

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **V. S.**, zast. JUDr. Petrou Langerovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Schweitzerova 116/28, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 10. 2015, čj. 36065/15/5300-22441-701296, a ze dne 6. 11. 2015, čj. 37738/15/5300-22441-711458, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 25. 4. 2017, čj. 65 Af 42/2015-45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jeho zástupkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 7. 2013 daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2011, únor 2011 a březen 2011. Odvolání proti těmto rozhodnutím zamítl žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím ze dne 23. 10. 2015 a napadená rozhodnutí potvrdil. Pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 4. 2014 pak

správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období srpen 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010 a prosinec 2010. Odvolání proti těmto rozhodnutím zamítl žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím ze dne 6. 11. 2015 a napadená rozhodnutí potvrdil. Žalobce podal žaloby proti oběma rozhodnutím žalovaného. Krajský soud spojil věci ke společnému projednání a rozsudkem z 25. 4. 2017 obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Krajský soud se zabýval otázkou, zda byly splněny podmínky pro vyloučení konkrétních zdanitelných plnění z nároku na odpočet DPH. Uskutečnění zdanitelného plnění (dodávky šrotu) nezpochybňoval ani správce daně ani žalovaný, zpochybněno bylo provedení těchto dodávek společností BENT Bohemia, s.r.o. (dodavatel uvedený na daňových dokladech). Krajský soud konstatoval, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, spočívající v předložení formálně řádných daňových dokladů, žalobce však stíhalo i důkazní břemeno prokázání, že zdanitelné plnění uskutečnila společnost BENT Bohemia, s.r.o. Při posouzení uvedeného krajský zrekapituloval skutečnosti, které vyšly najevo během daňových kontrol, a dospěl k závěru, podle něhož *„[z] výše uvedeného tak rezultuje závěr, že plnění uveden[á] v daňových dokladech, které sloužily k uplatnění nároku na odpočet DPH za kontrolované období srpen 2010 až březen 2011 poskytla spol. BENT.* “ Krajský soud dodal, že zrušení registrace společnosti BENT Bohemia, s.r.o. k DPH (k 20. 8. 2010) sama o sobě nemůže být podkladem pro neuznání žalobcem uplatněných odpočtů a z obsahu správních spisů nevyplývá, že by správce daně měl podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti nejprve zrekapituloval průběh řízení. Jako důvody pro podání kasační stížnosti uvedl: (1) správce daně oprávněně neuznal nárok na odpočet daně, protože žalobce neprokázal poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem, nikoliv proto, že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH, a že žalobce o tom podvodu mohl a měl vědět; (2) žalobce neunesl své důkazní břemeno.

[4] K prvnímu důvodu stěžovatel uvedl, že nesouhlasí s krajským soudem v tvrzení, podle kterého pokud *„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.*“ Důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně může být podle stěžovatele i (pouze) to, že daňový subjekt neprokáže poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem. Krajský soud na více místech napadeného rozsudku uvedl odkaz na skutkové situace, kdy dochází k podvodům na DPH; takový závěr však správce daně ani stěžovatel nevyslovili.

[5] K druhému důvodu stěžovatel, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, čj. 3 Afs 163/2015-63, uvedl, že daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Stěžovatel zopakoval skutečnosti, které už u správce daně vyvolaly pochybnosti, a vysvětlil, proč nebyl jako svědek vyslechnut pan H. Dodal, že v době obchodování s žalobcem již nebyla

společnost BENT Bohemia, s.r.o. plátcem DPH a peněžní prostředky byly předávány zásadně v hotovosti.

[6] Stěžovatel namítl, že se nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu o průkaznosti udělení plné moci bývalým jednatelem společnosti BENT Bohemia, s.r.o. panem Fabrici panu M. Žalobce tuto plnou moc předložil až při projednávání zprávy o daňové kontrole, proto správce daně nezpochybňoval ověřovací doložku. Pan M. ve svědecké výpovědi hovořil o pracovní smlouvě, kterou slíbil předložit, ale neučinil tak, zároveň se nezmínil o plné moci. Pan Fabrici si nevzpomínal, že by někomu udělil plnou moc a nepamatoval si ani žalobce, přestože s ním měl spolupracovat již v době, kdy byl jednatelem, a to ve významných objemech. Pan M. také nebyl evidován u Městské správy sociálního zabezpečení.

[7] Závěrem stěžovatel uvedl, že má za to, že pochybnosti správce daně o dodávce zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem byly oprávněné, protože nebylo prokázáno jednání žalobce s osobami oprávněnými jednat za společnost BENT Bohemia, s.r.o.

[8] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Setrval přitom jak na názoru, že skutkové okolnosti souzeného případu nemohly založit oprávněné pochybnosti o daňových skutečnostech, tak na názoru, že svůj nárok na odpočet DPH prokázal zcela bezpečně a dostatečně.

[10] Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů; ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Klíčovou otázkou v projednávané věci je, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, resp. zda ohledně vzniku tohoto nároku unesl své důkazní břemeno. Jak správní orgány, tak krajský soud se zabývaly posouzením, zda žalobce prokázal, že dodavatel uvedený na daňových dokladech, na jejichž základě žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH, skutečně žalobci poskytl zdanitelné plnění. Podle stěžovatele žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně. Naproti tomu krajský soud (vycházel ze shodných podkladů jako správce daně a stěžovatel) konstatoval, že plnění uvedené v daňových dokladech žalobci poskytla společnost BENT Bohemia, s.r.o., tj. dodavatel na daňových dokladech uvedený. V souzeném případě nebylo zpochybňováno uskutečnění zdanitelného plnění a správce daně neměl podezření na žalobcovu účast na daňovém podvodu.

[13] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Povinností daňového subjektu je prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [odstavec 5 písm. c)].

[14] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. 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. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.

[15] Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, 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 NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49).

[16] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“)], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně 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, čj. 8 Afs 44/2011-103).

[17] 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“ (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015-45).

[18] Pod formulaci „*prokáže uskutečnění zdanitelného plnění*“, kterou použil krajský soud v napadeném rozsudku, spadá jak prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, tak prokázání, že toto plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015-45, který citoval i krajský soud). Krajský soud nekonstatoval, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně je pouze neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, jak sugeruje stěžovatel. Zmiňoval-li krajský soud podvod na DPH, uvedl, že správce daně může z tohoto důvodu nepřiznat nárok na odpočet DPH, pokud daňovému subjektu sice nárok na odpočet vznikl, ale právě pro daňový podvod ho nelze přiznat. Krajský soud přitom upozornil, že je potřeba rozlišovat neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění (daňovým subjektem) a neprokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (správcem daně). Krajský soud také opakovaně uvedl, že v souzeném případě správce daně neměl podezření na žalobcovu účast na daňovém podvodu.

[19] V souzeném případě prokazoval žalobce dodávku šrotu řádnými daňovými doklady. Správce daně však měl pochybnosti o tom, zda předmětnou dodávku uskutečnil dodavatel deklarovaný na žalobcem předložených fakturách (společnost BENT Bohemia, s.r.o.). Podle Nejvyšší správního soudu bylo pro rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně důležité že v průběhu daňových kontrol Ing. D. (pracoval pro žalobce) popsal spolupráci se společností BENT Bohemia, s.r.o., a to včetně osob, s nimiž jednal (pan M. a pan K.). Výpovědi pana K. a pana M. o činnosti, kterou pro společnost BENT Bohemia, s.r.o. vykonávali, se shodují. Žalobce také předložil plnou moc udělenou jednatelem společnosti BENT Bohemia, s.r.o. Miroslavem Fabrici panu M.; podpis na plné moci byl legalizován notářem. Ze skutkových okolností (v podrobnostech viz napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí stěžovatele) je podle Nejvyššího správního soudu dostatečně zřejmé nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění (o čemž ostatně nebylo sporu), ale také to, že plnění uvedené v daňových dokladech, které sloužily k uplatnění nároku na odpočet DPH, poskytla žalobci společnost BENT Bohemia, s.r.o. Pochybnosti správce daně proto po proběhnuvších daňových kontrolách již nebyly na místě.

[20] Na výše uvedeném nemohou ničeho změnit ani kasační námitky, jimiž stěžovatel zpochybňuje některá dílčí skutková zjištění a závěry obsažené v napadeném rozsudku. Krajský soud stěžovateli nepřičítal k tíži, že nebyl vyslechnut pan H., pouze konstatoval, že jeho výpověď nebyla v rámci daňové kontroly provedena. Plnou moc udělenou Miroslavem Fabrici panu M. předložil žalobce jako přílohu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění na DPH za zdaňovací období leden 2011 až červen 2012. Správce daně tak mohl ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole zpochybnit plnou moc včetně legalizační doložky. Neučil tak, neboť měl dle vlastního vyjádření obsaženého v protokolu o ústním jednání ze dne 15. 7. 2013 (č. l. 13 spisu správce daně, str. 4) za to, že plná moc nemá ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem vypovídací hodnotu. Se závěrem krajského soudu, podle kterého legalizační doložka osvědčuje, že

Miroslav Fabrici udělil plnou moc L. M., se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. To, že pan M. nepředložil pracovní smlouvu, byť o ní při podání svědecké výpovědi hovořil, ani to, že se nezmínil o plné moci, nemůže mít na existenci zastoupení (a platnost plné moci) vliv. Stejně tak nemůže platnost plné moci zpochybnit skutečnost, že si pan Fabrici nepamatoval, zda udělil plnou moc panu M. a zda společnost BENT Bohemia, s.r.o. obchodovala s žalobcem. Existenci zastoupení a platné plné moci není již vůbec možno vyvrátit tím, že pan M. nebyl jako zaměstnance společnosti BENT Bohemia, s.r.o. evidován správou sociálního zabezpečení.

[21] Zrušení registrace společnosti BENT Bohemia, s.r.o. k DPH, které předcházelo uskutečnění zdanitelných plnění zakládajících nárok na odpočet DPH, mohlo zapříčinit maximálně vznik pochyb na straně správce daně o souladu mezi skutečným a deklarovaným dodavatelem. Samo o sobě však nemůže zrušení registrace k DPH vést k odepření nároku na odpočet. Je potřeba zkoumat z jakého důvodu byla registrace k DPH zrušena, zvláště pak, zda se rozhodnutí o zrušení registrace vyjádřilo k obratu podle § 6 zákona o DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2015, čj. 9 Afs 189/2015-32). Také předávání peněžních prostředků v hotovosti nebylo nezákonné.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že procesně úspěšnému žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti stěžovateli, který úspěch v řízení neměl, a který tak nemá právo na jejich náhradu.

[24] Účelně vynaložené náklady žalobce v řízení o kasační stížnosti jsou tvořeny odměnou a náhradou hotových výdajů jeho zástupkyně za jeden úkon právní služby. Tím bylo písemné podání ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za něž přísluší částka 3 100 Kč (§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 advokátního tarifu) a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože zástupkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady o částku odpovídající dani, kterou je povinna odvést, tj. 21 % z částky 3 400 Kč, tedy o 714 Kč. Celkovou částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

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

V Brně 21. března 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu