

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **K. Ch.**, zastoupeného Mgr. Vítem Burešem, advokátem se sídlem Dobrovského 50, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2009, č. j. 31 Ca 232/2007 - 27,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 10. 10. 2007, č. j. 16252/07-1300-701473, zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 7. 10. 2004, č. j. 172029/04/293912/0883, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2003 ve výši 37 397 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě přijatých daňových dokladů č. FP 310000009 a č. FP 310000010, které byly vystaveny obchodní společností DUMILAK, s. r. o. Uvedené společnosti však byla ke dni 17. 10. 2002 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty a žalovaný nezjistil žádné skutečnosti, na základě nichž by bylo možno konstatovat, že se společnost DUMILAK, s. r.o. stala po zrušení registrace znovu plátcem daně. Zdanitelná plnění deklarovaná předmětnými fakturami tedy nebyla uskutečněna plátcem daně. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal dle § 19 odst. 1 a 2 zákona č.

588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur č. FP 310000009 a č. FP 310000010, neboť zdanitelná plnění nebyla uskutečněna plátcem daně a nárok na odpočet daně nebyl prokázán daňovými doklady, které byly vystaveny plátcem daně.

Žalobce napadl dne 14. 12. 2007 shora uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 19. 2. 2009, č. j. 31 Ca 232/2007 - 27, zamítl.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že plnění deklarovaná na základě předmětných daňových dokladů nebyla uskutečněna plátcem daně a že tyto faktury nebyly vystaveny plátcem daně. Nebyly tak naplněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, podle níž vystavené daňové doklady obsahují veškeré zákonné náležitosti daňového dokladu podle § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a že nebylo zákonnou povinností žalobce zjišťovat, zda údaje uvedené na přijatých daňových dokladech jsou správné. I přestože daňové doklady předložené žalobcem obsahovaly dle krajského soudu náležitosti stanovené v § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, nesplňovaly podmínku podle § 12 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a ani ji splňovat nemohly, neboť nebyly vystaveny plátcem daně. Nárok na odpočet daně je koncipován na skutečnostech objektivně existujících, v tomto případě plátce musel prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem, splňujícím zákonem stanovené náležitosti a současně se muselo jednat o doklad, který byl vystaven plátcem. Námitce, že žalobce byl v dobré víře, že společnost DUMILAK, s. r. o. je plátcem daně, a mělo by být v souladu s § 2 odst. 3 správního řádu šetřeno jeho práv získaných v dobré víře, krajský soud nepřisvědčil. Skutečnost, že žalobce nevěděl, že doklad, na jehož základě uplatnil nárok na odpočet daně, byl vystaven neplátcem daně, je nerozhodná. V daňovém řízení není dobrá víra zákonem stanoveným způsobem „vyvinění“ a zásady správního řízení nelze v tomto ohledu v daňovém řízení uplatnit, a to ani analogicky.

Žalobce (stěžovatel) napadl dne 2. 4. 2009 rozsudek krajského soudu kasační stížností, již opřel o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že považuje závěry krajského soudu za nesprávné a je toho názoru, že oba předmětné daňové doklady obsahují veškeré náležitosti stanovené v § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a v § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Informace, že obchodní společnost DUMILAK, s. r. o. nebyla plátcem daně, nebyla na daňových dokladech uvedena a podle § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty na nich ani být uvedena nemusela. Zákon o dani z přidané hodnoty také stěžovateli nikde neukládal povinnost zjišťovat, zda údaje uvedené na vystavených daňových dokladech jsou aktuální a pravdivé, zejména, zda je výstavce faktury oprávněn účtovat daň z přidané hodnoty. Stěžovatel proto byl v dobré víře, že obchodní společnost DUMILAK, s. r. o. je plátcem daně z přidané hodnoty a daň účtuje oprávněně. Stejně tak byl stěžovatel v dobré víře, že údaje uvedené na vystavených fakturách jsou pravdivé a že předmětné faktury jsou vystaveny plátcem daně z přidané hodnoty. Finanční orgány neprokázaly, že by stěžovatel v dobré víře nebyl. Princip ochrany práv nabytých v dobré

víře je obecným principem právním, který platí napříč právním řádem, a je jedním ze základních principů právního státu. Tento závěr podporuje i § 2 odst. 3 správního řádu, který stanoví, že správní orgán má povinnost šetřit práva nabytá v dobré víře. Tato zásada se uplatní i v daňovém řízení, neboť toto řízení je ve své podstatě také správním řízením. Stěžovatel byl tedy v dobré víře, že zdanitelná plnění byla uskutečněna plátcem daně a že předmětné faktury jsou daňovými doklady, na jejichž základě mohl uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty. Dle svého názoru tak stěžovatel prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 24. 4. 2009 se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu a zopakoval základní argumentaci, kterou uvedl v odůvodnění svého rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že nečinil stěžovatele odpovědným za skutečnost, že obchodní společnost DUMILAK, s. r. o. nebyla oprávněna vydat doklad, který měl náležitosti daňového dokladu, a že nebyla plátcem daně, a ani ho nijak nesankcionoval. Za rozhodující žalovaný považuje nesplnění zákonem požadovaných podmínek k uplatnění nároku na odpočet daně, pouhé předložení dokladů formálně splňujících předepsané náležitosti daňového dokladu ke vzniku nároku na odpočet daně nepostačuje. Pokud jde o námitku dobré víry stěžovatele, uvedl žalovaný, že obecně uplatňovaná zásada ochrany práv nabytých v dobré víře nedopadá přímo na daný případ, neboť žalovanému nevznikl nárok na uplatnění odpočtu daně.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti 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 je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V dané věci je sporné pouze posouzení právní otázky, zda stěžovateli mohl vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i tehdy, pokud sice deklarované zdanitelné plnění přijal od neplátce daně, nicméně o skutečnosti, že daná společnost není plátcem daně, stěžovatel dle svého tvrzení nevěděl. Podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel uplatnil v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2003 nárok na odpočet

daně na vstupu ve výši 37 397 Kč na základě faktur č. FP 310000009 a č. FP 310000010, které přijal od společnosti DUMILAK, s. r. o. Uvedená společnost vystavila předmětné daňové doklady, ačkoliv jí byla dne 17. 10. 2002 zrušena registrace k dani a v rozhodném zdaňovacím období nebyla plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel nebrojí proti takto zjištěnému skutkovému stavu, ale namítá, že předmětné faktury obsahovaly veškeré zákonem požadované náležitosti a že byl v dobré víře, že tato společnost je plátcem daně.

Jak vyplývá z § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet daně je přijetí zdanitelného plnění, které uskutečnil jiný plátce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, www.nssoud.cz). V posuzovaném případě tato podmínka nebyla naplněna, neboť obchodní společnost DUMILAK, s. r. o., která vystavila předmětné daňové doklady, nebyla v rozhodném období plátcem daně z přidané hodnoty. V důsledku nenaplnění podmínky přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce daně proto stěžovateli nevznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě vystavených faktur. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatele, že nevěděl o skutečnosti, že předmětné faktury nebyly vystaveny plátcem daně z přidané hodnoty. Jak správně uvedl krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je založen na skutečnostech objektivně existujících. Jinými slovy, přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce daně je nutnou objektivní podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně, subjektivní znalost či neznalost daňového subjektu o naplnění či nenaplnění této podmínky není relevantní. Nárok na odpočet daně nemůže vzniknout na základě pouhé domněnky daňového subjektu, že poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem daně z přidané hodnoty. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že doměření daně není sankčním prostředkem uplatněným vůči daňovému subjektu, nýbrž pouze institutem umožňujícím stanovení daňové povinnosti v zákonem předepsané výši v těch případech, kdy správce daně po vyměření daně (byť i konkludentním) zjistí (zejména na základě daňové kontroly), že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti [viz § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“)]. Účelem doměření daně je správné stanovení daňové povinnosti v zákonné výši, nejedná se tedy o sankci za jakýsi delikt. Nevědomost plátce daně o nenaplnění podmínek ke vzniku nároku na odpočet daně tudíž nelze chápat jako okolnost, kterou by bylo možné chybějící podmínku pro vznik nároku nahradit či která by bránila správci daně v tom, aby doměřil daň v zákonné výši. Jinou otázkou jsou (vedle možné odpovědnosti společnosti Dumilak, s. r. o. za správní delikt dle § 12 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 37 daňového řádu) případné občanskoprávní či trestněprávní důsledky jednání společnosti DUMILAK, s. r. o., resp. fyzických osob, jejichž prostřednictvím tato společnost jednala, pokud byl stěžovatel, jak tvrdí, tímto jednáním skutečně uveden v omyl, a to včetně případné možnosti stěžovatele domáhat se vůči této společnosti náhrady vzniklé škody. Tyto otázky však nemohou být předmětem řízení v této věci a nemohou nic změnit na závěru, že stěžovatel nesplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

S ohledem na shora uvedené nemůže uspět ani argument stěžovatele, že správce daně nešetřil práv, jež stěžovatel nabyl v dobré víře. V posuzovaném případě nevzniklo stěžovateli právo na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, neboť zdanitelné plnění

nepřijal od plátce daně. Z žádného právního předpisu nelze dovodit, že by stěžovatel měl právo na to, aby mu byla daň vyměřena či doměřena pouze v případě a ve výši, v níž si byl své daňové povinnosti vědom. Obecně platná zásada ochrany práv nabytých v dobré víře tudíž na posuzovanou věc nedopadá.

Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že předmětné faktury jsou řádnými daňovými doklady, jež obsahují veškeré náležitosti stanovené v § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a v § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, poukazuje Nejvyšší správní soud na § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého daňový subjekt primárně prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud následující právní závěr: „*Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.*“ V této souvislosti lze poukázat i na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb.NSS či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, www.nssoud.cz). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží podle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňovém subjektu, který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

V posuzovaném případě stěžovatel prokazoval tvrzený nárok na odpočet daně z přidané hodnoty doklady, které byly vystaveny společností DUMILAK, s. r. o. V průběhu daňového řízení však vyšlo najevo, že tato společnost není plátcem daně z přidané hodnoty. Předmětné faktury tak byly vystaveny v rozporu s § 12 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty osobou, která není plátcem daně, a nelze je tudíž považovat za

řádný daňový doklad prokazující nárok na odpočet daně. S ohledem na to, že stěžovatel nepředložil správci daně řádné daňové doklady vystavené plátcem daně, nedostál své povinnosti podle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a neunesl ani důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání nároku na odpočet daně uplatněného v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Naopak finančním orgánům se v daném případě podařilo prokázat, že stěžovateli tento nárok nevznikl, neboť deklarovaná zdanitelná plnění nebyla přijata od plátce daně z přidané hodnoty.

Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uplatněná kasační námitka nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení není důvodná. Nad rámec této kasační námitky Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu zatížen vadami, k nimž by byl Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. května 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu