



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **L. Č.**, zastoupený Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2014, čj. 18249/14/5000-143-711615, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 4. 2016, čj. 62 Af 76/2014 – 33,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 9. 9. 2010 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2009; kontrola byla ukončena dne 2. 9. 2013 bezdůvodným odepřením podpisu zprávy o kontrole s tím, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění (nákup materiálu a služeb) dle daňového dokladu od společnosti REALWORK spol. s r. o. a neprokázal, že toto plnění přijal od plátce uvedeného na dokladu. V důsledku toho si nárokoval odpočet daně v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně mu proto doměřil daň za zdaňovací období červen 2009 ve výši 199.500 Kč a sdělil předpis penále ve výši 39.900 Kč.

[2] Proti uvedenému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Žalovaný v záhlaví specifikovaný rozhodnutím závěr správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), ten žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal fakticitu uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak jej tvrdil. Připustil, že prokázání uskutečnění zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou, je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Mělo-li tedy dojít k uskutečnění plnění, bylo na žalobci, aby své tvrzení prokázal.

[4] Argumentaci rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve věci Dávid Péter (C-142/2011) soud odmítl jako nepřiléhavou. Předmětem posouzení v uvedené věci bylo totiž zneužití práva v oblasti uplatňování odpočtů daně z přidané hodnoty; v nyní posuzované věci se však nejedná o šetření tzv. karuselového podvodu, nýbrž o neprokázání reálného uskutečnění transakce vůbec, tedy o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem

II. Kasační stížnost

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností; v ní rekapituloval své tvrzení o nezákonnosti závěrů žalovaného i soudu. Citoval obsáhle z rozsudku Soudního dvora (C- 142/2011) a upozornil, že krajský soud i správní orgán jej interpretovaly nesprávně.

[6] Výsledkem úvah Soudního dvora je závěr, že nelze odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy daňový subjekt má doklady, potvrzující uskutečnění zdanitelného plnění, avšak dodavatel zboží či služeb je nekontaktní. Tento fakt nelze bez dalšího přenášet na daňový subjekt a odpírat mu tak právo na vyplacení nadměrného odpočtu.

[7] Stěžovatel byl nucen finančním orgánům prokazovat, že deklarované dodávky uskutečnil právě dodavatel uvedený v dokladech. Tento postup je v rozporu s unijním právem i s uvedeným rozsudkem Soudního dvora. Podle názoru stěžovatele postačí, prokáže-li, že nešlo o fiktivní plnění, ale o plnění skutečné. Ačkoliv tomu tak v jeho případě bylo, uskutečnění plnění doložil, přesto byl nucen správcem daně prokazovat, že plnění poskytl dodavatel uvedený v dokladech. Daňové orgány nemohou rezignovat na svoji povinnost správně vyměřit a vybrat daň u dodavatele uvedeného v dokladu a nemohou kompenzovat zanedbání své povinnosti tím, že stěžovateli nevydají nadměrný odpočet.

[8] Z uvedeného důvodu navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu, neboť z jejich strany došlo k závažným vadám v řízení a přístupu k dokazování nároku na odpočet daně.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku; připomněl judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně pak na rozsudek ze dne 3. 2. 2016, čj. 10 Afs 192/2014 - 42, který řešil ve věci téhož stěžovatele nárok na odpočet daně za 4. čtvrtletí roku 2007. Odkázal rovněž na citovaný rozsudek Soudního dvora a odmítl názor stěžovatele, že by správce daně mohl odmítnout vyplatit nadměrný odpočet výhradně v případě podezření z daňového podvodu. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil 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 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Klíčovou otázkou v posuzované věci je aplikovatelnost právního názoru vztahujícího se k vyplacení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, který je prezentován v rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ve věci C-80/11 a C142/11 – Mahagében kft a Peter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága na stěžovatelovu věc nyní posuzovanou.

[13] V této souvislosti soud nejprve připomíná pravidla, kterými je ovládáno dokazování v daňovém procesu, následně se věnoval námitce nesprávné interpretace a aplikace shora uvedeného rozsudku Soudního dvora na stěžovatelovu věc.

[14] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani řádně vyplněné daňové doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu uplatňuje zásada, podle které má každý daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Pro úplnost je možno uvést, že úprava zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, za jehož účinnosti byla daňová kontrola zahájena, se v tomto směru nijak neodlišovala. Z uvedeného plyne povinnost daňového subjektu v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 – 84, 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). Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013 – 79). Daňový doklad sám o sobě zpravidla neproказuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Existenci zdanitelného plnění nijak nevymezuje ani nepodmiňuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 – 84).

[15] Podle § 92 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). *Daňový subjekt proказuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Po provedeném dokazování správce daně určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise* (odstavec 7).

[16] Dle § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu daňový subjekt tedy prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Ústavní soud k tomuto ustanovení poznamenal, že „*toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.*“ (náleží ÚS ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995, č. 133/1996 Sb.).

[17] Z výše uvedeného plyne, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak z § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období), podle něhož má plátce nárok na odpočet daně jen tehdy, použije-li přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti (ta je definována v § 5 odst. 2 cit. zákona).

[18] V posuzovaném případě byl tedy stěžovatel povinen tvrdit, že přijal (ta) zdanitelná plnění, jež byla v daňových dokladech uvedena a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti a toto tvrzení měl současně i povinnost prokázat.

[19] Prokazování uskutečnění plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou (jak soud již shora připomněl), současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Požadoval-li tedy správce daně po stěžovateli, necht' prokáže, že k přijetí konkrétních tvrzených plnění došlo, byl takový požadavek na místě. Správce daně v této fázi ověřoval fakticitu splnění podmínek pro čerpání nároku na odpočet deklarované daně.

[20] Pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je, s ohledem na výše citovanou judikaturu, nutno jednoznačně prokázat i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Je tedy primárně odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši daně z přidané hodnoty nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem), v případě jejich zpochybnění správcem daně, spolehlivě prokázat.

[21] Jak plyne z výzvy ze dne 4. 8. 2011, čj. 291610/11/303936705637, k prokázání skutečností, týkajících se odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009, správce daně požadoval po stěžovateli prokázat a doložit u dokladu č. 290100115 (pro uznání nároku na odpočet daně) faktické přijetí plnění uvedené v dokladu, od jakého plátce plnění přijal, kdo jménem dodavatele jednal, předložení veškerých dokladů, které se předmětného plnění týkají (obchodní smlouvy, objednávky, stavební deníky, předávací protokoly...), tedy jakékoliv důkazní prostředky prokazující přijetí a faktickou existenci předmětného plnění. Dále požadoval doložení, jak byl materiál dodán, kdo zajišťoval přepravu, kdo materiál přepravoval, kdo materiál přebíral, kdo prováděl montážní práce a kdy a kde bylo dílo převzato.

[22] Jak již bylo shora řečeno, správce daně tedy hodlal prověřit fakticitu uskutečnění tvrzeného plnění (z něhož měl nárok na odpočet daně vzniknout) a to jakýmkoliv způsobem, který by měl stěžovatel k dispozici, a stěžovatel měl povinnost takové své tvrzení prokázat.

[23] Stěžovateli se však nepodařilo prokázat fakticitu tvrzeného plnění; neprokázal přijetí plnění (nákup materiálu a služeb dle zmíněné faktury od společnosti REALWORK spol. s r. o.), neprokázal jakým způsobem a kým byl materiál dodán, kdo zajišťoval jeho přepravu, kdo materiál přebíral, kdo ho předával na straně dodavatele či přepravce, kdo prováděl montážní práce, kdy a na jaké zakázce či stavbě, nepředložil projektovou dokumentaci ani doklady

prokazující předání a převzetí díla, neprokázal ani, že by materiál a práce uskutečnila společnost REALWORK spol. s r. o., uvedená na daňovém dokladu. V důsledku uvedeného zjištění správní orgány snížily přijatá zdanitelná plnění od plátců o částku 1.050.000 Kč a daň z přidané hodnoty o 199.500 Kč.

[24] Namítá-li stěžovatel, že takový postup zapovídá judikatura Soudního dvora Evropské Unie, pak se mylí. Stěžovatel odkazuje konkrétně na rozsudek ve věci C-80/11 a C142/11 - Mahagében kft a Peter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.

[25] Soudní dvůr v předestřené věci rozhodl tak, že: „1) Články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky daně z přidané hodnoty, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotčená osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. 2) Články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury týkající se zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady daně z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“

[26] V odůvodnění tohoto závěru (b.44 rozsudku) soud zdůraznil, že “Z předkládacího rozhodnutí také vyplývá, že se položené otázky zakládají na předpokladech, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo skutečným, jak to vyplývá z příslušné faktury, a dále, že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112, takže hmotněprávní a formální podmínky upravené touto směrnicí pro vznik a uplatnění nároku na odpočet jsou splněny.“

[27] Soudní dvůr v citovaném rozhodnutí tedy konstatoval, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Správce daně však v posuzované věci nedovožoval z jednání dodavatele (nekontaktní společnosti REALWORK spol. s r. o.) podezření z podvodného jednání. Snažil se prostřednictvím dožádání prověřit, zda byla konkrétní zdanitelná plnění fakticky poskytnuta a zda je tedy uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v tomto ohledu podložený. Správce daně nezadržoval nadměrný odpočet z důvodu účasti stěžovatele nebo jeho dodavatelů na daňovém podvodu, ale pouze z důvodu pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku, což mu umožňoval daňový řád i zákon o dani z přidané hodnoty. Nelze se též ztotožnit se závěrem, že správce daně může odeprít nárok daňového subjektu na nadměrný odpočet výhradně v případě podezření z daňového podvodu. Správce daně je oprávněn prověřovat správnost výše uplatněného nadměrného odpočtu u daňového subjektu

v důsledku širokého okruhu objektivních pochybností, nikoliv pouze z důvodu podvodného jednání.

[28] Soud zdůrazňuje, že Soudní dvůr dospěl k traktovaným závěrům za situace, kdy nebylo pochyb o tom, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, a kdy tedy jak formální podmínky (náležitý doklad), tak i hmotněprávní podmínky (fakticita deklarovaného děje) nastaly. V tom se však obě situace diametrálně liší.

[29] V nyní posuzované věci správní orgány totiž nevytýkaly stěžovateli, že dodavatel služeb a materiálu je nekontaktní, nebo že ten snad svoji daňovou povinnost nedeklaroval, ale vytýkají stěžovateli nedostatek prokázání přijetí faktického plnění (jím samým). Stěžovatel tak nebyl „postihován“ za nekontaktnost společnosti REALWORK spol. s r. o., nýbrž jednoduše proto, že neprokázal, že by k deklarovanému plnění (vyznačeném na daňovém dokladu) fakticky došlo. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem tedy v tom, že stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Soudního dvora na jeho věc v žádném ohledu nedopadá.

[30] Ve světle výše uvedeného soud uzavírá, že žalovaný i krajský soud postupovali správně, jestliže na základě důkazních prostředků vyhodnotili, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neměl tedy nárok na vyplacení nadměrného odpočtu daně za zdaňovací období červen 2009; dopady namítané judikatury Soudního dvora na stěžovatelovu věc aplikovat (pro odlišnost) nelze.

V. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 25. května 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu