



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HiComp, a. s.**, se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2010, čj. 14047/10-1300-105683, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2014, čj. 6 Af 69/2010 – 122,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 6. 2010, čj. 98694/10/011511100997, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 ve výši 9 956 684 Kč a stanovil penále ve výši 1 991 336 Kč.

2. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 29. 11. 2010, čj. 14047/10-1300-105683. (*pozn. NSS:* V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke

dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 27. 5. 2014, čj. 6 Af 69/2010 – 122, zamítl. Rozsudek městského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

5. Stěžovatel vytkl městskému soudu, že poukázal na své předchozí rozsudky a rozsudky Nejvyššího správního soudu mezi týmiž účastníky, přestože tato rozhodnutí řešila pouze případ jednoho z dodavatelů, společnosti STAMOZA, s. r. o. Soudy v předmětných rozsudcích nehodnotily, které osoby jednaly za jednotlivé dodavatelské společnosti, a nezohlednily princip dobré víry. Nezabývaly se ani skutečnostmi, které vyšly najevo ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2007. Např. jednatel společnosti Aqua-servis MTM, s. r. o. (dále jen „Aqua-Servis“), Václav Mls potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění pro stěžovatele. Pokud následně tuto skutečnost popřel, učinil tak podle stěžovatele z obavy, že sám bude muset uhradit daň.

6. Městský soud nesprávně uzavřel, že stěžovatel neprokázal úhradu přijatých plnění. Uskutečnění úhrady je zřejmé z řízení o pokutách za porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů. Dále soud opomněl zohlednit, že stěžovatel použil přijatá zdanitelná plnění na svá uskutečněná zdanitelná plnění a že osoby, které skutečně provedly pro stěžovatele práce, přiznaly z těchto plnění daň.

7. Při posouzení podmínek nároku na odpočet městský soud pouze odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, ale nezabýval se tím, že zákonodárce požaduje pouze daňový doklad vystavený jiným plátcem, který splňuje náležitosti a je řádně zaúčtován. Závěr, že plátce uvedený na dokladu musí být totožný s osobou, která uskutečnila zdanitelné plnění, nemá oporu v zákoně. Stěžovatelem přijatá plnění fakticky uskutečnili různí subdodavatelé, přičemž subdodávky jsou ve stavebnictví pravidlem.

8. Stěžovatel byl přesvědčen, že v daňovém řízení prokázal jinými důkazy než daňovými doklady, že přijal od plátců zdanitelná plnění, zaplatil za ně a předal je investorovi, společnosti MAKRO. Dále prokázal, kdo uskutečnil předmětné práce, byť se jednalo o jiné dodavatele, než ty, kteří byli uvedeni na daňových dokladech. Tito skuteční dodavatelé byli plátcí a odvedli DPH. Také stěžovatel odvedl z uskutečněných zdanitelných plnění DPH. Žalovaný a městský soud pochybili, pokud neuznali důkazy předložené stěžovatelem s odůvodněním, že neprokazují uskutečnění zdanitelných plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech.

9. Městský soud nesprávně uzavřel, že na posuzovanou věc nedopadají nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a sp. zn. „II. ÚS 2096/07“ (pozn. NSS: patrně myšlen nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07). Tyto nálezy jsou relevantní pro posuzovanou věc, protože se zabývají dokazováním a povinností správce daně přihlídnout ke skutečnostem, které vyšly najevo. Dále z nich vyplývá, že po daňovém subjektu nelze požadovat ověření skutečností, které nemůže ověřit vůbec, nebo jen s velkými obtížemi. Nálezy prokazují nesprávnost závěru městského soudu, podle kterého byl stěžovatel povinen v rámci odebrání zdanitelných plnění spolehlivě identifikovat dodavatele.

10. Na jednání stěžovatele se vztahuje také klíčový rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/2011 – 100. Stěžovatel jednal v dobré víře s osobami jednajícími jménem dodavatelů a nepochyboval, že dodavatelé jsou uvedeni na daňových dokladech správně. Pochybnost, o níž se zmínil městský soud, vznikla stěžovateli až poté, kdy zástupci jednotlivých dodavatelů popřeli před správcem daně, že provedli služby a vystavili faktury. Popření uskutečnění zdanitelných plnění je samozřejmě v zájmu dodavatelů, jak ukazuje výše zmíněný případ společnosti Aqua-servis.

11. Závěrem stěžovatel namítl, že správní orgány neunesly důkazní břemeno, protože nepřihlíděly ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Městský soud posoudil rozložení důkazního břemene nesprávně a chybně vyložil také § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

IV.

12. Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem městského soudu.

V.

13. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

14. Kasační stížnost není důvodná.

15. Městský soud nepochybil, vyšel-li z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, čj. 9 Afs 90/2013 – 36 a čj. 9 Afs 91/2013 – 38. Přestože se uvedené rozsudky zabývaly nárokem stěžovatele na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích září 2007 a leden 2008, v nichž byla sporná pouze zdanitelná plnění přijatá údajně od dodavatele Stamoza, skutkové okolnosti byly v podstatných rysech obdobné nyní posuzované věci. Ve zdaňovacím období prosinec 2007 stěžovatel uplatnil kromě nároku na odpočet DPH z faktur údajně vystavených společností Stamoza také nárok na odpočet DPH z dalších faktur vystavených údajně společnostmi Vodomont-VS, a. s., Green-Therm, s. r. o., Stavgips, s. r. o., Imstavex, s. r. o. a Aqua-servis. Všechna plnění měla být uskutečněna v souvislosti s projektovou dokumentací a stavebními a montážními pracemi pro konečného investora řetězec MAKRO.

16. Výše zmíněné společnosti, které měly být podle daňových dokladů dodavateli, shodně popřely uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění pro stěžovatele i vystavení daňových dokladů. Uvedly, že se stěžovatelem nikdy nespolupracovaly a neobdržely od něj žádné platby. Faktury, které měly údajně vystavit, neodpovídaly číselným řadám, které používaly. Lišily se i podpisy oprávněných osob a razítka. Na fakturách nebyla uvedena čísla bankovních účtů těchto společností, ale čísla účtů jiných osob. V kasační stížnosti stěžovatel proti těmto zjištěním nebrojil (k námitce vztahující se ke společnosti Aqua-servis viz dále odst. 21), soud proto odkazuje na shrnutí na str. 6 a 7 napadeného rozsudku, které odpovídá podkladům založeným ve správním spisu.

17. V průběhu daňového řízení stěžovatel připustil, že sporná zdanitelná plnění uskutečnily jiné osoby, než dodavatelé uvedení na fakturách. Mělo se jednat o D. C. (plnění, u nichž byla deklarována jako dodavatel společnost Stamoza), K. S. (plnění, u nichž byla deklarována jako dodavatel společnost Green-Therm), M. D. (plnění, u nichž byla deklarována jako dodavatel společnost Stavgips), J. G. (plnění, u nichž byla deklarována jako dodavatel společnost Imstavex) a společnost Gordiku, a. s., resp. J. K. (plnění, u nichž byla deklarována jako dodavatel společnost Aqua-servis).

18. Tvrdil-li stěžovatel, že se jednalo o subdodavatele společností, které byly uvedeny na daňových dokladech, nelze mu přisvědčit. Zástupci společností uvedených na daňových dokladech popřeli jakékoliv smluvní vztahy s uvedenými osobami. Také všichni údajní subdodavatelé shodně potvrdili, že nikdy přímo nejednali se zástupci daných společností, ale pouze s G. P., o němž se domnívali, že za tyto společnosti jednal. Plnou moc či jiné oprávnění G. P. však neviděli. D. C., K. S. a M. D. vypověděli, že peníze, které dostávali od stěžovatele, předávali G. P., který jim z těchto peněz vyplácel odměnu.

19. Stěžovatel nedoložil oprávnění G. P. jednat za společnosti Stamoza, Vodomont-VS, Green-Therm, Stavgips, Imstavex, ani Aqua-servis. Sám G. P. připustil, že jednal za tyto společnosti neoprávněně. Z výpovědi G. P. ze dne 16. 6. 2010 (která se sice uskutečnila v rámci řízení o dani z příjmů, protokol o výsledku je ovšem součástí spisu i v nyní posuzované věci) nadto vyplynulo, že v pozadí všech transakcí stala pravděpodobně ještě jiná osoba, kterou G. P. označil pouze jako „Tonda“. „Tonda“ měl seznámit G. P. se stěžovatelem, měl mu vyplácet odměnu a měl mu předložit k podpisu také „místopřisežné prohlášení“ ze dne 10. 4. 2009, které potvrzovalo, že G. P. spolupracoval se stěžovatelem při akci Relaunch Makro a že jednal za společnosti Stamoza a Vodomont-VS neoprávněně.

20. Za popsané situace soud nesouhlasil se stěžovatelem, že prokázal, kdo mu ve skutečnosti poskytl sporná zdanitelná plnění. Nebylo proto rozhodné, zda D. C., K. S., M. D., J. G. a společnost Gordika, resp. J. K., byli plátcí DPH a zda příjmy od stěžovatele zdanili.

21. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že jednatel společnosti Aqua-servis V. Mls potvrdil uskutečnění dodávek pro stěžovatele. V čestném prohlášení sice V. Mls uvedl, že společnost Aqua-servis měla u stěžovatele stavební zakázku na akcích Relaunch Makro, následně však toto prohlášení sám zpochybnil. Ve výpovědi ze dne 28. 5. 2009 připustil, že předmětné prohlášení podepsal, neboť mu G. P. přislíbil zakázky od stěžovatele. Podle V. Mlse ale nakonec žádná smlouva nebyla uzavřena a žádné zakázky

nebyly uskutečněny. Nejvyšší správní soud souhlasil s finančním ředitelstvím, že věrohodnost čestného prohlášení snižuje také skutečnost, že podle jeho textu mělo dojít k úhradě v hotovosti, na sporných fakturách byl ovšem uveden způsob úhrady bankovním příkazem. Nadto účet, který byl na fakturách uveden, nepatřil společnosti Aqua-servis, ale G. P. Ve výpovědi ze dne 20. 10. 2009 G. P. připustil, že neměl oprávnění jednat za společnost Aqua-servis a že účet uvedený na sporných fakturách byl jeho.

22. Skutkové okolnosti zjištěné správcem daně tedy byly obdobné jako ve věcech posuzovaných Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 90/2013 a sp. zn. 9 Afs 91/2013. Správce daně vyvrátil tvrzení stěžovatele, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnily společnosti uvedené v daňových dokladech, jimiž prokazoval svůj nárok na odpočet DPH. Ostatně sám stěžovatel připustil, že sporná zdanitelná plnění neuskutečnili deklarovaní dodavatelé. Proti neuznání nároku na odpočet DPH stěžovatel brojil obdobnou argumentací jako v předchozích řízeních. Především tvrdil, že nárok na odpočet DPH vzniká bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění uskutečnil plátc DPH deklarovaný v účetních dokladech, ale postačuje, že plnění fakticky provedl jiný dodavatel, který je plátcem DPH.

23. Závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudcích čj. 9 Afs 90/2013 – 36 a čj. 9 Afs 91/2013 – 38 byly proto plně použitelné i na nyní posuzovanou věc a městský soud nepochybil, pokud na ně odkázal. Citované rozsudky potvrdil také Ústavní soud, který odmítl ústavní stížnosti stěžovatele pro zjevnou neopodstatněnost usneseními ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2138/14, a ze dne 15. 1. 2015, sp. zn. IV. ÚS 2139/14. Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že v mezidobí potvrdil své předchozí závěry také v rozsudku ze dne 22. 1. 2015, čj. 7 Afs 151/2014 – 32, který se týkal daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období říjen 2007.

24. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit, na plné odůvodnění citovaných rozsudků proto pro stručnost plně odkazuje a na tomto místě pouze shrne základní východiska, pro která neshledal námitky stěžovatele důvodnými.

25. Podle ustálené judikatury správních soudů nemusí být daňové doklady dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, byť by formálně obsahovaly všechny požadované náležitosti, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Pokud daňový doklad jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a správce daně je oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem. Důkazní břemeno týkající se prokázání nároku na odpočet DPH stíhá daňový subjekt, který jej uplatňuje (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, a § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů).

26. Stěžovatel se mýlil, pokud tvrdil, že důkazní břemeno spočívalo na správních orgánech. Z výše popsaného shrnutí skutkových okolností je zřejmé, že správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňových dokladech, jimiž stěžovatel zamýšlel prokázat svůj nárok na odpočet DPH. Bylo proto na stěžovateli,

aby tyto pochybnosti rozptýlil. To se mu nepodařilo, ba dokonce sám připustil, že sporná zdanitelná plnění neposkytly společnosti deklarované v předmětných daňových dokladech.

27. Již v předchozích rozsudcích soud upozornil stěžovatele, že byl povinen prokázat přijetí zdanitelného plnění od plátce deklarovaného na daňovém dokladu, nikoliv od jakéhokoli plátce. Také Ústavní soud potvrdil v usnesení sp. zn. IV. ÚS 2139/14, že argumentaci stěžovatele nelze přisvědčit, protože by tím došlo k narušení samotné podstaty a smyslu jedné z podmínek pro odpočet daně, kterou je existence a předložení daňového dokladu.

28. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Otázky, zda stěžovatel uhradil sporná přijatá zdanitelná plnění, nebo zda je použil na svá skutečně zdanitelná plnění, byly za této situace nerozhodné.

29. Soud již také opakovaně uvedl, že nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 není přílehlavý pro posouzení nároku stěžovatele na odpočet DPH, protože se týkal dokazování v řízení o dani z příjmů, v němž platí odlišné principy. Také Ústavní soud potvrdil v usnesení sp. zn. IV. ÚS 2139/14, že použití nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 nepřichází v případě stěžovatele v úvahu.

30. Na posuzovanou věc nedopadají ani závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07, neboť se zabýval situací, kdy správní orgány neumožnily daňovému subjektu splnit jeho důkazní povinnost. Taková situace v nyní posuzované věci nenastala. Správní orgány postupovaly v souladu se zákonem a poskytly stěžovateli dostatečný prostor k prokázání jeho tvrzení (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 151/2014 – 32, v této souvislosti soud podotýká, že ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím posuzovaným v citovaných rozsudcích probíhala společná daňová kontrola).

31. Námitka, že stěžovatel jednal v dobré víře s osobami, o nichž se domníval, že jsou oprávněny jednat za dodavatele uvedené v daňových dokladech, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti. Soudní řád správní vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo. Krajský (městský) soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost; tak tomu v posuzované věci nebylo (srov. rozsudek čj. 7 Afs 151/2014 – 32).

32. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

33. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud

náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. března 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu