



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **EUROTYRES s.r.o.**, se sídlem Štěrboholská 1476/85, Praha 10, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 10. 2022, č. j. 10 Af 8/2021-123,

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 :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly provedené za období května až prosince 2014 neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v souhrnné výši 1 033 431,21 Kč z důvodu neprokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Dne 27. 2. 2020 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu tři dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období červen 2014, říjen 2014 a listopad 2014 v uvedené výši a na související penále ve výši 206 685 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 3. 2021, č. j. 8834/21/5300-22441-711776 tak, že odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 11. 10. 2022, č. j. 10 Af 8/2021-123.

[4] Městský soud konstatoval, že daňové orgány sdělily žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých údajně od společnosti CZECH TRADE UNION s.r.o., IČO: 014 84 818 (dále jen „CTU“). V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně přijetí sporných plnění právě od této společnosti, a žalobkyně je v daňovém řízení neunesla. Provedené dokazování vyloučilo, že by faktickou dodavatelkou sporných plnění byla společnost CTU. Zároveň žalobkyně neoznačila ani žádnou jinou osobu, která by jí mohla předmětné plnění dodat, a nenabídla žádnou indicii, že by jiný faktický dodavatel byl v postavení plátce DPH. Neučinila tak ani v průběhu soudního řízení, ačkoli k tomu dostala příležitost, a o takové možnosti nesvědčí ani žádné listiny obsažené v daňovém spise. Za těchto okolností městský soud považoval za správný závěr žalovaného, že podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u těchto plnění nebyly splněny.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka namítla, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, když jím nebylo zrušeno nepřezkoumatelné rozhodnutí o odvolání, které bylo vystavěno jednak na neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH a souběžných závěrech o odpovědnosti stěžovatelky za daňový únik. Tyto závěry žalovaného jsou podle stěžovatelky vzájemně neslučitelné. Na tyto žalobní námítky pak městský soud nereagoval.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že daňové orgány v posuzovaném případě své důkazní břemeno neunesly. Nemohlo tak dojít ani k jeho přenosu na stěžovatelku a té nemohla vzniknout důkazní povinnost. Stěžovatelka v rámci uplatněných žalobních bodů a doplnění žaloby obsáhle argumentovala, z jakého důvodu daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, což podporovala odkazy na relevantní judikaturu. Městský soud však na tyto námítky reagoval naprosto minimálně, fakticky pouze zrekapituloval průběh daňového řízení a přitakal žalovanému. Podle názoru stěžovatelky vymezený okruh pochybností vystavený na údajně nedostatečném personálním a materiálním zázemí dodavatele nemůže vést k unesení důkazního břemene správce daně, když v posuzovaném případě není vyloučeno, že plnění mohl dodavatel zajišťovat skrze subdodavatele. Ani okolnosti spočívající v nekontaktnosti dodavatele, neplnění jeho veřejnoprávních povinností vůči správci daně a v tom, že neměl webové stránky, nemůžou být podle stěžovatelky považovány za okolnosti, z nichž by měly plynout pochybnosti o tom, zda deklarovaný dodavatel plnění poskytl. Rovněž výpověď svědka M. S., který disponoval plnou mocí pro zastupování dodavatele v obchodních vztazích, nemůže podle názoru stěžovatelky zpochybnit, že plnění poskytla společnost CTU, zejména když nebyl proveden výslech jejího jednatele Ondřeje Závodného, jehož výslech stěžovatelka požadovala.

pokračování

[8] Stěžovatelka dále uvedla, že prokázala přijetí zdanitelného plnění v podobě nákupu pneumatik od dodavatele CTU daňovými doklady vystavenými deklarovaným dodavatelem, dodacími listy, bankovními výpisy, evidencí pro účely DPH včetně daňových přiznání k DPH. Z těchto důkazů bylo patrné, jaká byla totožnost dodavatele. Městský soud však vyjma odkazu na pochybnosti daňových orgánů, jejich výčtu a rekapitulace, prakticky neuvedl žádné vlastní hodnocení důkazů doložených stěžovatelkou a pouze přisvědčil závěrům žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[9] Závěrem stěžovatelka uvedla, že městský soud nesprávně aplikoval závěry plynoucí z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“), a rovněž navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS. V projednávané věci je patrné, že dodávky pneumatik dodával stěžovatelce ve všech případech stejný dodavatel. O tom svědčí stejný formát daňových dokladů, stejný typ zboží, obdobně probíhající obchody, platby za zboží na týž bankovní účet. S ohledem na objem a cenu zboží je patrné, že dodavatel musel být v postavení plátce DPH. Podmínka nároku na odpočet DPH, jak byla vyložena SDEU, tak byla splněna. Stěžovatelka dále poukázala na to, že se jedná o zcela nový právní názor, který v době vydání rozhodnutí o odvolání nemohla znát. Stěžovatelka tak svoji argumentaci a důkazy nemohla směřovat směrem k právnímu stanovisku SDEU. Ostatně ani žalovaný nepožadoval po stěžovatelce prokázat, že skutečný dodavatel předmětného plnění byl v postavení plátce DPH. Tuto stěžejní okolnost ani sám neprověřoval a neposuzoval. Stěžovatelce tak v daňovém řízení nebyl dán prostor k tomu, aby mohla svoji argumentaci a důkazní návrhy směřovat za účelem naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, který dovodil SDEU. Z povahy věci tak není možné hodnotit, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno, a věc je tak třeba vrátit do daňového řízení k doplnění dokazování.

[10] Z uvedených stěžovatelka důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[12] 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.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. Ačkoli se městský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož

odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž městský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[15] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že žaloba v této věci má 39 stran a její doplnění dalších 7 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To městský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Podobný přístup při přezkumu rozsudku městského soudu, proti němuž mířila 38stránková kasační stížnost, zvolil i samotný Nejvyšší správní soud.

[16] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k věcnému posouzení stěžovatelkou uplatněných námitek. Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s posouzením oprávněnosti odpočtů daně, které uplatnila ze zdanitelných plnění (nákup pneumatik), o nichž tvrdila, že je přijala od dodavatele CTU.

[17] Námitka nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, která podle stěžovatelky vyplývá z neslučitelných závěrů žalovaného ohledně neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH a souběžných závěrů o odpovědnosti stěžovatelky za daňový únik, je nedůvodná. Žalovaný nepostavil své rozhodnutí na tom, že by byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. Odepření nároku na odpočet daně bylo vystavěno na závěru o neprokázání toho, že plnění bylo poskytnuto deklarováním dodavatelem, tj. společností CTU (viz např. body 22 až 46 či 58 rozhodnutí o odvolání). Nad rámec argumentace pak žalovaný v rámci reakce na čtvrtou odvolací námitku zmínil stěžovatelčinu účast na daňovém úniku a v návaznosti na argumentaci stěžovatelky usnesením SDEU ve věci *C-610/19 Vikingo Fővállalkozó* se zabýval mj. tím, zda stěžovatelka mohla být v dobré víře stran toho, že jí plnění dodala společnost CTU (viz body 72 a 73 rozhodnutí o odvolání). Z uvedeného nelze dovozovat, že rozhodnutí o odvolání stojí na vzájemně nekompatibilních závěrech.

[18] K související výtce stěžovatelky, podle které městský soud nereagoval na žalobní námitky ohledně rozporných závěrů, kasační soud uvádí, že toto tvrzení není pravdivé, neboť městský soud se k námitce stěžovatelky jasně vyjádřil v bodech 14 až 16 napadeného rozsudku. Městský soud uvedl, že žalovaný ve shodě s prvostupňovým správcem daně konstatoval, že důvodem odepření nároku na odpočet je právě neprokázání přijetí plnění od deklarování dodavatele, nikoliv další nestandardnosti případu, na které žalovaný poukázal (daňový únik či absence dobré víry stěžovatelky ohledně skutečného přijetí plnění od společnosti CTU).

[19] K námitce týkající se neunesení důkazního břemene daňovými orgány, Nejvyšší správní soud uvádí následující.

pokračování

[20] Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně identifikoval řadu relevantních a zásadních pochybností ve vztahu k předmětnému plnění, resp. jeho poskytnutí právě deklarovaným dodavatelem. Vážné a důvodné pochybnosti správce daně vyplynuly především z následujících skutečností:

- svědeckou výpovědí řidičů přepravních společností V. K. (společnost BESKYD CARGO s.r.o.), M. S. (společnost O.K. Trans Praha spol. s.r.o.), A. O. (společnost Šela Habanera s.r.o.) bylo prokázáno, že k nakládce pneumatik došlo v oploceném areálu v Rousínově a Dobré, přičemž se zde nenacházelo ani sídlo ani provozovna obchodní společnosti CTU;
- nakládku pneumatik měly provádět tři až čtyři osoby (podle výpovědí výše uvedených řidičů), přičemž, podle svědecké výpovědi M. S. (který byl zmocněn jak k zastupování společnosti CTU v obchodních vztazích, tak před správcem daně), společnost CTU neměla žádné zaměstnance, přičemž kdo měl být za obchodní společnost CTU přítomen nakládce pneumatik nebyl svědek M. S. schopen při svědecké výpovědi uvést;
- při své výpovědi svědek M. S. dále uvedl, že skladovací prostory obchodní společnosti CTU se nacházely na adrese Sokolovská 858, Petřvald, což bylo správcem daně vyvráceno v rámci místního šetření, kdy bylo zjištěno, že součástí objektu nejsou žádné skladové prostory a obchodní společnost CTU tam není známa;
- svědek M. S. rovněž uvedl, že společnost CTU měla pronajatou skladovou halu na adrese Slavkovská 1145, Rousínov, kde docházelo k nakládce pneumatik, přičemž správce daně z veřejně dostupných zdrojů zjistil, že se na této adrese nachází motorest, čerpací stanice a dvě skladové haly patřící společnosti HET spol. s.r.o. a společnosti MAN Truck & Bus Czech Republic s.r.o., které však správci daně sdělily, že prostory nikomu dalšímu nepronajímaly;
- peněžní prostředky obdržené společností CTU od stěžovatelky byly obratem vybírány v hotovosti, k platbám stěžovatelkou vždy docházelo před tím, než stěžovatelka obdržela pneumatiky a mohla provést kontrolu jejich množství, druhu a kvality;
- stěžovatelka k obchodní spolupráci s CTU nepředložila žádné písemné smlouvy, objednávky, cenovou nabídku ani komunikaci s obchodní společností CTU, nebyla schopna uvést, s kým vlastně jednala, neznala sídlo, obchodního zástupce ani jednatele této obchodní společnosti a neznala ani okolnosti objednávek pneumatik a předání daňových dokladů; na okamžik a způsob navázání spolupráce se stěžovatelkou, jména osob, se kterými za stěžovatelku jednal, zda někdy navštívil sídlo stěžovatelky, zda došlo k osobní schůzce, jakým způsobem proběhly objednávky pneumatik, kdo je objednal, ani kdo objednal a hradil jejich přepravu, si nepamatoval ani svědek M. S.;
- společnost CTU vznikla dne 20. 3. 2013 zápisem do obchodního rejstříku; ode dne 2. 4. 2013 byl jejím jediným jednatelem Ondřej Závodný, trvale bytem Svornosti 86/2, Havířov, což je sílo Magistrátu města Havířov; dne 5. 9. 2014 nahradil Ondřeje Závodného ve funkci jednatele obchodní společnosti CTU Mykhaylo Voloshchuk, bytem na Ukrajině; společnost měla v předmětných zdaňovacích obdobích toliko virtuální sídlo na adrese Varhulíkové 1582/24, Praha, v živnostenském rejstříku neměla zapsané žádné provozovny; společnost CTU byla ode dne 15. 11. 2016 nespolehlivým plátcem DPH, ode dne 12. 12. 2017 nespolehlivou osobou a ke dni 11. 12. 2017 jí byla zrušena registrace k DPH, usnesením Městského soudu v Praze byla obchodní společnost CTU ke dni 22. 3. 2018 zrušena s likvidací a následně byla ke dni 22. 11. 2018 vymazána z obchodního rejstříku; správce daně nenalezl žádné webové stránky, prostřednictvím kterých by se společnost prezentovala;

- společnost CTU je pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní, písemnosti jsou doručovány uplynutím lhůty a tato rovněž neplní své zákonné povinnosti (neumožnila svému místně příslušnému správci daně ověřit údaje tvrzené v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2014 a za zdaňovací období říjen 2014 svoji povinnost podat daňové přiznání k DPH řádně nesplnila, a to ani na výzvu svého místně příslušného správce daně), na výzvu k ověření obchodní spolupráce nereagovala.

[21] Stěžovatelka se sice snažila vyvrátit uvedené jednotlivé skutečnosti zpochybňující dodání zboží deklarovaným dodavatelem, napadala ale pouze jednotlivé indicie, z nichž v souhrnu daňové orgány dovozovaly své oprávněné pochybnosti. Jak však správně uvedl již městský soud, uvedené zjištěné okolnosti je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti.

[22] Povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdila stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatelky nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, či ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Na základě provedených svědeckých výpovědí řidičů a zástupce společnosti CTU, tvrzení stěžovatelky a informací zjištěných o společnosti CTU vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatelka nakoupila pneumatiky od společnosti CTU deklarované na předmětných daňových dokladech. Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 19. 1. 2018, č. j. 139567/18/3212-60561-809637, a ze dne 6. 8. 2019, č. j. 3104156/19/3212-60561-800334, čímž unesl své důkazní břemeno. Tímto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku a bylo pak na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila, tj. prokázala, že se uskutečněné zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Stěžovatelka však neprokázala, že by zboží přijala právě od dodavatele CTU.

[23] Bylo přitom výhradně na stěžovatelce, jak pochybnosti sdělené správcem daně vyvrátí. Jak uvedl žalovaný v bodě 57 rozhodnutí o odvolání, stěžovatelka mohla svá tvrzení opřít např. o listiny, jejichž existenci sama deklarovala (např. mohla předložit cenovou nabídku či e-mailovou korespondenci se společností CTU). Skutečnost, že si tyto důkazní prostředky neuchovala, jde k tíži výlučně stěžovatelky. A pokud stěžovatelka namítala, že se jako strana zatížená důkazním břemenem dostala do „nesplnitelného postavení“, pak si tuto situaci zavinila sama rezignací na vytváření dostatečné auditní stopy. Po stěžovatelce ani nebylo požadováno, aby nesla důkazní břemeno ve vztahu k okolnostem, které jsou zcela mimo sféru jejího vlivu. Stěžovatelce nebylo kladeno k tíži, že neprokázala, od koho obchodní společnost CTU nakoupila předmětné pneumatiky, jak za ně zaplatila nebo kteří pracovníci je naložili. Nicméně zjištění, že peněžní prostředky obdržené od stěžovatelky byly obratem vybírány v hotovosti a v daňovém řízení nebylo bezpečně zjištěno, zda a jak případně probíhaly platby subdodavatelům, přičemž tehdejší zplnomocněný zástupce CTU nebyl schopen uvést žádné podrobnější informace k dodavatelům této obchodní společnosti ani k samotnému dodání pneumatik stěžovatelce, přispěla ke vzniku důvodných pochybností správce daně. Pochybnosti správce daně tedy nezpůsobilo to, že stěžovatelka

pokračování

nevěděla, jakým způsobem CTU obchoduje, jak si zajišťuje nebo financuje své obchody a zda je CTU vůbec schopná reálně pro stěžovatelku zboží zajistit. Ani v tomto směru tedy nelze výtce stěžovatelky stran excesivního rozsahu důkazního břemene přisvědčit.

[24] K výtce stěžovatelky, že nebyl proveden výslech bývalého jednatele dodavatele Ondřeje Závodného, lze odkázat na bod 31 rozhodnutí o odvolání, z něhož vyplývá, že Ondřej Závodný se na opakované předvolání bez omluvy ke správci daně nedostavil. Ani pokus o předvedení policií nebyl úspěšný, a to s ohledem na jeho trvalé bydliště na ohlašovně (Magistrátu města Havířov), přičemž z dostupných evidencí nebyl policií zjištěn žádný pobyt či kontakt na tuto osobu. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s městským soudem, že správce daně učinil vše, co bylo možné, aby výslech svědka zajistil.

[25] Kasační soud dále nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že byla prokázána totožnost dodavatele daňovými doklady vystavenými deklarovaným dodavatelem, dodacími listy, bankovními výpisy, evidencí pro účely DPH včetně daňových přiznání k DPH. Tyto důkazy totiž dodání pneumatik společností CTU s dostatečnou mírou jistoty neprokazují. Předložením formálně správných daňových dokladů (faktur) přijatých od společnosti CTU stěžovatelka unesla toliko své primární důkazní břemeno. Dodacími listy (předloženými pouze ke dvěma daňovým dokladům ze tří), důkazními prostředky získanými od přepravců a svědeckými výpověďmi řidičů bylo prokázáno, že stěžovatelce byly pneumatiky skutečně dodány a byly dopraveny do jejího areálu deklarovanými přepravci, popř. jejich subdodavateli. Nebylo však prokázáno, že pneumatiky byly v místě nakládky převzaty od společnosti CTU, resp. osob oprávněných za ni jednat. Bankovní výpisy pak potvrzují pouze to, že byly uskutečněny peněžní přesuny od jedné osoby k druhé, nikoli již to, zda za tyto platby byla fakticky poskytnuta též protiplnění v podobě deklarovaného dodání pneumatik (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, či ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33). Navíc k úhradě vždy docházelo předtím, než stěžovatelka obdržela pneumatiky, a mohla tak provést kontrolu jejich množství, druhu a kvality, což je v rozporu s tvrzením stěžovatelky, že k úhradám docházelo až po fyzickém dodání pneumatik a jejich vykládce v jejím areálu.

[26] Pokud jde o závěrečnou námitku stěžovatelky, podle níž městský soud nesprávně aplikoval závěry plynoucí z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208, tato je rovněž nedůvodná. Podstatou kasační argumentace je nesouhlas stěžovatelky se závěry městského soudu, že v souzené věci neexistují žádné indicie o tom, že by sporná plnění mohl stěžovatelce dodat jiný dodavatel, který by byl zároveň osobou povinnou k dani. Jinými slovy jádro sporu leží v posouzení otázky, zda je podle aktuální judikatury (navazující na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater*) nutné rozhodnutí žalovaného vydané ještě před závěry předmětného rozsudku SDEU zrušit a věc mu vrátit, aby žalovaný mohl prověřit a stěžovatelka případně prokázat, že měl skutečný dodavatel (dodavatelé) stěžovatelky postavení plátce daně ve smyslu citovaného rozsudku.

[27] SDEU v návaznosti na předběžnou otázku položenou rozšířeným senátem ve věci *Kemwater* vyslovil, že „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce*

daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

[28] Na závěry vyslovené ve věci *Kemwater* navázal rozšířený senát rozsudkem č. j. 1 Afs 334/2017-208, kdy podotknul, že SDEU určitým způsobem modifikoval dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Rozsudek SDEU však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod [33] citovaného rozsudku.). Dále vyslovil, že „*postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“*

[29] Zdejší soud předně k námitce stěžovatelky, že správní orgány po ní nepožadovaly prokázat, že skutečný dodavatel předmětného plnění byl v postavení plátce DPH, a tuto stěžejní okolnost ani samy neprověřovaly, podotýká, že správní orgány mohly v době svého rozhodování jen těžko předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku. Ta však tvrdila, že předmětná zdanitelná plnění jí poskytl právě jí deklarovaný dodavatel (nic jiného ostatně netvrdí ani nyní v kasační stížnosti). Za těchto okolností správní orgány mohly stěžovatelku vyzývat k prokázání, že jiný skutečný dodavatel (jehož existenci stěžovatelka výslovně vylučovala a stále vylučuje) musel být nutně v postavení plátce DPH.

[30] Městský soud výzvou ze dne 20. 9. 2022 stěžovatelku poučil o rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Kemwater* a o následném rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, s tím, že stanovil stěžovatelce lhůtu k případnému vyjádření k uvozenému posunu soudní judikatury. Tím se nyní projednávaná věc liší např. od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 7 Afs 274/2022 nebo sp. zn. 7 Afs 185/2021.

[31] Se stěžovatelkou se lze jistě ztotožnit v tom smyslu, že nová judikatura připustila, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel zboží či služeb 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,

pokračování

kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz výše). Stěžovatelce naopak nelze přisvědčit, pokud z nové judikatury linie dovozuje, že je nutno přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného vydaného před vyslovením výše uvedených závěrů ve věci *Kemwater* v podstatě vždy bez ohledu na okolnosti daného případu, a to pouze z důvodu, že nelze zhojit vady napadeného rozhodnutí v průběhu soudního řízení novou argumentací a dokazováním ohledně skutečností, které nebyly v daňovém řízení vůbec zkoumány.

[32] Jak bylo uvedeno již výše, v průběhu daňového řízení správci daně vznikly pochybnosti ohledně skutečného dodavatele stěžovatelkou deklarovaných plnění, na základě nichž si stěžovatelka uplatňovala odpočet DPH. Správce daně přitom nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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. V daném případě správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť identifikoval konkrétní skutečnosti, které lze považovat za natolik závažné, že vzbuzují důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem, tj. že deklarované plnění poskytl stěžovatelce jí označený dodavatel. Ze správního spisu je přitom zjevné, že správce daně poskytl stěžovatelce dostatečný prostor k objasnění sporných přijatých plnění. Rozptýlit správcem daně vznesené pochybnosti se však stěžovatelce nepodařilo, neboť nenavrhl v tomto směru žádné relevantní důkazy ani netvrdila takové skutečnosti, které by prokázaly, že by předmětné zboží pořídila od jí deklarovaného dodavatele (resp. jiných osob v postavení plátce DPH).

[33] Městský soud odůvodnil zamítnutí žaloby především tím, že stěžovatelka neuvedla v daňovém řízení **ani v řízení před soudem** nic, co by mohlo nasvědčovat, že posuzovaná plnění mohl ve skutečnosti poskytnout jiný dodavatel (či dodavatelé), který by byl v pozici osoby povinné k dani. Současně uvedl, že ani z obsahu daňového spisu nevyplývaly takové skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že skutečný dodavatel (či dodavatelé) stěžovatelky byl osobou povinnou k dani (srov. body 46 a násl. napadeného rozsudku). Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit v její argumentaci, že by městský soud ignoroval požadavky aktuální judikatury a nevěnoval se otázce, zda v řízení nevyvstaly indicie o tom, že by skutečný dodavatel, jiný než na daňových dokladech deklarovaný, byl plátcem DPH. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu se závěry městského soudu plně ztotožňuje. Jak již bylo uvedeno výše, i po rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněno být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani ze stěžovatelčiných tvrzení však nevyplývalo, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společnosti CTU uvedená na dokladech jiná osoba, která by byla plátcem DPH. Taková skutečnost nevyplývala ani z jiných listin obsažených ve správním spisu.

[34] Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátcem DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze

v situaci, kdy dodání zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu nebylo prokázáno. Veškeré dokazování provedené v posuzované věci přineslo pouze takové poznatky zpochybňující, že by skutečným dodavatelem sporných zdanitelných plnění byla společnost CTU uvedená na stěžovatelkou předložených daňových dokladech. Současně ze spisu nevyplývá, a stěžovatelka to ani v průběhu řízení netvrdila (a netvrdí), že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Sama stěžovatelka po celou dobu řízení, a to jak v řízení daňovém, tak v řízení před městským soudem, jakož i v samotné kasační stížnosti, naopak konstantně uváděla, že jí předmětné plnění poskytl jí deklarovaný dodavatel (aniž by však byla schopna toto tvrzení důkazně doložit).

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazovala na to, že souhrnná částka všech předmětných zdanitelných plnění za zdaňovací období červen 2014, říjen 2014 a listopad 2014 i jednotlivě za uvedená zdaňovací období převyšuje částku 1 milionu Kč, která by mohla předvídat dodavatele jako osobu povinnou k dani podle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Zdejší soud ve shodě s městským soudem uvádí, že neidentifikovaného dodavatele je třeba považovat za „osobu povinnou k dani“, *„pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani“* (bod 39 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater*). Zároveň však platí, že nelze dovozovat postavení plátce DPH z toho, že souhrnná výše vícera poskytnutých plnění překračuje limit pro registraci k DPH, pokud daňový subjekt neprokáže, že byla tato plnění poskytnutá jediným dodavatelem (bod 36 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 334/2017-208 nebo bod 43 rozsudku ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43). K tomu Nejvyšší správní soud jednak uvádí, že u jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech jako poskytnutých společností CTU nelze z obsahu spisu jakkoli usuzovat, že byly reálně poskytnuty jediným daňovým subjektem, ani že takový dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Navíc pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých stěžovatelce, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem daně z přidané hodnoty teprve *pro futuro*, tj. od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74, bod 32). Nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že posuzované plnění je dělitelné (velké množství pneumatik různých typů), a proto nelze ani s ohledem na objem plnění usuzovat, že dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Ze zjištěného skutkového stavu totiž nelze dovodit, jaký počet dodavatelů stěžovatelce tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-49, či rozsudek ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 22).

[36] Stěžovatelce byl přitom v řízení před městským soudem poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby svými tvrzeními na závěry nové judikatury reagovala (viz přípis městského soudu ze dne 20. 9. 2022, č. j. 10 Af 8/2021-104, založený v soudním spisu). Stěžovatelka však v odpovědi na tento přípis nevylicila žádné skutečnosti, na základě kterých by bylo možno usoudit být jen na existenci indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění (viz výše citovaná judikatura NSS). Stěžovatelka tedy měla možnost vznést další relevantní tvrzení s ohledem

pokračování

na judikатурní vývoj posuzované otázky, této možnosti však adekvátně nevyužila. S ohledem na její konstantní tvrzení v průběhu daňového i soudního řízení, že předmětné zboží jí dodal právě jí označený dodavatel, a nikdo jiný, lze ostatně vyloučit, že by vrácení věci do daňového řízení přineslo něco nového. Jak bylo shrnuto výše, správní orgány prokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost daňových dokladů předložených stěžovatelkou ohledně na nich uvedeného dodavatele předmětných plnění; bylo tedy povinností stěžovatelky prokázat, že sporná zdanitelná plnění jí poskytl dodavatel (či dodavatelé) v postavení plátce DPH. Současně z daňového řízení nevyvstala jakákoli indicie o tom, že by v daném případě figurovala osoba odlišná od deklarovaného dodavatele, která by byla skutečným dodavatelem zboží a současně by byla plátcem DPH ve smyslu zákona o DPH. Stěžovatelka měla přinejmenším v řízení před městským soudem dostatečný časový prostor k tomu, aby vyvinula úsilí (jak tvrdí v kasační stížnosti) k opatření dalších relevantních informací o svých obchodních partnerech. Jak bylo shora vysvětleno, městský soud rozhodl o žalobě v souladu judikaturou NSS vztahující se k obdobným situacím. Stěžovatelka si tedy mohla být vědoma toho, že závěry soudů ve věci *Kemwater* nepovedou automaticky ke zrušení rozhodnutí žalovaného v dané věci, a městský soud tak nebyl povinen na tuto skutečnost stěžovatelku upozorňovat.

[37] Nejvyšší správní soud uzavírá, že za takové situace a skutkových okolností, jaké nastaly v nyní projednávané věci, se stěžovatelce nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Provedené dokazování vyloučilo, že by faktickým dodavatelem byla stěžovatelkou deklarovaná společnost CTU, přičemž stěžovatelka neuvedla ani v náznaku žádnou indicii o tom, že by jiný faktický dodavatel sporných plnění byl v postavení plátce DPH, přestože k tomu měla dostatečný prostor. Takové indicie přitom nevyplývaly ani z obsahu správního spisu.

[38] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[39] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2024

David Hipšr
předseda senátu