



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **G. 21 a. s.**, zast. Mgr. Alenou Abbidovou, advokátkou se sídlem v Praze 2, Chodská 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2005, č. j. 9 Ca 21/2004 - 39,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) napadl shora uvedený pravomocný rozsudek městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2003, č. j. FŘ – 5212/13/03, a zároveň bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byl stěžovateli uznán jako nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2002 ve výši 162 Kč, naproti jím nárokovanému odpočtu ve výši 14 962 304 Kč.

Stěžovatel napadl rozsudek kasační stížností v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel vymezil (ač ne výslovně) důvod kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť nesouhlasil s právním názorem městského soudu. Podle jeho názoru je v dané věci podstatné, že stěžovatel uzavřel se společností P.g. a. s. smlouvu o zajištění subdodavatelských služeb ze dne 2. 11. 1998, přičemž předmětem smluvního vztahu byla vzájemná spolupráce, která byla prokázána

v daňovém řízení. Městský soud vzal za prokázaný skutkový stav, že ze strany stěžovatele bylo ve prospěch společnosti P. g. a.s. poskytnuto finanční plnění ve výši 314 298 000 Kč včetně daně z přidané hodnoty, a že ze strany společnosti P. g. a. s. došlo k průběžnému bezvadnému plnění do vzájemně odsouhlasené hodnoty 175 000 000 Kč (rozdíl mezi poskytnutými platbami a reálným plněním byl stěžovateli přiznán pravomocným rozhodčím nálezem). Stěžovatelem tak byly finančnímu úřadu prokázány všechny skutečnosti, tvrzené v rámci prováděné daňové kontroly.

Dále v kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, že daňové řízení není řízením nalézacím, neboť podle jeho názoru alespoň částečně takovým řízením je. Principem daňového řízení (podle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o správě daní“) je dojít k rozhodnutí správního orgánu a nalézt na základě správního uvážení právní nálezný ve formě správního aktu. Podle názoru stěžovatele správci daně i městský soud rozhodovali na základě vysoce formální aplikace a interpretace příslušného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, aniž akceptovali prokázané skutečnosti a okolnosti. Na konstatované formální okolnosti nemohl mít daňový poplatník žádný vliv, neboť se jednalo za okolnosti, které lze považovat za vis maior sui generis. V rámci daňového řízení byly poskytnuty dokumenty, které sice nejsou výslovně označeny jako faktura, ale které obsahují všechny náležitosti, které jsou pro daňové doklady vyžadovány zákonem. Městský soud vycházel z názoru, že nadměrný odpočet lze uplatnit jen na základě daňového dokladu, který má všechny potřebné a zákonem žádané náležitosti. Podle názoru stěžovatele je však takovou rozhodnou skutečností existence zdanitelného plnění a jeho prokázání. Stěžovatel správci daně předložil dohodu o narovnání ze dne 11. 8. 2000, která podle jeho názoru obsahuje všechny podstatné náležitosti pro daňový doklad, a pokud taková dohoda některé náležitosti neobsahuje, měl správce daně tyto nedostatky v rámci dokazování odstranit. Pokud bylo správci daně prokázáno plnění ze strany společnosti P. g. a. s. ve výši 175 000 000 Kč, měl alespoň správce daně uznat tuto částku a nikoliv vydat rozhodnutí, jímž není stěžovateli vůbec vyhověno. Stěžovatel v daňovém řízení prokázal minimálně uskutečnění zdanitelného plnění ve výši 175 000 000 Kč, přičemž podle jeho názoru správci daně předložil doklad, prokazující jeho uskutečnění. Proto nebyly podmínky k postupu, aby nárok stěžovatele byl odmítnut jako celek a pokud tak správce daně postupoval, porušil základní zásady daňového řízení.

Žalovaný s kasační stížností věcně nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Stěžovatel uplatnil odpočet daně z plateb vyplacených ve prospěch společnosti P. g., a. s., ačkoliv tato společnost nevystavila daňový doklad – konečnou fakturu za služby poskytnuté stěžovateli podle smlouvy ze dne 2. 11. 1998, aniž by i účtovala o nákladových položkách za tyto služby. Žalovaný při posuzování věci nehodnotil míru naplnění závazkového vztahu mezi stěžovatelem a jeho obchodním partnerem, neboť za zásadní považuje skutečnost, že mezi předloženými důkazními prostředky nebyl obsažen daňový doklad, jehož uplatnění ve zdaňovacím období duben 2002 by zakládalo nárok na odpočet daně. Takový postup není žádnou vysoce formální aplikací a interpretací zákona, neboť podle ust. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), je doložení řádně zúčtovaného daňového dokladu nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. Pokud takový doklad nebyl vystaven, nenastává analogická situace s případem řešeným ve větě druhé ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, že daňový doklad vůbec nebyl vystaven, tvrdil přímo stěžovatel ve svém odvolání, přičemž tato skutečnost vyplývá i ze sdělení správce konkurzní podstaty při jednání dne 17. 2. 2003. Pokud stěžovatel uvedl, že

v průběhu daňového řízení byly předloženy dokumenty, které ač nejsou označeny jako „faktura“, tak obsahují všechny náležitosti daňového dokladu, pak se jedná o novou námitku, kterou stěžovatel neuplatnil ani v průběhu odvolacího řízení, ani v žalobě. Dohoda o narovnání ze dne 11. 8. 2000 neobsahuje podstatné náležitosti daňového dokladu – např. předmět a rozsah zdanitelného plnění či den jeho uskutečnění. Žalovaný v této souvislosti poukázal na protokol sepsaný se správcem konkursní podstaty společnosti P. g. a. s., v němž správce konkursní podstaty prohlásil, že daňové doklady nenalezl a ani nezjistil, že by byla vyčíslena daň z přidané hodnoty. Stěžovatel tak požaduje nárok na odpočet daně, který mu nebyl účtován a který nebyl společností P. g. a. s. přiznán či odveden do státního rozpočtu. Stěžovatel pak ani o položkách za přijaté služby od společnosti P. g. a. s. neúčtoval.

Stěžovatel k vyjádření žalovaného uvedl, že není pravdou, že by o položkách za přijaté služby od společnosti P. g. a. s. neúčtoval.

Napadeným rozsudkem (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2005, č. j. 9 Ca 21/2004 - 39) byla zamítnuta žaloba žalobce proti pravomocnému správnímu rozhodnutí a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně je nutné splnění zákonných podmínek. Touto podmínkou je nejen přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce a jeho následné použití při podnikání (což prokazoval žalobce), ale i podmínka průkazu přijatých (poskytnutých) plnění daňovým dokladem zaúčtovaným podle zákona o účetnictví. Daňový doklad je dokladem, který je podle ust. § 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění plátce daně. Běžný daňový doklad tak není pouhou formalitou, neboť ve svých náležitostech odráží dobu, předmět a rozsah konkrétního zdanitelného plnění, jeho cenu i daň z přidané hodnoty, a tím je průkazem účetní operace uskutečnění zdanitelného plnění. Takto zaúčtovaný doklad determinuje daňové poměry plátců daně včetně těch, kteří si na jeho podkladě uplatňují nároky na odpočet daně. Nedostatek takového dokladu znamená i při faktickém uskutečnění zdanitelného plnění absenci jedné z podmínek nároku na odpočet daně a jde na vrub splnění důkazní povinnosti plátce daně. Nedostatek takového dokladu jako celku nemůže být nahrazen dokazováním a šetřením na straně správce daně, neboť by to znamenalo přenesení důkazního břemene. Nutnost prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem pak v dané věci vyvstává tím spíše, že z listin předložených žalobcem nelze jednoznačně seznat a časově, skutkově i právně kvalifikovat částku, z níž byl uplatněn nárok na odpočet daně.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.), důvodnost kasační stížnosti posoudil takto.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti bez jednání, neboť nařizování jednání nepovažoval za nutné (ust. § 109 odst. 1 s. ř. s.).

Podle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období, plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu (zákon odkazuje na zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví, a na zákon o správě daní).

Nejvyšší správní soud se v právním hodnocení souzené věci ztotožňuje se závěrem městského soudu i žalovaného. Předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, je nejen uskutečnění určitého smluvního plnění mezi účastníky smluvního vztahu, ale i daňový doklad zaúčtovaný podle zvláštního právního předpisu. Pokud takto zaúčtovaný daňový doklad neexistuje či není předložen, vůbec se v daném případě nemůže jednat o jakékoliv zdanitelné plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty, neboť chybí naprosto podstatná skutečnost – řádně zaúčtovaný daňový doklad.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti uváděl, že takový výklad je formalistický, pak s takovým názorem nelze souhlasit. Právě existence zaúčtovaného daňového dokladu vymezuje příslušné vztahy daňového subjektu ke správci daně. V daném případě se stěžovatel domáhal nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto musí splnit podmínky, které zákon pro takový odpočet stanoví. Zaúčtovaný daňový doklad totiž vymezuje takové plnění (prozatím jakékoliv smluvní plnění) jako plnění zdanitelné. Mezi účastníky smluvních vztahů mohou být realizována různá plnění, ale bez zaúčtovaného daňového dokladu se nejedná o zdanitelná plnění. Tuto kvalitu takového již zdanitelného plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty nabude smluvní plnění na základě daňového dokladu.

Stěžovatel tvrdí, že bylo aspoň částečné uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno, s tím však nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Pokud stěžovatel daňový doklad nepředložil, o žádné zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty se vůbec nejednalo. Stěžovatel tak pouze prokazoval vzájemné plnění mezi dvěma smluvními stranami, právě pro absenci daňového dokladu však bez jakéhokoliv vlivu na uskutečnění zdanitelného plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Uvedený výklad zákona o dani z přidané hodnoty nelze označit za formalistický, neboť plně vychází z celkové koncepce daně z přidané hodnoty. V případě, kdy by správce daně rezignoval na požadavek prokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým dokladem, by se celá koncepce této daně narušila (správce daně by tak naprosto relativizoval povinnosti daňového subjektu uplatnit daň na výstupu – ust. § 10 zákona o dani z přidané hodnoty). Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty tak proto lze uplatňovat pouze u těch plnění, u nichž byla uplatněna daň na vstupu, což musí prokazovat právě zaúčtovaný daňový doklad. Jinak by stát nevyplácel odpočet daně (tedy daň, která již byla jiným subjektem zaplácena), ale vyplácel by plnění úplně jiné (v tomto případě by se jednalo o plnění bez právního důvodu). Proto je nutné, aby daňový subjekt nárok na odpočet daně prokazoval daňovým dokladem, neboť tak může prokázat, že se skutečně jedná o odpočet daně, kterou již zaplatil jiný daňový subjekt.

V takovém případě nelze postupovat podle ust. § 19 odst. 2 poslední věta zákona o dani z přidané hodnoty, neboť pro aplikaci této normy musí být nějaký daňový doklad vystaven. Pokud takový doklad vůbec vystaven není, není možné odstraňovat jeho případné vady, neboť se v takovém případě vůbec nejednalo o zdanitelné plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Ze shora uvedeného pak mj. vyplývá, že stěží mohl žalovaný přihlédnout k částečnému uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 175 000 000 Kč podle dohody o narovnání, neboť se vůbec o žádné zdanitelné plnění bez daňového dokladu nejednalo.

Pokud stěžovatel poměrně široce polemizoval se závěrem městského soudu o tom, že daňové řízení není řízením nalézacím, pak je možné pouze uvést, že tato skutečnost nebyla nijak významná pro hodnocení důvodnosti podané žaloby a proto není nutné se k ní vyjadřovat.

Stěžovatel uvedl, že žalovaný ani městský soud nepřihlédli k dohodě o narovnání, která podle jeho názoru splňuje podmínky daňového dokladu podle zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto skutečnost však stěžovatel neuplatnil v žalobě, proto se k ní pochopitelně nemohl vyjádřit ani městský soud, a jedná se tak o skutečnost, ke které nemůže Nejvyšší správní soud přihlédnout (ust. § 104 odst. 4 s. ř. s.).

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost neshledal důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 za použití ust. § 120 s. ř. s., neboť žalovanému takové náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 27. září 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu