



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **AŽU ENERGY, a.s.**, sídlem Kolbenova 609/40, Praha 9, zastoupená Mgr. Ing. Ladislavem Málkem, advokátem, sídlem Vinohradská 89/90, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti:** Voleský a partneři, v.o.s., insolvenční správce žalobkyně, sídlem Drtinova 557/10, Praha 5, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2019, č. j. 31056/19/5300-21441-708995, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2022, č. j. 8 Af 35/2019-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] V nyní projednávané věci je předmětem posouzení otázka, zda žalobkyně prokázala, že přijala zdanitelná plnění spočívající v odborném poradenství a technické pomoci v deklarovaném rozsahu od společností PSM-Trading spol. s r.o. v likvidaci, ETT ENERGETIKA, a.s. (nyní SPORTING CONSULT ETT a.s.), REALTORS, s.r.o. v likvidaci, GEO SERVICES, a.s. v likvidaci a DIRECT CONSULT PRAGUE, a.s. v likvidaci, a naplnila tak hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Na základě výsledků provedené daňové kontroly Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti a neprokázala, že k dodání zdanitelných plnění od výše jmenovaných společností došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Správce daně rovněž dospěl k závěru, že přijetí plnění od společnosti ČKD HOLDING, a.s. (později MAM Financial Advisors, a.s.) spočívajícího v poplatku za poskytnutí práva používat ochranou známku ČKD představovalo zneužití práva. Správce daně proto žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 7. 2018, č. j. 6235851/18/ 2009-52523-109623 a č. j. 6236003/18/2009-52523-109623 doměřil DPH za zdaňovací období měsíců září a říjen 2013 a sdělil výši penále. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný vyhověl odvolání žalobkyně ve vztahu k plněním od společnosti ČKD HOLDING, a.s., v návaznosti na to změnil dodatečné platební výměry a ve zbytku závěry správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Městský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Dle jeho názoru se žalovaný v odůvodnění vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Žalobkyně se dle městského soudu měla zajímat o to, zda dodavatelé byli personálně a technicky vybaveni k realizaci odborných plnění v milionových hodnotách. Vyslechnutí statutární zástupci dodavatelů dle městského soudu realizaci plnění nepotvrdili a žalobkyně nebyla schopna doložit, kdo konkrétně a v jakém rozsahu tato plnění skutečně poskytl. Žalobkyně tak dle městského soudu nevyvrátila pochybnosti a neunesla důkazní břemeno, že plnění uvedená na daňových dokladech byla dodána deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. V návaznosti na rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 *Kemwater ProChemie* pak městský soud doplnil, že žalobkyně, která neprokázala poskytnutí plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech, nenabídla ani jinou skutkovou verzi a neposkytla jiné informace a údaje potřebné k ověření, že by skutečný dodavatel sporných plnění měl postavení plátce DPH. Městský soud taktéž dospěl k závěru, že žalobkyně současně neprokázala přijetí plnění v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, přičemž tato skutečnost představuje samostatný důvod pro odeprání nároku na odpočet daně. Proto dle městského soudu rozhodnutí žalovaného ob stojí i ve světle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že žalovaný se při posuzování nároku na odpočet daně zabýval pouze skutečnostmi svědčícími v její neprospěch, skutečnosti svědčící ve prospěch nezohlednil. Žalovaný se dle stěžovatelky nevypořádal s podáními a listinami, které předložila v odvolacím řízení a v nichž podrobně vyložila, v čem spočívala zpochybňovaná plnění a v jakém rozsahu byla poskytnuta. Stěžovatelka se domnívala, že konkrétně popsala zpochybňovaná plnění a zároveň doložila, že se jednalo o standardní obchodní transakce. Měla za to, že žádný ze statutárních orgánů dodavatelů plnění relevantně nezpochybnil. V této souvislosti také namítala, že obecnost jejich výpovědí jí nelze klást k tíži a nemůže sama o sobě prokazovat, že o souladu deklarovaného stavu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Stěžovatelka připomněla, že jí nemohou být kladeny k tíži skutečnosti, které se týkají jejích obchodních partnerů a o kterých neměla žádné povědomí. Dle stěžovatelčina názoru finanční orgány neunesly důkazní břemeno stran prokázání důvodných pochybností, včetně toho, v čem konkrétně měly spočívat pochybnosti o rozsahu plnění (zda se jednalo o množství či výši ceny). Ani městský soud se dle stěžovatelky s těmito okolnostmi nevypořádal a omezil se pouze se na obecná judikатурní východiska a citace pasáží z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Zároveň neuvedl, z jakého důvodu neprokázala realizaci zpochybňovaných plnění a proč nelze na daný případ aplikovat závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017 a rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-277/14, *PPUH Stebcemp*. Dle stěžovatelky na souzenou věc nedopadají závěry rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie*, neboť se jedná o jinou skutkovou situaci.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Poukázal na skutečnost, že kasační stížnost je formulována pouze obecně, v části se jedná toliko o kopii žaloby, aniž by stěžovatelka reagovala na konkrétní závěry městského soudu. Městský soud dle žalovaného nepochybil ani tím, že do rozsudku převzal některé pasáže z rozhodnutí žalovaného, přičemž současně odůvodnil, proč se s nimi ztotožnil. Dostatečně se dle žalovaného městský soud vypořádal také s hodnocením důkazů. Stěžovatelka nadto v kasační stížnosti konkrétně neuvedla, jaké důkazy nebyly v předchozím řízení hodnoceny nebo byly vyhodnoceny nesprávně. Žalovaný připomněl, že ve věci nebylo možno aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 58/2017, neboť byly překonány rozsudkem rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 334/2017 ve věci *Kemwater ProChemie*. Žalovaný uvedl, že stěžovatelka neprokázala, že jí sporná zdanitelná plnění poskytli deklarovaní dodatelé, zároveň nenabídla jinou skutkovou verzi, ze které by plynulo, že plnění přijala od odlišných dodavatelů. Za tohoto stavu nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Dle žalovaného se ovšem pochybnosti netýkaly pouze deklarovaných dodavatelů, nýbrž i přijetí plnění v deklarovaném rozsahu. S ohledem na neprokázaný objem (rozsah) přijatých plnění nebylo možno dle žalovaného určit, jaký objem zdanitelných plnění byl skutečně přijat, ani to, zda částka uvedená na daňových dokladech tomuto rozsahu skutečně odpovídala. Žalovaný uzavřel, že neprokázání hmotněprávní podmínky rozsahu plnění samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně.

[6] Insolvenční správce stěžovatelky, který se do řízení přihlásil jako osoba zúčastněná na řízení, práva vyjádřit se k věci nevyužil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Na úvod Nejvyšší správní soud podotýká, že skutkově obdobnou věcí stěžovatelky se již v rozhodovací činnosti zabýval, a sice v rozsudku ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, jímž zamítl stěžovatelčinu kasační stížnost ve věci nárokováných odpočtů daně uplatněných z přijatých plnění od obchodní společnosti PSM-Trading spol. s r.o. za zdaňovací období měsíce srpna 2015. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 7 Afs 105/2022-42 v nyní projednávaném případě odchýlit.

[9] Dříve, než přistoupí k věcnému vypořádání kasačních námitek, nicméně Nejvyšší správní soud považuje za důležité upozornit, že kasační stížnost je oprávněným prostředkem proti pravomocnému rozsudku krajského soudu, k jehož přezkumu je Nejvyšší správní soud v souladu s dispoziční zásadou povolán v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li kasační stížnost pouze kuse zdůvodněna, je tím předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 295/2010 Sb. NSS, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, a ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99). Uvedení kasačních námitek tedy nelze nahradit pouhým zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřují proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[10] V posuzované věci přitom stěžovatelčina kasační stížnost na řadě míst obsahuje pouze obecně formulované námítka a tvrzení, u kterých chybí jejich bližší konkretizace. Stěžovatelka nezřídka opakuje námítka uplatněná již v daňovém řízení (v podaném odvolání) a před městským soudem (v podané žalobě), aniž by jakkoli reflektovala, jak se s nimi v předchozím řízení vypořádaly finanční orgány a městský soud. V tomto ohledu tedy postačuje odkázat na obsah předešlých rozhodnutí, která na stěžovatelčiny námítka odpovídají a na jejichž obsah stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně nereaguje. K věci pak Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[11] Mezi účastníky řízení je veden spor o oprávněnost stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se pak odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání

pokračování

nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[12] Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, její výklad nebyl judikaturou Nejvyššího správního soudu řešen jednotně. Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU, C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát v bodě 21 rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 uzavřel, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“.

[13] Zároveň platí, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se městský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů a na základě jakých důkazů dospěl k závěru, že stěžovatelka ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesla. Na uvedeném nic nemění ani to, že městský soud v rozsudku citoval některé pasáže z rozhodnutí žalovaného. Není smyslem soudního přezkumu opakovat již jednou vyřčené, a proto soud může v případech, kdy se shoduje s názorem správního orgánu, odkázat na toto odůvodnění, resp. je do vlastního rozhodnutí převzít (shodně např. již rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). V souzeném případě městský soud citace z rozhodnutí žalovaného vždy doplnil vlastním odůvodněním, jeho postupu tedy nelze nic vytknout a nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[15] K věci samé pak Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet daně z přijatých plnění od pěti společností vyjmenovaných v bodě [1] tohoto rozsudku, přičemž tato plnění měla spočívat v odborném poradenství a technické pomoci v rozsahu deklarovaném na sporných daňových dokladech. Nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce uznán ze dvou důvodů, a sice nebyl prokázán (1) rozsah poskytnutých plnění a dále nebylo prokázáno (2) poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli.

[16] K rozsahu zdanitelných plnění městský soud a finanční orgány správně poukázaly na skutečnost, že v daném případě se jednalo o služby tvorby různých studií a projektů v milionových hodnotách, přičemž stěžovatelka uváděla, že část prací vypracovala sama a část prací prováděli deklarovaní dodavatelé. V řízení však nebylo prokázáno, jak konkrétně spolupráce s deklarovanými dodavateli probíhala, jakým způsobem byly činnosti koordinovány, jaký byl konkrétní rozsah prací provedených zaměstnanci stěžovatelky a prací provedených dodavateli. Městský soud správně nepřehlédl, že tyto skutečnosti nevyplývají z předložených smluv o dílo ani z předávacích protokolů. Z předložených důkazních prostředků a vyjádření nelze zjistit, v jakém rozsahu sporné práce prováděli dodavatelé a v jakém rozsahu stěžovatelka, konkretizovány nebyly ani konkrétní činnosti, z nichž se tvorba projektů postupně skládala. Ani jeden z vyslechnutých statutárních orgánů dodavatelů neuvedl žádné konkrétní informace ohledně průběhu sporných plnění, svědci neměli povědomí o realizovaných obchodech, resp. účast výslovně popřeli (viz výpověď pana Z. a paní Z.), nedostavili se ke svědecké výpovědi (paní K.), anebo podali informace o předmětu plnění, průběhu plnění, osobách, které plnění fakticky realizovaly, odmítli (pan M., pan S.). Městský soud tak správně uzavřel, že provedenými svědeckými výpověďmi nedošlo k bližšímu objasnění a vysvětlení, v jakém rozsahu byla plnění realizována. Stěžovatelka zároveň neuvedla ani nenavrhla k vyslechnutí žádné jiné osoby, které se na plnění podílely, a mohly tak osvědčit jejich konkrétní rozsah. Rovněž nedoložila, jakým konkrétním způsobem probíhala spolupráce s dodavateli a vlastní realizace plnění, včetně toho, že jí byla skutečně plnění poskytnuta v ceně (hodnotě v řádu milionů Kč) deklarované na daňových dokladech.

[17] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že finanční orgány se vypořádaly se všemi důkazy a tvrzeními stěžovatelky a řádně unesly důkazní břemeno ohledně pochybností stran sporných plnění. Stěžovatelka rozsah plnění, z nichž si nárokovala odpočet daně, nedoložila a neprokázala, přičemž provedené výslechy statutárních zástupců dodavatelů pochybnosti o rozsahu plnění neodstranily, ale naopak je ještě více prohloubily.

[18] Za dané situace nebyl důvod zabývat se otázkou pochybností stran deklarovaných dodavatelů sporných plnění, a to v kontextu výše citované judikatury *Kemwater ProChemie*, která překonala rozsudky odkazované stěžovatelkou. Podle judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* již k odepření nároku na odpočet daně bez dalšího nepostačuje zpochybnění deklarovaného dodavatele, neboť je třeba zabývat se tím, zda nelze určit jiného skutečného dodavatele či alespoň to, že byl v postavení plátce DPH. Úvahy a argumentaci tímto směrem sice finanční orgány nevedly, neboť rozhodovaly v době před judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie*, napadený rozsudek městského soudu však na tuto judikaturu reagoval s tím, že se rozhodnutí žalovaného neopírá pouze o závěr, že

pokračování

nebyl prokázán konkrétní dodavatel, ale také o druhý důvod spočívající v neprokázání rozsahu plnění, který obstojí samostatně. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť jak vyslovil výše, neprokázání rozsahu plnění samo o sobě postačuje k neuznání stěžovatelčina nároku na odpočet, a proto závěry žalovaného potvrzené městským soudem obstojí (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63).

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

[21] Výrok ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení vychází z § 60 odst. 5 s. ř. s., dle kterého má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu jen těch nákladů, které vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, jež byla osobě zúčastněné na řízení soudem uložena; z důvodů hodných zvláštního zřetele může soud na návrh přiznat právo i na náhradu dalších nákladů řízení. V daném řízení soud osobě zúčastněné na řízení neuložil splnění žádné povinnosti, s níž by byl spojen vznik nákladů řízení, přičemž neshledal ani existenci důvodů zvláštního zřetele hodných. Rozhodl proto o tom, že osobě zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. května 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu