



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Ivo Pospíšila (soudce zpravodaj) a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **K. B.**, DIČ: X, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2016, č. j. 23449/16/5300-22442-711359, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2018, č. j. 31 Af 37/2016 - 77,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2015, č. j. 875761/15/2701-50521-606227 (dále jen „dodatečný platební výměr“), byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 155 667 Kč a byla jí uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 133 Kč. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „ZDPH“), které se stěžovatelce v průběhu daňové kontroly nepodařilo rozptýlit – tyto pochybnosti se týkaly přijetí zdanitelného plnění od dodavatele MACIBO spol. s r.o. (dále jen „MACIBO“).

[2] Rozhodnutím ze dne 25. 5. 2016, č. j. 23449/16/5300-22442-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a potvrdil jej.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 7. 6. 2018, č. j. 31 Af 37/2016 - 77 (dále jen „napadený rozsudek“). Po podrobném shrnutí skutkových okolností vyplývajících ze správního spisu krajský soud konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že se plnění, na základě něhož nárokuje odpočet DPH, uskutečnilo deklarovaným způsobem, čili že jej skutečně provedla společnost MACIBO a že této společnosti uhradila cenu uvedenou na fakturách, které předložila v daňovém řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá dle svých slov o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) 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.

[5] Stěžovatelka namítá, že žalovaný nepopíral, že skutečně pořídila dodávky a služby, ani že se tato plnění týkala její ekonomické činnosti, sporná zůstala pouze osoba dodavatele. Stěžovatelka však byla v dobré víře, že skutečně jedná se zástupcem této společnosti. Jeho oprávnění ověřovala na počátku obchodního vztahu a vzhledem k tomu, že všechny dodávky proběhly tak, jak měly, neměla důvod k jakýmkoli pochybám. To, že se nový jednatel společnosti MACIBO později odstěhoval z České republiky a že se tato společnost stala pro správce daně nekontaktní, nelze stěžovatelce přičítat k tíži. Stěžovatelka též zdůraznila, že pro odpočet DPH není nutné jednoznačně identifikovat osobu dodavatele; podstatné je pouze to, že zdanitelné plnění skutečně přijala a odpočet jí nelze odepřít na základě vytýkaných skutečností, když správce daně ani krajský soud nedovodily, že by předmětná plnění měla být stižena podvodem na DPH. Nárok na odpočet by nebylo možné odepřít ani v situaci, kdy by dokonce bylo prokázáno, že zdanitelné plnění dodal jiný než deklarovaný subjekt. O doložení takové skutečnosti se však správce daně ani nepokusil. Stěžovatelka má za to, že prokázala, že předmětná plnění skutečně obdržela a uhradila jejich cenu. Nemusela však prokázat, že je obdržela od plátce uvedeného na daňovém dokladu.

[6] V závěru své argumentace stěžovatelka poukázala na judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatelka nebyla povinna prokazovat tvrzení správce daně, pouze svá vlastní. Žalovaný uplatňoval zcela nepřiměřený důkazní standard. S ohledem na zásady správy daní měl stěžovatelce sdělit, jakými důkazními prostředky by mohla svá tvrzení prokázat.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je nezbytné, aby daňový subjekt jednoznačně prokázal skutečného dodavatele zdanitelného plnění i ostatní okolnosti celé transakce. Zkoumat účast daňového subjektu na daňovém podvodu lze až v případě, že byly prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. Žalovaný dále podrobně popsal průběh dokazování v daňovém řízení a konstatoval, že žádný z vyslechnutých svědků nepotvrdil, že by stěžovatelka obdržela od společnosti MACIBO dodávky a služby tak, jak tvrdila. Nelze zcela rezignovat na určení konkrétního dodavatele plnění. Podle žalovaného nelze judikaturu Soudního dvora EU vykládat tak, že je lhostejné, od koho bylo plnění přijato. Poukazuje, že tato otázka byla předložena k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, a navrhuje proto, aby v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud řízení přerušil do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017.

pokračování

[8] Žalovaný rovněž upozornil, že obecné námitky ohledně porušení pravidel pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení stěžovatelka neuplatnila v žalobě, a jsou proto nepřijatelné. Dále též konstatoval, že stěžovatelka v kasační stížnosti nereaguje na argumentaci krajského soudu a znovu napadá závěry žalovaného.

[9] Stěžovatelka v replice uvádí, že krajský soud převzal názor žalovaného, proto jí nezbylo než opět polemizovat se závěry žalovaného. Dále nesouhlasí, že argumentace obsažená v bodě 5 doplnění kasační stížnosti je nepřijatelná. Stěžovatelka již v žalobě tvrdila, že unesla důkazní břemeno v daňovém řízení a postup žalovaného označila za rozporný se zásadami daňového řízení. Proto argumentace obsažená v kasační stížnosti nepřekročila rámec žaloby.

[10] Stěžovatelka znovu opakuje, že v daňovém řízení prokázala, že předmětná zdanitelná plnění byla dodána společností MACIBO. Důkazní břemeno naopak neunesly správní orgány. Neztotožňuje se se žalovaným ani co do posouzení, zda měly správní orgány povinnost stěžovatelce sdělit, jaké důkazní prostředky po ní požadují. Naopak souhlasí s návrhem žalovaného, aby bylo řízení přerušeno do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] 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.).

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

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že posouzení skutkových otázek je úlohou především krajského soudu, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit žalované rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si učiní úsudek sám, nezávisle na skutkových závěrech žalovaného. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na závažné vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) či d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 – 79).

[14] Podle § 72 odst. 1 a 2 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 73 odst. 1 téhož zákona se nárok na odpočet daně prokazuje daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

[15] Obecně platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu (příkladem 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 (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 31, bod [30]).

[16] Stejně premisy platí pro dokazování i v případě, že daňový subjekt ve vztahu k dani z příjmů fyzických či právnických osob uplatňuje snížení základu daně z titulu vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „*a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, či ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60).

[17] Nejvyšší správní soud připomíná, že povinností správce daně v žádném případě není z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyvracet si vlastní pochybnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 – 58, či ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 195/2006 – 123). Stejně tak správce daně nemusí prokázat, „*že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36; podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. například rozsudky ze dne 19. 12. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014 – 34, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 124).

[18] Nejvyšší správní soud sdílí názor stěžovatelky ohledně přípustnosti jejích námitek (viz bod [9]). Nicméně v rozsudku ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 306/2018 – 40, již v souvislosti s doměřením daně z příjmů fyzických osob stěžovatelce posuzoval, zda správní orgány správně vyhodnotily provedené dokazování a zda na stěžovatelku nekladly nepřiměřené požadavky a respektovaly principy daňového řízení včetně pravidel pro dokazování. Jednalo se o tytéž daňové doklady a tatáž plnění jako v nyní posuzovaném případě, přičemž stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala obdobně. V otázce hodnocení skutkových závěrů správních orgánů a krajského soudu tak Nejvyšší správní soud odkazuje na své závěry ve věci daně z příjmů, neboť jsou plně aplikovatelné i v nyní souzeném případě a není důvodu se od nich jakkoliv odchýlit. Námitky stěžovatelky v tomto rozsahu nejsou důvodné.

[19] Nejvyšší správní soud proto stejně jako v rozsudku č. j. 6 Afs 306/2018 – 40 (viz zejména body [24] a [25]) konstatuje, že stěžovatelka neprokázala nejen to, od jakého dodavatele měla zdanitelná plnění obdržet, ale ani to, jakou cenu za ně uhradila. Právě tato skutečnost má pak vliv i na uznání nároku na odpočet DPH, neboť stěžovatelka neprokázala ani jeho výši. Není tedy zřejmé, zda plnění obdržela od plátce a kolik by měla činit daň na vstupu. Proto nebylo možné stěžovatelkou deklarované odpočty uznat. Pokud by se stěžovatelce podařilo prokázat, že plnění obdržela od jiného plátce a že to bylo za deklarovanou cenu, pak by jí jistě nebylo možné nárok na odpočet DPH odepřít. Nic takového však stěžovatelka ani nenaznačila a v tomto rozsahu leželo důkazní břemeno na ní, nebylo tudíž úkolem správce daně, aby dokazování v tomto směru jakkoliv inicioval, jak naznačuje stěžovatelka v kasační stížnosti.

[20] Nejvyšší správní soud nevyčkával na rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, byť mu to stěžovatelka i žalovaný shodně navrhli. Otázka položená rozšířenému senátu se totiž vztahuje k situaci, kdy byl nárok na odpočet DPH odepřen pouze z důvodu, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně osoby dodavatele. Jak už bylo uvedeno, v případě stěžovatelky nebylo prokázáno ani to, jaká byla skutečně uhrazená cena za deklarovaná plnění. S ohledem na tuto skutečnost jsou pak nepřiléhavé i odkazy stěžovatelky na judikaturu Soudního dvora a EU a Nejvyššího správního soudu, neboť zde nebyla

pokračování

zpochybněna skutečně uhrazená částka za poskytnutá plnění, a případy se lišily i v dalších skutkových okolnostech. Podstatné ovšem je, že stěžovatelce nebyl nárok na odpočet odepřen pouze z důvodu neprokázání konkrétní osoby dodavatele. I kdyby byl proto budoucí právní závěr rozšířeného senátu takový, že pro nárok na odpočet DPH není nezbytné prokazovat konkrétní osobu dodavatele, pak v daném případě by stěžovatelka tak jako tak neunesla důkazní břemeno ohledně skutečné ceny za poskytnutá plnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] 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.

[22] 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. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu