



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **K - Trade - Art & more... s. r. o.**, Pabláskova 260/7, České Budějovice, zast. advokátem JUDr. Davidem Řezníčkem, LL.M., Ph.D., Krajinská 281/44, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2020, čj. 36334/20/5300-22442-712871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 11. 2021, čj. 61 Af 10/2020-84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Žalobkyně obchoduje převážně s kancelářskými potřebami. Dne 31. 7. 2017 Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) vydal žalobkyni platební výměry, kterými do-/vyměřil DPH a penále. Konkrétně se jednalo o zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2014, 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2015. Správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH v případě přijatých plnění od společností K & K Trading s. r. o., a Boston Service s. r. o., jelikož tato plnění byla stižena daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla či měla vědět, a zároveň nepřijala v tomto ohledu dostatečná protiopatření. Správce daně dále neuznal odpočet na DPH za přijatá plnění z jiného členského státu EU, nárok na osvobození od daně u plnění poskytnutých do jiného členského státu, jakož u dalších poskytnutých plnění ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2014 a 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2015; žalobkyně v tomto

ohledu podle závěru správce daně neunesla důkazní břemeno ohledně splnění zákonných podmínek odpočtu a osvobození od DPH.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný platební výměry rozhodnutím ze dne 23. 9. 2020 částečně změnil v tom, co je pro projednávanou věc nepodstatné, a ve zbytku je potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[5] Stěžovatelka namítla, že se neúčastnila daňového podvodu. Její účast na daňovém podvodu není prokázána. Stěžovatelka uvedla, že osoba, která byla jejím obchodním partnerem (společnost Boston Service s. r. o.), byla prohlášena za nespolehlivého plátce až poté, co s ní stěžovatelka přestala obchodovat. Do října 2014, dokud byl jednatelem společnost Boston Service pan Addy Gill, měla tato společnost všechny doklady v pořádku a plnila si své daňové povinnosti. Stěžovatelka proto nemohla předvídat, že se zmíněná společnost stane nespolehlivým plátcem daně. Tato skutečnost navíc nemůže automaticky svědčit o tom, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu. Stěžovatelka rovněž podotkla, že jí nemůže jít k tíži, že společnost Boston Service byla nekontaktní a neposkytovala součinnost. Žalovaný uvedené skutečnosti údajně neřadí mezi objektivní skutečnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla. Ve vyjádření k žalobě žalovaný přesto uvedl, že mezi objektivní okolnost lze zařadit personální propojenost a neplnění daňových povinností dodavatelů. Stěžovatelka podotkla, že ze zmíněných skutečností nelze bez dalšího dovozovat její účast na daňovém podvodu (rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30, *IMAO*). Rovněž nelze přičítat k tíži stěžovatelce, že si společnost K & K Trading s. r. o. a Boston Service neplnily své daňové povinnosti a že sídlily na virtuálních adresách.

[6] Krajský soud se měl podle stěžovatelky především zabývat tím, zda k daňovému podvodu opravdu došlo, a pak se teprve zabývat vědomou účastí stěžovatelky na tomto podvodu.

[7] Ohledně pořízení zboží z jiného členského státu stěžovatelka namítla, že nárok lze prokázat i jinak než daňovými doklady. Stěžovatelka uvedla, že zboží bylo dodáváno koncovým zákazníkům. Návrh svědeckých výpovědí byl zcela určitý. Stěžovatelka neměla povinnost sdělit, proč daňovými doklady nedisponuje. Stěžovatelka odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05. Stěžovatelka namítla, že nárok na odpočet DPH jí nemůže být odepřen z formálních důvodů (rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79, *LAJKA - PRODUCTION*).

pokračování

[8] K dodání zboží do jiného členského státu stěžovatelka namítla, že tento nárok dokládala řadou dokumentů. Přesto jí ho správní orgány odmítly, neboť neprokázala, že zboží opustilo ČR. Žalovaný uvedl, že předložené dokumenty dokládají, že zboží bylo přepravováno až z Rakouska. K tomu však stěžovatelka uváděla, že smluvní přepravní společnost zajišťovala přepravu teprve z Rakouska, kam zboží osobně ve většině případech dopravoval pan Gill. Stěžovatelka předložila písemné prohlášení kupujících o obdržení zboží, doklady o přepravě zboží a výpověď své zaměstnankyně a pana Gilla. Stěžovatelka namítla, že doklady o přepravě zboží do/z Rakouska žalovaný v některých případech uznal a v některých ne. K této námitce se krajský soud nevyjádřil.

[9] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný souhlasí s posouzením věci krajským soudem. Odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Napadený rozsudek není podle žalovaného nepřezkoumatelný, neboť se zmíněnou námitkou se krajský soud vypořádal. Žalovaný se dále vyjádřil k námitkám a jednotlivým skutečnostem, které se týkají daňového podvodu. Shrnuje, že jednotlivé skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla. Žalovaný podotkl, že se krajský soud zabýval i existencí daňového podvodu. Dále žalovaný uvedl, že stěžovatelka nepředložila žádné doklady, které by prokazovaly, že pořídila zboží z jiného členského státu. Žalovaný odkázal na rozsudek krajského soudu ohledně námitky, že nelze odepřít nárok na odpočet DPH z formálních důvodů. Podle žalovaného stěžovatelka rovněž neprokázala dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný se následně podrobněji zabýval námitkami, které stěžovatelka v tomto směru vznesla. Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

Replika

[11] Stěžovatelka trvá na tom, že krajský soud nevypořádal námitku, že některé doklady žalovaný akceptoval a některé ne. Nikde není stanoveno, že doklad od České pošty má vyšší právní sílu než potvrzení zákazníka o přijetí zboží. Stěžovatelka opět odmítla, že se vědomě účastnila daňového podvodu. Stěžovatelka vysvětlila, proč měl žalovaný přijmout důkazy o vývozu zboží do jiného členského státu. Stěžovatelka shrnula, že žalovaný opakovaně porušoval základní právní principy, a setrvala na svém předchozím závěru.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Projednávaná věc se týká nároku na odpočet DPH. Tato problematika je upravena v § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[14] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je existence zdanitelného plnění a to, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce daně (viz § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, *SVODIDLA*, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, *ROBSTAV*, rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, či rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater ProChemie*, č. 4336/2022 Sb. NSS). Splnění těchto podmínek prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsání situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který představuje v podstatě to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH.

Daňový podvod

[15] Při rozhodování o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43, *NURA*). Je třeba zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[16] Stěžovatelka namítla, že se krajský soud zabýval druhou podmínkou, tzv. objektivními okolnostmi, aniž posoudil existenci daňového podvodu. To není pravda. Krajský soud v bodě 47 napadeného rozsudku uvedl, že daňové orgány dostatečně popsaly, na základě jakých skutečností dovozují existenci daňového podvodu. Tyto skutečnosti krajský soud v tomtéž bodě shrnul.

[17] Daňové orgány a krajský soud dovozovaly existenci daňového podvodu z následujících skutečností:

- Dodavatelé stěžovatelky, společnosti Boston Service a K & K Trading, neplní své daňové povinnosti. Společnost K & K Trading za kontrolovaná období vůbec nepodala daňová přiznání a na svém daňovém účtu vykazuje nedoplatky v řádu desítek tisíc korun. Společnost Boston Service pak daňová přiznání za tato období podala, avšak učinila tak až po výzvách příslušného správce daně, žádnou daň nakonec neuhradila a stala se pro příslušného správce daně nekontaktní (od 10. 11. 2015 byla tato společnost prohlášena za nespolehlivého plátce). Společnost Boston Service je od roku 2015 v likvidaci. Se společností K & K Trading je od 23. 4. 2014 vedeno insolvenční řízení. Obě společnosti měly sídlo na tzv. virtuální adrese.
- Stěžovatelka hradila úplatu za přijatá zdanitelná plnění ze svého rakouského účtu, jehož existenci správci daně původně vůbec neoznámila, a to v eurech (přestože se jednalo o transakci mezi dvěma českými subjekty a ceny byly stanoveny v korunách).
- Společnosti Boston Service, K & K Trading a stěžovatelka jsou personálně propojeny. Společnosti Boston Service a K & K Trading spojuje jednak osoba pana Paula Bakera (jednatel, popřípadě společník) a jednak pana Addyho Gilla (někdejší jednatel, případně prokurista). Addy Gill je přitom

pokračování

nejen manželem dřívější stěžovatelčiny jednatelky paní Ivany Gill, ale i současným stěžovatelčíným jednatelem, resp. dříve zástupcem stěžovatelčiny jednatelky, společnosti GILL Slovakia.

[18] NSS uvádí, že daňové orgány ze skutečností, že se jeden z dodavatelů stěžovatelky stal nekontaktním a neposkytoval součinnost a další z dodavatelů stěžovatelky se stal nespolehlivým plátcem daně, dovozovaly existenci daňového podvodu, nikoli vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. NSS podotýká, že při identifikaci skutečností, z nichž lze dovodit, že byl spáchán daňový podvod, není podstatné, zda tyto skutečnosti vznikly v minulosti, při uzavírání obchodu, nebo následně (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 27). Existence daňového podvodu sama o sobě neznamená, že stěžovatelka byla do podvodného obchodování vědomě zapojena. To je posuzováno až v rámci druhé podmínky nároku na odpočet na DPH, která byla popsána výše.

[19] Podle stěžovatelky jí daňové orgány kladly k tíži, že její dodavatel neplnil daňové povinnosti, přestože žalovaný tvrdí, že nekontaktnost dodavatele a neposkytování součinnosti z jeho strany není objektivní okolnost. V této souvislosti je třeba podotknout, že jednotlivé skutečnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka věděla o účasti na daňovém podvodu, je třeba posuzovat komplexně a v jejich souhrnu. Stěžovatelka by sama o sobě pravděpodobně nemohla vědět, že její dodavatel neplnil své daňové povinnosti. Tuto okolnost jako objektivní skutečnost posoudil žalovaný v kontextu toho, že stěžovatelka a její dodavatel byli personálně propojeni, a proto stěžovatelka o této skutečnosti mohla vědět. K tomu přistoupila řada dalších okolností. NSS dále konstatuje, že ze sídla na virtuální adrese dodavatele nelze dovozovat vědomou účast na daňovém podvodu a samo o sobě se jedná o skutečnost, která není nezákonná. Celý případ je ale nutné posuzovat v kontextu. Další okolnosti popsal krajský soud v bodě 52 a násl. napadeného rozsudku.

Plnění přijaté z jiného členského státu

[20] Stěžovatelka v daňových přiznáních za daná zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu a přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

[21] Stěžovatelka nepředložila k tvrzeným přijatým plněním žádné doklady, a proto jí daňové orgány nárok na odpočet DPH neuznaly. Stejně tak stěžovatelka nedoložila, že tato plnění použila k ekonomické činnosti.

[22] Stěžovatelka uvedla, že zboží dodávala koncovým zákazníkům. V podrobnostech se stěžovatelka odvolala na výpověď svědků, aniž uvedla, jaké konkrétní svědky má na mysli a co by tito svědci měli k daným plněním sdělit. To učinila pouze ve vztahu k jiným plněním, nikoli k plněním, která byla přijata z jiného členského státu.

[23] NSS podotýká, že stěžovatelce nebylo kladeno k tíži, že nedoložila primární doklady o přijetí zboží, ani to, že nevysvětlila, proč jimi nedisponuje. Stěžovatelka měla možnost

přijetí těchto plnění doložit jinak. To se jí však nepodařilo, a proto jí nebyl nárok na odpočet DPH uznán.

Dodání zboží do jiného členského státu

[24] Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu je upraveno v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Jednou z podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu je fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*, bod 37 až 42). Nepostačí, pokud daňový subjekt prokáže, že dodal zboží svému odběrateli z jiného členského státu k odebrání a že tento odběratel projevil úmysl zboží odvézt (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 78/2012-45, *Joyeux*, bod 31).

[25] Stěžovatelka se v daňovém řízení snažila prokázat splnění podmínek podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty tím, že doložila objednávky a dodací listy, které vystavila, avšak bez potvrzení o převzetí zboží a potvrzení odběratelů o přijetí zboží. Tyto listiny však nedokládaly, že zboží fakticky opustilo území ČR a přešlo do jiného členského státu. Nevyplývá z nich, ve vztahu k jakému zboží, kým konkrétně, jak a kdy měla být přeprava uskutečněna.

[26] Stěžovatelka namítla, že písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží je způsobilý doklad k prokázání podmínky podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty (odkázala na rozsudek NSS ve věci *LAJKA - PRODUCTION*). NSS konstatuje, že takový doklad stěžovatelka nepředložila. Z potvrzení o přijetí zboží vyplývá, že odběratelé zboží převzali a zaplatili.

[27] Pokud stěžovatelka uváděla, že do Rakouska zboží osobně přepravil pan Gill, ničím to nedoložila, např. knihou jízd. Nevyplývalo to ani z výpovědi paní Z., která vypověděla pouze obecné věci, které se netýkaly konkrétních dodávek.

[28] Není pravda, že by se krajský soud nevypořádal s námitkou, že u některých plnění daňové orgány nárok na odpočet na DPH uznaly a u některých ne, přestože stěžovatelka vše dokládala. S touto námitkou se krajský soud vypořádal v bodě 66 napadeného rozsudku. Nárok na odpočet DPH byl uznán u těch plnění, u nichž stěžovatelka doložila potvrzení o uskutečněné přepravě (nejčastěji od společnosti United Parcel Service Czech Republic, Direct Parcel Distribution CZ, Česká pošta). Jak bylo uvedeno výše, stěžovatelka v projednávané věci nedoložila žádný doklad o uskutečněné přepravě z ČR do jiného členského státu.

4. Závěr a náklady řízení

[29] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[30] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 27. září 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu