



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupeného společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňovou kancelář s.r.o.**, se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2016, č. j. 17945/16/5300-22443-607102,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 5. 8. 2015, č. j. 1482427/15/3312-50521-708778 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 1“), a č. j. 1486249/15/3312-50521-708778 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 2“), kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a podle ust. § 147 a § 143 zákona č. 280/2009

Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za 1. a 4. čtvrtletí 2010 ve výši 40 000 Kč, resp. 1 112 742 Kč, a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč, resp. 222 548 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že žalobce neprokázal realizaci prací na daňových dokladech deklarovaným dodavatelem M. M. K., neprokázal tedy oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Pokud žalobce v průběhu odvolacího řízení začal tvrdit, že jím vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu neuskutečnil, žalovaný s poukazem na ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH uvedl, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň správci daně je osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Žalobce v daném případě potvrdil, že daňové doklady, na kterých je uveden jako poskytovatel plnění, vystavil a podepsal, proto mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, dostupný na www.nssoud.cz. Žalovaný zdůraznil, že to byl daňový subjekt, který navzdory údajům uvedeným v daňových přiznáních a účetnictví změnil svá tvrzení, bylo tedy na něm, aby svá tvrzení prokázal a předložil takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly. To se však v daném případě nestalo.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, rovněž navrhl soudu uložení povinnosti nahradit žalobci náklady řízení.

[4] Předně odkázal na své vyjádření u správce daně ze dne 15. 10. 2015, z něhož plyne, že velkou část uskutečněných plnění fakticky nerealizoval, že byl pod pohrůžkou ztráty zaměstnání donucen vystavovat faktury pro firmy P. H. a R. V. Skutečnost, že faktury nebyly vystaveny na základě reálné práce, plyne i z toho, že žalovaný zpochybnil žalobci i veškeré faktury na vstupu, sám žalobce tak nemohl práce v tak velkém rozsahu osobně provést. Žalobce namítal, že faktury nevystavoval sám, ale vystavovala je jeho účetní nezávisle na něm. Trvá na tom, že plnění neuskutečnil.

[5] Přes žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu žalobce namítal, že užití ust. § 108 zákona o DPH není pro daný případ relevantní, neboť toto ustanovení lze aplikovat pouze na plnění, která byla uskutečněna, a která byla předmětem daně. Aplikace zákona o DPH je možná pouze na případy, pokud některá plnění jsou předmětem daně ve smyslu ust. § 2 zákona. Fiktivní plnění přitom zcela jistě předmětem zákona o DPH nemůže být. Žalobce má za to, že aplikace ust. § 108 zákona o DPH na skutečnosti, které nejsou vyjmenovány v předmětu daně, by byla v rozporu s principem právní jistoty. Podle názoru žalobce není možné uložit daň na situaci, která není předmětem daně.

[6] Žalobce dále namítal, že žalovaný porušil zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti vyplývající z ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, a to tím, že na fiktivní plnění aplikoval vědomě nesprávné ustanovení právního předpisu pouze za účelem vybrat od žalobce neoprávněně naprosto likvidační výši daně z přidané hodnoty. Přitom mu muselo být známo, že nemůže požadovat daň z něčeho, co se vůbec neuskutečnilo, ani v budoucnu neuskuteční, neboť se ani nejednalo o přijatou platbu na budoucí zdanitelná plnění. Takovým postupem je žalobce neúměrně a v rozporu se zákonem zatěžován.

[7] Žalobce se domnívá, že při posuzování případu je nutno přihlédnout i k tomu, že žalobce je osobou romské národnosti s nulovým vzděláním v oblasti daní a s velmi nízkou schopností rozeznat nebezpečí, které mu jeho jednání způsobilo, a rovněž k tomu, že k uvedenému postupu byl donucen strachem o zabezpečení výživy své rodiny, nátlakem a tragédií v rodině.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

[8] Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K argumentaci žalobce vztahující se k užití ust. § 108 zákona o DPH uvedl, že dle tohoto ustanovení je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň správci daně osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Žalobce v daném případě potvrdil, že daňové doklady, na kterých je uveden jako poskytovatel plnění, kde je uvedeno jeho DIČ a daň, vystavil či podepsal, a proto mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, dle něhož je pro splnění podmínek ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH rozhodné, zda to byl daňový subjekt, kdo uvedl DPH na sporných daňových dokladech. V posuzovaném případě tedy bylo rozhodné, zda byl žalobce vystavitelem daňových dokladů, což žalobce nepopřel. Námitce, že u faktur, u nichž nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, byla daň odvedena v rozporu se zákonem, tak podle žalovaného nelze přisvědčit. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce nepřipouští, že to byl především žalobce, kdo se svým jednáním dopouštěl porušení zákona, jehož důsledkem mělo být neodvedení daně z přidané hodnoty. Za situace, kdy žalobce vystavoval daňové doklady s vědomím toho, že plnění, jež tyto doklady deklarují, nebylo uskutečněno, nemůže se poté, kdy bylo toto podvodné jednání odhaleno, stavět do pozice poškozeného. Dle žalovaného to byl žalobce, kdo navzdory údajům uvedeným v daňových priznáních a účetnictví změnil svá tvrzení, bylo tedy na něm, aby svá tvrzení prokázal a předložil takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly; to se však v daném případě nestalo. Žalovaný trvá na tom, že napadené rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností, žalovaný vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, přičemž žalovaný své závěry řádně odůvodnil. Pokud jde o namítané porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti, toto není podle žalovaného na místě. Zdůraznil, že správce daně postupoval v průběhu daňového řízení zcela v souladu se zákonem, přičemž poskytl žalobci dostatečný prostor pro předložení důkazů k prokázání jeho tvrzení. Pokud tyto důkazy žalobce nepředložil a pochybnosti správce daně o uskutečněném zdanitelném plnění nevyvrátil, nelze to přičítat k tíži správce daně.

[9] S ohledem na uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že žalobní návrh není důvodný, a proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl a žalobci nepřiznal nárok na náhradu nákladů řízení.

[10] V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika, v níž žalobce setrval na žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci soudem

[11] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[12] Jádrem sporu mezi stranami představuje v daném případě otázka, zda bylo možné na projednávanou věc aplikovat ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH či nikoliv. Žalovaný vycházel z toho, že pro splnění podmínek ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je rozhodující, zda to byl daňový subjekt, kdo vystavil doklad, na kterém uvedl daň, a že doměření daně podle tohoto ustanovení není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo. Žalobce má naproti tomu za to, že faktury byly vystaveny na základě fiktivních plnění, která nejsou předmětem zákona o DPH, a že žádné ustanovení zákona o DPH nelze aplikovat na něco, co není předmětem daně z přidané hodnoty.

[13] Podle ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH v rozhodném znění je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň správcí daně osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Pravidlo obsahující povinnost osoby, která uvede daň na daňovém dokladu, přiznat a zaplatit daň, bylo do zákona o DPH zařazeno od počátku jeho účinnosti a jeho obsah zůstal zachován, měnilo se pouze jeho zařazení do jednotlivých písmen § 108.

[14] Podle důvodové zprávy k návrhu zákona o DPH bylo předmětné ustanovení do zákona zařazeno v důsledku implementace šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), (dále jen „šestá směrnice“), a jeho účelem bylo vymezit osoby, které jsou povinny přiznat a zaplatit daň správcí daně. Mezi tyto osoby byla zahrnuta „i jakákoliv osoba, která uvede daň na daňovém dokladu“.

[15] Článek 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice byl formulován obdobně jako § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH: „Následující osoby jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty: 1. v rámci vnitřního systému: [...] c) každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura“. Toto pravidlo bylo následně převzato do čl. 203 směrnice 2006/112/ES, podle něhož „[d]aň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“.

[16] Podle důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice má být každá osoba, která uvede DPH na faktuře, povinna zaplatit daň, protože vystavení faktury dává jejímu příjemci právo na odpočet, pokud je plátcem DPH [COM(73) 950, 20. 6. 1973, Bulletin Evropských společenství, dodatek č. 11/73]. Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH. Pokud by právu na odpočet příjemce faktury neodpovídala povinnost vystavitele faktury odvést DPH uvedenou na faktuře, došlo by k narušení neutrality DPH a vznikl by prostor pro daňové úniky.

[17] Výkladem ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, a to z toho hlediska, zda je pro aplikaci předmětného ustanovení nutné, aby bylo s určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňových dokladech fakticky uskutečnilo.

[18] Na základě ustálené judikatury Soudního dvora EU dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku k závěru, že „podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008 [s účinností od 1. 1. 2009 bylo předmětné ustanovení přesunuto do § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, přitom zůstalo obsahově nezměněno], daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového

dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty. Pro doměření daně podle předmětného ustanovení proto není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo.“ Soud má za to, že tyto závěry jsou aplikovatelné i na nyní projednávanou věc a neshledal důvod se od nich v daném případě odchýlovat.

[19] Pokud žalobce namítal, že ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nelze aplikovat na faktury, jejichž předmětem je fiktivní plnění, soud na základě shora uvedeného konstatuje, že pro aplikaci citovaného ustanovení bylo v projednávané věci rozhodující, zda to byl žalobce, kdo vystavil daňové doklady a kdo účtoval příjemcům faktur ceny za poskytnuté služby včetně DPH. Ačkoli žalobce v žalobě v obecné rovině namítal, že sám faktury nevystavoval, v průběhu daňového řízení tuto skutečnost nepopřel a naopak několikrát potvrdil, že daňové doklady, na kterých je uveden jako poskytovatel plnění, vystavil a podepsal (viz protokol ze dne 15. 10. 2015, č. j. 1663098/15/3312-60562-800703, kde žalobce opakovaně vypověděl, že vystavoval či podepisoval faktury za odměnu). Splnění této rozhodující podmínky pro aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH má tedy soud za prokázané, a proto žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.

[20] Otázka, zda bylo deklarované zdanitelné plnění reálně uskutečněno či nikoliv, je naopak pro aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nepodstatná. Účelem pravidla uvedeného v § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je totiž zachování neutrality DPH. Každá osoba, která uvede DPH na faktuře, musí být vždy povinna zaplatit daň (i v případě, kdy plnění nebylo fakticky uskutečněno), jelikož vystavení faktury dává jejímu příjemci právo na odpočet, pokud je plátcem DPH. Pokud by právu na odpočet příjemce faktury neodpovídala povinnost vystavitele faktury odvést DPH uvedenou na faktuře, došlo by k narušení neutrality DPH a vznikl by prostor pro daňové úniky. Doměření daně není podmíněno prokázáním, že reálně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, proto soud nepovažoval na podstatné touto otázkou blíže zabývat.

[21] Namítal-li žalobce, že postupem žalovaného došlo k porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti vyplývající z ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, soud považuje za nutné zdůraznit, že tím, že žalobce vědomě vystavoval faktury pro pana P. H. a pana R. V., ačkoli velkou část vykazovaných uskutečněných plnění fakticky nerealizoval, byl to on, kdo se svým úmyslným jednáním dopouštěl porušení zákona, jehož důsledkem mělo být neodvedení daně z přidané hodnoty. Jak uvádí i žalovaný, je nepřijatelné, aby se poté, kdy toto jeho podvodné jednání bylo odhaleno, stavěl do pozice poškozeného a vytýkal správci daně, že postupoval v souladu s cílem správy daní, tedy s cílem správného stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

[22] Co se týče námitky, že správce daně měl přihlídnout k tomu, že žalobce je osobou romské národnosti s nulovým vzděláním v oblasti daní, lze ve shodě s žalovaným poukázat na obecnou zásadu rovnosti všech osob před zákonem a na zásadu „neznalost zákona neomlouvá“. Neobstojí ani tvrzení žalobce o okolnostech, které jej donutily k jeho protiprávnímu jednání, když zejména tato nejsou ničím podložena.

[23] Závěrem soud považuje za podstatné uvést, že předmětem řízení byla otázka oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatých daňových dokladů za přípravné a dokončovací stavební práce od dodavatele M. M. K. Správce daně i žalovaný dospěli ve svých rozhodnutích k závěru, že žalobce oprávněnost nároku na odpočet daně

z důvodu neunesení důkazního břemene neprokázal, a proto mu byla doměřena daň z přidané hodnoty tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že proti tomuto závěru žalobce svými žalobními námitkami nijak nebrojil, a že v průběhu řízení sám potvrdil, že fakturované práce mj. od M. M. K. byly fiktivní, nezbývá než ve shodě se správními orgány konstatovat, že žalobce v dané věci důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně neunesl, přijetí zdanitelného plnění neprokázal, a proto správní orgány nepochybily, pokud nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty za 1. a 4. čtvrtletí roku 2010 neuznaly za oprávněný.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[25] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 23. května 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu