



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **T. K.**, zastoupený JUDr. Evou Chlupatou, advokátkou se sídlem Jana Masaryka 45, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2014, č.j. 6 Af 31/2010 – 57, ve znění opravného usnesení ze dne 26. 6. 2014, č.j. 6 Af 31/2010 – 76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2014, č. j. 6 Af 31/2010 – 57, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 7. 5. 2010, č.j. 508/10-1300-203299 a č.j. 509/10-1300-203299, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 17. 3. 2009, č.j. 9267/09/035970202492, a ze dne 20. 3. 2009, č.j. 10114/09/035970202492 o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2007. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky podle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Uvedené 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 došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Přitom daňový doklad může být zpochybněn různými způsoby, např. že

neexistuje ten, kdo jej vystavil, popř., že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal. Podle městského soudu bylo na stěžovateli, aby na výzvu správce daně předložil nebo navrhl provedení takových důkazů, které by jednoznačně prokázaly naplnění zákonných předpokladů pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatel však neunesl důkazní břemeno, že předmětné práce byly společnostmi A & Z, s.r.o. a Inntek Group, s.r.o. provedeny v rozsahu a v čase uvedeném na vystavených fakturách a že jim byly finanční prostředky uvedené ve fakturách hotově, jak tvrdil stěžovatel, zaplacený. Proto podle městského soudu stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v rozporu s ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil stěžovatel nesouhlas se závěrem správních orgánů a městského soudu, že nedodržel náležitou míru obezřetnosti, když si řádně neproověřil své obchodní partnery a neshromažďoval potřebné dokumenty prokazující, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo. Stěžovatel nemohl vědět, že jeho partneři nebyli faktickými plátcí daně z přidané hodnoty. Podle stěžovatele to byl státní orgán, který měl na veřejném místě na tento fakt upozornit. Stěžovatel poukázal i na změnu právní úpravy od 1. 1. 2013, od kdy došlo k zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce. Stěžovatel neměl důvod pochybovat o činnosti svých dodavatelských společností, protože z jeho hlediska bylo podstatné, že dohodnuté dodávky materiálu byly vždy řádně ve sjednaném rozsahu a kvalitě zajištěny. Z předložených účetních dokladů je patrné, že náklady na dodávky materiálu, které byly předmětem vystavených faktur, byly nezbytným předpokladem pro uskutečnění příjmů, které stěžovatel řádně zdanil. Stěžovatel jednal vždy v dobré víře. Pokud na straně správce daně přetrvávají pochybnosti, na jejichž základě hodlal setrvat na svých kontrolních závěrech, bylo jeho povinností postupovat ve smyslu ust. § 31 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel dále vytýkal finančnímu ředitelství, že odmítlo jeho argumentaci o výrobě betonu, dodávce stavebních prací, které odpovídají údajům o příjmech a korespondují s údaji a doklady vedenými v účetnictví. K opětovně správcem daně vyslovované pochybnosti se stěžovatel pokoušel dokázat, že je zde věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu. Zdůrazňoval, že v uvedeném období existuje shoda mezi přijatými zdanitelnými plněními uskutečněnými jinými plátcí a jím dosaženého obratu. Stěžovatel dále shrnul průběh daňového řízení za zdaňovací období roku 2005 až 2007 a poukázal na to, že za měsíc březen 2006 mu nebyla doměřena daň, ačkoliv se prokazoval stejnými doklady jako v jiných měsících. Stěžovatel postupoval stejně v březnu 2006 jako v období před a po tomto měsíci. Přesto správce daně uznal, že doklady jemu předložené týkající se tohoto měsíce jsou bezvadné a ke zdanitelnému plnění skutečně došlo v takovém rozsahu a způsobu, jak je deklarováno v daňových dokladech. Podle stěžovatele se tímto správní orgán dopustil svévole. Na základě výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu. V daném případě bylo povinností stěžovatele prokázat, že splnil podmínky stanovené v ust. § 72 zákona o DPH, což se nestalo. Odvolací finanční ředitelství dále reagovalo na uplatněné kasační námitky a neshledalo je důvodnými.

Pouhým poukazem na dobrou víru se nelze zprostit povinnosti prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně z pouhé věcné a časové souvislosti přijatých zdanitelných plnění nelze dovodit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Námitkou vztahující se ke zdaňovacímu období se správní orgány i městský soud náležitě vypořádaly. S ohledem na výše uvedené odvolací finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (viz např. nálezný Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, publ. pod č. 130/1996 Sb.). Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54, nebo ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, dostupné na www.nssoud.cz).

Stěžovatel v daném případě oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dokládal fakturami, na nichž byly jako dodavatelé uvedeny společnosti A&Z, s. r. o. a Inntek Group, s. r. o. Na základě výzvy správce daně stěžovatel předložil notářsky ověřené soupisy faktur za zdaňovací období roku 2005 až 2007. Soupisy faktur byly označeny názvem a razítkem společností včetně podpisů jednatelů s tím, že byly notářsky ověřeny v kanceláři notářky JUDr. Mileny Králové. Následným šetřením správce daně zjistil, že v kanceláři notářky JUDr. Mileny Králové nebyly podpisy ověřovány a ani použité razítko není pravé. U ústního jednání dne 25. 4. 2008 správce daně seznámil stěžovatele s průběhem daňového řízení včetně skutečnosti, že prostřednictvím dožádaného správce daně bylo zjištěno, že ani jedna z firem, které materiál a práce fakturovaly, nepřebírá korespondenci, nepodává daňová přiznání a jednatelé se na uvedených adresách nezdržují. Na to stěžovatel reagoval sdělením, že obě společnosti zastupoval pan S. a pouze s ním vždy jednal. Jednání probíhala na stavbě nebo na betonárce, stavební práce „prováděli lidé, které dodával pan Spilka“, podepsané faktury stěžovateli předával osobně pan S. na stavbě nebo na betonárce a stěžovatel také panu S. předával peníze. Správce daně seznámil stěžovatele rovněž s tím, že při místním šetření u notářky JUDr. Mileny Králové bylo zjištěno, že úřední kulaté razítko notářky je falešné a v kancelář této notářky nebyly podpisy uvedených jednatelů firem ověřovány. Stěžovatel poté předložil nové soupisy, které se lišily od předcházejících pouze tím, že nebyly označeny razítkem předmětných firem a podpisy jednatelů byly nahrazeny podpisem G. K.. Současně stěžovatel předložil plné moci, podle kterých byl G. K. zmocněn k zastupování mimo jiné společností A&S. s.

r. o. a Inntek Group, s.r.o. Správce daně opakovaně předvolával G. K. k podání svědecké výpovědi, avšak bezvýsledně. Následně vydal výzvu, v níž vyzval stěžovatele k prokázání skutečnosti, že předložené faktury vystavila společnost, která je na nich uvedena jako dodavatel, a k prokázání, že finanční prostředky byly touto společností převzaty. Stěžovatel na výzvu reagoval tak, že odkázal na nově předložené soupisy faktur s tím, že prokazují, že práce byly provedeny a uhrazeny. Na základě takto zjištěného skutkového stavu dospěl správce daně k závěru, že ani nově doložené soupisy faktur nejsou důkazem osvědčujícím, že práce provedli na fakturách uvedení dodavatelé a že jim byly vyfakturované částky uhrazeny. Proti platebním výměrům o vyměření daně z přidané hodnoty podal stěžovatel odvolání. V průběhu odvolacího řízení byl vyslechnut jako svědek G. K., který mimo jiné uvedl, že „převzetí dokladů probíhalo na předem telefonicky smluveném místě“, kde od neznámé osoby převzal doklady a jí předal peníze. S ohledem na výše uvedené finanční ředitelství odvolání zamítlo.

Povinností stěžovatele bylo podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, tj. v daném případě, že předmětné práce, včetně materiálu, byly provedeny dodavatelskými společnostmi uvedenými na předmětných fakturách v uvedeném rozsahu a čase a že těmito tvrzeným dodavatelům byly finanční prostředky uvedené v daňových dokladech – fakturách hotově zaplacený. Stěžovatel však tuto svou povinnost nesplnil, protože jím předložené a na jeho návrh provedené důkazy (soupisy faktur a svědecká výpověď G. K.) byly oprávněně shledány jednak nevěrohodnými a jednak nedostačujícími. Ani u jedné z dodavatelských firem nebylo možno ověřit pravdivost údajů uvedených na stěžovatelem předložených daňových dokladech-fakturách. Navíc stěžovatel nejprve opakovaně tvrdil, že jednal výhradně s panem S., který dodavatele zastupoval a který zajišťoval materiál a pracovníky, předával mu podepsané faktury a přijímal od stěžovatele úhrady za fakturované práce. Pana S. přitom stěžovatel nijak neidentifikoval, a ani nepředložil důkaz, kterým by prokázal, nejen že tato osoba byla oprávněna za dodavatele jednat, ale že vůbec existovala. Stěžovatel poté, co správce daně dospěl k závěru, že pan S. nemůže být osobou, které stěžovatel v průběhu let 2005 až 2007 předal postupně částku přesahující 36.000.000 Kč (včetně daně z přidané hodnoty), tuto osobu nahradil G. K., o kterém se nikdy dříve nezmínil. Proto toto nové stěžovatelovo tvrzení finanční orgány oprávněně považovaly za nevěrohodné. Stejně nevěrohodné je jeho tvrzení, že by vyplatil tak vysokou částku představující rozhodnou část výdajů, aniž by vystavil doklad o jejím předávání hotovosti, na kterém by osoba, která hotovost převzala, byla identifikována a převzetí potvrdila svým podpisem, a ani si nepamatoval, resp. se zásadním způsobem zmýlil, pokud jde o osobu, které hotovost v takové výši postupně vyplatil. Také popis spolupráce se svědkem G. K. byl zcela nekonkrétní a v příkrém rozporu se stěžovatelovými tvrzeními uváděnými v průběhu daňové kontroly. Finanční orgány nezpochybňovaly, že stěžovatel předmětné práce zajišťoval, ale na základě provedeného dokazování dospěly k závěru, že neprokázal uskutečnění dodávek prací a materiálu dodavateli uvedenými na daňových dokladech-fakturách. Neunesl tak důkazní břemeno, protože jím předložené důkazní prostředky včetně svědecké výpovědi neprokazují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Za této situace stěžovatel nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu zákona o DPH. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěry, ke kterým dospěly jak správní orgány, tak městský soud.

Namítal-li stěžovatel, že správce daně se dopustil svévole při hodnocení důkazů, když uznal předložené doklady vztahující se ke zdaňovacímu období březen 2006 s tím, že ke zdanitelnému plnění došlo v rozsahu a způsobem, jak je v nich deklarováno, městský soud zcela správně uvedl, že při předmětném místním šetření byl kontrolován pouze soulad mezi podaným daňovým přiznáním a evidencí daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Došlo tedy pouze k porovnání listin předložených stěžovatelem s jím podaným daňovým přiznáním, aniž by bylo zkoumáno, zda se skutečně zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak bylo v předmětných listinách deklarováno. Tato námitka proto není důvodná. V podrobnostech lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č.j. 9 Afs 19/2012-38, ve kterém byla vypořádána obdobná stěžovatelova námitka.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se správními orgány, potažmo městským soudem, i v tom, že stěžovatel nedodržel náležitou míru obezřetnosti, když si řádně neproověřil své obchodní partnery a neshromažďoval potřebné doklady prokazující, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo. Poukazoval-li stěžovatel na to, že od 1. 1. 2013 došlo k zavedení institutu tzv. „nespolehlivého plátce“ (§ 106a zákona o DPH), tato skutečnost nemá žádný vliv na danou věc, neboť v daném případě bylo rozhodováno před účinností tohoto ustanovení. Nepřípadný je i poukaz stěžovatele na § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 99 zákona o správě daní a poplatků se při správě daní správní řád použije jen při vyřizování stížnosti nepoužije. Citované ustanovení správního řádu tedy nebylo možno v dané věci aplikovat. Pokud stěžovatel poukazoval na věcnou a časovou souvislost přijatých a poskytovaných plnění, je třeba uvést, že stěžovatel měl povinnost prokázat, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, tedy předmětnými společnostmi za tvrzenou cenu a v tvrzeném rozsahu a čase. Stěžovateli bylo po celou dobu daňového řízení umožněno tyto skutečnosti prokazovat. Kromě předložených dokladů své výdaje dokazoval pouze obecným odkazem na provedení prací a časovou a věcnou souvislost plnění. Tímto způsobem nemohl prokázat tvrzené skutečnosti.

Závěrem Nejvyšší správní soud odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2012, č.j. 7 Afs 15/2012 - 5, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud ve vztahu ke stěžovateli k identickým závěrům. Je třeba doplnit i to, že tento rozsudek napadl stěžovatel ústavní stížností, která byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 26. 3. 2013, č.j. IV. ÚS 426/13.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků

náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. listopadu 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu