



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvie Šiškeové a Mgr. Lenky Oulíkové v právní věci žalobkyně: **PALETY Mutěnice s. r. o.**, se sídlem Lomená 930, Mutěnice, zastoupené JUDr. Mgr. Jiřím Drobečkem, advokátem se sídlem Štefánikova 4083/14, Hodonín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 11072/19/5300-22441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, č. j. 29 Af 45/2019-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **ne má** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou projednávané věci je otázka naplnění a prokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) ve smyslu § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH).

[2] Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 11. 10. 2017, č. j. 4239001/17/3010-50521-705109 a č. j. 4239109/17/3010-50521-705109, jimiž byla žalobkyni vyměřena DPH za období leden a březen 2016.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně. Krajský soud řízení přerušil, aby vyčkal rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Po vydání těchto rozhodnutí krajský soud žalobu zamítl.

[4] Krajský soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně ohledně nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí. Správce daně nepochybil, pokud neprovedl výslechy některých svědků, které žalobkyně navrhla. Tyto výslechy totiž měly prokázat skutečnosti, které nebyly pro věc rozhodné. Správce daně podle krajského soudu adekvátně předestřel pochybnosti ohledně uskutečnění plnění. Důkazní břemeno tím přenesl na žalobkyni, ta však nepředložila dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení. Proto daňové orgány správně odmítly nárok na odpočet DPH.

[5] K otázce identifikace dodavatele zboží krajský soud uvedl, že žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelné plnění od deklarovaných dodavatelů. S ohledem na judikaturní linii ve věci *Kemwater ProChemie* se soud zabýval také otázkou, zda byl skutečný dodavatel osobou povinnou k dani. I v otázce prokázání, že skutečný dodavatel měl postavení plátce DPH, tíží důkazní břemeno daňový subjekt, ledaže by tuto informaci měl k dispozici správce daně. Krajský soud uzavřel, že ze spisu ani vyjádření účastníků neplynou indicie ve smyslu judikatury, které by ukazovaly na takovou osobu jako na faktického dodavatele. Žalobkyně ani po vydání rozhodnutí SDEU a Nejvyššího správního soudu (NSS) ve věci *Kemwater ProChemie* k výzvě krajského soudu nikoho takového neoznačila.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Podle stěžovatelky žalovaný i krajský soud nepřipustně rozšířili její důkazní břemeno ohledně prokázání dodavatele – plátce DPH. Z množství nakoupených dřevěných palet je zjevné, že dodavatelé museli být plátcí DPH, což žalovaný i krajský soud opomněli. Krajský soud nesprávně vyložil závěry SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Daňové orgány nezjistily všechny rozhodné skutečnosti, neboť nezohlednily stěžovatelčina tvrzení ohledně množství zboží, uskutečněných přeprav, kupní ceny a dalších prodejů. Správce daně nepostupoval v souladu se zásadou zákonnosti.

[8] Výslech svědka M. podle stěžovatelky prokázal dodání zboží od deklarovaných dodavatelů. Správce daně porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Jeho závěr o nevěrohodnosti svědka odporuje judikatuře. Stěžovatelce není jasné, proč správce daně nevedl dokazování tak, aby prokázal, že zbožím skutečně disponovala a dále je „zobchodovala“. Rozsudek krajského soudu je kvůli absenci takové úvahy nepřezkoumatelný. Pokud by byli vyslechnuti i další navržení svědci, nemohl by správce daně dospět k závěru o nevěrohodnosti svědka M.

pokračování

[9] S odkazem na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, a na rozhodnutí SDEU ve věci C-610/19 *Vikingo* spatřuje stěžovatelka nesprávné právní posouzení v tom, že nárok na odpočet DPH nelze daňovému subjektu odeprít, i když není možné určit, který subjekt mu skutečně poskytl zdanitelné plnění. Pro odeprění odpočtu by bylo třeba prokázat, že plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém daňový subjekt věděl, nebo musel vědět. SDEU tedy podle stěžovatelky zdůrazňuje, že daňový subjekt není nucen přesně označit faktického dodavatele plnění, není-li vysloveno podezření o účasti na daňovém podvodu. Závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, je v rozporu s unijním právem.

[10] Správce daně ani krajský soud se nezabývali tím, zda se stěžovatelka účastnila podvodného řetězce. Nakoupené zboží dále prodala, následný pohyb zboží nebyl shledán jako podezřelý a byl činěn s hospodářským účelem, tedy byl smysluplný a efektivní, nikoli fiktivní.

[11] Podle vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti krajský soud správně uzavřel, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. SDEU dospěl ve věci *Kemwater ProChemie* k závěru, že prokázání osoby deklarovaného dodavatele je hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet. Ze skutkových okolností však může vyplývat, že byť deklarovaný dodavatel nebyl identifikován, poskytl plnění jiná osoba, která musela být plátcem DPH (typicky jestliže zdanitelné plnění přesahuje 1 milion Kč). Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, ve stěžovatelčině případě nemohlo u deklarovaných dodavatelů dojít k překonání obrátového kritéria. Ani fyzická osoba, která měla za všechny tři deklarované dodavatele jednat, pokud by byla skutečným dodavatelem, nebyla v rozhodných obdobích registrována jako plátc DPH ani nepodávala daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob. I pokud by překročila obrátové kritérium, plátcem by se stala až od května 2016. Daňovým orgánům není z úřední činnosti znám jiný dodavatel, který by byl plátcem DPH.

[12] Výpověď svědka M. byla shledána nedůvěryhodnou, což však není v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Judikatura zmiňovaná stěžovatelkou je buď nedohledatelná, nebo pojednává o nepřípustné libovůli při hodnocení důkazů. O tu zde však nešlo. I v otázce neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí se krajský soud ztotožnil se žalovaným, neboť jimi stěžovatelka chtěla prokazovat fakticitu zdanitelného plnění a nikoli dodání od deklarovaných dodavatelů.

[13] Nynější věc se podle žalovaného skutkově odlišuje od věci *Vikingo*, kterou posuzoval SDEU. Stěžovatelka nepředložila důkaz, že zboží dodal plátc DPH. Neprokázání skutečného dodavatele neumožňuje stanovit dodavatelský řetězec a ověřit neporušení neutrality daně. Stěžovatelka přes upozornění nenabídla jiné vysvětlení toho, kdo byl skutečným dodavatelem, a proto nelze nárok na odpočet uzнат.

[14] Žalovaný uzavřel, že podle judikatury SDEU spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně prokázání dodání zdanitelného plnění, s jehož porušením je nárokován odpočet, konkrétní osobou povinnou k dani. Tyto hmotněprávní podmínky musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet. Žalovaný nesouhlasí s tím, že měl zkoumat, zda nebylo plnění stiženo podvodem na DPH. Rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* totiž překonal usnesení ve věci *Vikingo*.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[16] Podle stěžovatelky krajský soud nevysvětlil, proč nebyl správce daně povinen dokazovat, kde stěžovatelka získala takové množství zboží, aby bylo prokázáno, že s ním disponovala a dále je „zobchodovala“. Proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[17] Podle NSS se krajský soud s touto otázkou vypořádal zejména v bodě 33 rozsudku. Příležitostně uvedl, že faktické přijetí zboží nebylo předmětem sporu. V řízení šlo o to, kdo byl dodavatelem zboží. Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný, neboť krajský soud tuto námitku adekvátně zohlednil.

[18] Stěžovatelka dále namítala, že označením výpovědi svědka M. za nevěrohodnou došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení.

[19] Podle NSS žalovaný v rozhodnutí detailně popsal důvody, proč považoval výpověď svědka M. za nevěrohodnou, mj. ve světle dalších provedených důkazů. Takový postup je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Ani NSS po prostudování správního spisu neshledal, že by daňové orgány hodnotily důkazy účelově. Ztotožňuje se tedy s hodnocením krajského soudu v bodech 28 a 29 napadeného rozsudku. S ohledem na stručnost a paušálnost stěžovatelčiny námitky nebude NSS znovu blíže reprodukovat závěry krajského soudu ani daňových orgánů a v podrobnostech na ně odkazuje.

[20] NSS dále shledal, že daňové orgány nezatížily řízení vadou, pokud neprovedly výslechy některých svědků, které stěžovatelka navrhla. Krajský soud v bodě 33 napadeného rozsudku s odkazem na judikaturu Ústavního soudu (nález ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09) vysvětlil, proč nebyly daňové orgány povinny provést navrhované svědecké výpovědi. Stěžovatelka totiž těmito svědeckými výpověďmi zamýšlela prokázat, že zboží jí bylo dodáno a disponovala jím. Jak již však bylo uvedeno výše, tato skutečnost nebyla pro rozhodnutí relevantní a žalovaný ji ani nezpochybňoval (srov. bod 43 jeho rozhodnutí). Daňové orgány tedy nepochybily, pokud sporné svědecké výpovědi neprovedly.

[21] Stěžovatelka dále tvrdila, že plnění (dřevěné palety) jí dodaly společnosti SILESIA STAVEBNÍ s.r.o., Stavby a revitalizace s.r.o. a STAVITELSTVÍ KAREL VÁCHA A SYN s.r.o. Správce daně v návaznosti na postup k odstranění pochybností (u zdaňovacího období leden 2016) a daňovou kontrolu o tom na základě získaných podkladů vyjádřil relevantní pochybnosti. Stěžovatelce se dodání zboží od deklarovaných dodavatelů nepodařilo prokázat.

[22] Ustálenou judikaturu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze shrnout tak, že daňový subjekt splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné,

pokračování

neprůkazné nebo nesprávné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[23] Pokud daňové orgány shledaly důkazy navržené stěžovatelkou po jejich provedení nevěrohodnými (svědci M. a K.), případně pokud tyto důkazní návrhy vůbec nesměřovaly k prokázání rozhodných skutečností (svědci S. a V.), a zároveň stěžovatelka neoznačila ani žádného jiného možného dodavatele zboží, souhlasí NSS se závěrem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Nejedná se o nepřípustné rozšiřování důkazního břemene, naopak rozložení důkazního břemene odpovídá požadavkům zákona i judikatury. Tato námitka proto není důvodná.

[24] V kontextu judikaturní linie ve věci *Kemwater ProChemie* NSS připomíná, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých podmínek nicméně nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno zde tíží daňový subjekt, a to kromě situace, kdy má údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet vznikl (již citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208, bod 21).

[25] Stěžovatelčiny námitky, že nebyla prokázána její účast na podvodném řetězci, proto nejsou namístě. Aby bylo možné uvažovat o odepření nároku na odpočet z důvodu podvodu na DPH, musí být nejprve splněny podmínky pro vznik tohoto nároku, což se nestalo. Námitka, že se stěžovatelka neúčastnila podvodu na DPH, se tedy míjí s rozhodovacími důvody žalovaného i krajského soudu.

[26] Ke stěžovatelčině poukazu na rozhodnutí SDEU ve věci *Vikingo* pak NSS konstatuje, že toto rozhodnutí, které je pouhým usnesením, je nutné vnímat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením v pozdější věci *Kemwater ProChemie*, jehož závěry jsou rozhodující (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 44, či ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs281/2020-70, bod 33).

[27] NSS si je vědom, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ještě před rozhodnutím SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a nemohlo tak zohlednit nové závěry v tomto rozhodnutí obsažené. Jak však NSS opakovaně judikuje, fakt, že rozhodnutí žalovaného časově předchází tomuto rozsudku SDEU, sám o sobě nepostačuje k automatickému zrušení všech takových rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Takový postup je namístě zpravidla pouze tehdy, pokud existují indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-50, bod 37, ze dne 25. 5. 2022,

č. j. 10 Afs 374/2020-62, bod 29, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 54/2020-55, bod 35, ze dne 30. 9. 2022, č. j. 2 Afs 125/2020-47, bod 13, a další).

[28] Takové indicie však NSS v projednávané věci nenalezl. Spisová dokumentace na takovou osobu nepoukazuje. Součet plnění od žádného z deklarovaných dodavatelů nepřekračuje 1 milion korun. STAVITELSTVÍ KAREL VÁCHA A SYN s.r.o. měla v lednu 2016 dodat palety za 96.012 Kč. SILESIA STAVEBNÍ s.r.o. měla v lednu 2016 dodat palety za 192.024 Kč a v březnu 2016 za 561.848 Kč. Konečně společnost Stavby a revitalizace s.r.o. měla v lednu 2016 dodat palety za 192.024 Kč a v březnu 2016 za 746.760 Kč. Jak NSS konstatoval v jiných skutkově podobných věcech, jednalo se o několik plnění, která mohla být poskytnuta více osobami (rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-50, bod 43, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-92, bod 41, či ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-60, bod 39, apod.).

[29] NSS tedy nepřisvědčil námitce, podle níž bylo z množství dodaných palet zjevné, že jejich dodavatelé museli být plátcí DPH. Takový závěr ze správního spisu neplyne, a proto jej neměly k dispozici ani daňové orgány (bod 38 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*).

[30] Zároveň NSS připomíná, že krajský soud dal stěžovatelce po vydání rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu prostor, aby se vyjádřila k judikaturnímu posunu. Stěžovatelka však neoznačila žádného jiného faktického dodavatele, který by přicházel v úvahu, ani neposkytla tvrzení, které by vedlo k závěru, že faktický dodavatel byl plátcem DPH. Podle SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* přitom v této otázce zásadně tíží důkazní břemeno daňový subjekt (bod 21 rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208).

[31] NSS uzavírá, že stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH, a to ani v rámci kritérií vymezených v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] NSS tedy zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[33] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. září 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu

pokračování