudku mj. totiž uvedl, že zásada derogace účinnosti simulovaných právních úkonů obsažená v ustanovení § 2 odst. 7 starého daňového řádu „*upřednostňuje skutkový stav před stavem formálně právním, což znamená, že správní orgán při zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně nepřiblíží k zastřeným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti. Takto je správce daně povinen postupovat ve smyslu ust. § 2 odst. 2 a ust. § 31 citovaného zákona vždy, tzn. nikoli jen tehdy, je-li takové posouzení v neprospěch daňového subjektu, ale také tehdy, vede-li takové posouzení k jeho zvyhodnění.*“ Nelze pak správnímu orgánu vytýkat, že neprovedl důkazy další, resp. nevyhledával důkazní prostředky ve prospěch žalobce (dokazování podle starého daňového řádu není totiž založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ústavní soud k tomu ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek č. 22, náleží č. 73, str. 131, uvedl, že v případech, kdy „*zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Význam stěžovatelem předložených dokumentů tak leží především v evidenční a účetní rovině, nikoliv ovšem již v rovině důkazní. Jak také uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 3. 2008, č. j. 2 Afs 116/2007 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, „*dokazování v právu obecně vychází ze zásady tzv. materiální pravdy; ze zásady formální pravdy je přípustné vycházet jenom tehdy, pokud je tak výslovně stanoveno na základě nějakého rozumného důvodu.*“

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud v daňovém řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátc, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně naopak dostal své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 starého daňového řádu, pokud prokázal, že subjekt uvedený na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavil. Za této situace správce daně již nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 188/2004, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 44/2005, oba viz www.nssoud.cz).

Judikatura zdejšího soudu stran odpočtu daně z přidané hodnoty a rozložení důkazního břemene zejm. ve vztahu k řetězení odpočtů (tj. při vztazích se subdodavateli) také interpretuje právní závěry Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora). Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 174, a v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162 (oba www.nssoud.cz) zdůraznil, že „pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenaají pouze bezpřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně si opatřil řadu důkazů, na základě kterých lze mít za prokázané, že stěžovatel nepřijal od společnosti PALMART s. r. o., která je uvedena na shora uvedených fakturách, zdanitelné plnění, za které uplatňuje v daňovém přiznání odpočet daně.

Během daňového řízení a také během řízení před krajským soudem bylo objasněno, že stěžovatel uzavřel se společností PALMART s. r. o. smlouvu o dílo, dle které měla uvedená společnost provést zemní a výkopové práce na shora vypočtených stavbách. Ve smlouvě není sjednán konkrétní rozsah prací (šířka, délka a jiné parametry výkopu), zato je uvedeno, že předmětná společnost provede práce v celém rozsahu samostatně. V daňovém řízení stěžovatel předložil také příslušné faktury, které mu společnost PALMART s. r. o. vystavila.

Zároveň bylo zjištěno, že předmětné práce u stěžovatele objednala společnost UGA, spol. s r. o. Z příslušné smlouvy o dílo vyplynul přesný rozsah sjednaných prací. Již skutečnost, že stěžovatel, coby podnikající stavební dělník, objednal na práce, které měl zhotovit sám, jinou společnost, může vzbudit jistou pochybnost, sama o sobě však přirozeně ještě nic neprokazuje.

Rozhodující jsou až výpovědi svědků. Josef Kelemen, jednatel společnosti UGA, spol. s r. o., uvedl, že v souvislosti se shora uvedenými stavebními pracemi neslyšel nikdy o spolupráci se společností PALMART s. r. o. ani s osobou jménem Petr Malík. Totéž vypověděli zaměstnanci společnosti UGA, spol. s r. o., kteří byli na stavbě v průběhu prací osobně přítomni – L. E. a P. F. Nikdo z nich rovněž nepoznal Petra Malíka na fotografii, všichni shodně uvedli, že tuto osobu nikdy neviděli. Svědci naopak uvedli, že stěžovatel byl na stavbách osobně přítomen, vozil s sebou několik dělníků a sám pracoval s bagrem.

Z odpovědi na dožádání, které došlo správci daně dne 7. 7. 2010 pod č. j. 19001/930, pak mj. vyplynulo, že předmětná plnění od deklarovaného subjektu PALMART s. r. o. nebyla tímto subjektem přiznána na výstupu jako poskytnuté služby s místem plnění v tuzemsku.

Ze stavebních deníků plyne, že stěžovatel na předmětných stavbách byl osobně přítomen a vykonával na nich práce. Z denních záznamů o stavu, provozu a spotřebě mechanismů také plyne, že na těchto stavbách užíval vlastní stroje a spotřebovával v nich palivo.

Správce daně stěžovatele se shora uvedenými skutečnostmi řádně seznámil. V rámci vytýkacího řízení navrhl stěžovatel výslech R. M., neboť bylo zjištěno, že Petr Malík, jednatel společnosti PALMART s. r. o., dne 17. 2. 2010 zemřel. Jako svědek byl proto vyslechnut jeho bratr, který pracoval jako řidič. Uvedl, že zná stěžovatele a ví, že působí jako stavební

pokračování

dělník-bagrista. Svědek vozil svého bratra a několik dalších osob (brigádníků) na stavby na Teplicku, v Rakovníku a okolí Tábora. Přesný rozsah prací ani to, o jaké konkrétní stavební akce šlo, svědek neuvedl.

Zároveň bylo stěžovatelem navrženo, vypracování znaleckého posudku, zda podpisy na fakturách vystavených společností PALMART s. r. o. jsou skutečně podpisy Petra Malíka. Tento důkaz správce daně neprovedl, neboť vyšel z toho, že faktury stvrzují jen formální stav a nejsou rozhodující pro posouzení toho, zda zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno.

Jak plyne ze shora citovaných právních předpisů a shrnuté judikatury, bylo na stěžovateli, aby prokázal, že to byla právě společnost PALMART s. r. o., která provedla předmětné stavební práce, a tím uskutečnila zdanitelné plnění.

Tuto skutečnost ale stěžovatel neprokázal a shora uvedené pochyby a nejasnosti nebyl s to nikterak vyvrátit či osvětlit. K prokázání této skutečnosti nepostačí, pokud jsou předloženy příslušné faktury, jak je uvedeno výše. Z tohoto důvodu nebylo třeba provést důkaz znaleckým posudkem, který by měl osvědčit pravost podpisů na fakturách (ta sama o sobě zpochybněna není). Dle soudu nic takového neprokazuje ani veskrze obecná výpověď R. M., který neuvedl přesné názvy a místa staveb, na něž vozil dělníky. Není ani důvodu tuto výpověď opakovat, ani sám stěžovatel neuvádí, proč by tomu tak mělo být a co by v nové výpovědi mělo zaznít. Lze také poukázat na to, že stěžovatel nevyužil v daňovém řízení své možnosti být přítomen výpovědím svědků a klást jim dotazy.

Přestože stěžovatel tvrdil, že Petr Malík byl osobně (v 90 % času) přítomen na stavbách, žádnému z dělníků, kteří na stavbách skutečně pracovali, nebylo toto jméno známo. Lze připustit, že na stavbách se jednotliví dělníci vzájemně jménem neznají, avšak Petr Malík nebyl ztotožněn ani podle fotografie, která byla svědkům předložena. Na tom nic nemění ani skutečnost, že před koncem života výrazně změnil vzhled. Na sklonku života totiž jmenovaný nebyl schopen práce a na stavby nejedl, jak uváděl sám stěžovatel.

Právě opačně všechny okolnosti ukazují na to, že společnost PALMART s. r. o. se na pracích nepodílela (tímto subjektem ostatně nebyla předmětná plnění přiznána na výstupu). Žádný z přítomných dělníků o této společnosti (ani o jejím jednateři) nikdy neslyšel, naopak se shodli na tom, že byl přítomen stěžovatel. Tato skutečnost plyne i ze stavebních deníků a dalších shora uvedených dokumentů, dle nichž to byl stěžovatel, kdo nesl náklady na realizaci výkopových prací. To je v rozporu se smlouvou o dílo, dle které měla práce výlučně provést společnost PALMART s. r. o. Tyto skutečnosti stěžovatel, přes prostor, který k tomu dostal, nedokázal osvětlit.

Jako nepřijatelnou je také nutno vyhodnotit v úvahu přicházející argumentaci, že v rámci důkazního řízení bylo zjištěno, že fakturované práce byly skutečně provedeny, a pochybností bylo jen to, zda je provedla společnost PALMART s. r. o. To proto, že není důležitý jen fakt, že práce nakonec zrealizovány byly, ale též to, kdo je uskutečnil (pokud by práce uskutečnil např. stěžovatel sám, nárok na odpočet by nevznikal).

S ohledem na skutečnosti výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou. Nepřehlédl, že v napadeném rozsudku krajský soud nesprávně identifikoval platební výměr; tento nedostatek však nevyvolal pochybnost o předmětu řízení a sám o sobě není důvodem ke zrušení rozsudku. Proto Nejvyšší správní soud za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnosti byl usnesením ze dne 4. 6. 2014, č. j. 2 Afs 86/2014 - 56, přiznán odkladný účinek. Jeho účinky pomíjejí skončením řízení ve věci samé (§ 107 ve spojení s § 73 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 14. srpna 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu