

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **AQUA VARIA, s.r.o.**, IČ: 26386437, se sídlem Univerzitní 1149/33, Plzeň, zast. JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Hálkova 1185/24, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2016, č. j. 35453/16/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2017, č. j. 57 Af 26/2016 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 10. 9. 2015, č. j.1546648/15/2301-51523-403544, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 1.353.598 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 270.719 Kč. Dále byl potvrzen dodatečný platební výměr téhož finančního úřadu ze dne 3. 9. 2015, č. j. 1546661/15/2301-51523-403544, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2010 ve výši 787 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 157 Kč. Také byl potvrzen dodatečný platební výměr téhož finančního úřadu ze dne 3. 9. 2015, č. j. 1546779/15/2301-51523-403544, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období

září 2010 ve výši 11.088 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.217 Kč.

[2] Žalovaný shledal, že žalobce u přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů č. F 209081, č. F 2010028, č. F 2010104 a č. F 2010105 ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2009, duben 2010 a září 2010 neprokázal jejich použití k ekonomické činnosti. V případě dokladu č. F 209081 se jednalo o dodávku geotextilie, kterou měl žalobce mimo jiné použít ke zpevnění přilehlého pozemku k objektu na adrese Univerzitní 33, Plzeň, který měl žalobce pronajatý od společnosti Black Fern s.r.o. V případě dokladu č. 2010104 šlo o dodávku posuvné brány, kterou měl žalobce fakturovat společnosti Black Fern s.r.o. U daňových dokladů č. F 209082 a č. F 209083 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 pak žalovaný dospěl k závěru, že zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech se neuskutečnila tak, jak tyto doklady uvádí.

[3] Krajský soud v Plzni na základě žaloby podané žalobcem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud shledal, že žalovaný pochybil, pokud nevyhověl návrhu žalobce na výslech JUDr. Libora Čiháka jako svědka, který měl prokázat užití dotčených plnění ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2009 a září 2010 k ekonomické činnosti žalobce, a to pouze z důvodu, že jednatel žalobce Ing. Jan Kolbek je stejně jako JUDr. Libor Čihák jedním z jednatelů společnosti Black Fern s.r.o. Podle krajského soudu je v projednávané věci nutné rozlišovat mezi navrženým svědkem a jednatelem žalobce. Byť obě tyto osoby vykonávají stejnou funkci ve společnosti Black Fern s.r.o. jejich procesní postavení se zásadně liší. Jednatel žalobce, bez ohledu na skutečnost, že je zároveň jednatelem společnosti Black Fern s.r.o, vystupuje v projednávané věci v pozici osoby oprávněné jednat za daňový subjekt. JUDr. Libor Čihák by vystupoval v pozici svědka a dopadala by na něj tak zcela odlišná úprava procesních práv a povinností. Krajský soud zde odkázal na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99.

[4] Krajský soud shledal pochybení žalovaného dále ve vztahu k neuznání nároku na odpočet DPH za plnění přijatá žalobcem od dodavatelů DF Stavby s.r.o., a CZ stavby s.r.o. ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2009, která neměla být uskutečněna tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Krajský soud konstatoval, že za situace, kdy zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno (žalovaný samotné provedení prací v napadeném rozhodnutí nijak nerozporoval), pak doměření daně v plném rozsahu by bylo nepřípustným formalismem, který by se opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav. Jestliže žalobce za této situace z důvodu změny zákona (zvýšení DPH) fakturoval zdanitelné plnění dříve, než bylo uskutečněno, a snažil se tak obejít nutnost platit vyšší DPH, pak měl správce daně postupovat tak, že daň doměří pouze v rozdílu mezi její původní výší a výší účinnou v době provedení prací. Doměření daně v celém rozsahu by přicházelo podle názoru soudu v úvahu pouze za situace, kdy by žalovaný relevantním způsobem zpochybnil samotné provedení prací, k čemuž ovšem nedošlo.

[5] Krajský soud také poukázal na to, že správní spis neobsahuje některé důkazní prostředky, ze kterých žalovaný při posouzení věci vycházel. Mělo se jednat o nájemní smlouvu uzavřenou mezi žalobcem a společností Black Fern s.r.o. a protokol či úřední

záznam o místním šetření ze dne 16. 1. 2014. V tomto případě je ve správním spise toliko e-mailová komunikace mezi zaměstnanci správce daně ze dne 21. 8. 2015, jejíž přílohou jsou dvě fotografie pořízené dne 16. 1. 2014 zobrazující blíže neupřesněný soubor budov nacházejících se na místě, které nelze identifikovat.

II. Kasační stížnost

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel v první řadě namítá, že krajský soud zrušil celé rozhodnutí stěžovatele, přestože žaloba směrovala pouze proti dani doměřené za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 a září 2010. Zrušil tedy rozhodnutí stěžovatele i v části týkající se daně doměřené za duben 2010 ve výši 787 Kč a penále ve výši 157 Kč, ačkoliv účastník řízení jeho nesprávnost v žalobě vůbec nenamítal.

[7] Stěžovatel dále namítá, že považuje výpověď JUDr. Libora Čiháka jako druhého jednatele společnosti Black Fern s.r.o. za nadbytečnou, neboť vyjádření prvního jednatele Ing. Jana Kolbeka již bylo stěžovateli známo. Z napadeného rozsudku není zcela zřejmé, co přesně mohl JUDr. Čihák jako svědek ohledne dodávky geotextilie potvrdit či vyvrátit a jak by jeho výpověď změnila spornou skutečnost, tedy prokázání použití přijatých plnění k ekonomické činnosti žalobce. Je také zřejmé, že doba, která od zdaňovacího období roku 2009 uplynula, a při znalosti všech informací, které stěžovatel má nyní k dispozici (ať již z rozhodnutí o odvolání, tak z rozsudku) by výpověď JUDr. Čiháka ani nyní nemohla být považována za hodnověrnou.

[8] Stěžovatel v této souvislosti připomíná, že dle občanského zákoníku platného v dotčené době bylo možno uzavírat smlouvy týkající se nebytových prostor pouze písemně, proto i její dodatek by musel být uzavřen písemně. Stejně tak nebyl prokázán závazek žalobce provést zpevnění daného pozemku. Žádný takový dodatek ke smlouvě či smlouvu však účastník řízení v průběhu daňového řízení ani stěžovateli v odvolacím řízení nepředložil. Pokud krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, ten ne zcela dopadá na tuto situaci, neboť je v něm řešeno nevyslechnutí navrhovaného svědka z důvodu, že byl jednatelem daňového subjektu. V posuzovaném případě však jde o spojené osoby. Stěžovatel také zdůrazňuje, že nárok na odpočet nebyl uznán proto, že nebylo prokázáno použití geotextilie k vlastní ekonomické činnosti účastníka řízení. Na tom by ani případná existence smlouvy či jejího dodatku nemohla nic změnit.

[9] Ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2010 nelze podle stěžovatele z textu rozsudku rozpoznat, čeho se měla výpověď JUDr. Libora Čiháka týkat. Fotografie pořízené dne 16. 1. 2014, které si zaměstnanci správce daně poslali mailem v srpnu 2015, samozřejmě dokládají, že žádné oplocení nebylo k danému datu přítomno, proto nemohla být instalována ani posuvná brána, o jejíž dodání mimo jiné šlo. Fotografie sídla žalobce na adrese Univerzitní 1149/33, Plzeň, je možno dohledat na maps.google.cz (Street view duben 2012) i na www.mapy.cz (k datu 4. 7. 2015). Teprve v červenci 2015 je na fotografii vidět oplocení a brána. Protokol o místním šetření ze dne 16. 1. 2014 a nájemní smlouva, které nejsou součástí spisu k DPH, jsou potom součástí spisu k dani z příjmů právnických

osob ve věci stejného žalobce, který měl krajský soud rovněž k dispozici ve věci sp. zn. 57 Af 31/2016.

[10] Soud dále zrušil rozhodnutí stěžovatele ohledně plnění přijatých od dodavatelů DF Stavby a CZ stavby s.r.o. s tím, že se stěžovatel dopustil nepřípustného formalismu, který opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav. Stěžovatel tento závěr krajského soudu zásadně odmítá. Vůbec nebere v potaz význam data uskutečnění zdanitelného plnění, rezignuje na náležitosti a opravy dokladu upravené zákonem o DPH. Soud navíc do jisté míry zaměňuje plnění přijatá a uskutečněná, neboť spor je o nárok na odpočet (tedy daň na vstupu), avšak soud uvádí, že jestliže žalobce fakturoval zdanitelné plnění dříve, než bylo uskutečněno, správce daně měl postupovat tak, že doměří daň pouze v rozdílu mezi původní výší sazby DPH a výší účinnou v době provedení prací, tedy daň na výstupu. Takový závěr nelze podle stěžovatele za žádných okolností akceptovat.

[11] Účastník řízení pouze formálně vykázal, že k přijetí zdanitelného plnění došlo dne 21. 12. 2009, avšak ze zjištěného skutečného stavu vyplývá, že ke skutečnému fyzickému předání staveniště došlo až dne 4. 5. 2010. Stěžovatel zde odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být 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. V posuzovaném případě přitom dotčené plnění nebylo realizováno v době uvedené na daňových dokladech.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.), přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítal, že krajský soud pochybil, když zrušil celé rozhodnutí stěžovatele, přestože žaloba směrovala pouze proti dani doměřené za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 a září 2010.

[16] Podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. „[j]*e-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení*.“

[17] V případě, že žalobce podanou žalobou napadl pouze některé výroky správního rozhodnutí, soud v souladu se zásadou dispoziční přezkoumá a případně zruší pouze tu část napadeného rozhodnutí, kterou žalobce zpochybnil, za podmínky, že se jedná o výrok samostatný, který je oddělitelný a je způsobilý samostatného přezkumu (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008 - 60). Rozhodnutí žalovaného však obsahuje pouze jeden výrok, kterým byla společně zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečných platebním výměrům ze dne 3. 9. 2015 a 10. 9. 2015. Krajský soud proto neměl při shledání důvodnosti žaloby jinou možnost, než rozhodnutí zrušit celé.

[18] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovateli nic nebrání vydat o jednotlivých odvoláních proti platebním výměrům samostatná rozhodnutí, nebo výrokovou část rozhodnutí formulovat tak, aby o odvoláních proti jednotlivým platebním výměrům bylo rozhodnuto samostatnými výroky. Zároveň stěžovateli nic nebrání, aby v návaznosti na napadený rozsudek krajského soudu vydal bez dalšího nové rozhodnutí pouze ohledně dodatečného platebního výměru ze dne 3. 9. 2015, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010.

[19] Nejvyšší správní soud také poznamenává, že v zájmu náležitého odůvodnění rozsudku krajského soudu by bylo vhodné, aby se krajský soud touto otázkou zabýval, jelikož žalobce v žalobě výslovně uvedl, že přezkum dodatečného platebního výměru za zdaňovací období duben 2010 nežádá, ačkoliv zároveň uvedl důvody, které mají zakládat jeho nezákonnost. Tento dílčí nedostatek odůvodnění však nevede k nezákonnosti rozsudku krajského soudu.

[20] Stěžovatel dále namítal, že nebyly důvody k provedení svědecké výpovědi JUDr. Čiháka, jelikož jeho výpověď by byla nadbytečná.
[21] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32).

[22] Nejvyšší správní soud dále již v minulosti vyslovil, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101).

[23] Ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí navrhoval žalobce výslech JUDr. Libora Čiháka jako svědka poprvé ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 4. 8.

2015, k prokázání, že pokládka geotextilie byla provedena v rámci ekonomické činnosti žalobce, a to na základě dohody s pronajímatelem objektu.

[24] Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1517318/15/2301-61563-401939 správce daně k tomuto návrhu uvedl, že výslech JUDr. Libora Čiháka nemůže přinést žádné další prokazatelné poznatky. Stěžovatel potom v napadeném rozhodnutí uvedl, že výpověď JUDr. Libora Čiháka považuje za nadbytečnou, jelikož vyjádření prvního jednatele Ing. Jana Kolbeka je již stěžovateli známo a lze postavit na jisto, že výpovědi obou jednatelů společnosti Black Fern s.r.o. by byly totožné.

[25] Nejvyšší správní soud v první řadě souhlasí se závěrem krajského soudu, že v projednávané věci nutné rozlišovat mezi navrženým svědkem a jednatelem žalobce. JUDr. Libor Čihák není jednatelem žalobce a vystupoval by tedy v případě výslechu nikoliv v pozici zástupce daňového subjektu, ale jako svědek s odlišnou úpravou procesních práv a povinností. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, byl na místě, jelikož podle tohoto rozsudku není možné zástupce kontrolované právnické osoby vyslechnout jako svědka. To v posuzovaném případě odůvodňuje výslech JUDr. Libora Čiháka jako jednatele společnosti Black Fern s.r.o., ačkoliv správce daně měl již vyjádření Ing. Jana Kolbeka, který je také jednatelem společnosti Black Fern s.r.o., ale zároveň je jednatelem žalobce.

[26] Nejvyšší správní soud považuje za logické, že výslech jednatele společnosti Black Fern s.r.o. JUDr. Libora Čiháka, mohl přinést relevantní poznatky pro posouzení věci (např. zda bylo zpevnění pozemku geotextilií provedeno na základě dohody mezi žalobcem a pronajímatelem) a nebylo možné jeho provedení odmítnout pouze s odkazem na to, že vyjádření Ing. Jana Kolbeka je stěžovateli již známo. Nelze také považovat za samozřejmé, že všichni jednatelé společnosti budou vypovídat shodně. Stěžovatel však ve svém rozhodnutí přímo uvedl, že lze postavit na jisto, že výpovědi obou jednatelů společnosti Black Fern s.r.o. by byly totožné. Takový závěr však nelze předjímat.

[27] Je třeba také odmítnout argument stěžovatele, že vzhledem k době, která od dotčeného zdaňovacího období uplynula, by výpověď JUDr. Libora Čiháka nemohla být považována za hodnověrnou. V tomto případě se jedná o ničím nepodloženou spekulaci a výpověď svědka není možné předem tímto způsobem diskreditovat. Tímto by také stěžovatel fakticky žalobci přičítal k tíži délku daňové kontroly, která byla zahájena již v roce 2012, a navazujícího řízení před stěžovatelem.

[28] Otázka, zda lze vyloučit využití dotčeného plnění k ekonomické činnosti žalobce pouze z uzavřené nájemní smlouvy mezi žalobcem a společností Black Fern s.r.o. a případné absence jiných ujednání, se vztahuje k věcnému posouzení otázky vzniku nároku žalobce na odpočet DPH a stěžovatel v napadeném rozhodnutí tímto způsobem neprovedení výslechu svědka neodůvodňoval. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou, která nebyla ani předmětem posouzení před krajským soudem, nemůže zabývat.

[29] Ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2010 navrhoval žalobce výslech JUDr. Libora Čiháka v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za toto zdaňovací období

k prokázání dodání a montáže posuvné brány před 11. 12. 2012, tj. před její fakturací. Pokud stěžovatel namítá, že montáž brány v uvedeném termínu vylučují fotografie, které měly být pořízeny při místním šetření dne 16. 1. 2014, popř. fotografie z internetových aplikací, tyto podklady nebyly v řízení před správcem daně ani žalovaným provedeny jako důkazy a nejsou součástí správního spisu. Nelze k nim proto přihlížet. V případě místního šetření ze dne 16. 1. 2014 na tuto skutečnost žalobce v odvolání proti platebním výměrům také výslovně odkazoval.

[30] V této souvislosti je vhodné poukázat na rozsudek ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008 - 91, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]*okud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že krajský soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen. Soud totiž vždy vychází z předpokladu (pokud opak není zcela zřejmý – pak je povinností soudu vyzvat správní orgán k doplnění spisového materiálu), že správní spis byl předložen ve své úplné podobě. Takový postup může být sice vnímán jako poměrně tvrdý,* […] *avšak je zcela v souladu s principem rovnosti zbraní mezi správním orgánem a žalobcem, který je správnímu soudnictví (na rozdíl od správního řízení) vlastní, jakož i s principem* ‚nechť si každý střeží svá práva'. *Předložení neúplného správního spisu pak nelze v žádném případě klást k tíži žalobce, ale je to správní orgán, který musí nést následky svého pochybení.*“ Tyto závěry dopadají také na posuzovaný případ a nic na nich nemění ani to, že protokol o místním šetření ze dne 16. 1. 2014 a nájemní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností Black Fern s.r.o. měly být součástí jiného správního spisu, který měl mít krajský soud k dispozici v jiném řízení.

[31] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nároku na odpočet DPH za zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech č. F 209082 a č. F 209083 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009, která se neuskutečnila tak, jak tyto doklady uvádí.

[32] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být 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*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „*Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“ (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).

[33] Je také třeba připomenout, že z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz především rozsudky ze dne 25. října 2001, *Komise v. Itálie*, C 78/00, Recueil, s. I 8195, bod 28; ze dne 10. července 2008, *Sosnowska*, C 25/07, Sb. rozh. s. I 5129, bod 14 a ze dne 28. července 2011, *Komise v. Maďarsko*, C 274/10, Sb. rozh. s. I 7289, bod 42). Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26, a *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29, a usnesení *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).

[34] V posuzovaném případě není sporné, že dotčená plnění byla fakticky realizována a předána žalobci (jednalo se o provedení izolace proti vodě zhotoviteli DF Stavby s. r. o. a CZ stavby s. r. o.). Žalobce však uplatnil nárok na odpočet DPH ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2009, kdy byla zakázka zaplacena, ačkoliv k předání staveniště došlo až dne 4. 5. 2010. Nebyly tedy splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2009 [srov. § 21 odst. 6 písm. a) a § 73 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009]. Takto zjištěný skutkový stav žalobce nepopíral, a vysvětloval jej v žalobě tak, že od 1. 1. 2010 došlo ke zvýšení sazby DPH, kterému se chtěl vyhnout.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, 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. Z této zásady však nevyplývá, že by každý nesoulad mezi daňovým dokladem a faktickou realizací plnění měl vést k odepření nároku na odpočet DPH.

[36] Tato zásada se vztahuje ke způsobu prokazování vzniku nároku na odpočet DPH, přičemž pokud správce daně zpochybní, že k realizaci plnění došlo tak, jak je uvedeno v předložených daňových dokladech, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).

[37] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že neuznání doměření daně v částce odpovídající odpočtu DPH by v této situaci bylo formalismem, který je v rozporu s principy DPH. Správný je také závěr krajského soudu, že pokud žalobce z důvodu změny zákona (zvýšení DPH) vykázal přijaté zdanitelné plnění dříve, než bylo uskutečněno a snažil se tak obejít nutnost platit vyšší DPH, pak měl správce daně postupovat tak, že daň doměří pouze v rozdílu mezi její původní výší a výší účinnou v době provedení prací. Ani tato námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[39] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci v řízení o kasační stížnosti podle obsahu spisu žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 27. února 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu