



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Dostihový spolek a.s.**, se sídlem Pražská 607, Pardubice, zast. Mgr. Lukášem Kulhánkem, advokátem se sídlem Na Cihelnách 9, Jaroměř, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2016, č. j. 9638/16/5300-22443-711377, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 7. 2. 2018, č. j. 52 Af 58/2017 - 69,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Předmětem sporu je nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období červenec 2011 za nájem traktoru New Holland. Stěžovatelka pronajala společnosti AGROTEC a.s. (dále jen „Agrotec“) závodíště za 100 000 Kč bez DPH a oproti tomu měla od uvedené společnosti pronajatý traktor New Holland (dále jen „traktor“) za tutéž částku. Stěžovatelka a Agrotec si vzájemná plnění nevyfakturovaly, nevystavily žádné daňové doklady a neodvedly DPH.

[3] Stěžovatelka byla dle závěrů správce daně povinna podle § 21 zákona zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění pronájmu závodistě jako ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož tak neučinila, doměřil ji správce daně podle § 47 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období daň na výstupu ve výši 20 000 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 4 000 Kč.

[4] Ačkoliv správce daně uznal uskutečnění vzájemných zdanitelných plnění pro účely daně z příjmů právnických osob (na jedné straně výnos ve výši 100 000 Kč za pronájem závodistě, na druhé straně náklad ve výši 100 000 Kč za pronájem traktoru), s ohledem na to, že stěžovatelka nedisponovala daňovým dokladem a DPH nebyla Agrotec za nájem závodistě uplatněna, neuznal ji nárok na odpočet DPH za pronájem traktoru. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty mít daňový doklad. Faktické plnění nemůže být dostatečným důvodem pro uznání nároku na odpočet této daně.

[5] Stěžovatelka je přesvědčena, že pokud bylo uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno, pak podle § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty s odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79, je třeba mít za to, že byl prokázán i její nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[6] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že výsledky navrhovaných svědků nebyly způsobilé změnit důkazní situaci. Stěžovatelka uvedenými důkazy totiž nikdy nehodlala prokazovat, že daňové doklady on či dodavatel jí poskytnutého plnění vystavil, jejich existenci stěžovatelka nikdy netvrdila, naopak právě pro *absenci* jejich vydání se dožadovala použití § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Jestliže správce daně ve zprávě o kontrole dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl, nemůže být jejich neprovedení důvodem pro odepření podpisu zprávy o kontrole. Opačný závěr by vedl k *absurdní* situaci, kdy by daňový subjekt mohl bez jakýchkoliv omezení navrhoprovádění nadbytečných důkazů a správce daně by je musel vždy provést s vědomím toho, že pokud by tak neučinil, nebyla by zpráva o daňové kontrole použitelná jako důkaz pro dodatečné vyměření daně. Takový závěr by zjevně mohl vést k značnému prodloužení daňového řízení a k *obstrukcím* ze strany daňových subjektů. Obdobný závěr ohledně námitek do způsobu hodnocení důkazních návrhů jako nedostatečného důvodu pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole vyplývá rovněž z rozsudku NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71.

[7] Namítanou nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru krajský soud neshledal. Správce daně zpracoval zprávu o daňové kontrole dostatečně podrobně a přehledně její obsah uspořádal dle typu daně a dle jednotlivých roků, tedy rozhodně nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti. Otázkou řádného odůvodnění zprávy o daňové kontrole, na kterou navazuje platební výměr, se zabýval již Ústavní soud, který v nálezu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, uvedl: „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry*

pokračování

správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“ Požadavky na odůvodnění stanovené Ústavním soudem byly správcem daně naplněny.

[8] Soud neprovedl dokazování navrženými výsledky členů představenstva a dozorčí rady a dále bývalou účetní Ing. V. B., neboť je vyhodnotil jako nadbytečné. Zjištěný skutkový stav poskytuje dostatečnou oporu pro právní zhodnocení věci, přičemž stěžovatelka netvrdila, že by některým z výsledků mělo být prokázáno vydání konkrétních daňových dokladů, jejichž nevystavení je pro posouzení věci zásadní. Naopak uvedla svůj toliko obecný předpoklad, že tyto osoby měly přehled o dění ve společnosti a disponují potřebnými informacemi. Ve vztahu k navrhovanému výsledku Ing. B. soud rovněž zhodnotil, že tato měla účtovat veškeré operace, přičemž již v řízení před správcem daně bylo předloženo její vyjádření, ze kterého nelze dovodit, že by správcem daně požadované daňové doklady byly vůbec vydány.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci. V kasační stížnosti doslovně opakuje důvody, které ji vedly k odmítnutí podepsat zprávu o daňové kontrole. Dále obsáhle cituje z rozsudku krajského soudu ze dne 29. 1. 2019, č. j. 52 Af 54/2017 - 63, jímž krajský soud vyhověl její žalobě proti rozhodnutí ve věci doměření DPH za zdaňovací období prosinec 2010. Zrušujícím důvodem bylo nevyslechnutí stěžovatelkou navrhované svědkyně K. M., která měla na starosti evidenci a předávání věcných cen při dostizích a sportovních akcích.

[10] Z uvedeného dovozuje, že krajský soud uznal, že závěry uvedené ve zprávě o kontrole byly zatíženy vadou neprovedení důkazu výsledkem svědka, přičemž je nerozhodné, zda dopadají na všechna kontrolovaná období či nikoli. Sepisuje-li se dle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), jen jedna zpráva o daňové kontrole, pak i jednotlivé pochybení je důvodem pro odeprání podpisu celé zprávy.

[11] Právní názor stěžovatelky potvrdil v odvolacím řízení i žalovaný, protože v rozhodnutí ze dne 9. 12. 2016, č. j. 54922/16/5200-11434, jímž rozhodoval o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 shledal, že závěry v bodu 1.6, týkající se zdaňovacího období 2010, jsou chybné.

[12] Nesouhlasí s tvrzením, že zpráva o daňové kontrole nahrazuje odůvodnění platebního výměru. S ohledem na to, že zpráva se týkala vícero zdaňovacích období, byla stěžovatelka postavena do situace, kdy si odůvodnění musela sama dohledat ve zprávě o daňové kontrole, která čítá 135 stran. Běžné odůvodnění je totiž zcela adresné a stěžovatelka se tímto postupem ocitla v nerovném postavení oproti ostatním daňovým subjektům.

[13] Zdůrazňuje, že existenci zdanitelného plnění uznal sám správce daně, byť pro účely daně z příjmů právnických osob. Nevyslechnutý předseda představenstva P. mohl vystavení daňových dokladů potvrdit.

[14] Z ustálené judikatury NSS (např. rozsudky sp. zn. 5 Afs 65/2013 nebo ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 35) vyplývá, že daňové doklady jsou toliko formálními důkazy, podstatným je skutečný stav.

[15] Správním orgánům i soudu vytyká, že se nezabývaly skutečností, že v posuzované transakci nebyl žádný reálný výnos, který by zakládal DPH. Ze sdělení Agrotec je jasné, že cenu nikdy neuhradila ani nebyla vyzvána k úhradě. Ostatně stejná situace panuje i ve vztahu k druhému dodatečnému platebnímu výměru.

[16] Navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření cituje z rozsudku NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 232/2015 - 35, „*polemika daňového subjektu se závěry správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole není a nemůže být důvodem pro odmítnutí zprávu podepsat. V opačném případě by bylo nutné dospět k absurdnímu závěru o ukončitelnosti daňové kontroly pouze při souhlasu daňového subjektu se závěry ve zprávě uvedenými.*“ Odmítnutí podpisu nemůže být dodatečně osvědčeno ani na základě korekce dílčích závěrů zprávy o daňové kontrole ze strany odvolacího orgánu.

[18] Odůvodnění dodatečného platebního výměru nebylo na místě, protože správce daně postupoval zcela v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu.

[19] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu, dle kterých nelze nárok na odpočet DPH uznat v případě, že plátcе daně nedisponuje žádným daňovým dokladem. Ustanovení § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty lze aplikovat pouze v případech, kdy plátcem doložený doklad neobsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti.

[20] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se, že ji nesouhlas s kontrolními závěry či postupem správce daně při dokazování opravňuje k odmítnutí zprávu o daňové kontrole podepsat, případně, že její chybějící podpis má za následek nepoužitelnost zprávy v dalším řízení. Polemika daňového subjektu se závěry správce daně provádějícího daňovou

pokračování

kontrolu má nepochybně své místo, nikoli však při úvaze, zda zprávu podepsat či nepodepsat. Právo vyjádřit svůj nesouhlas má daňový subjekt zejména ve vyjádření se k výsledkům daňové kontroly, jakož i v odvolacím řízení, případně v řízení před správními soudy. Je-li jeho argumentace důvodná, dosáhne daňový subjekt dříve či později změny nebo zrušení nezákonného rozhodnutí. Nemůže však prostřednictvím nesouhlasu s kontrolními závěry negovat kontrolní výsledky či oddalovat ukončení samotné kontroly. V této souvislosti soud odkazuje na jednoznačné závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 9 Afs 232/2015 (viz bod [17] tohoto rozsudku).

[23] Argumentace dovolávající se závěrů z rozsudku týkajícího se jiného zdaňovacího období, resp. zcela jiné právní otázky, a to jak po stránce skutkové, tak právní (prokázání použití nakoupených předmětů jako věcných cen do dostihů a sportovních akcí) je mimoběžná, bez ohledu na to, že správce daně vyhotovil za všechna kontrolovaná období jedinou zprávu o daňové kontrole. Výtky krajského soudu vůči žalovanému uvedené ve zrušujícím rozsudku se ani vzdáleně netýkají projednávané věci (v nyní projednávané věci krajský soud považoval vyslechnutí navržených svědků ve vztahu k odlišnému skutkovému stavu za nadbytečné). Obdobně nemůže odmítnutí podpisu dodatečně zhojit ani náprava dílčích kontrolních závěrů ze strany odvolacího orgánu.

[24] Zpráva o daňové kontrole založená na č. l. 148 daňového spisu je zcela přehledná a soudu nečinilo žádné potíže se v ní zorientovat. Nyní posuzované období je zdaňovací období červenec 2011. Kontrolní zjištění roku 2011 počínají stranou 91, DPH stranou 97 a předmět sporu, tj. nárok na odpočet DPH za pronájem traktoru, je popsán na straně 100 v bodě 2.4. Veškeré námitky napadající nepřehlednost zprávy a nutnost individualizovaného odůvodnění dodatečného platebního výměru považuje soud za námitky nemající oporu ve spisovém materiálu, tedy za námitky zjevně účelové.

[25] Z obsahu spisu NSS ověřil, že mezi stěžovatelkou a Agrotec byla dne 1. 1. 2008 uzavřena smlouva o poskytování reklamy a nájmu traktoru, a to do 31. 12. 2013. Smluvní strany se mj. dohodly, že nájemné za traktor bude uhrazeno formou vzájemného zápočtu s pohledávkou Agrotec z této smlouvy. Podle čl. IV. smlouvy obě strany po naplnění předmětu smlouvy vyhotoví fakturu - daňový doklad, která bude obsahovat doložku: „neproplácet-vzájemný zápočet“. Dnem zdanitelného plnění bude vždy 30. 11. každého následujícího roku po dobu platnosti smlouvy.

[26] Ze spisu dále vyplývá (zejména z žádosti Ing. S., ředitele a místopředsedy stěžovatelky, ze dne 12. 5. 2014 k vyjádření se k objednavce na pronájem závodiště a z odpovědi L. Ř., ekonomky Agrotec, ze dne 14. 5. 2014 zachycené v příloze k protokolu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 1093873/14/2809-050402-607355 na CD založeném ve správním spisu), že dle uzavřené smlouvy o provedení reklamy a propagace ze dne 1. 1. 2008 se každý rok po uskutečnění akce Velká zemědělská v areálu závodiště v Pardubicích prováděla vzájemná fakturace nákladů za pronájem závodiště ze strany stěžovatelky ve výši 100 000 Kč bez DPH a ze strany Agrotec fakturace za pronájem traktoru ve stejné hodnotě. Dle sdělení Agrotec v roce 2011 vzájemná fakturace z důvodu dlouhodobé pracovní neschopnosti příslušného pracovníka neproběhla a dle následné ústní dohody v roce 2011 vůbec neproběhne.

[27] O skutečnosti, že uvedená plnění byla fakticky poskytnuta, není sporu. Byla-li tato plnění poskytnuta, podléhala účetním i daňovým předpisům. Každou z transakcí bylo třeba zaúčtovat, zdanit a vystavit při její realizaci požadovaný dokument (fakturu, daňový doklad), a to i v případě tzv. směny, kdy obě plnění jsou hodnotově stejná. Z hlediska uplatnění DPH jde totiž o dvě samostatná zdanitelná plnění. Stěžovatelka byla proto povinna vystavit společnosti Agrotec fakturu (daňový doklad) za poskytnutí závodiště a odvést DPH na výstupu; Agrotec byla povinna vystavit stěžovateli fakturu (daňový doklad) za pronájem traktoru a odvést DPH na výstupu. Za této situace by stěžovatelka byla na základě daňového dokladu oprávněna uplatnit odpočet DPH na vstupu. Nic takového se však nestalo, obě strany si v roce 2011 zřejmě neuvědomily, že z pohledu DPH jde o uskutečněná zdanitelná plnění bez ohledu na to, že vzájemná fakturace vůbec neproběhla.

[28] Je pravdou, že ne každé porušení formálních požadavků vede samo o sobě ke ztrátě nároku na odpočet daně. Dle dlouhodobé judikatury Soudního dvora EU na případné uplatnění odpočtu nemá např. vliv pouhé nezaúčtování fakticky uskutečněného plnění (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen EOOD*, C-18/13, kde soud mj. potvrdil, že nárok na odpočet nemůže být podmíněn zanesením relevantních daňových dokladů do účetnictví plátce); nárok nemůže být bez dalšího vyloučen ani v situaci, kdy faktura neobsahuje všechny směrnici (směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty) požadované náležitosti či obsahuje údaje nesprávné (viz např. rozsudek ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14). V posledně uvedeném rozsudku Soudní dvůr EU zdůraznil, že správce daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 směrnice, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění tohoto práva. V tomto ohledu se nemůže správce daně omezit pouze na přezkum samotné faktury. Musí rovněž zohlednit dodatečné informace poskytnuté osobou povinnou k dani.

[29] Závěry uvedené v rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 65/2013 vycházejí právě z uvedené judikatury a nejsou aplikovatelné na projednávanou věc. NSS zde konstatoval, že § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné interpretovat tak, že se vztahuje nejenom na situace, kdy na daňovém dokladu chybí některé povinné náležitosti daňového dokladu, ale i na případy, kdy na daňovém dokladu jsou chybné či nepravdivé (samozřejmě za předpokladu, že se nejednalo o fiktivní plnění).

[30] Na situaci, kdy smluvní strany na uplatnění DPH nepamatovaly a daňový doklad vůbec nebyl vydán, tak nelze uvedené závěry vztáhnout. Stejně tak nelze ve prospěch stěžovatelky použít judikaturu, která odmítá uznat nárok na odpočet DPH za situace, kdy se plnění neuskutečnilo, ačkoliv k němu existují po formální stránce perfektní daňové doklady.

[31] Daňový doklad vystavený plátcem DPH (faktura) je za splnění ostatních zákonných podmínek v zásadě podmínkou *sine qua non* pro uplatnění odpočtu DPH (srov. také čl. 178, 220 až 236 a čl. 238, 239 a 240 směrnice). Úplná absence jakéhokoliv daňového dokladu je v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 1. 4. 2004, *Bockemühl*, C-

pokračování

90/02, přípustná pouze v případě přenesené daňové povinnosti („reverse charge mechanismus“). Soudní dvůr k tomuto závěru výslovně uvedl, že „tam kde osoba povinná k dani jako příjemce plnění, je určena jako osoba povinná k přiznání daně, daňová správa nemůže požadovat, aby tato osoba při uplatnění svého práva k odpočtu daně, měla v držení fakturu vystavenou v souladu s čl. 22(3). Takovýto požadavek by vyústil v situaci, že na jedné straně je tato osoba povinná jako příjemce služby přiznat daň, ale na druhé straně by jí vystavil riziku, že není oprávněna uplatnit odpočet daně jí přiznané na výstupu.“

[32] V projednávaném případě ovšem nejde o situaci, kdy by stěžovatelka byla jako příjemce plnění povinná odvést DPH na výstupu a současně z téhož přijatého plnění oprávněna uplatnit odpočet DPH na vstupu. Shora uvedené závěry Soudního dvora na ni proto nelze vztáhnout.

[33] Na stěžovatelku lze naopak vztáhnout závěry uvedené v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, sp. zn. C-664/16, ve kterém Soudní dvůr konstatoval, že osoba povinná k dani je povinná předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (zvýrazněno NSS). Není-li osoba povinná k dani schopna předložit daňový doklad, pak takovými důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, a ze kterých je zřejmé, že skutečně tuto daň z plnění uskutečněných na vstupu zaplatila.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[35] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. září 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu