

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **ELIKO CZ a. s.**, se sídlem Slovanská alej 1993/28, Plzeň, zastoupen JUDr. Tomášem Machem, advokátem se sídlem Viktora Huga 377/4, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2018, č. j. 30 Af 53/2016 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Macha do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 14. 1. 2016, č. j. 32963/16/2301-51523-402467, vyměřil žalobci DPH za květen 2013 ve výši 48 753 Kč. Žalobci přitom na základě zjištění z daňové kontroly neuznal nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, z přijatého zdanitelného plnění v podobě 360 kusů solárních panelů od společnosti JMC STAV s. r. o., doloženého daňovým dokladem č. 20132105-2 (dále „daňový doklad“). Tento krok správce daně odůvodnil závěrem, že společnost JMC STAV s. r. o., od které stěžovatel solární panely koupil, neuhradila daňovou povinnost. Žalobce přitom věděl či mohl vědět, že obchodní transakce byla zasažena daňovým podvodem na DPH, a zároveň neprokázal, že se v obchodním styku choval tak, aby podvodné jednání vyloučil.

[2] Žalobcovo odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 9. 2016, č. j. 39460/16/5300-22442-706033. Konstatoval, že sice byla potvrzena dodávka předmětných

fotovoltaických panelů od společnosti VP SOLAR S. R. L. prostřednictvím společnosti JMC STAV s. r. o. až k žalobci, avšak dodávka se uskutečnila teprve dne 19. 6. 2013, a nikoliv 21. 5. 2013, jak deklaruje daňový doklad. Nebylo tudíž vyjasněno, jaké fotovoltaické panely byly žalobci dodány na základě předloženého daňového dokladu, který neobsahoval rozsah plnění ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty a nebylo prokázáno ani faktické uskutečnění plnění podle tohoto dokladu.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud konstatoval, že daňové řízení tvoří od zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí o případném odvolání jeden celek. Žalovaný jako odvolací orgán proto může napravovat za stejného důkazního a právního stavu toliko drobné vady řízení vedeného před správcem daně a prvostupňového rozhodnutí. V projednávaném případě však žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobcem předložený daňový doklad neobsahuje zákonem předepsané náležitosti, tedy jiným důvodem, než správce daně. Tato argumentace byla žalobci předestřena teprve v rozhodnutí o odvolání, a to bez možnosti navrhnout důkazní prostředky k prokázání údajů na daňovém dokladu. Daňový doklad je přitom pouze formálním důkazem skutečného provedení zdanitelného plnění, a pokud je nárok na odpočet doložen dokladem bez předepsaných náležitostí, je daňový subjekt povinen nárok prokázat jiným způsobem a správní orgány jsou povinny dostatečně zjistit a objasnit skutkový stav, ze kterého vycházel. Žalovaný tak svým postupem porušil zásadu dvojinstančnosti řízení a krajský soud jeho rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil.

III.

[4] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Stěžovatel považoval za mylný argument krajského soudu, že je na správci daně, aby doložil, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo alespoň vědět měl. V projednávaném případě se ovšem nejednalo o podvod na DPH, ale o nenaplnění podmínek nároku na odpočet DPH. K porušení zásady dvojinstančnosti stěžovatel namítl, že v odvolacím řízení nebylo prováděno nové dokazování. Stěžovatel ani nezměnil právní názor, neboť správce daně i stěžovatel nárok na odpočet DPH neuznali z důvodu nenaplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, nikoliv z důvodu podvodu. Poukázání na to, že daňový doklad neobsahoval všechny náležitosti, proto nebylo novou skutečností a bylo použito pouze jako podpůrný argument, neboť nevymezení rozsahu plnění v dokladu podporovalo závěr o nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH. Žalobce byl přitom k prokázání, že tyto podmínky splnil, v průběhu řízení před správcem daně výslovně vyzván.

IV.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že prvoinstanční řízení bylo zaměřeno na prokázání přijetí zdanitelného plnění v podobě solárních panelů a jeho použití pro ekonomickou činnost, což žalobce náležitě doložil. Stěžovatel však své rozhodnutí postavil na skutečnostech (chybějící náležitosti daňového dokladu), které žalobci nebyly

správcem daně vůbec vytýkány a nebyly doposud předmětem řízení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je skutečně nutné mít daňový doklad, ať s předepsanými náležitostmi či bez nich, žalobce však daňový doklad předložil, ten přitom obsahoval jak předmět plnění, tak jeho rozsah. Daňový doklad sice obsahoval nesprávné datum uskutečnění zdanitelného plnění, avšak toto datum obsahoval nad rámec zákona a pouze z důvodu nejistého data přijetí úplaty dodavatelem. Chybějící náležitosti daňového dokladu přitom mohly být prokázány výpisem z bankovního účtu, jak žalobce navrhoval, avšak správce daně důkaz neprovedl.

[7] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobce zopakoval, že dodávka konkrétních fotovoltaických panelů od společnosti VP Solar S. R. L. byla skutečně prokázána a nerozporuje ani jejich použití k ekonomické činnosti. Tato dodávka se však uskutečnila 19. 6. 2013, nikoliv 21. 5. 2013, jak uvádí předložený daňový doklad. Stále proto není vyřešeno, jaké panely byly žalobci dodány k 21. 5. 2013, jak deklaruje daňový doklad č. 20132105-2. K provedení důkazu výpisem z žalobcova bankovního účtu stěžovatel uvedl, že okamžik přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění nijak nerozporoval a nesplnění náležitostí daňového dokladu použil pouze jako podpůrný argument. Nárok na odpočet DPH nebyl žalobci uznán především proto, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění k 21. 5. 2013, jak uváděl daňový doklad.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejdříve poukázat na to, že krajský soud své rozhodnutí postavil pouze na závěru, že stěžovatel porušil zásadu dvojinstančnosti řízení. Krajský soud tedy po správních orgánech nepožadoval, jak stěžovatel tvrdí v kasační stížnosti, aby doložily, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo alespoň vědět měl. Toto tvrzení se v rozsudku krajského soudu sice nachází, avšak jedná se o žalobcovu odvolací argumentaci, kterou krajský soud zmínil v rámci shrnutí obsahu správního spisu („*…V tomto odvolání* [žalobce] *namítal, že správce daně nemohl po společnosti objektivně požadovat, aby bylo prokázáno, že společnost v době uskutečnění nákupu nevěděla a vědět nemohla, že nákup* […] *je stižen podvodem.* […] [J]*e na správci daně, aby předestřel objektivní skutečnosti…*“). Nejedná se tedy o *ratio decidendi* přezkoumávaného rozhodnutí, a proto se Nejvyšší správní soud ke kasačním námitkám směřujícím k této části rozhodnutí krajského soudu dále nevyjadřoval.

[11] K otázce porušení dvojinstančnosti řízení Nejvyšší správní soud předně uvádí, že rozhodnutí správce daně a stěžovatele tvoří jeden celek a stěžovatel je v odvolacím řízení oprávněn vady prvostupňového rozhodnutí napravovat, a to včetně zjišťování skutkového stavu, musí při tom však dostát základním zásadám daňového procesu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS). Součástí zásady dvojinstančnosti je pak poskytnutí dostatečného prostoru daňovému subjektu v těch případech, kdy má být rozhodnutí odvolacího orgánu založené buďto na

jiných skutkových okolnostech, nebo na zcela odlišném právním posouzení zjištěného skutkového stavu (viz § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Pokud by totiž daňovému subjektu v takové situaci nebylo umožněno na změnu zjištěného skutkového stavu či právního názoru adekvátně reagovat, jednalo by se z jeho pohledu o překvapivé rozhodnutí vydané bez možnosti obrany a porušující tak zásadu dvojinstančnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, nebo ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, publ. pod č. 2036/2010 Sb. NSS). Právě o takovou situaci se jednalo v projednávaném případě. Správce daně odůvodnil nepřiznání nároku na odpočet DPH tím, že transakce byla stižena podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo mohl vědět, a neprokázal, že by učinil adekvátní kroky k zabránění podvodu. Stěžovatel naopak v rozhodnutí o odvolání odůvodnil neuznání nároku na odpočet DPH toliko tím, že žalobcem předložený daňový doklad uváděl datum uskutečnění zdanitelného plnění 21. 5. 2013, zatímco zmiňovaných 360 solárních panelů, jejichž existence i dodání od příslušných subjektů byly prokázány v prvostupňovém řízení, bylo žalobci dodáno dne 19. 6. 2013. Podle stěžovatele nebylo prokázáno, že by se daňový doklad vztahoval právě k dodaným 360 solárním panelům, a žalobce ani neprokázal, že by mu k 21. 5. 2013, jak deklaroval daňový doklad, byly dodány jiné solární panely.

[12] Správce daně tudíž otázku prokázání existence zdanitelného plnění a jeho souladu s předloženým daňovým dokladem vůbec nečinil spornou. Naopak měl za to, že existence zdanitelného plnění prokázána byla, a náležitostmi daňového dokladu se vůbec nezabýval. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně dokonce považoval žalobcem předložený daňový doklad za řádný a vztahující se k dodaným solárním panelům: „*Správce daně trvá nadále na svém stanovisku, že daňový subjekt není oprávněn k nároku na odpočet daně z plnění, které mu daňovým dokladem č. 20132105-2 fakturovala společnost JMC STAV s. r. o. Předmětem tohoto plnění byl prodej 360 ks solárních panelů* [...].“ Byl to tedy teprve stěžovatel v odvolacím řízení, kdo se zaměřil na náležitosti předloženého daňového dokladu a dovodil z něj zcela nový skutkový závěr, že existence plnění na základě daňového dokladu nebyla prokázána, tj. odmítl ztotožnit daňový doklad s prokázanou dodávkou 360 solárních panelů. To, že daňový doklad byl jako důkazní prostředek předložen již v prvostupňovém řízení, přitom na závěru, že se jedná o nový skutkový závěr, nic nemění. Stěžovatel měl s ohledem na přehodnocení skutkových zjištění dát v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci možnost, aby prokázal, že daňový doklad se, nehledě na případný chybný údaj o datu uskutečnění zdanitelného plnění, vztahoval k dodávce 360 solárních panelů ze dne 19. 6. 2013. Za lichou je pak nutné považovat námitku, že žalobce byl k prokázání splnění podmínek nároku na odpočet DPH vyzván správcem daně, neboť to byl až stěžovatel v řízení odvolacím, kdo měl žalobce s ohledem na odlišné důvody případného rozhodnutí vyzvat k dodatečnému tvrzení a dodatečnému prokázání splnění daných podmínek. Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační námitky důvodnými a ztotožňuje se se závěrem krajského soudu, že se stěžovatel dopustil porušení dvojinstančnosti řízení.

[13] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že ve výroku I. rozsudku krajského soudu je nesprávně uvedeno č. j. zrušeného rozhodnutí. Nejedná se však o nezákonnost napadeného rozsudku, nýbrž o zjevnou chybu v psaní (překlep v jedné číslici), kterou lze napravit postupem podle § 164 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.

[14] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[15] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci úspěšný, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupce v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Částka 3 400 Kč poté byla navýšena o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, jejímž plátcem žalobcův zástupce je. Částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 19. července 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu