



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **HiComp, a. s.** se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2014, č. j. 6 Af 70/2010 – 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 5. 2014, č. j. 6 Af 70/2010 – 87, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2010, č. j. 14050/10-1300-105683, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu – Jižní město (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 6. 2010, č. j. 98687/10/011511100997, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2007 ve výši 446.401 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 89.280 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku odkázal na závěry obsažené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, čj. 9 Afs 90/2013 - 36, a čj. 9 Afs 91/2013 - 38, a dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, jelikož neprokázal, že zdanitelné plnění přijal od plátce deklarovaného na daňových dokladech. Neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení, jde absenci důkazů k jeho tíži. Odebíral-li stěžovatel zdanitelné plnění, aniž by spolehlivě identifikoval osobu dodavatele, nemůže se případným omylem vyvázat ze svého břemene prokázat všechny podmínky pro uplatnění odpočtu DPH. Městský soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatele, že správce daně nepřihlédl při hodnocení důkazů ke všem rozhodným skutečnostem, neboť stěžovateli se nepodařilo nijak zpochybnit rozhodující závěr správních orgánů, že od vystavitele faktur (společnost STAMOZA, s. r. o.) nepřijal deklarované zdanitelné plnění. Podle městského soudu nelze na věc stěžovatele aplikovat závěry vyplývající z nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006,

sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, jelikož uvedené nálezy řeší odlišné právní a skutkové situace. Městský soud s ohledem na závěry vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že postup odvolacího finančního ředitelství byl zákonný.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že zákonodárce v ust. § 73 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), požaduje, aby nárok na odpočet byl prokázán daňovým dokladem, který byl vystaven jiným plátcem a který splňuje všechny náležitosti a je řádně zaúčtován. Zákonodárce však v tomto ustanovení nestanovil požadavek, aby plátce uvedený na daňovém dokladu musel fakticky zdanitelné plnění uskutečnit. Takový požadavek není v zákoně o DPH stanoven úmyslně, a to s ohledem na ty podnikatelské činnosti, při nichž jsou subdodávky pravidlem. Stěžovatel uvedl, že v jeho případě předmětné plnění uskutečnil D. C., který je plátcem DPH. Skutečnost, že na daňových dokladech je uveden jiný plátce DPH (společnost STAMOZA, s. r. o.), nemůže vést k závěru zastávanému správními orgány, že předmětné plnění neuskutečnil plátce DPH. Stěžovatel v daňovém řízení prokázal, kdo uskutečnil zdanitelné plnění, že tento subjekt byl plátcem DPH, že stěžovatel za fakturované práce zaplatil a že přijaté zdanitelné plnění použil na jím uskutečněné zdanitelné plnění. Městský soud podle stěžovatele nebral v potaz princip dobré víry při vystavování daňových dokladů. V této souvislosti odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/2011 - 94. Stěžovatel jednal s D. C. v dobré víře jako se zástupcem společnosti STAMOZA, s. r. o. a skutečnost, že daňové doklady neodpovídají skutečnosti, zjistil až poté, co se je nepodařilo ověřit u společnosti STAMOZA, s. r. o. Stěžovatel dále odmítl závěr městského soudu, že na jeho případ nedopadají nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07. Správní orgány podle stěžovatele nepřihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo, čímž porušily ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se zcela ztotožňuje se závěry městského soudu. Odkázalo na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, čj. 9 Afs 90/2013 - 36, a čj. 9 Afs 91/2013 - 38, a navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu podal stěžovatel dne 29. 11. 2007 přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2007, ve kterém vykázal nadměrný odpočet DPH ve výši 1.727.495 Kč. Správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu, v průběhu které zjistil, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH z faktur vystavených společnostmi STAMOZA, s. r. o. za studie a projekty, přípravu projektové dokumentace a kolaudační řízení na akcích MAKRO Brno, Zlín a Ústí nad Labem. Správce daně u těchto faktur ověřoval oprávněnost nároku na odpočet DPH, přičemž na základě výpovědí svědků a listinných důkazů zjistil, že společnost STAMOZA, s. r. o. pro stěžovatele žádné práce neprováděla, žádné objednávky odpovídající předmětným daňovým dokladům nepřijala a neobdržela za ně ani žádnou platbu. Bylo ověřeno, že deklarované faktury nejsou v účetnictví společnosti STAMOZA, s. r. o. evidovány. Navíc se předmětné faktury formátem i použitým razítkem lišily od ostatních faktur vydávaných společnostmi STAMOZA, s. r. o. Tato zjištění nebyla v průběhu daňové kontroly zpochybněna důkazy navrženými stěžovatelem. Podle správce daně tak stěžovatel neprokázal, že společnost STAMOZA, s. r. o. je

skutečně subjektem, který vystavil předmětné daňové doklady a poskytl zdanitelné plnění. Správce daně proto dospěl k závěru, že stěžovatel neměl nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH a doměřil mu DPH. Odvolací finanční ředitelství se v řízení o odvolání podaném stěžovatelem ztotožnilo se zjištěními správce daně a konstatovalo, že stěžovatel neprokázal vystavení daňových dokladů a poskytnutí zdanitelného plnění subjektem uvedeným na předmětných daňových dokladech. Dále odvolací finanční ředitelství konstatovalo, že nebylo ani prokázáno, od koho stěžovatel ve skutečnosti zdanitelná plnění přijal.

Spornou otázkou tedy v dané věci je, zda měl stěžovatel nárok na odpočet DPH v případě, kdy bylo zjištěno, že plátce daně uvedený na daňových dokladech ve skutečnosti zdanitelné plnění neposkytl. Touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval ve svých rozsudcích ze dne 23. 4. 2014, čj. 9 Afs 90/2013 - 36, a čj. 9 Afs 91/2013 - 38, ve kterých rozhodoval o kasačních stížnostech stěžovatele a Nejvyšší správní soud neshledává důvod se od závěrů v nich vyslovených odchýlit.

Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 73 odst. 12 zákona o DPH daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 8, a ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, nebo náleží pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Daňový doklad je pouze důkazem, který potvrzuje hmotněprávní aspekty provedení zdanitelného plnění. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění nemusí být vždy prokázáno formálně správným daňovým dokladem (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Daňový doklad totiž nemusí vždy prokazovat, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a opravňuje správce daně požadovat, aby daňový subjekt prokázal existenci zdanitelného plnění. Proto nemůže být po formální stránce bezvadný daňový doklad dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH. Vždy musí být podložen existujícím zdanitelným plněním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107).

V případě stěžovatele vyvstaly správci daně pochybnosti o tom, zda zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto společností STAMOZA, s. r. o. V průběhu řízení byly tyto pochybnosti potvrzeny a i sám stěžovatel připustil, že plnění deklarované v předmětných daňových dokladech neposkytla uvedená společnost. Povinností stěžovatele vyplývající z důkazního břemene přitom bylo prokázat, že údaje uvedené na daňových dokladech odpovídají skutečnosti. Ostatně i v kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnil D. C., tj. jiný subjekt než který je uvedený na daňových dokladech. Stěžovatel si tedy musel být vědom, že daňové doklady obsahují údaje neodpovídající skutečnosti. Tím potvrdil nepravdivost údajů uvedených na daňových dokladech. Stěžovatelova argumentace v kasační stížnosti v podstatě spočívá v tom, že na daňovém dokladu nemusí být uvedena správně osoba poskytující zdanitelné plnění, ale je pouze nutné, aby osoba, která skutečně poskytla zdanitelné plnění, byla plátcem DPH. S tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neztotožnil. Povinností stěžovatele bylo prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že daňové doklady, které mají prokázat nárok na uplatnění odpočtu DPH, ve skutečnosti nevystavil plátec, který je na daňových dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť nepředložil správci daně daňové doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožňuje se závěry vyslovenými městským soudem v napadeném rozsudku.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítl, že s D. C. jednal v dobré víře jako se zástupcem společnosti STAMOZA, s. r. o. a městský soud pochybil, pokud nebral v potaz princip dobré víry při vystavování daňových dokladů. Stěžovatel odkázal v tomto ohledu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/2011 - 94. K této stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak činit mohl. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS, zdůraznil, že ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících řízení o žalobě lze spravedlivě žádat, aby v souladu s principem *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí, jestliže tak v té době učinit mohli. Pokud tak neučiní, ponесou z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším řízení případné nepříznivé následky s tím spojené. Stěžovatelova žaloba neobsahuje, a to ani v nejhrubších rysech, argumentaci, že s D. C. jednal v dobré víře jako se zástupcem společnosti STAMOZA, s. r. o. Stěžovatel v žalobě pouze odkázal na výpověď svědka G. P., který měl za to, že se společností STAMOZA, s. r. o. byl v kontaktu projektant O. (nikoliv D. C.). Jelikož stěžovateli nic nebránilo, aby v žalobě uplatnil námitku týkající se jeho dobré víry, že jedná se zástupcem společnosti STAMOZA, s. r. o., jedná se o nepřípustnou stížní námitku ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s.

Stěžovatel také odmítl závěr městského soudu, že na jeho případ nedopadají nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07. Podle Nejvyššího správního soudu však městský soud nepochybil, pokud závěry vyplývající z těchto nálezů na danou věc neaplikoval. Ústavní soud se totiž v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, zabýval daní z příjmů, přičemž podstatou tohoto nálezu je protiústavnost postupu správce daně, který neumožnil dostatečným způsobem daňovému subjektu prokázat, že jím tvrzené výdaje skutečně vynaložil v jím deklarované výši vůči daňovému subjektu uvedenému na daňových dokladech. Podle Nejvyššího správního soudu jsou principy uplatňování daně z příjmů a daně z DPH odlišné, stejně jako podmínky pro uznání výdajů

pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, čj. 9 Afs 90/2013 - 36). Závěry vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, proto nelze na případ stěžovatele aplikovat (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, a ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73). Pokud se jedná o nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, Nejvyšší správní soud se opět ztotožňuje s názorem městského soudu, že závěry Ústavního soudu na projednávanou věc nedopadají. Ústavní soud se totiž v tomto nálezu zabýval situací, kdy daňovému subjektu nebylo umožněno splnit svou důkazní povinnost. Taková situace u stěžovatele nenastala, protože správní orgány postupovaly v souladu se zákonem a stěžovatele vyzvaly, aby prokázal, že údaje uvedené na daňových dokladech odpovídají realitě. Stěžovatel však tuto svou povinnosti nesplnil, a proto městský soud nepochybil, pokud shledal postup správních orgánů zákonný.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně 22. ledna 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu