



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **M. M.**, zast. JUDr. Jiřím Janebou, advokátem, se sídlem Divišova 882, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2015, č. j. 46 Af 57/2013 - 59,

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 :

I. Předcházející řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 7. 2013, č. j. 19611/13/5000-14303-711309, částečně změnil odvoláním napadená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) ze dne 25. 9. 2012 v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změny. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Kolíně (dále též „správce daně“) ze dne 25. 9. 2012, č. j. 171105/12/034912201693, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 56.769 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11.353 Kč. Dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 171101/12/034912201693, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období 1. čtvrtletí roku 2010 ve výši 685.905 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 137.181 Kč.

[2] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 4. 10. 2013, č. j. 24719/13/5000-14102-707678, částečně změnil napadené rozhodnutí (dodatečný platební výměr) správce daně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 170739/12/034912201693, v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změny. Tímto rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 0 Kč a daňová ztráta – 166.767 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 0 Kč a penále z doměřené ztráty ve výši 8.338 Kč.

[3] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 4. 10. 2013, č. j. 24720/13/5000-14102-707678, částečně změnil napadené rozhodnutí (dodatečný platební výměr) správce daně ze dne 25. 9. 2012, č. j. 171075/12/034912201693, v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku ponechal rozhodnutí beze změny. Tímto rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 330.420 Kč a daňová ztráta – 1.061.112 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 66.084 Kč a penále z doměřené ztráty ve výši 10.611 Kč.

[4] Žalobou podanou dne 25. 9. 2013 ke Krajskému soudu v Praze se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2013, neboť nesouhlasil se závěrem žalovaného, že si žalobce nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty na základě neplatného daňového dokladu, a proto neprokázal nárok na odpočet daně. Žalobce ve své žalobě namítal nesprávné právní i skutkové posouzení případu a vadné hodnocení důkazů.

[5] Žalobou podanou dne 4. 12. 2013 ke Krajskému soudu v Praze se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2013. Nesouhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely snížení základu daně z příjmů fyzických osob, neboť žalobce neprokázal, že došlo k dodání pohonných hmot tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Žalobce ve své žalobě namítal nesprávné právní i skutkové posouzení případu a vadné hodnocení důkazů.

[6] Krajský soud v Praze spojil usnesením ze dne 11. 12. 2013, č. j. 47 Af 17/2013 - 26, řízení ve věcech vedených u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 47 Af 17/2013 a 46 Af 57/2013, která byla zahájena podáním dvou výše zmíněných žalob, ke společnému řízení.

[7] Krajský soud v Praze žaloby zamítl rozsudkem ze dne 25. 6. 2015, č. j. 46 Af 57/2013 - 59, a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobcem namítané tvrzení, že se stal obětí podvodu, nemůže mít vliv na rozhodnutí ve věci, neboť taková skutečnost by byla rozhodná pro posouzení věci jen v případě, že by žalobce o podvodu nevěděl, ani vědět nemohl. Jelikož si žalobce neověřil, zda S. K. a R. H., od kterých nakupoval pohonné hmoty, byli skutečně oprávněni jednat za subjekty, které byly uvedeny na daňových dokladech, postupoval hrubě neopatrným a nedbalým způsobem. Proto lze učinit závěr, že žalobce mohl vědět, že se svým nákupem účastní podvodného jednání. Z téhož důvodu považoval krajský soud za nedůvodnou námitku, že si správce daně a žalovaný měli pro správné právní a skutkové posouzení věci

pokračování

vyžádat trestní spis popisující trestnou činnost R. H. a S. K. Krajský soud shledal, že otázka, zda vůči žalobci došlo k podvodnému jednání ze strany R. H. a S. K., je z výše uvedeného důvodu nepodstatná pro zhodnocení daňových povinností žalobce, a proto žalovaný nepochybil, když navrhovaný důkaz trestním spisem neprovedl.

[8] Dále krajský soud uvedl, že daňové řízení je založeno na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobce v daňovém řízení prokazoval dodávky pohonných hmot od některých obchodních společností fakturami a pokladními doklady, jejichž platnost byla v průběhu daňového řízení vyvrácena svědeckými výpověďmi. Žalobce namítal, že výpovědi vyslechnutých svědků jsou nevěrohodné, nicméně podle krajského soudu to samo o sobě není důkazem o nepravdivosti těchto výpovědí. Žádný důkaz o nepravdivosti těchto výpovědí žalobce nepředložil a jiným způsobem než zmíněnými fakturami a pokladními doklady nebyl schopen dodávky zboží od těchto obchodních společností prokázat, a tudíž neunesl důkazní břemeno. Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že správce daně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry na základě skutečnosti, že žalobce neprokázal, že mu zboží dodaly společnosti, které jsou jako dodavatelé uvedeny na fakturách předložených správci daně, ne na základě výpovědí, které jsou podle žalobce nevěrohodné. Z výše uvedených důvodů shledal krajský soud nedůvodnou námitku, že žalovaný stavěl své závěry na výpovědích osob, které jsou trestně stíhány a jejichž věrohodnost je značně narušena.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Kasační stížností podanou dne 11. 8. 2015 napadl žalobce (stěžovatel) uvedený rozsudek Krajského soudu v Praze. Stěžovatel uvádí, že krajský soud nepřihlédl k jeho argumentaci, že se stal obětí podvodného jednání. Toto podvodné jednání spatřuje stěžovatel v tom, že mu třetí osoby „podstrčily doklady, které následně byly identifikovány jako falešné“.

[10] Stěžovatel uvádí, že mu na základě telefonických objednávek u S. K. byly dodány pohonné hmoty v cisternách patřících M. K. K těmto dodávkám byly vystaveny faktury, na kterých byly jako dodavatelé uvedeny společnosti ARDEA Trans CZ s.r.o., DIČ: CZ28178343, ZERS spol. s r.o., DIČ: CZ25704532 a SEA-net spol. s r.o., DIČ: CZ 41196236. Stěžovatel tvrdí, že se S. K. prezentoval na základě plné moci jako zástupce těchto dodavatelů.

[11] V této souvislosti stěžovatel dodává, že ještě před tím, než došlo k výše zmíněným dodávkám, obchodoval s pohonnými hmotami s M. K. a objednávky i v těchto případech vyřizoval přes jejího manžela S. K. Stěžovatel zdůrazňuje, že tyto dodávky pohonných hmot nebyly nijak správcem daně, ani žalovaným rozporovány a že měl na základě těchto dřívějších obchodních zkušeností k manželům K. důvěru.

[12] Stěžovatel nezpochybňuje, že v daňovém řízení vyšlo najevo, že společnosti ARDEA Trans CZ s.r.o., ZERS spol. s r.o. a SEA-net spol. s r.o. výše zmíněné faktury nevystavily. Nicméně zdůrazňuje, že došlo k faktickým dodávkám pohonných hmot a že nákup pohonných hmot souhlasí s výdejem pohonných hmot u stěžovatele. Dále tvrdí, že

došlo k úhradám těchto faktur a odkazuje na svou daňovou evidenci. Stěžovatel se proto domnívá, že v tomto případě došlo k podvodnému jednání vůči jeho osobě ze strany S. K. a R. H., neboť mu v souvislosti s faktickými dodávkami pohonných hmot předali falešné daňové doklady.

[13] Podle názoru stěžovatele soud nepřiměřeně posuzoval otázku, jakým způsobem měl a mohl zjistit, že se jednalo o podvodné jednání vůči jeho osobě. Domnívá se, že soud na něj přenáší více povinností než je normální v běžném obchodním styku, jestliže požaduje, aby si ověřil, že osoba tvrdící, že je oprávněna jednat za společnosti uvedené na fakturách, toto oprávnění skutečně má. Dále tvrdí, že soud odhlédl od skutečnosti, že dotčené obchody probíhaly na základě telefonických objednávek.

[14] Stěžovatel tvrdí, že jednal v dobré víře. Uvádí, že před převzetím pohonných hmot verifikoval základní údaje o společnostech uvedených na fakturách, tedy skutečnost, že existují a jsou plátcí DPH, ale že nebyl schopen rozpoznat, že S. K. jej uváděl v omyl tím, že se prezentoval na základě plné moci jako zástupce těchto společností, aniž by jím doopravdy byl.

[15] Stěžovatel také odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 92/2005 a 2 Afs 25/2007) a na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04). Stěžovatel cituje názor Soudního dvora, že osoba povinná k dani neztrácí nárok na odpočet DPH, pokud nevěděla a nemohla vědět, že plnění přijaté od prodávajícího je součástí podvodu spáchaného prodávajícím.

[16] Stěžovatel je toho názoru, že v situaci, kdy došlo k faktické dodávce pohonných hmot, ale o daňových dokladech vyšlo najevo, že jsou falešné, se měl soud zabývat tím, zda nedošlo vůči stěžovateli k podvodnému jednání, což podle jeho názoru neučinil. Stěžovatel se také domnívá, že soud pochybil, když nedospěl k závěru, že faktickými dodavateli sporných dodávek byli S. K. a M. K.

[17] Stěžovatel také brojí proti tomu, že soud neprovedl výslech R. H. a S. K. a neprovedl jako důkaz ani protokol o výslechu R. H., který učinil v rámci celního řízení. Jako zásadní vadu vnímá stěžovatel fakt, že nedošlo k připojení trestního spisu č. j. KRPH-51174/ČJ-2012-050281, který obsahuje informace o trestné činnosti R. H. a S. K., ke spisovému materiálu předmětného řízení, a uvádí, že nesouhlasí s názorem soudu, že výsledek trestního řízení nemá a nemůže mít vliv na výsledek předmětného řízení.

[18] S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel ve své kasační stížnosti, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Požaduje také přiznání náhrady nákladů řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ze dne 31. 8. 2015 ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje také na svoji argumentaci uvedenou v rozhodnutí o odvolání č. j. 19611/13/5000-14303-711309, ve vyjádření k žalobě a ve vyjádření k doplnění žaloby. K námitce, že se stěžovatel stal obětí podvodu, žalovaný uvádí, že tato skutečnost by byla pro posouzení věci relevantní jen za předpokladu, že by stěžovatel

pokračování

nevěděl, ani nemohl vědět, že se podvodu účastní. Ale podle názoru žalovaného postupoval stěžovatel neobezřetně a bez dostatečné péče, nevěnoval dostatečnou pozornost ověření svých obchodních partnerů, a proto se nemůže dovolávat podvodného jednání třetích osob.

[20] Žalovaný se domnívá, že podstatou sporu je, zda bylo uneseno důkazní břemeno v otázce oprávněnosti nároku na odpočet DPH. K tomu pak žalovaný uvádí, že podle jeho názoru stěžovatel důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že zboží bylo dodáno tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, neboť nebylo dodáno společnostmi, které jsou uvedeny na fakturách. Proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[22] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a z důvodu vad řízení před správním orgánem spočívajících v rozporu mezi skutkovými zjištěními a obsahem spisu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Ze správního spisu zjistil soud tyto podstatné skutečnosti:

[25] Dne 17. 5. 2011 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 až 4. čtvrtletí roku 2010, daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 a daně silniční za zdaňovací období roku 2010. Při této kontrole bylo zjištěno, že stěžovatel uplatnil daňový odpočet za nákup pohonných hmot od společností ARDEA Trans CZ s.r.o., ZERS spol. s r.o. a SEA-net spol. s r.o., ale správce daně měl pochybnosti o tom, zda tyto společnosti dodaly stěžovateli pohonné hmoty v souladu s daňovými doklady, vystavily předmětné faktury a zda odpočty daně z přidané hodnoty byly stěžovatelem uplatněny v souvislosti s těmito fakturami správně. Proto správce daně výzvou ze dne 28. 7. 2011, č. j. 166180/11/034931204692, stěžovatele vyzval podle § 92 odst. 4 d. ř., aby prokázal, že výdaje a odpočty vykázané na základě dokladovaných transakcí s uvedenými společnostmi byly uplatněny oprávněně.

[26] Podle protokolu o ústním jednání ze dne 31. 5. 2011, č. j. 145989/11/034931204692, stěžovatel uvedl, že pohonné hmoty od těchto dodavatelů byly přepravovány vozidly M. K. a faktury za tyto dodávky mu předávali S. K. a R. H., kteří také měli přebírat hotovostní platby za jejich úhrady. Dále stěžovatel uvedl, že s nikým z výše uvedených společností nejednal. Ze spisu dále vyplývá, že správce daně zjistil z obchodního rejstříku, že S. K. není statutárním orgánem žádné z těchto společností a stěžovatel správci daně nepředal ani žádné důkazy potvrzující, že by S. K. byl zplnomocněn k zastupování těchto společností (zpráva o daňové kontrole č. j. 165239/12/034931204692). Z výsledku jednání společností ARDEA Trans CZ s. r. o., ZERS spol. s r. o. a SEA-net spol. s r. o. vyplynulo, že tyto společnosti předmětné faktury nevystavily, se stěžovatelem neobchodovaly a S. K. nezmocnily k jejich zastupování (protokoly č. j. 161853/11/034931204692, č. j. 340358/11/001931100225 a č. j. 133795/12/034931204692). Dále byli vyslechnuti S. K., M. K. a R. H.. Podle protokolu o výsledku svědka ze dne 21. 11. 2011, č. j. 203778/11/034931204692, S. K. během výsledku prohlásil, že faktury za dodání pohonných hmot, na nichž jsou jako dodavatelé uvedeny výše zmíněné společnosti, nikdy neviděl, nevystavil je a peníze za jejich úhradu nepřijal. M. K. uvedla, že výše zmíněné společnosti nezná (protokol č. j. 28371/12/034931204692). R. H. uvedl, že faktury, na kterých jsou jako dodavatelé uvedeny výše zmíněné společnosti, nevystavil, pohonné hmoty stěžovateli nedodal a peníze za jejich úhradu nepřijal (protokol č. j. 19518/12/038930202153).

[27] Podle správce daně stěžovatel žádnými důkazními prostředky neprokázal, že pohonné hmoty dodaly a faktury vystavily společnosti, které jsou na daňových dokladech uvedeny jako dodavatelé, a proto stěžovateli na základě zjištění získaných během daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických osob výše zmíněnými dodatečnými platebními výměry.

[28] Stěžovatel namítá především to, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že zdanitelná plnění uplatněná stěžovatelem nebyla prokázána.

[29] Podle ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), je povinností daňového subjektu *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Proto, tvrdí-li daňový subjekt, že má nárok na odpočet DPH (uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat.

[30] Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“) platí, že *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*. Dále § 73 ZDPH stanoví, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem*. Avšak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103 vyložil, že *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být*

pokračování

podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“

[31] K tématu dokazování nároku na odpočet DPH podobně uvedl Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57 Af 7/2012 - 68, že „vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“

[32] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu sice samy o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet DPH, ale za takových okolností je povinností daňového subjektu prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je tedy nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, „jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, který má prokázat nárok na uplatněný nadměrný odpočet 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.“

[33] Stěžovatel si nárokoval odpočet DPH na základě faktur, na nichž byly jako dodavatelé uvedeny společnosti ARDEA Trans CZ s. r. o., ZERS spol. s r. o. a SEA-net spol. s r. o. Avšak v daňovém řízení vyšlo najevo, že tyto společnosti předmětné faktury na dodávky pohonných hmot nevystavily. Aby si stěžovatel mohl nárokovat odpočet DPH na základě těchto faktur, musel by prokázat, že tyto společnosti mu dodaly pohonné hmoty v souladu s daňovými doklady. Nicméně tuto skutečnost stěžovatel neprokázal.

[34] Stěžovatel ve své kasační stížnosti nerozporuje, že zmíněné společnosti faktury nevydaly. Namítá ovšem, že se v této věci stal obětí podvodu ze strany S. K. a R. H., kteří mu podle jeho tvrzení předali falešné daňové doklady, aniž by o tom věděl. V této souvislosti pak odkazuje na rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu* (C-439/04) a *Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446, ve kterém se uvádí: „Pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotýčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17. šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. (...) naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je

uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“

[35] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že citovaný rozsudek dopadá na situaci skutkově odlišnou od případu stěžovatele, neboť v případech, které posuzoval Evropský soudní dvůr, bylo daňovými subjekty prokázáno plnění zakládající nárok na odpočet DPH a spornou otázkou bylo to, zda má nebo nemá být odmítnut nárok na odpočet DPH s ohledem na možné zapojení těchto daňových subjektů do tzv. kolotočového daňového podvodu. A pro tyto případy Evropský soudní dvůr dovodil, že je-li prokázáno, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je záležitostí vnitrostátního soudu odmítnout takovému daňovému subjektu přiznání nároku na odpočet DPH. Projednávaný případ je ale odlišný. Stěžovateli nebylo odmítnuto přiznání nároku na odpočet DPH pro účast v takovém podvodném řetězci. Ke vzniku nároku na odpočet DPH vůbec nedošlo, protože stěžovatel neprokázal, že došlo k deklarovanému zdanitelnému plnění, tj. že zboží bylo dodáno v souladu s údaji na daňových dokladech.

[36] Jestliže stěžovatel namítá, že se stal obětí podvodného jednání, které mělo spočívat v tom, že mu byly předány falešné daňové doklady, aniž by o tom věděl, je třeba zdůraznit, že pro posouzení projednávané věci by byla skutečnost, že se stěžovatel stal obětí podvodu, rozhodná jen za splnění podmínky, že stěžovatel nevěděl a nemohl vědět, že se podvodu účastní, jak už ve svých rozhodnutích uvedli žalovaný i krajský soud. K tomu by taky bylo nutné prokázat, že daňový subjekt jednal v dobré víře a přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu, jak uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, kde konstatuje, že „*v případě pochybností je prodávající (v tomto případě kupující – pozn. Nejvyššího správního soudu) povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu*“.

[37] Stěžovatel tvrdí již od počátku daňového řízení, že se S. K. označoval jako zástupce společností, které byly na fakturách uvedeny jako dodavatelé. Tuto skutečnost ale nikterak neprokázal. Ve své kasační stížnosti pak toto své tvrzení konkretizuje a uvádí, že se mu měl S. K. údajně prokazovat plnou mocí. Nicméně ještě v žalobě podané dne 4. 12. 2013 ke Krajskému soudu v Praze stěžovatel uvádí: „*Nelze soublasit se závěry odvolacího orgánu, že žalobce neměl předmět dodávek převzít, protože neměl prokázáno, že pan S. K. jedná za daňové subjekty ARDEA Trans CZ s. r. o., DIČ: CZ28178343, ZERS spol. s r. o., DIČ: CZ25704532 a SEA-net spol. s r. o., DIČ: CZ 41196236. K tomuto je třeba uvést, že argumentace odvolacího orgánu je nepřiléhavá a to zejména s ohledem na skutečnost, že oprávnění nemusí vyplývat jen z obchodního rejstříku. Obchodní zákoník zná několik smluvních typů zastoupení, kdy není vyžadována plná moc nebo jiné písemné pověření. Není tedy možné přenášet na žalobce více než je obvyklé a co zákon považuje za nutné. Za situace, kdy se pan S. K. prokazoval jako zástupce společností ARDEA Trans CZ s. r. o., DIČ: CZ28178343, ZERS spol. s r. o., DIČ: CZ25704532 a SEA-net spol. s r. o., DIČ: CZ 41196236, dodávky nebyly vadné, neměl žalobce důvod pochybovat o tom, že uvedené subjekty zastupuje.*“ Jestliže stěžovatel ještě ve své žalobě ke krajskému soudu výslovně zdůrazňuje, že existují jiné smluvní typy zastoupení, u

pokračování

kterých není vyžadována plná moc nebo jiné písemné pověření, a o tom, že by se mu S. K. prokazoval plnou mocí, se nikterak nezmiňuje, je nutné chápat tvrzení uvedené v kasační stížnosti, že se mu S. K. prokazoval plnou mocí, jako novou skutečnost, kterou stěžovatel uplatnil až poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Z takového tvrzení stěžovatele, které není doloženo žádnými důkazy, a které stěžovatel v průběhu projednávání věci měnil, ostatně soud nemůže nijak vycházet.

[38] Nejvyšší správní soud se domnívá, že pro posouzení toho, zda stěžovatel nevěděl a nemohl vědět, že se účastnil podvodného jednání, je zásadní posoudit skutečnost, zda stěžovatel nevěděl a nemohl vědět, že S. K. není oprávněn zastupovat společnosti ARDEA Trans CZ s. r. o., ZERS spol. s r. o. a SEA-net spol. s r. o., a tedy v důsledku nevěděl a nemohl vědět, že tyto společnosti nejsou dodavatelem pohonných hmot. Jestliže S. K. nebyl uveden v obchodním rejstříku jako jednatel výše uvedených společností a jak vyplývá z okolností případu v obchodním styku se stěžovatelem vystupoval střídavě jako zástupce různých společností, měla tato okolnost vést stěžovatele k větší obezřetnosti, konkrétně k požadavku, aby mu S. K. prokázal, že je oprávněn za subjekty uvedené na daňových dokladech skutečně jednat. Pokud stěžovatel není schopen doložit jinak než tvrzením, které není podloženo důkazy, že se S. K. takovým oprávněním stěžovateli opravdu prokázal, nelze konstatovat, že stěžovatel nevěděl a nemohl ani důvodně spoléhat na to, že S. K. není oprávněn za dané společnosti jednat.

[39] Stěžovatel se nicméně dovolává toho, že jednal v dobré víře. Ve své kasační stížnosti uvádí: *„Je třeba se zabývat tím, že žalobce měl ve vztahu k osobě pana S. K. důvěru, takže nepředpokládal, že se pan K. dopouští vůči žalobci trestné činnosti. Soud zcela úmyslně ponechává stranou otázku, že k faktickému dodání pohonných hmot došlo, je zde tedy žalobce, poškozený, který v dobré víře a po verifikaci základních údajů, že společnosti existují a jsou plátcí DPH, realizoval převzetí pohonných hmot, a nebyl schopen za těchto okolností rozpoznat, že jiná osoba, tedy pan S. K., se dopouští trestné činnosti a uvedl žalobce v omyl.“* Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tímto názorem stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel důvěřoval S. K. na základě jejich předchozích obchodních vztahů, ještě sama o sobě nevede k závěru, že stěžovatel jednal v dobré víře. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, existenci dobré víry by musel stěžovatel prokazovat tím, že přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu. Z kasační stížnosti naopak vyplývá, že stěžovatel k ověřování svých obchodních partnerů přistupoval značně nedbale, když konstatuje, že *„nelze odhlédnout od toho, že žalobce obchodoval s M. K. a jejím mužem v jiných případech, než které jsou sporovány, tedy k těmto osobám měl důvěru a za situace, kdy si u těchto osob objednal dodávku pohonných hmot, bylo mu z logiky věci lhostejné, zda dodavatelem bude M. K. nebo jiný subjekt, neboť pro žalobce bylo rozhodné, aby se mohla uskutečnit dodávka pohonných hmot ve prospěch odvolatele (tj. stěžovatele, pozn. NSS), kdy tyto pohonné hmoty následně žalobce distribuoval ve prospěch svých odběratelů.“* Tvrzení, že bylo stěžovateli *„z logiky věci lhostejné, zda dodavatelem bude M. K. nebo jiný subjekt,“* ukazuje, s jakou nedbalostí k ověřování svých obchodních partnerů, resp. k zamezení možné účasti na daňovém podvodu, stěžovatel přistupoval. Je bezpochyby na rozhodnutí každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec, jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 158, kde uvedl, že *„je (...) věcí*

podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“ Stěžovatelův nedbalý přístup k ověřování obchodních partnerů dokresluje i fakt, že s nikým ze společností ARDEA Trans CZ s. r. o., ZERS spol. s r. o. a SEA-net spol. s r. o. po dobu, kdy mu měly podle faktur dodávat pohonné hmoty, nejednal, jak vyplynulo ze správního spisu. Po stěžovateli přitom bylo možno spravedlivě požadovat, aby přijal vhodná opatření k zabránění účasti na podvodu, zejména si mohl a měl oprávnění pana K. jednat za uvedené společnosti přiměřeným způsobem ověřit (např. i telefonicky či emailem).

[40] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že stěžovatel mohl vědět, že S. K. nebyl oprávněn jednat za společnosti ARDEA Trans CZ s. r. o., ZERS spol. s r. o. a SEA-net spol. s r. o., a proto mohl vědět, že tyto společnosti nejsou skutečnými dodavateli. Zároveň Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel nejednal v dobré víře, a proto se nemůže účinně dovolávat toho, že se stal obětí podvodu. Na tomto závěru nemůže nic změnit skutečnost, že stěžovatel byl skutečně svými obchodními partnery v tomto ohledu podveden. Tuto otázku ponechává Nejvyšší správní soud otevřenou, neboť nemá vliv na rozhodnutí v nyní projednávané věci. Proto není důvodná námitka stěžovatele, že došlo k vadě řízení před finančními orgány, respektive před krajským soudem, když nebyl ke spisovému materiálu připojen spis orgánů činných v trestním řízení ve věci č. j. KRP H-51174/ČJ-2012-050281 a když soud neprovedl výslech R. H. a S. K. a neprovedl jako důkaz ani protokol o výslechu R. H., který byl pořízen v rámci celního řízení.

[41] Na výše uvedeném závěru také nic nemění tvrzení stěžovatele, že je potřeba přihlídnout ke skutečnosti, že dodávky pohonných hmot probíhaly na základě telefonických objednávek, což je v daném odvětví obvyklé. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel zjevně neobjednával předmětné pohonné hmoty telefonicky u společností, které byly posléze uvedeny na daňových dokladech, nýbrž i podle svého vlastního tvrzení jednal výlučně s panem K.

[42] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že pro posouzení daného případu není podstatné, zda k faktické dodávce pohonných hmot došlo. Nárok na odpočet DPH nevzniká pouze na základě faktického dodání zboží. Nárok na odpočet DPH vzniká pouze v případě, kdy je uskutečnění zdanitelného plnění doloženo daňovými doklady vystavenými plátcem DPH se všemi požadovanými náležitostmi a je zároveň prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo přesně tak, jak je v těchto daňových dokladech deklarováno. Bylo povinností stěžovatele prokázat nikoli pouze to, že došlo k dodání nějakých pohonných hmot, ale především, že k němu došlo tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Toto své důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal (a nakonec ani netvrdil), že by společnosti ARDEA Trans CZ s. r. o., ZERS spol. s r. o. a SEA-net spol. s r. o., které byly uvedeny na daňových dokladech uplatněných stěžovatelem jako dodavatelé, pohonné hmoty dodaly. Jak už bylo také uvedeno výše, nemůže se v této věci ani dovolávat toho, že se stal obětí podvodu. Proto je možné uzavřít, že stěžovateli nárok na odpočet DPH nevznikl bez ohledu na to, zda k nějakým dodávkám pohonných hmot od nespécifikovaného dodavatele fakticky došlo.

pokračování

[43] Také nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že krajský soud pochybil, když nedospěl k závěru, že faktickými dodavateli pohonných hmot byli M. K. a S. K.. Není úkolem soudu vyšetřovat, kdo byl skutečným dodavatelem, pokud se v daňovém řízení ukáže, že dodavatelé uvedení na daňových dokladech pohonné hmoty nedodali. Bylo povinností stěžovatele, aby v daňovém řízení předložil daňové doklady, které budou obsahovat dodavatele, kteří jsou plátcí DPH a prokázal, že ke zdanitelnému plnění došlo v souladu s doklady. Tak se tomu ovšem v nyní projednávaném případě nestalo.

[44] Ačkoli to stěžovatel výslovně nenamítá, uvádí Nejvyšší správní soud, že obdobné závěry lze učinit i ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob. I zde totiž stěžovatel uplatnil výdaje na zakoupení pohonných hmot od uvedených společností, které následně dokládal fakturami a příjmovými/výdajovými doklady opatřenými razítky těchto společností. Když se následně ukázalo, že tvrzení dodavatelé pohonné hmoty nedodali, faktury nevystavili a platby v hotovosti nepřijali, respektive že faktury a příjmové doklady jsou falzifikáty, tvrdil stěžovatel, že pohonné hmoty dodali a platby přijali ve skutečnosti M. K. a S. K., popř. jejich zaměstnanec R. H. To navrhoval stěžovatel prokázat výsledkem těchto osob. S. K. v rámci výpovědi ze dne 21. 11. 2011 a 16. 1. 2012 ovšem toto popřel, stejně jako paní K. ve své výpovědi z 17. 2. 2012 a R. H. ve výpovědi z 24. 2. 2012. Nelze proto činit závěr, že by stěžovatel prokázal vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v podobě konkrétních částek uhrazených konkrétním dodavatelům za konkrétní plnění. Ani zde pak finanční orgány, resp. krajský soud nepochybily, pokud neprovedly dokazování obsahem trestního spisu. Ze zásady přímosti totiž vyplývá, že při provádění dokazování je třeba upřednostňovat přímý výsledek svědků před pouhým čtením jejich výpovědi učiněné v jiném řízení. Výslechu uvedených svědků byl přítomen zástupce stěžovatele a měl možnost jim klást dotazy. Stěžovatel ani na výzvu správce daně ze dne 30. 7. 2012, č. j. 154635/12/034933204021, nekonkretizoval, jaké skutečnosti mají být ze spisu v trestní věci prokázány, pouze nekonkrétně uvedl, že manželé K. a pan H. nevypověděli v řízení před správcem daně všechny skutečnosti, které jsou potřebné pro řádné zjištění skutkového stavu. Stěžovatel neupřesnil, co konkrétně měly tyto osoby vypovědět v řízení před orgány činnými v trestním řízení, aby bylo možné posoudit, zda provedení těchto důkazů může být v rozhodované věci potřebné.

[45] Nejvyšší soud dále vyhodnotil odkaz stěžovatele na rozsudek ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2 Afs 25/2007-121, na který stěžovatel odkazuje ve své kasační stížnosti. Obsahem tohoto rozhodnutí byla situace, kdy správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně doklady vystavenými jménem společnosti VEBAHN, spol. s r. o., na nákup pohonných hmot. Nejvyšší správní soud došel k závěru, že v tomto případě porušil správce daně svou povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji a nevzal v úvahu, že stejnou dodávkou pohonných hmot, jejíž uskutečnění ve věci stěžovatele nebral za prokázanou, považoval za uskutečněnou ve věci vyměření daně z přidané hodnoty subjektu, který měl stěžovateli ony pohonné hmoty dodat. Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že toto rozhodnutí posuzuje situaci skutkově odlišnou od případu stěžovatele, neboť v tomto rozhodnutí bylo sporné, zda reálně došlo k uskutečnění dodávky pohonných hmot, které byly uvedeny na daňovém dokladu, a bylo poukázáno na to, že v případě dodavatele byla tato dodávka považována za prokázanou, a proto není důvod, aby byla zpochybňována v případě příjemce této dodávky. Naproti tomu

v aktuálně posuzované věci stěžovatel neprokázal, že by dodavatel uvedený na daňovém dokladu skutečně dodavatelem byl, proto závěry rozhodnutí č. j. 2 Afs 25/2007 - 121 nelze na nyní projednávanou věc aplikovat. Stěžovatel také poukazoval na rozsudek ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45. Předmětem tohoto rozhodnutí bylo posouzení zprostředkovatelské činnosti ve vztahu k nemovitosti, resp. interpretace pojmu „služby vztahující se k nemovitostem“, a dále posouzení otázky, kde bylo místo plnění u dané specifické zprostředkovatelské smlouvy, resp. jakým způsobem mají být posuzovány skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a jak mají být interpretovány tehdy účinné právní předpisy. Nejvyšší správní soud dospěl proto k názoru, že toto rozhodnutí nijak skutkově ani právně nesouvisí s nyní projednávanou věcí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému potom zdejší soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly náklady přesahující běžnou úřední činnost (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 8. října 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu