



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **NOVERIA networks s. r. o.**, sídlem Lázeňská 21/3, Dubí, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1032/21/ 5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 12. 2022, č. j. 16 Af 14/2021-69,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 26. 6. 2019 za zdaňovací období listopad 2018 nadměrný odpočet ve výši 244 379 Kč, tedy o 420 000 Kč nižší, než tvrdila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

[2] Správci daně vznikly pochybnosti ohledně deklarovaného uskutečněného plnění ve výši 2 000 000 Kč s nárokem na odpočet DPH pro odběratele N. F. s předmětem plnění „pronájem výpočetního výkonu pro distribuované blockchain výpočty včetně jeho údržby

a potřebné elektrické energie odběrateli se sídlem v třetí zemi“. Sporným bylo, zda žalobkyně prokázala, že její odběratel je osobou povinnou k dani. Dle správce daně se tak přes výzvu k odstranění pochybností nestalo. Tato skutečnost měla vliv také na určení místa plnění. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno poskytnutí služeb osobě povinné k dani, dospěl správce daně k závěru, že na případ žalobkyně nebylo možno aplikovat pravidlo pro určení místa plnění dle § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Místem plnění byla podle § 9 odst. 2 zákona o DPH určena Česká republika jako místo, kde má sídlo poskytovatel služby, tj. žalobkyně.

[3] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[5] Krajský soud zrekapituloval, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností poukázal na skutečnost, že žalobkyně ve vztahu k uskutečněnému zdanitelnému plnění předložila toliko fakturu v anglickém jazyce, z níž nebylo zcela zřejmé, co žalobkyně odběrateli poskytla, a rovněž na nedostatečnou identifikaci odběratele, z níž nebylo možné dovodit, zda se jedná o osobu povinnou k dani. Prokázání této skutečnosti přitom bylo součástí důkazního břemene žalobkyně. Na tom, zda byl odběratel žalobkyně osobou povinnou k dani, totiž závisí určení místa plnění a závěr o tom, zda toto plnění podléhá dani v České republice, či nikoli.

[6] Z listin, které žalobkyně předložila na výzvu správce daně (zejména faktura č. FP-18047 a smlouva o poskytování služeb ze dne 8. 8. 2017), učinil krajský soud stejný závěr jako správní orgány. Odběratel žalobkyně N. F. v nich není dostatečně identifikován tak, aby tyto listiny byly způsobilé prokázat, že je osobou povinnou k dani. Předložené dokumenty neobsahují daňové identifikační číslo tohoto odběratele ani jiný podobný údaj, z něhož by se dalo odvodit, že jde o osobu povinnou k dani. Žádné jiné důkazy k prokázání této skutečnosti žalobkyně nenavrhla ani nepředložila, ačkoli k tomu byla ze strany správce daně řádně vyzvána. Na tu část výzvy, aby prokázala, ve které zemi je její odběratel osobou povinnou k dani (tj. k této dani registrován), žalobkyně vůbec nereagovala. Soud proto ve shodě s daňovými orgány uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že je její odběratel osobou povinnou k dani.

[7] S ohledem na uvedené skutečnosti proto krajský soud ve sodě s daňovými orgány uzavřel, že na případ žalobkyně nelze aplikovat § 9 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého *místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo*, neboť žalobkyně neprokázala, že byl její odběratel N. F. osobou povinnou k dani.

[8] Soud považoval za irelevantní žalobní námitky, že odběratel byl ve smlouvě označen také datem narození, a žalobkyninu argumentaci týkající se požadavků na obsah smlouvy (z hlediska pravidel mezinárodního práva soukromého, povahy obchodního vztahu, obchodních zvyklostí, charakteru podnikatelského a kulturního prostředí apod.), Podle soudu se tyto námitky zcela mýjely s podstatou věci, která spočívala v prokázání toho, zda odběratel byl osobou povinnou k dani, či nikoli. Žalobkyně měla možnost tuto skutečnost prokázat nejen obsahem smlouvy, nýbrž jakýmkoli způsobem. Žalobkyně se o to však navzdory výzvě správce daně ani nepokusila, tudíž daňové orgány správně uzavřely, že tuto skutečnost neprokázala.

pokračování

[9] Krajský soud se také ztotožnil se správními orgány v závěru, že se nepoužije speciální pravidlo pro určení místa plnění elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani dle §10i zákona o DPH, neboť se nejednalo o elektronicky poskytovanou službu, resp. žalobkyně uvedený charakter poskytované služby neprokázala. Tento závěr krajského soudu není v kasační stížnosti zpochybněn, Nejvyšší správní soud proto odůvodnění krajského soudu k této otázce dále nerekapituluje.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[11] Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně vyložil pojem osoby povinné k dani jako osoby registrované k dani, tedy jako plátce dle § 6 zákona o DPH. Stěžovatelka tvrdí, že závěr soudu o neprokázání odběratele jako osoby povinné k dani s daňovým identifikačním číslem přiděleným registrací k této dani je nesprávný, neboť stěžovatelka neměla povinnost prokazovat, že odběratel je plátcem daně z přidané hodnoty.

[12] V návaznosti na výše uvedené stěžovatelka namítá, že § 9 odst. 1 zákona o DPH nevyžaduje, aby osoba povinná k dani byla plátcem. Soud tak dle jejího názoru dospěl k nesprávnému závěru, že toto ustanovení nebylo možno v jejím případě aplikovat a určit podle něj místo plnění. Z nesprávného právního názoru krajského soudu ve vztahu k osobě povinné k dani pak plyne také jeho nesprávný závěr o nerelevanci žalobních námitek týkajících se identifikace odběratele. Stěžovatelka uzavírá, že fakturovaná částka 2 miliony Kč byla správně bez DPH, neboť podle § 9 odst. 1 zákona o DPH bylo místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba sídlo (tj. Bali, Indonésie).

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Z rozsudku krajského soudu nijak nevyplývá, že by krajský soud posuzoval, zda byl odběratel stěžovatelky registrovaným plátcem DPH s přiděleným identifikačním číslem či dokonce že by po stěžovatelce vyžadoval prokázání této okolnosti. Žalovaný si je vědom rozdílu mezi osobou povinnou k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH a plátcem DPH podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, stejně jako skutečnosti, že subjekt se může nacházet v postavení osoby povinné k dani, aniž by byl současně registrován coby plátcem DPH. Ani ze strany krajského soudu k dezinterpretaci pojmu „osoba povinná k dani“ nedošlo. Stěžovatelka neprokázala, že by její odběratel byl osobou povinnou k dani. Z rozsudku krajského soudu přitom jasně vyplývá, že za tímto účelem byl soud ochoten akceptovat jakýkoliv důkaz, kterým by sporná skutečnost byla postavena na jisto (jenž by napovídal, že odběratel skutečně byl osobou samostatně uskutečňující nějaké ekonomické činnosti). Daňové identifikační číslo bylo krajským soudem zmíněno pouze coby jeden z možných důkazů. Stěžovatelka však nenavrhla ani nepředložila žádný důkaz. Zmiňuje-li pak krajský soud absenci reakce stěžovatelky na výzvu k prokázání, ve které zemi je jeho odběratel registrován k dani (a to navíc jen na okraj v závorce), jedná se dle žalovaného pouze o dílčí formulační neobratnost; ostatně ani samotná výzva k odstranění pochybností, o níž na daném místě krajský soud hovoří, takto znějící požadavek neobsahuje. S ohledem na uvedené považuje žalovaný za nedůvodné také další uplatněné námitky týkající se místa plnění a relevance některých žalobních tvrzení stěžovatelky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[15] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Jádrem stěžovatelčina nesouhlasu s rozsudkem krajského soudu spočívá v tom, že krajský soud dle jejího názoru nesprávně vyložil pojem osoba povinná k dani, a proto nesprávně posoudil i navazující žalobní námitky.

[17] Dle § 5 odst. 1 věty první zákona o DPH platí, že *osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina.*

[18] Dle § 9 odst. 1 zákona o DPH *místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo. ...* Podle druhého odstavce tohoto ustanovení *„místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. ...*

[19] Stěžovatelčině argumentaci Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z rozsudku krajského soudu nevyplývá, že by po žalobkyni požadoval prokázání skutečnosti, že její odběratel byl plátcem daně z přidané hodnoty. Krajský soud jasně uvedl, že žalobkyně nenavrhlala ani nepředložila žádný důkaz, který by svědčil o tom, že její odběratel je osobu povinnou k dani, tedy že samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Co se rozumí ekonomickými činnostmi upřesňuje § 5 odst. 3 zákona o DPH jako *činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.*

[20] Stěžovatelka měla možnost prokázat uvedenou skutečnost nejen uvedením daňového identifikačního čísla odběratele, ale jakýmkoliv způsobem, který by vedl k závěru, že samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Uvedení daňového identifikačního čísla, či informace, ve které zemi je odběratel stěžovatelky registrován k dani, byla pouze jednou z možností, které k tomuto účelu mohla využít, a to za situace, že by její odběratel skutečně byl současně jako plátcem DPH registrován. Že je stěžovatelčina interpretace závěrů rozsudku krajského soudu nesprávná, ostatně plyne i z pasáže, v níž krajský soud hodnotil, že stěžovatelka mohla uvedenou okolnost (tedy postavení svého odběratele jako osoby povinné k dani) prokázat nejen obsahem smlouvy, ale jakýmkoliv jiným způsobem. Je tedy zřejmé, že krajský soud po stěžovatelce skutečně nepožadoval bez dalšího pouze důkaz registračním či identifikačním číslem odběratele jakožto plátcem DPH. Dokazování bylo správně zaměřeno tím směrem, zda odběratel stěžovatelky samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, a tedy je osobou povinnou k dani ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o DPH.

[21] Z uvedeného plyne, že i následný závěr krajského soudu o místu plnění určeného na základě § 9 odst. 2 zákona o DPH a relevanci námitky týkající se označení odběratele a způsobu uzavírání smlouvy byl správný.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 30. ledna 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu