



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **LEOKONT EU s. r. o.**, se sídlem Pelušková 1442, Praha 9, zastoupen Mgr. Petrem Slepíčkou, advokátem se sídlem Palackého 715/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2021, č. j. 191/21/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 6. 2021, č. j. 11 Af 9/2021 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**
- III.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda žalobce v daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2018 zaměřenou

na přijatá zdanitelná plnění od společnosti REALITY MORAVIA s. r. o. (dále jen „REALITY MORAVIA“).

[3] Na základě výsledků této kontroly neuznal žalobci nárok na odpočet DPH z plnění, která mu měla být poskytnuta dotčenou společností, a platebním výměrem ze dne 4. 9. 2019, č. j. 7288357/19/2009-52525-107355, mu doměřil DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2018 ve výši 504.288 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 100.857 Kč.

[4] Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 1. 2021, č. j. 191/21/5300-21441-711676 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek městského soudu

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[6] Uvedl, že správci daně vznikly na základě shromážděných podkladů důvodné pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že k úspěšnému uplatnění nároku nepostačí formálně bezvadné doklady, není-li prokázána fakticita plnění. V posuzované věci žalobce předmět a rozsah odpočtu na DPH prokazoval pouze účetními doklady a Smlouvou o poskytování služeb ze dne 2. 2. 2018 (dále jen „smlouva“). Daňové doklady od společnosti REALITY MORAVIA, stejně jako podklady k fakturaci, jsou velmi obecné a nelze z nich zjistit rozsah provedených prací. Nejasnosti panovaly i ohledně úhrady a místa uskutečnění zdanitelného plnění. Přestože daňové doklady obsahují číslo účtu, správce daně zjistil, že k úhradě plnění mělo dojít hotově k rukám údajného zprostředkovatele pana H., a to po částech, aby nebyl překročen zákonný limit pro platby v hotovosti. Žalobce přitom nebyl schopen sdělit k osobě pana H. žádné identifikační údaje.

[7] Pokud jde o jednatele společnosti REALITY MORAVIA pana A. R., správce daně zjistil, že v době bezprostředně předcházející jeho zápisu do obchodního rejstříku byl na podíl dřívější společnice vydán exekuční příkaz, a to na základě usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality Služby kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky. Tato skutečnost byla přitom pro žalobce zjistitelná, protože je zřejmé, že žalobce nedostal své povinnosti obezřetnosti při výběru obchodního partnera.

[8] Daňové orgány se pokusily pana A. R. předvolat, avšak neúspěšně. V této souvislosti zjistily, že panu R. nesvědčí na území ČR žádné pobytové oprávnění, nemá zde hlášenou adresu a nefiguruje ani v evidencích České správy sociálního zabezpečení. Zaslání předvolání na jeho adresu na Ukrajině bylo bezvýsledné. Soud dále poukázal na skutečnost, že zakladatelskou listinu společnosti REALITY MORAVIA podepsala osoba jménem A. R., která se identifikovala cestovním pasem, jenž je v evidenci INTERPOL veden již od 11. 4. 2017 jako odcizený.

pokračování

[9] Soud shrnul, že poskytnutí služeb žalobci nebylo možné ověřit ani u společnosti REALITY MORAVIA, ani u pana A. H.. Žalobce tedy nedoložil splnění zákonem stanovených podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.

[10] Za irelevantní označil tvrzení žalobce, že až dosud řádně plnil své daňové povinnosti. Připomněl, že nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Pochybnost o průkaznosti daňového dokladu pak může pramenit i z okolností na straně vystavitele dokladu. Pakliže je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví není vůbec k dispozici, jako v nyní posuzovaném případě, jsou pochybnosti správce daně ještě prohloubeny. Po žalobci lze proto spravedlivě požadovat, aby v rámci své podnikatelské činnosti ověřoval i serióznost obchodních partnerů. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nebyl žalobce schopen prokázat fakticitu plnění, neunesl své důkazní břemeno.

III. Obsah kasační stížnosti

[11] Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve vztahu k posouzení žalobního tvrzení, že plnění od dodavatele REALITY MORAVIA byla uskutečněna tak, jak je deklarováno na předložených dokladech.

[13] Dále se ohrazuje vůči tvrzení soudu, že nebyl dostatečně obezřetný při výběru obchodního partnera. Stěžovatel společnost REALITY MORAVIA standardním způsobem prověřil (v obchodním rejstříku a ověřením, zda se nejedná o nespolehlivého plátce). Exekuční příkaz, na který poukazoval městský soud, již nebyl v době uzavření smlouvy v obchodním rejstříku zapsán (k výmazu došlo dne 29. 7. 2017). Pokud se jedná o jednatele společnosti pana A. R., považuje stěžovatel za absurdní, že by měl vyžadovat jeho osobní doklad a zjišťovat, zda není odcizený.

[14] Stěžovatel má dále za to, že v řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, neboť daňové orgány neosvětlily, jestli plnění, za něž uplatňoval nárok na odpočet DPH, skutečně proběhlo či nikoliv. Tato skutečnost byla přitom snadno zjistitelná výsledkem osob, které v místě působily. V této souvislosti stěžovatel dokládá čestné prohlášení pana K. O..

[15] S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že souhlasí s posouzením věci městským soudem. Odmítá, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatel hodnotí izolovaně body 34 a 35 rozsudku, aniž by zohlednil, že v další části soud své úvahy rozvedl.

[17] Se stěžovatelem žalovaný souhlasí v tom, že mu nelze přičítat k tíži neplnění daňových povinností jiným subjektem, či skutečnost, že společnost REALITY MORAVIA měla pouze administrativní sídlo. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH však byly výhradně okolnosti na straně stěžovatele, který neprokázal předmět a rozsah zdanitelného plnění, ani přijetí tohoto plnění od deklarovaného dodavatele. Stěžovatel tedy nesplnil požadavky vyplývající z § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Podezřelé okolnosti týkající se společnosti REALITY MORAVIA představovaly pouze další indicie vedoucí k pochybnostem o tom, zda plnění proběhla takovým způsobem, jak je uvedeno na daňových dokladech. Nepochybně bylo na stěžovatelově uvážení, jaká smluvní ujednání přijme a jaké riziko v rámci obchodní transakce podstoupí. Pokud však měl v úmyslu nárokovat si odpočet DPH, bylo na něm, aby si zajistil náležité podklady.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti žádným způsobem nerozporuje jednotlivé pochybnosti správce daně, které se mu nepodařilo rozptýlit. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že informace o exekučním příkazu, o níž se zmínil městský soud v bodě 41 rozsudku, byla z veřejného rejstříku vymazána ještě před podpisem smlouvy. Pro úplnost žalovaný dodává, že údaje o exekučním příkazu byly i nadále viditelné prostřednictvím volby „úplný výpis“.

[19] K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvádí, že se jedná o námitku nově uplatněnou až v řízení o kasační stížnosti, a proto je nepřijatelná. Z procesní opatrnosti pak dodává, že soudní řízení správní nepředstavuje pokračování daňového řízení. V něm stěžovatel rezignoval na uplatnění svých práv a výsledkům dotčených osob nenavrhl. Nemůže proto požadovat, aby soud nahrazoval činnost správního orgánu a doplňoval dokazování. Žalovaný je nadto přesvědčen, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a byl to stěžovatel, kdo neunesl své důkazní břemeno.

[20] Z těchto důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Soud předesílá, že námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu stěžovatel poprvé uplatnil až v řízení o kasační stížnosti, na což ve svém vyjádření správně upozornil i žalovaný. Z tohoto důvodu je uvedená námitka ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná a soud se jí nebude zabývat.

[24] Pokud se jedná o zbylé kasační námitky, Nejvyšší správní soud je z povahy věci povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozsudku

pokračování

městského soudu. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb., tento soud akcentoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, č. 2065/2010 Sb.).

[25] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu napadeného rozsudku neshledal. Městský soud vypořádal všechny žalobní námitky stěžovatele, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval žalobní tvrzení za nedůvodná. Odůvodnění rozsudku je vnitřně konzistentní a netrpí ani žádnými jinými nedostatky, pro něž by bylo nesrozumitelné. Soud sice v bodě 35 rozsudku nejprve bez bližšího vysvětlení konstatoval nedůvodnost žalobního tvrzení, že plnění od dodavatele REALITY MORAVIA byla uskutečněna tak, jak je deklarováno na předložených dokladech. V dalších částech odůvodnění však již rozvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti předložených formálních dokladů a listin. Tyto pochybnosti shledal městský soud důvodnými a uzavřel, že stěžovateli se je nepodařilo rozptýlit, a neunesl tak v této souvislosti důkazní břemeno. Skutečnost, že stěžovatel s uvedenými závěry nesouhlasí, nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[26] Podstatou projednávané věci je posouzení otázky, zda stěžovatel prokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Sporný přitom není výklad zákonných ustanovení zakotvujících podmínky pro uplatnění uvedeného nároku (§ 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty), ale unesení důkazního břemene, pokud jde o prokázání těchto podmínek stěžovatelem.

[27] Ustálená judikatura správních soudů vychází z premisy, že v daňovém řízení je to primárně daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na primární povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že „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“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“. Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti,

úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71).

[28] V nyní posuzované věci stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění spočívajícího v poskytnutí skladovacích a logistických služeb od dodavatele REALITY MORAVIA. Oprávněnost nároku prokazoval předloženými formálními doklady a smlouvou s uvedeným dodavatelem. Správci daně nicméně vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o správnosti a pravdivosti skutečností uvedených v předkládaných dokladech. Jednalo se především o pochybnosti pramenící z obecnosti formálních dokladů a absenci důkazních prostředků vztahujících se k deklarované spolupráci se společností REALITY MORAVIA, dále o nejasnosti ohledně místa plnění, či pochybnosti týkající se osoby zprostředkovatele pana H. a jednatele dodavatele pana R., jakož o některé další nesrovnalosti.

[29] Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné podrobovat jednotlivé pochybnosti správce daně bližšímu rozboru, neboť stěžovatel k nim nepředestřel v kasační stížnosti žádnou polemiku. Argumentace stěžovatele totiž směřuje výhradně proti tvrzení městského soudu, že si při prověřování nového dodavatele nepočínal dostatečně obezřetně. Stěžovatel tedy zpochybňuje toliko jeden z dílčích závěrů vyjádřených v rozsudku městského soudu (podobně jako předtím v napadeném rozhodnutí žalovaného), přitom však zcela pomíjí, že uvedený argument nepředstavoval stěžejní důvod pro odepření nároku na odpočet DPH. Jak již kasační soud uvedl výše, správci daně vzniklo v souvislosti s plněním, které mu měla poskytnout společnost REALITY MORAVIA, množství pochybností. Žádnou z nich však nebyl stěžovatel s to rozptýlit, neboť na výzvu správce daně reagoval pouze kusým sdělením, že jím předložené doklady nárok na odpočet daně prokazují dostatečně. Současně navrhl předvolání jednatele společnosti REALITY MORAVIA, o což se ostatně správce daně pokusil, avšak zcela bezúspěšně.

[30] Stěžovatel naproti tomu nebyl schopen sdělit žádné identifikační údaje ke zprostředkovateli panu A. H., který mu měl uvedeného dodavatele doporučit a s nímž se měl stěžovatel (na rozdíl od pana R.) opakovaně osobně setkat. Stejně tak neposkytl žádné informace, které by vedly k dohledání jednatele společnosti REALITY MORAVIA, neodstranil pochybnosti ohledně místa plnění a nebyl schopen uvést bližší okolnosti stran faktického způsobu plnění smlouvy mezi ním a deklarovaným dodavatelem. Právě neunesení důkazního břemene ve vztahu k těmto skutečnostem vedlo k odepření nároku na odpočet DPH. Zjištěné podezřelé okolnosti týkající se navázání spolupráce se společností REALITY MORAVIA, jakož i některá další zjištění týkající se uvedené společnosti (existence toliko administrativního sídla, vydaný exekuční příkaz na podíl bývalého společníka apod.) vedly pouze k prohloubení dosavadních pochybností správce daně.

[31] Stěžovatel tedy v kasační stížnosti zpochybňuje spíše okrajová zjištění správce daně, přičemž zcela přehlíží, že nosné důvody rozsudku městského soudu spočívají na zcela odlišných základech. Jeho argumentace proto není způsobilá zpochybnit správnost rozsudku městského soudu, ani jemu předcházejícího napadeného rozhodnutí. Pokud

pokračování

se jedná o neobežřetnost při výběru obchodního partnera, zásadní zjištění se váží především k osobě zprostředkovatele pana A. H.. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že stěžovatel měl spolupráci se společností REALITY MORAVIA zahájit právě na základě doporučení pana H., který stěžovatele sám oslovil a jehož stěžovatel do té doby neznal. Uvedený zprostředkovatel zajišťoval veškerou obchodní spolupráci, aniž by si od něj stěžovatel vyžádal jakékoliv pověření, které by jej opravňovalo za společnost REALITY MORAVIA jednat. Panu H. měl stěžovatel předávat i finanční prostředky, a to v hotovosti (po částech, aby nedošlo k překročení zákonem stanoveného limitu pro hotovostní platby) v prostorách nákupního centra. Již tyto okolnosti tedy vedou k závěru o nedostatečné opatrnosti na straně stěžovatele. Nejvyšší správní soud nicméně souhlasí s městským soudem, že i ve vztahu k samotné společnosti REALITY MORAVIA existovaly již v době tvrzeného zahájení spolupráce indicie o její neserióznosti. Především bylo nepochybně v možnostech stěžovatele, aby prostřednictvím úplného výpisu v obchodním rejstříku zjistil informace o exekučním příkazu vydaném na podkladě usnesení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality Služby kriminální policie a vyšetřování Policie ČR na obchodní podíl bývalé společnice dodavatele. Podezření vzbuzuje také skutečnost, že za společnost nejednal její statutární orgán či jiný pověřený zástupce, ale pouze pro stěžovatele dosud neznámý pan H.. Jednatel společnosti měl nadto adresu hlášenu na Ukrajině a stěžovatel nedisponoval žádnými jeho kontaktními údaji na území ČR.

[32] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že závěr městského soudu o nedostatečné obezřetnosti stěžovatele je zcela případný. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že pro stěžovatele nebylo zjiitelné, že se jednatel společnosti REALITY MORAVIA prokazoval odcizeným dokladem vedeným v evidenci INTERPOL. Závěry městského soudu totiž nachází dostatečnou oporu ve zbylých shora uvedených okolnostech. Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že pochybnosti o dodavateli představovaly pouze jeden článek z řetězce zjištěných pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, které vedly k odepření nároku na odpočet daně.

VI. Závěr a náklady řízení

[33] Kasační soud nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. října 2021

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně senátu