

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petr Průchy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **ELGO, s.r.o.**, IČO 251 49 067, se sídlem Václavkova 519/4, 160 00 Praha 6, zastoupen Mgr. Pavlem Hlavičkou, advokátem se sídlem K Dolům 42, 143 00 Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2014, č. j. 11520/14/5000-14304-702525, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 8. 2017, č. j. 10 Af 28/2014 – 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 5. 2013, č. j. 3106867/13/2006-24902-105342, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 511 975 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále

z doměřené daně ve výši 102 395 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění (stavebních prací) od deklarovaného dodavatele, společnosti MS staviko s.r.o., IČO 251 22 509, se sídlem Staropramenná 547/9, 150 00 Praha 5 (dále jen „MS staviko“). Odvolání žalobce proti uvedenému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 5. 2014, č. j. 11520/14/5000-14304-702525 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který o žalobě nejprve rozhodl rozsudkem ze dne 28. 11. 2016, č. j. 10 Af 28/2014 – 46, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 308/2016 – 24, neboť ve věci nebylo nařízeno jednání. Městský soud poté žalobu jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 9. 8. 2017, č. j. 10 Af 28/2014 – 71 (dále jen „napadený rozsudek“). Městský soud konstatoval, že z dokladů předložených žalobcem je zřejmý časový nesoulad mezi daty převzetí subdodávek od MS staviko, daty uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých fakturách a daty uskutečnění zdanitelných plnění na vydaných fakturách. Podle těchto dokladů žalobce uskutečnil zdanitelná plnění pro své odběratele dříve, než přijal zdanitelná plnění od svého dodavatele MS staviko, resp. dříve, než subdodávku od uvedené společnosti převzal.

[3] Výpověď Alexandra Mirgy, který měl za MS staviko s žalobcem jednat, je velmi kusá, obecná a nelze z ní vysledovat vazbu mezi konkrétní zakázkou v příslušném rozsahu a jednotlivou fakturou, z níž byl uplatněn nárok na odpočet. Pochybnosti o reálném uskutečnění plnění od MS staviko nebyly vyvráceny ani předloženými částmi stavebního deníku. Záznamy byly doloženy pouze ke dvěma zakázkám, končí dříve, než měly být práce předány žalobci a není z nich zřejmé, že na zakázkách pracoval právě deklarovaný dodavatel.

[4] Tvrzení žalobce, že žalovaný odůvodnil neunesení důkazního břemene nepředložením seznamu pracovníků MS staviko, se nezakládá na pravdě. Sám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „*…žalovaný souhlasí, že žalobce nebyl povinen předkládat seznamy pracovníků jiných subjektů, a proto nepředložení takových seznamů rozhodně žalobci nepřičítá k tíži.*“ Požadavek na předložení seznamu pracovníků deklarovaného dodavatele byl odůvodněn toliko snahou o zjištění faktického průběhu a rozsahu provedených prací.

[5] Pro úspěšné uplatnění odpočtu DPH musí daňový subjekt prokázat nejen faktické uskutečnění plnění, tj. v daném případě faktické provedení prací, ale i skutečnost, že tyto práce byly provedeny právě a pouze subjektem uvedeným na daňovém dokladu, této povinnosti však žalobce nedostál.

II.
Kasační stížnost, vyjádření žalovaného

[6] Žalobce /stěžovatel/ napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Shrnuje, že v dané věci je nesporné, že předmětné stavební práce byly provedeny. Souhlasí taktéž s tím, že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně prokázání pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet DPH (časový nesoulad mezi přijatými a vydanými

daňovými doklady). Nesprávný je ovšem závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno co do prokázání skutečnosti, že předmětné stavební práce pro něj provedla právě MS staviko. V řízení bylo prokázáno, že smlouvy byly podepsány stěžovatelem a MS staviko, předmětná díla byla touto společností předána a faktury byly zaplaceny společnosti MS staviko. Pravost předložených dokladů nebyla nijak zpochybněna. Stavební deník neprokazuje rozsah provedených prací, nicméně za vedení stavebního deníku odpovídá MS staviko.

[7] Časový nesoulad mezi fakturacemi nijak nevyvrací pravost faktur. V praxi je zcela běžně fakturováno před předáním díla, resp. okamžik předání je často sporný a někteří dodavatelé fakturují se zpožděním a jiní s předstihem.

[8] Při hodnocení otázky rozložení důkazního břemene se městský soud dopustil logické chyby, neboť na jedné straně uvádí, že správce daně unesl důkazní břemeno stran pochybností o předložených dokladech s odkazem na časový nesoulad ve fakturaci, zároveň ovšem tento časový nesoulad je jediným důkazem, na jehož základě dospěl městský soud k závěru, že plnění od MS staviko nemohlo reálně proběhnout. Převzetí děl od MS staviko s.r.o. proběhlo převážně v prosinci 2008. Díla byla hotová v srpnu a září 2008 a předána konečným objednatelům. Pouze protokolární předání od MS staviko se zpozdilo až do prosince.

[9] Pochybnosti o časovém nesouladu navíc vznikly až v průběhu daňové kontroly. Původní pochybnosti byly zcela jiné – skutečnost, že MS staviko neodváděla daně a následně vstoupila do likvidace. O těchto skutečnostech však stěžovatel nevěděl a pokládá tedy otázku, do jaké míry musí kontrolovat svého subdodavatele. Správce daně měl dříve a rázně zakročit proti MS staviko, místo toho se však zaměřil na stěžovatele.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v napadeném rozhodnutí zevrubně popsal všechny skutečnosti vedoucí k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH. K námitce logické chyby při výkladu rozložení důkazního břemene žalovaný podotýká, že ani stěžovatel nezpochybňuje, že na něj přešlo důkazní břemeno. Pochybnosti správce daně však poté předloženými důkazy nevyvrátil. Poukazovaný časový nesoulad nebyl jedinou skutečností, která vedla k závěru o neunesení důkazního břemene, správce daně jej hodnotil v souvislosti s ostatními zjištěními. Stěžovatel zpochybňuje hodnocení důkazů žalovaným (resp. městským soudem), kromě subjektivního nesouhlasu však neuvádí žádný věcný argument.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[11] 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., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[13] V posuzovaném případě stěžovatel pro své odběratele prováděl stavební práce na křižovatkách v Praze, přičemž provedení prací zajišťoval částečně subdodavatelsky prostřednictvím dalších subjektů. Správce daně zkoumal v průběhu daňové kontroly subdodavatelské vztahy a uznal, že ve většině případů subdodávky proběhly tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

[14] Správce daně však zpochybnil přijetí zdanitelných plnění od MS staviko. Stěžovatel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění přijatých od této společnosti primárně prokazoval Smlouvou o obchodní spolupráci ze dne 1. 7. 2008, fakturami č. 59-2008, 60-2008, 61-2008, 62-2008, 63-2008, 64-2008, 65-2008, 66-2008, 67-2008, 82-2008, 83-2008, 84-2008, 80-2008, 81-2008, zápisy o předání a převzetí prací, objednávkami a výpisem ze stavebního deníku k fakturám č. 60-2008 a č. 62-2008.

[15] Doklady předložené stěžovatelem správce daně zpochybnil, když uvedl, že MS staviko vstoupila do likvidace, je nekontaktní pro správce daně i likvidátora a neměla hlášené žádné zaměstnance ani spolupracující osoby. Stavební deníky byly vedeny pouze ke 2 fakturám a nesplňují náležitosti dle vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb. U 9 z výše uvedených faktur správce daně konstatoval, že porovnáním data uskutečnění zdanitelných plnění na přijatých fakturách a odpovídajících vydaných fakturách je zřejmé, že plnění nemohla být uskutečněna tak, jak je dokladováno. Sám stěžovatel v kasační stížnosti s ohledem na tento časový nesoulad konstatuje, že správce daně unesl důkazní břemeno stran pochybností o průkaznosti předložených daňových dokladů.

[16] Tyto pochybnosti se dle správce daně nepodařilo v dalším průběhu řízení rozptýlit. V odůvodnění dodatečného platebního výměru správce daně krom výše uvedeného konstatuje, že stěžovatel faktury (v celkové hodnotě 3 206 549 Kč vč. DPH) dle předložené evidence hradil v hotovosti, z napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že ve třech splátkách dne 30. 12. 2008, 10. 1. 2009 a 27. 1. 2009. K návrhu stěžovatele na provedení výslechu Alexandra Mirgy, bývalého jednatele a zmocněnce MS staviko, správce daně uvedl, že výslech tohoto svědka byl ke stejným obchodním případům proveden v rámci daňové kontroly daně z příjmu právnických osob. Odpovědi svědka byly neurčité a povrchní, nejmenoval žádnou konkrétní zakázku, neobjasnil, kdo na stavbách pracoval, kdo zadával práci a jak byla tato práce kontrolována. Ani tímto důkazem tedy nebylo přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele prokázáno. K nové svědecké výpovědi se svědek přes opakovaná předvolání nedostavil.

[17] Kromě výše uvedených dokladů předložil stěžovatel správci daně již pouze čestné prohlášení Alexandra Mirgy. Tuto písemnost však žalovaný neosvědčil jako důkaz dle § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a nadto poukázal na rozpory s výpovědí tohoto svědka před správcem daně (v čestném prohlášení uvedl, že práce prováděli zaměstnanci MS staviko, při výpovědi uvedl, že pracovníci pracovali na živnostenský list).

[18] Ve shodě s městským soudem a žalovaným je třeba zopakovat, že pro uznání nároku na odpočet DPH je plátce povinen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že toto plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k uvedeným pochybnostem, 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. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[19] Stěžovatelem namítaný logický rozpor v úvahách městského soudu o rozložení důkazního břemene je pouze domnělý. Stěžovatel sám v kasační stížnosti uvádí, že správce daně unesl důkazní břemeno stran pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet DPH. V takovém případě ovšem důkazní břemeno přechází na daňový subjekt a bylo tudíž na stěžovateli, aby prokázal, že k přijetí zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. Obecně platí, že v případě prokázání pochybností správce daně ohledně skutečností uvedených v předložené daňové evidenci, je na daňovém subjektu, aby předkládal v řízení další důkazy nebo důkazní návrhy, kterými by bylo možné deklarované skutečnosti prokázat. Pokud prokázané pochybnosti nebudou tímto způsobem rozptýleny, jedná se o situaci, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.

[20] Stěžovatel však v daňovém řízení žádné další relevantní důkazy nepředložil a žádné relevantní důkazní návrhy neučinil. Výpověď A. M. byla obecná a neprůkazná a použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43, nebo ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009 – 104).

[21] Pochybnosti správce daně nespočívaly pouze v časovém nesouladu mezi daty uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých a vydaných fakturách. Správce daně prováděl v řízení úkony směřující ke zjištění skutečného stavu věci a pochybnosti odůvodnil i dalšími souvisejícími nestandardními okolnostmi – nekontaktnost deklarovaného dodavatele, úhrada částky 3 206 549 Kč ve třech hotovostních splátkách, absence stavebních deníků téměř u všech zakázek, obecné a kusé odpovědi tehdejšího zástupce dodavatele.

[22] Není sporu o tom, že předmětné stavební práce byly provedeny. Stěžovatel ovšem poté, co na něj přešlo důkazní břemeno, neprokázal, že tyto stavební práce pro něj provedla společnost MS staviko, jak je deklarováno na předložených dokladech. I v kasační stížnosti stěžovatel zdůrazňuje pouze existenci formální evidence (podepsané smlouvy, protokoly o předání a přijaté faktury), jejíž průkaznost a věrohodnost však byla v daňovém řízení zpochybněna.

[23] Stěžovatel uvádí, že díla byla v srpnu a září 2008 hotová a stěžovatel je předal konečným objednatelům. Protokolárně je poté převzal od MS staviko se zpožděním až v prosinci 2008 a argumentuje pouze obecně tím, že jde o běžný postup. Nejvyšší správní soud je naopak přesvědčen o tom, že z logiky věci by mělo obvykle nejprve dojít k přijetí plnění a převzetí díla od subdodavatele a teprve poté k poskytnutí plnění a předání díla objednateli. Pokud formální evidence neodráží skutečný stav nebo z jiných důvodů byl zvolen odlišný postup a zároveň došlo k přechodu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, je na daňovém subjektu, aby skutečný průběh deklarovaných obchodních případů hodnověrně vysvětlil a doložil.

IV.
Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. září 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda

senátu