



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **NEGRELI CENTRUM, s. r. o.**, se sídlem Pobřežní 224/20, Praha 8, zastoupeného JUDr. Petrem Balcarem, advokátem se sídlem Revoluční 15, 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. 6. 2013, č. j. 6 Ca 175/2009 – 83,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2013, č. j. 6 Ca 175/2009 – 83, a rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 4. 2009, č. j. 4399/09-1300-105683, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta JUDr. Petra Balcara náklady řízení o žalobě ve výši 11.922 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta JUDr. Petra Balcara náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 9.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 27. 6. 2013, č. j. 6 Ca 175/2009 – 83, zamítl městský soud žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 4. 2009, č. j. 4399/09-1300-105683, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 16. 7. 2008, č. j. 204814/08/008513/8550, o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací

období listopad 2006 ve výši 164.332 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že stěžovatel neprokázal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, a neprokázal tak nárok na odpočet podle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Podle soupisu oprav objektu stěžovatele NEGRELI CENTRUM se mělo jednat o provedené stavební opravy. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že stavební opravy měly být provedeny pouze v rozsahu 12,6 % fakturovaného plnění. Vzhledem k tomu, že označení plnění je povinnou náležitostí daňového dokladu ve smyslu ust. § 28 odst. 2 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, bylo podle městského soudu povinností stěžovatele, aby v daňovém řízení správnost a pravdivost tohoto údaje prokázal. Stěžovatel v průběhu daňového řízení nejprve tvrdil, že práce probíhají podle harmonogramu, následně důkazními prostředky prokazoval, že mu nebyly poskytnuty fakturované služby, ale jiné zdanitelné plnění, tzv. záruka. Vzhledem k tomu, že předmětný doklad ani příložený soupis provedených prací a dodávek takové zdanitelné plnění neobsahuje, je podle městského soudu zřejmé, že nebyl vystaven v souladu se skutečností a z důvodu neprokázaného předmětu a rozsahu zdanitelného plnění postrádá náležitosti daňového dokladu. Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Jak vyplývá z ust. § 7 a 8 zákona o účetnictví, účtováno může být jen o takovém dokladu, na němž je zachycena skutečnost, a jen takto zaúčtovaný doklad je dokladem daňový. Na předmětném dokladu je uvedeno, že byl vystaven za „opravy dle příloženého soupisu“ a příložený soupis obsahuje seznam „provedených prací a dodávek“. Předmětný doklad tedy osvědčil, že byly provedeny práce a dodávky v uvedeném rozsahu. Tuto skutečnost, tedy přijetí tohoto zdanitelného plnění, však stěžovatel neprokázal. K tvrzení stěžovatele, že se jednalo o pouhé nesrovnalosti vyplývající z nepřesného vyhotovení předmětného dokladu společností Altmark, s. r. o., když částí zdanitelného plnění uvedeného na předmětném dokladu jako stavební práce bylo i poskytnutí záruky, reagoval stěžovatel tak, že bylo na stěžovateli, případně na jeho dodavateli, aby chybně vystavený doklad byl v souladu se zákonem o účetnictví opraven tak, aby osvědčoval nastalou skutečnost. Městský dále uvedl, že zdaňovací období listopad 2006 nebylo předmětem kontroly u společnosti Altmark, s. r. o. a v daňovém řízení nebylo zpochybněno, že tato společnost předmětný doklad vystavila, zahrnula do své záznamní evidence a odvedla příslušnou daň. Jestliže však stěžovatel neprokázal, že přijal deklarované zdanitelné plnění v tvrzeném rozsahu, a neprokázal tak svůj nárok na odpočet podle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nastala situace, že společnost Altmark, s. r. o. na základě předmětného dokladu daň přiznala, zatímco stěžovateli nebyl nárok na odpočet z tohoto dokladu přiznán. Správní orgány obou stupňů učinily v tomto směru potřebná opatření vedoucí ke zjištění daňových povinností stěžovatele v zákonné výši, přihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, takže zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování s tím, že důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti a byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Podle městského soudu nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že správce daně řádně nezohlednil, že předmětný daňový doklad byl změněn dodatkem ze dne 11. 12. 2006. Z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že důvodem neuznání nároku na odpočet bylo neprokázání přijetí zdanitelného plnění stěžovatelem, jak bylo deklarované na předmětném dokladu v tvrzeném rozsahu. Stěžovatel k výzvě správce daně, aby prokázal také použití přijatého zdanitelného plnění

pokračování

pro uskutečnění své ekonomické činnosti, uvedl, že pronajímá nebytové prostory plátcům daně z přidané hodnoty a uplatňuje daň na výstupu. Blíže se však k využití konkrétního přijatého zdanitelného plnění nevyjádřil. Stěžovatel byl seznámen s výsledkem řízení a bylo mu umožněno se k věci vyjádřit. K projednání zprávy o vytýkacím řízení došlo, byť ne protokolárně. Stěžovatel tak nebyl zkrácen na svém právu na projednání zprávy o vytýkacím řízení. O námitce podjatosti konkrétních pracovníků správce daně vznesené v průběhu vytýkacího řízení stěžovatelem bylo rozhodnuto v souladu se zákonem a finanční ředitelství se v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem s touto námitkou vypořádal. Správce daně se zabýval i stěžovatelovým návrhem na přerušení vytýkacího řízení a sdělil mu důvody, pro které nelze vytýkací řízení přerušit.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda měl stěžovatel nárok na uplatňovaný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. V daňovém řízení stěžovatel prokázal, že předmětná faktura byla vystavena v souladu se smlouvou o dílo ze dne 1. 3. 2006 ve znění dodatku č. 1 ze dne 30. 8. 2006 včetně platebního kalendáře připojeného k dodatku č. 1 (dále jen „smlouva o dílo“). Celková vyfakturovaná částka odpovídala částce za již provedené stavební práce a částce, na jejíž zaplacení vznikl zhotoviteli nárok na základě smlouvy o dílo. Stěžovatel nepopíral, že k provedení prací uvedených na faktuře v celém rozsahu k datu jejího vydání nedošlo, ale předložil správci daně další doklady prokazující a vysvětlující, za jaká plnění byla částka vyfakturována. Náзор městského soudu o nemožnosti jakékoliv následné změny či upřesnění jednou vystaveného daňového dokladu není podle stěžovatele správný. Mělo být přihlédnuto k dodatku k předmětné faktuře a také k protokolu ze dne 28. 11. 2006. Pokud při posuzování vystaveného účetního dokladu vyplyne, že není dostatečně konkrétní či v něm uvedená specifikace výkonů není zcela jasná, nic nebrání daňovému subjektu, aby si v rámci ještě neuzavřeného účetního období vyžádal od výstavce takového dokladu jeho dodatečné upřesnění či specifikaci nebo takovou specifikaci provedli cestou písemné dohody. K tomu také došlo. Místo toho, aby finanční ředitelství řádně objasnilo skutečný stav, o kterém výstavce a příjemce faktury neměli žádné pochybnosti a zcela shodně o něm účtovali, omezilo se na formalistický výklad faktury a zbytečné prokazování toho, co nebylo stěžovatelem vůbec rozporováno. Sjednaná „záruka“ nepředstavuje v podstatě nic jiného než nárok zhotovitele na dílčí platbu v souladu s dohodnutým platebním kalendářem podle smlouvy o dílo pro případ, že by dílo nebylo možné provést z důvodu nezaviněných zhotovitelem, a tomu odpovídající nárok stěžovatele na skutečné fyzické provedení prací v posunutém termínu a poskytnutí odpovídají záruky ve smyslu čl. 9.3 smlouvy o dílo. Protože se u této „záruky“ jednalo o platbu podle platebního kalendáře podle smlouvy o dílo, je zcela nedůvodné tvrzení finančního ředitelství, že „záruce“ neodpovídalo žádné plnění, resp. že stěžovatel nebyl schopen doložit využitelnost takového plnění pro svoji ekonomickou činnost. Ekonomická využitelnost vyplývá právě ze smlouvy o dílo, jejímž předmětem bylo provedení oprav budovy ve vlastnictví stěžovatele, jejíž prostory v rámci svého podnikání pronajímá třetím subjektům. Pokud měl správce daně v tomto směru další pochybnosti, byl povinen v souladu se základními zásadami daňového řízení dát stěžovateli možnost, aby takové pochybnosti odstranil. Na závěry finančního ředitelství ohledně ekonomické využitelnosti „záruky“ nemohl stěžovatel nijak reagovat. Pokud se městský soud nezabýval jeho argumentací ohledně právní povahy „zálohy“ jako dílčího plnění (v podstatě zálohové platby) provedeného

na základě smlouvy o dílo, zatížil tím napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu ohledně projednání zprávy o vytýkacím řízení ze dne 3. 3. 2008, protože nemohla reagovat na stěžovatelovy výhrady a nové důkazní návrhy uplatněné ve vyjádření ze dne 4. 4. 2008. Finanční ředitelství se nepokusilo o projednání zprávy se stěžovatelem a místo toho zaslalo zprávu se sdělením ze dne 28. 5. 2008, které odůvodnilo tím, že námitky stěžovatele proti správnosti a zákonnosti zprávy považuje za bezdůvodné. Tento závěr ovšem není zákonným důvodem pro zaslání zprávy poštou. Na doručenou zprávu reagoval stěžovatel doplňujícím vyjádřením, ve kterém uplatňoval nové skutečnosti a důkazní návrhy. Bez toho, aby se finanční ředitelství s těmito novými tvrzeními, námitkami a důkazními návrhy vypořádalo a zprávu o vytýkacím řízení předepsaným způsobem doplnilo a se stěžovatelem projednalo, přistoupilo k vydání platebního výměru. Toto závažné procesní pochybení nemohlo finanční ředitelství zhojit po vydání platebního výměru. Stěžovatel považuje za nesprávný závěr, že jakmile byla zpráva o vytýkacím řízení sepsána a projednána, není správce daně povinen s daňovými subjekty dále projednat jejich vyjádření, námitky a důkazní návrhy. Stěžovatel rovněž vytýkal, že jeho námitky podjatosti pracovníků správce daně byly správcem daně i finančním ředitelstvím posuzovány formálně bez ohledu na to, že jakákoliv spolupráce a komunikace mezi stěžovatelem a správcem daně reprezentovaným těmito pracovníky byla nepochybně zásadně narušena. Tato skutečnost pak měla negativní vliv na výsledek daňového řízení a přístup těchto pracovníků k hodnocení důkazů svědčících ve prospěch stěžovatele. Konečně stěžovatel označil za nesprávný výrok o nákladech řízení, kterým městský soud přiznal odvolacímu finančnímu ředitelství náhradu nákladů řízení spočívající v úhradě cestovních výdajů a stravného spojeného s cestou jeho zaměstnance na jednání z Brna do Prahy. Stěžovatel nepovažuje za přiměřené, aby nesl náklady vzniklé v důsledku přijatého organizačního opatření, které v době podání žaloby nemohl vůbec předpokládat. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo se závěry městského soudu. Správce daně umožnil stěžovateli vyjádřit se opakovaně k závěrům vytýkacího řízení a na všechna jeho podání adekvátně reagoval. Není pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že se správce daně nezabýval otázkou, zda k uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu došlo. Stěžovatel měl svá tvrzení prokázat a dostal k tomu dostatečný prostor. Správce daně neposuzoval pouze formální stránku daňového dokladu (faktury), ale zabýval se rovněž tím, zda údaje na něm uvedené odpovídají skutečnosti, přičemž stěžovatel neunesl důkazní břemeno, že přijal stavební opravy v rozsahu uvedeném na předmětném dokladu. Ohledně dodatku k předmětné faktuře má odvolací finanční ředitelství jednak pochybnosti o správném datování citovaného dokladu a jednak zastává názor, že tímto způsobem nelze dodatečně měnit náležitosti daňového dokladu. Stěžovatel na předmětné faktuře uvedl, že byla vystavena na opravy podle přiloženého soupisu, jejichž rozsah neprokázal. Tvrzené drobné nesrovnalosti vyplývající z nepřesného vyhotovení dokladu společností Altmark, s. r. o. se neprokázaly. Není pravdivé ani tvrzení stěžovatele, že byla druhá část vyfakturované částky po celou dobu řízení nazývána zárukou. V průběhu daňového řízení stěžovatel tvrdil, že zčásti poskytl záruku, později se jednalo o zálohu. Nadto společnost Altmark, s. r. o. účtovala o tržbách za úklidové práce a opravy. K námitce podjatosti pracovníků správce daně odvolací finanční ředitelství sdělilo,

pokračování

že tyto byly podány v průběhu odvolacího řízení a finanční ředitelství se jimi zabývalo a vypořádalo se s nimi v rozhodnutí o odvolání. Správce daně o nich rozhodl samostatnými rozhodnutími ze dne 18. 4. 2008 a 5. 8. 2008. Rovněž byl z podnětu stěžovatele prověřen postup správce daně v průběhu daňové kontroly, u něhož nebylo shledáno žádné pochybení. Není ani pravdou, že by se městský soud poskytnutou zárukou nezabýval. K této problematice se vyjádřil na str. 14 napadeného rozsudku a ztotožnil se s názorem finančního ředitelství. K námitce nesprávnosti výroku o nákladech řízení odkázalo odvolací finanční ředitelství na závěry vyslovené rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 – 84. Odvolací finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodnou zamítnuta.

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

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle ust. § 73 odst. 1 a 12 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven jiným plátcem a který musí obsahovat všechny zákonné náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu. Prokazování nároku se tak řídí ustanovením § 31 zákona o správě daní a poplatků, podle jehož odstavce 9 prokazuje daňový subjekt 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 daně je prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, 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 každý daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Z uvedeného tedy plyne povinnost daňového subjektu v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, nebo nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Existence daňového dokladu totiž sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem,

opravdu uskutečnilo. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku správce daně směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen předložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Vždy musí být fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107).

Podle obsahu správního spisu byl stěžovatel výzvou k odstranění pochybností ze dne 12. 1. 2007 vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který uplatnil ve zdaňovacím období listopad 2006. Na základě výzvy stěžovatel předložil záznamní evidenci a daňové doklady. Jedním z nich byla i faktura č. 286/06 ze dne 7. 12. 2006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28. 11. 2006 společností Altmark, s. r. o. na částku 4.201.245 Kč základu daně a 798.236,60 Kč daně z přidané hodnoty za „opravy dle přiloženého soupisu“. Podle přiloženého soupisu provedených prací a dodávek se mělo jednat o stavební opravy nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele v celkové částce 15.763.500 Kč a 2.995.065 Kč daň z přidané hodnoty. Při jednání dne 27. 4. 2007 stěžovatel předložil smlouvu o dílo, kterou uzavřel se společností Altmark, s. r. o. dne 1. 3. 2006, platební kalendář, harmonogram prací, dodatek č. 1 ke smlouvě o dílo ze dne 30. 8. 2006, platební kalendář k dodatku č. 1, dodatek č. 2 ke smlouvě o dílo ze dne 8. 12. 2006 včetně změny platebního kalendáře a doklady o úhradě uvedené faktury. Ve vyjádření k protokolu finančního úřadu ze dne 27. 4. 2007 stěžovatel uvedl, že práce za období duben 2006 až listopad 2006 byly vyúčtovány podle bodů 4, 6 a 9.3 smlouvy o dílo a v souladu s platebním kalendářem v aktuálním znění dodatku č. 1 ke smlouvě o dílo. Protože ale došlo k nepředvídanému zpoždění prací oproti harmonogramu, vstoupila na místo prací v platnost záruka podle bodu 9.3 smlouvy o dílo. Proto byl dne 29. 12. 2006 vyhotoven protokol o stavu výkonů podle smlouvy o dílo o výši záruky. K tomuto vyjádření stěžovatel doložil protokol o stavu výkonů ze dne 29. 12. 2006 a bankovní výpisy a výdajové pokladní doklady o úhradách společnosti Altmark, s. r. o. Podle protokolu o stavu výkonů zhotovitel provedl pro stěžovatele výkony pouze v částce 1.556.518,92 Kč, a proto vstoupilo podle bodu 9.3 smlouvy o dílo v platnost poskytnutí záruky v hodnotě neprovedených stavebních výkonů v částce 14.206.981,08 Kč. V průběhu řízení stěžovatel předložil správci daně několik znaleckých posudků, jejichž závěry podporují jeho postup při uplatnění předmětné faktury.

Z výše uvedeného vyplývá, že v daňovém řízení vznikly pochybnosti, zda zdanitelné plnění deklarované na předmětné faktuře bylo stěžovateli poskytnuto. Povinnosti stěžovatele vyplývající z důkazního břemene přitom bylo prokázat, že jím deklarovaná tvrzení jsou pravdivá, resp. že údaje uvedené na daňovém dokladu odpovídají skutečnosti. V rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 - 36, k obsahu této povinnosti zdejší soud uvedl následující: „Povinností stěžovatele bylo prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že daňový doklad, který má prokázat nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve skutečnosti, nevystavil plátce, který je na dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi (srov. rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63). (...) Zatímco proto to, aby byl výdaj daňově uznatelný dle ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.“ Z těchto závěrů vyplývá, že nepostačuje prokázat, že stěžovateli bylo poskytnuto plnění, které splňuje podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ale také že toto plnění odpovídá údajům uvedeným na daňovém dokladu.

Podle tvrzení stěžovatele odpovídala plně pouze cena plnění uvedená na předmětné faktuře, jeho obsah však tvořila z velké části sjednaná záruka. Toto pochybení při vystavení faktury bylo podle stěžovatele napraveno dodatkem k faktuře ze dne 11. 12. 2006. Proto je nezbytné posoudit, zda stěžovatel provedl řádnou opravu předmětné faktury, aby její znění odpovídalo skutečnosti. Na tento postup přitom nelze rezignovat s odůvodněním, že poskytnuté plnění nebylo nebo nemohlo být použito pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatele, neboť takový závěr není správný. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel pronajímá v rámci své podnikatelské činnosti nebytové prostory v nemovitosti, které se týkaly sjednané opravy. Podstata sjednané záruky spočívala v tom, že pokud stěžovatel neumožní z nějakého důvodu zhotoviteli provedení prací, je mu sice povinen tyto práce zaplatit jako provedené, zhotovitel se ovšem zaručuje tyto práce během následujících 12 měsíců provést bez nároku na další platbu. Sjednaná záruka má tak přímou návaznost na práce prováděné na nemovitosti stěžovatele využívané k jeho podnikatelské činnosti. Zároveň je patrný i ekonomický smysl sjednané záruky, na který poukazoval i stěžovatel v průběhu daňového řízení, když uváděl, že je pro něj výhodná, neboť zhotovitel nemůže v případě prodlení požadovat navýšení ceny díla ani žádné vícenáklady. Obecně tak lze poskytnutí sjednané záruky považovat za poskytnutí práva nebo jiné majetkové hodnoty, - tedy služby ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se totiž o záruku, která měla zajistit poskytnutí plnění, o jehož přínosu pro ekonomickou činnost stěžovatele nebylo pochyb.

K dodatku k předmětné faktuře se finanční ředitelství vyjádřilo v odůvodnění svého rozhodnutí pouze tak, že *„tímto způsobem nelze zpětně měnit rozsah a předmět zdanitelného plnění, jako povinné náležitosti daňového dokladu.“* Takové hodnocení se však míjí s pravou podstatou věci. Oprava faktury buď uvádí původně nesprávné údaje na faktuře do souladu s objektivní skutečností tak, aby faktura získala správnou vypovídací hodnotu, anebo pokud by stěžovatel vytvářel umělou konstrukci, by vytvářela nepravdivý obraz o skutečnosti tím, že by se snažila vzbudit zdání, že v minulosti bylo poskytnuto plnění, které ve skutečnosti poskytnuto nebylo. V žádném případě však samotná změna údajů na faktuře nemůže zpětně změnit skutečnost, která v minulosti nastala. Opravy nebo doplnění v účetních záznamech přitom obecně přípustné jsou, o čemž svědčí úprava v zákoně o účetnictví, zejména § 35 a § 17. Reaguje na ně i zákon o dani z přidané hodnoty především v ust. § 43 úpravou dodatečného daňového přiznání. Finanční ředitelství vyjádřilo také pochybnosti o dataci dodatku k předmětné faktuře, který stěžovatel dříve nepředložil. V této souvislosti také k postupu správce daně uvedl, že *„(o)dvolaatel byl s výsledkem vytýkácího řízení a se závěrem správce daně seznámen při jednání dne 14. 11. 2007.*

Až po tomto projednání výsledků vytykácího řízení předložil odvolatel dne 10. 1. 2008 Zvláštní doklad/Dodatek k faktuře č. 000/000045-06, datovaný ke dni 11. 12. 2006 a dne 3. 12. 2007 předložil Protokol datovaný dnem 28. 11. 2006. Obě tyto listiny nebyly předloženy již dříve v daňovém řízení, i když byl odvolatel k prokazování vyzýván (27. 4. 2007, 29. 6. 2007). Přesto se jimi správce daně zabýval, jak je zřejmé ze spisového materiálu, a jako důkazní prostředky je hodnotil, nicméně těmito důkazními prostředky odvolatel prokázal, že skutečně nepřijal zdanitelné plnění uvedené na předmětném dokladu v deklarovaném předmětu a rozsahu).“

Pokud správce daně ani finanční ředitelství nezpochybnili a nevykloučili dodatek k předmětné faktuře a navazující protokol, pak měli hodnotit otázku, zda stěžovatel provedl její řádnou opravu, aby odpovídala skutečnosti. To však neučinili, když byl stěžovatel opětovně vyzýván k prokázání plnění uvedeného na původní faktuře. V tomto směru lze odkázat na závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 7 Afs 25/2003 - 58, v němž se zabýval případem, kdy jediným problémem daňově relevantní transakce byl omyl v psaní vzniklý při vystavení dodacího listu a promítnutý i do znění faktury. Daňový subjekt předložil finančnímu úřadu opravenou fakturu, ten však požadoval stornování původního daňového dokladu a vystavení nového s jiným pořadovým číslem a datem plnění. Tento požadavek nemohl daňový subjekt zajistit pro nečinnost dodavatele. K tomu Nejvyšší správní soud uvedl: „Z odůvodnění žalovaného ani Městského soudu v Praze nevyplývá, z jakého důvodu považovali za nesprávný postup při opravě faktury č. 15 na základě čestného prohlášení, zda zpochybňovali obsah či pravdivost čestného prohlášení, případně zda zvolený způsob opravy byl nepřijatelný a z jakého důvodu. Z několika důkazů provedených v řízení (faktury, dodací list, výpověď P. Č., šetření u Inspektorátu celní a finanční stráže Celního úřadu v Břeclavi, výpověď J. V., sdělení J. F. o skladování palet stěžovatele, šetření u společnosti Č. I., a.s.) vyplývá, že zdanitelné plnění, tj. nákup svařovacího materiálu, se uskutečnilo, stěžovatel prokázal zaplacení částky, která odpovídala faktuře č. 15.“ Otázkou opravy předmětné faktury se nezabýval ani městský soud, který se z velké části ztotožnil se závěry finančního ředitelství apovahou sjednané záruky se nezabýval nad rámec z jeho pohledu nutného, protože to neshledal podstatným pro posouzení dané věci. Tím však zatížil napadený rozsudek nezákonností, neboť se jedná o otázku podstatnou pro danou věc. Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší, aby nahrazoval povinnosti správce daně a jako první se rozhodnou právní otázkou zabýval.

Pokud se jedná o vypořádání námitky podjatosti pracovníků správce daně, tuto stížní námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Stěžovatel uváděl v průběhu vytykácího řízení různé důvody podjatosti pracovníků správce daně a v odvolání proti předmětnému platebnímu výměru pak uvedl: „Pracovnice správce daně RNDr. S., F. a H. nepostupovaly objektivně, nýbrž činily nesprávné údaje, aby tím zdůvodnily nevěrohodnost daňového subjektu, což činil i v protokolu z jednání č. j. 225660/08/008933/3805 ze dne 13. 8. 2008, v bodu ad III.2.“ K tomu stěžovatel uvedl důkazy, které závěry správce daně vyvracejí. Postupu finančního ředitelství vytykal i další nedostatky, zejména nepravdivá tvrzení ve zprávě o kontrole, snahu o poškození společnosti Altmark, s. r. o. a donucení ji doplatit daň. Z uvedeného je ovšem patrné, že stěžovatel v odvolání rozporoval spíše posouzení zjištěných skutečností a vadný postup správce daně, avšak neuvedl dostatečně konkrétní důvody podjatosti pracovníků správce daně. Finanční ředitelství se ve svém

pokračování

rozhodnutí s těmito námitkami vypořádalo, když přihlédlo i k tomu, že některé s posuzovaným zdaňovacím obdobím ani nesouvisí.

Kasační stížnost je tedy důvodná, a proto Nejvyšší správní soud proto zrušil podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. rozsudek městského soudu a zároveň podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. s ohledem na to, že již v řízení před městským soudem byly pro tento postup důvody, i napadené správní rozhodnutí a věc vrátil odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Protože Nejvyšší správní soud vrátil věc k dalšímu řízení odvolacímu finančnímu ředitelství, nebylo nutné, aby se vypořádal s námitkami nezákonného postupu správce daně při projednání všech stěžovatelových námitek. V dalším řízení bude třeba, aby se odvolací finanční ředitelství zabývalo otázkou, zda bylo stěžovateli poskytnuto tvrzené plnění, tedy sjednané stavební práce a záruka a dále zda opravil předmětnou fakturu řádným způsobem. Pokud obě tyto podmínky budou splněny, pak není důvodu, aby nebyl stěžovateli přiznaný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty uznán, ledaže by dalším zkoumáním věci žalovaný prokázal, že stěžovatel předstíral určitý umělý skutkový a právní stav nebo že by se jiným podvodným způsobem, například ve spojení s dalšími osobami, snažil získat odpočet daně.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil kromě napadeného rozsudku i rozhodnutí finančního ředitelství, rozhodl v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. o náhradě nákladů za řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

Výrok o náhradě nákladů řízení o žalobě se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první 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. Náklady řízení o žalobě spočívají v odměně za 3 úkony právní služby ve výši 2 x 2.100 Kč a 1 x 3.100 Kč za převzetí a přípravu zastoupení, písemné podání ve věci samé (žaloba) a účast u jednání nepřesahujícím dvě hodiny [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, a v případě odměny za účast na jednání podle ust. § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve znění účinném od 1. 1. 2013], a náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky). Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1.722 Kč. Částka náhrady nákladů řízení o žalobě tedy činí 9.922 Kč za odměnu advokáta a 2.000 Kč za zaplacený soudní poplatek (položka č. 18 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2012), celkem 11.922 Kč.

Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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. Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (písemné podání ve věci samé - kasační stížnost [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d)

vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013] a náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky). Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti ze dne 29. 6. 2013 tedy činí 4.114 Kč za odměnu advokáta a 5.000 Kč za zaplacený soudní poplatek (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů), celkem tedy 9.114 Kč.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že otázku, zda lze podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. úspěšnému správnímu orgánu přiznat na náhradě nákladů řízení i částky, které mají svůj původ v úkonech, jež nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti, posuzuje v současné době rozšířený senát Nejvyššího správního soudu poté, co mu byla tato otázka předložena usnesením ze dne 27. 2. 2014, č. j. 7 Afs 11/2014 - 32. Protože však shledal důvody pro zrušení napadeného rozsudku městského soudu včetně správního rozhodnutí, je vypořádání stížní námitky směřující proti výroku o přiznání nákladů řízení odvolacímu finančnímu ředitelství nadbytečné, podobně jako přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 25. června 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu