

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **SKYMAX s. r. o.**, se sídlem Roháčova 188/37, Praha, zast. Mgr. Petrem Smejkalem, advokátem se sídlem Na Sadech 21, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2009, č. j. 5385/09-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 2. 2010, č. j. 10 Ca 133/2009 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 10. 6. 2009, č. j. 170260/09/077910305054, platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008. Tímto platebním výměrem správce daně vyměřil nadměrný odpočet daně ve výši 7799 Kč. V daňovém přiznání přitom stěžovatel uplatňoval odpočet ve výši 1 050 378 Kč. Ke snížení odpočtu daně z přidané hodnoty přistoupily orgány daňové správy proto, že z nároku na odpočet daně z přidané

hodnoty byly vyloučeny faktury za stavební práce na vodáckém kempu Všeměry, přijaté od společnosti Realistavcent s. r. o. Konkrétně šlo o fakturu č. 13 ze dne 31. 1. 2008, kde základ daně představoval 2 000 000 Kč a daň z přidané hodnoty 380 000 Kč, fakturu č. 26 ze dne 14. 2. 2008, kde základ daně činí 840 336 Kč a daň z přidané hodnoty 159 663,84 Kč a fakturu č. 38 ze dne 31. 3. 2008, kde základ daně činí 2 646 920 Kč a daň z přidané hodnoty 502 914,80 Kč. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyla porušena procesní práva stěžovatele a stěžovateli se v průběhu tohoto řízení nepodařilo prokázat, že přijal zdanitelná plnění od dodavatele, který je uveden na zmíněných fakturách.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Důvody dle písm. d) však v kasační stížnosti absentují, a tedy reálně stěžovatel namítá jen nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Pokud jde o námitky dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel uvádí, že transakce, na jejímž základě nárokoval více než milionový odpočet daně, nebyla účelová ani fiktivní. Ostatně kdyby tomu tak mělo být, tratil by několikanásobně na předražené zakázce, čímž by vznikla ztráta, kterou by mu ani nárokovaný odpočet nekompenzoval.

Nesprávné právní posouzení věci spatřuje stěžovatel v tom, že za situace, kdy žalovaný shledal, že mezi cenami, za které Realistavcent s. r. o. „nakoupil" plnění od svých subdodavatelů, a cenou, kterou následně účtoval stěžovateli za provedení díla, existuje rozdíl ve výši 2 741 974 Kč, pak měla být tato zjištění využita k tomu, aby daňová povinnost byla zjištěna podle pomůcek. Nárok na odpočet by pak byl jistě nižší proti původně přiznanému stěžovatelem, ale rozhodně by byl vyšší, než jak správce stanovil platebním výměrem. Pokud totiž žalovaný dospěl k tomu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, pak je třeba uzavřít, že důkazní prostředky absentují, a tedy je možno přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Stávající situace naopak navozuje stav, jako by vůbec žádné plnění pro stěžovatele neproběhlo.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle shrnuje žalobou napadené rozhodnutí a také své vyjádření k žalobě. Nad tento rámec ve vztahu ke kasačním námitkám uvádí, že stanovení daně dokazováním má přednost před využitím pomůcek. Během daňového řízení přitom vyšlo najevo, že řada tvrzení stěžovatele není pravdivá. Žalovaný v tomto ohledu dále poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 53/2008.

Žalovaný proto považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Ve věci samé je nejprve rozhodující posouzení právní otázky, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda byl tento nárok řádně prokázán daňovým dokladem (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Podle ustanovení § 72 odst. 1 věta první zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 tohoto zákona plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

Je ovšem třeba předeslat, že v kasační stížnosti je argumentace stěžovatele, že mu nárok na odpočet vznikl tak, jak uváděl v daňovém přiznání, velmi sporá a zdaleka neobsahuje ani to, čím stěžovatel argumentoval v žalobě, resp. v daňovém řízení. Zdejší soud je přitom v tomto případě důvody kasační stížnosti vázán (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Je tak možno přezkoumat tvrzení stěžovatele jen v obecné rovině, případně poukázat na závěry, k nimž dospěl krajský soud, a s nimiž stěžovatel nepolemizuje.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, podle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž má povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 v rozhodné době účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2006, publ. pod č. 130/1996 Sb.).

Prokazování nároku na odpočet daně je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být uznán, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 148/2006, nebo ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 2 Afs 6/2004, dostupné na www.nssoud.cz).

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud v daňovém řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátce, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně naopak dostál své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, pokud prokázal, že subjekt uvedený na dokladu, kterým má být prokázán nárok na

nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavil. Za této situace správce daně již nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 188/2004, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. 5 Afs 44/2005, oba viz www.nssoud.cz).

Judikatura zdejšího soudu stran odpočtu daně z přidané hodnoty a rozložení důkazního břemene zejm. ve vztahu k řetězení odpočtů (tj. při vztazích se subdodavateli) také interpretuje právní závěry Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropského soudního dvora). Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 174, a v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162 (oba www.nssoud.cz) zdůraznil, že *„pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž 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.“*

Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně si opatřil řadu důkazů, na základě kterých lze mít za prokázané, že stěžovatel nepřijal od společnosti Realistavcent s. r. o., která je uvedena na shora uvedených fakturách, zdanitelné plnění, za které uplatňuje v daňovém přiznání odpočet daně.

Během daňového řízení a také během řízení před krajským soudem bylo objasněno, že společnost Realistavcent s. r. o. nemá žádné zaměstnance. Jednatel této společnosti Luboš Dolejš nebyl s to uvést žádné bližší informace o chodu a organizaci společnosti; pouze uvedl, že předmětné stavební práce byly realizovány subdodavatelsky od společnosti HOBAK a. s., která zajistila dodání stavebních prací prostřednictvím společnosti Dřevovýroba Wimmer s. r. o.

Jednatel stěžovatele uvedl, že přijal práce od společnosti Realistavcent s. r. o. na základě předávacích protokolů. Dle předávacího protokolu mezi společností HOBAK a. s. a Realistavcent s. r. o. bylo přejímací řízení skončeno dnem 2. 5. 2008, proto společnost Realistavcent s. r. o. nemohla předmětné zdanitelné plnění dodat již v termínech uváděných v předávacím protokole ve dnech 31. 1. 2008, 14. 2. 2008 a 31. 3. 2008.

Dožádáním v daňovém řízení bylo zjištěno, že společnost HOBAK a.s. provedla stavební práce v základu daně 840 336 Kč 31. 1. 2008 a v základu daně 512 000 Kč 2. 5. 2008. Z fakturované částky činily subdodávky společnosti Dřevovýroba Wimmer s. r. o. v základu daně 1 217 817 Kč. Společnost Realistavcent s. r. o. vyfakturovala k 31. 3. 2009 žalobci částku 5 487 256 Kč.

Ze zprávy Finančního úřadu pro Prahu 5, místně příslušného správce daně společnosti Realistavcent s. r. o., bylo také zjištěno, že jednateli této společnosti Luboši Dolejšovi v srpnu 2008 byl odcizen osobní automobil, ve kterém měl účetní doklady.

Luboš Dolejš tvrdil, že účetnictví je rekonstruováno, správci daně ovšem předloženo nebylo. Dle výpisu z obchodního rejstříku bylo dále shledáno, že Luboš Dolejš byl dne 11. 3. 2009 vymazán jako společník společnosti Realistavcent s. r. o. Dne 15. 2. 2009 zanikla i jeho funkce jednatele společnosti a jako nový jednatel a 100 % společník byl zapsán Jaroslav Nesméry, Šaĺa, Slovenská republika, který je nadále nekontaktní.

Dodavatelem stavebních prací pro stěžovatele dle zjištění Finančního úřadu v Českém Krumlově je Krumlovská a. s., která dodala stěžovateli stavební materiál, který však svou povahou nemohl být použit na stavbu chatek, neboť materiál neodpovídá uvedené výstavbě (komíny, překlady, tvárnice).

Finanční úřad v Příbrami zjistil, že společnost Dřevovýroba Wimmer s. r. o. vyráběla dřevěné chatky pro vodácký kemp Všeměry, montáž chatek prováděla subdodavatelsky společnost Jihostavby s. r. o. a odběratelem chatek byla společnost HOBAK a. s. Chatky byly předány na základě předávacího protokolu dne 28. 4. 2008, následně byly vystaveny daňové doklady, které byly rovněž zaplaceny a daň byla společností přiznána v příslušném zdaňovacím období.

Finanční úřad v Olomouci, místně příslušný správce daně společnosti HOBAK a. s., zajistil kopie dokladů od společnosti Dřevovýroba Wimmer s. r. o. ohledně pořízení předmětných chatek a kopie dokladů vystavených pro Realistavcent s. r. o., včetně smlouvy o dílo na stavební práci Kemp Všeměry ze dne 3. 1. 2008 (společnost přitom byla zapsána do obchodního rejstříku teprve 22. 10. 2007) a předávací protokol týkající se výstavby dřevěných chatek ze dne 2. 5. 2008. Společnost HOBAK a. s. uzavřela dne 3. 1. 2008 s Realistavcent s. r. o. smlouvu o dílo, jejímž předmětem bylo provedení stavebních prací dle nabídky na akci Kemp Všemíry; cena za dílo byla stanovena ve výši 1 950 000 Kč. Dne 18. 2. 2008 HOBAK a. s. vystavila daňový doklad pro Realistavcent s. r. o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 1. 2008 na částku 1 000 000 Kč za provedené stavební práce na akci Všeměry. Dne 2. 5. 2008 společnost HOBAK a. s. vystavila pro Realistavcent s.r.o. daňový doklad na částku 609 280 Kč jako dofakturaci stavebních prací na akci Všeměry včetně dodání rekreačních chatek. Dle předávacího protokolu ze dne 2. 5. 2008 je dokládáno převzetí 16 kusů dřevěných chatek společností Realistavcent s. r. o., o předání jiných stavebních prací nejsou žádné údaje.

Správce daně uzavřel řízení se závěrem, že žalobce uplatnil opakovaně nárok na odpočet v totožných přijatých zdanitelných plněních, který uplatnil již ve zdaňovacím období prvé čtvrtletí 2008, kdy deklarované přijetí zdanitelného plnění mělo spočívat ve stavebních pracích na vodáckém centru Všeměry, které mělo být dodáno společností Realistavcent s. r. o. Nebylo přitom prokázáno, že bylo přijato tak, jak je uváděno na předložených dokladech.

Všechny tyto okolnosti svědčí o tom, že stěžovatel nepřijal od společnosti Realistavcent s. r. o., která je uvedena na shora uvedených fakturách, zdanitelné plnění, za které uplatňuje v daňovém přiznání odpočet daně. Rozhodující je, že v tomto ohledu skutkový stav ve své kasační stížnosti nenapadá žádnými blíže rozvedenými námitkami (k nezbytnosti konkretizace bodů obsažených v podání ke správnímu soudu viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 28/2004 - 41,

www.nssoud.cz). Stěžovatel pouze tvrdí, že se měl žalovaný vypořádat s tím, že kdyby šlo o fingovaný obchod, vznikla by mu ztráta, kterou by mu nenahradil ani odpočet daně. Stran této otázky však správce daně netíží daňové břemeno. Správce daně není povinen osvětlovat případnou stěžovatelovu motivaci či rozkrýt celé fingované jednání do všech důsledků tak, aby demonstroval nezpochybnitelnou výhodnost celé účelové transakce (v tomto směru se ovšem nabízí vysvětlení, že skutečným účelem předmětné série transakcí, při níž došlo k razantnímu navýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění, bylo vyinkasovat prostřednictvím koncových společností, tedy i stěžovatele, na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by na počátku řetězce byla daň z přidané hodnoty řádně uhrazena). Jediné, co musel žalovaný prokázat, byly dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. To se mu podařilo a stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádné námitky svědčící o tom, že by tomu tak nemělo být. V dalším pak leželo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na stěžovateli.

V této situaci stěžovatel tvrdí, že daňová povinnost měla být stanovena náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud ovšem neshledal důvod k tomu, aby bylo nutno přistoupit na pomůcky, neboť účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovanému zdaňovacímu období netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, oba www.nssoud.cz) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť průkaznost účetnictví byla vyvrácena toliko ve vztahu k nároku na odpočet za shora popsané zdanitelné plnění. Je tedy zřejmé, že účetnictví stěžovatele jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. února 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu