



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Martina Jakuba Bruse a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **VOSMA Rudná s. r. o.**, Šamonilova 1415/2, Rudná, zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2020, čj. 35158/20/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2022, čj. 10 Af 40/2020-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci NSS řešil, zda žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) v kontextu rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 3. 2019 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 ve výši 2 719 895 Kč a předspsal jí penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 543 979 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění (nákup zejména injektážních směsí a pytlovaného popílku) od deklarovaných dodavatelů ORSENTEN s. r. o., HLINOVSKY s. r. o. a EKADOS s. r. o.

[3] Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 9. 2020 snížil doměřenou daň na 1 692 155 Kč a předspsané penále na 338 431 Kč. Uznal totiž žalobkyni nárok na odpočet DPH z plnění

přijatých od dodavatelů HLINOVSKY s. r. o. a EKADOS s. r. o.; žalobkyně podle něj neprokázala jen přijetí zdanitelných plnění od dodavatele ORSENTEN s. r. o.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, jíž ovšem městský soud nevyhověl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností a navrhla, aby jej NSS zrušil.

[6] Stěžovatelka namítla, že městský soud nesprávně aplikoval závěry rozsudku *Kemwater ProChemie*. Připomněla, že žalovaný rozhodoval v době, kdy neměl povinnost řídit se závěry tohoto rozsudku, a nedal jí příležitost dokazovat existenci faktického dodavatele. Tuto příležitost však stěžovatelka dostat měla, a proto podle ní městský soud nebyl oprávněn žalobu zamítnout. Stěžovatelka nesouhlasila se závěry rozsudků NSS uvedených v odstavci 27 napadeného rozsudku, že musí existovat nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která by mohla sporná plnění fakticky dodat. Tyto rozsudky jsou podle stěžovatelky v rozporu s rozsudkem *Kemwater ProChemie* a snaží se relativizovat závěry rozšířeného senátu. Trvala na tom, že postačí, převyšuje-li hodnota dodávek obrát pro registraci k DPH. To bylo v jejím případě splněno, a daňové orgány i městský soud tak měly potřebné skutkové okolnosti k dispozici.

[7] Podle stěžovatelky navíc byly zjištěny velmi silné indicie ukazující na odlišného dodavatele. Zdůraznila, že dodavatel ORSENTEN s. r. o. uvedl plnění, která od něj přijala, do svého kontrolního hlášení a stěžovatelka mu za tyto dodávky zaplatila na jeho bankovní účet řádně registrovaný u jeho finančního úřadu. Konstatovala, že i městský soud si všiml, že přístupovými údaji do datové schránky tohoto dodavatele disponovali původní jednatelé (Zdeněk Ustohal a Artur Sichrovský). Z výpovědi svědka L. P. podle stěžovatelky vyplynulo, že si jej jako „bílého koně“ najal skutečný majitel zmíněného dodavatele. Stěžovatelka shrnula, že dostane-li příležitost, zaměří se v dalším řízení na to, aby daňové orgány zjistily, kdo vybral finanční prostředky, které zaslala na bankovní účet dodavatele, kdo si najal L. P., jak skončilo trestní řízení, o němž svědek hovořil, a zda nejsou faktickými dodavateli bývalí jednatelé společnosti ORSENTEN s. r. o. jako fyzické osoby.

Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka dostala příležitost postupovat podle závěrů rozsudku *Kemwater ProChemie*, ale setrvala na svém tvrzení, že sporná plnění přijala od dodavatele ORSENTEN s. r. o. Toto tvrzení však bylo vyvráceno provedeným dokazováním. Stěžovatelka neposkytla ani žádné indicie ukazující na možného odlišného dodavatele. Podle žalovaného tak nevyvstal prostor posuzovat, zda se mohlo jednat o jiného dodavatele s postavením plátce DPH. Ve zbytku se žalovaný ztotožnil se závěry městského soudu.

3. Hodnocení věci

[9] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[10] NSS předesílá, že ačkoli v tom stěžovatelce nic nebránilo, v řízení před městským soudem neuplatnila námitky týkající se potenciálního odlišného dodavatele shrnuté v odstavci [7] tohoto rozsudku. Navzdory výzvě ze dne 28. 6. 2022, v níž městský soud stěžovatelku upozornil na změnu judikatury, stěžovatelka setrvala na svém tvrzení, že sporná plnění přijala od deklarovaného dodavatele ORSENTEN s. r. o., a ani nenaznačila, že by skutečným dodavatelem mohl být jiný subjekt. Uvedené námitky jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

[11] Plátce DPH je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[12] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74).

[13] Stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění (nákup zejména injektážních směsí a pytlovaného popílku) od deklarovaného dodavatele ORSENTEN s. r. o. Tento závěr stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila. Poukázala však na rozsudek *Kemwater ProChemie* a nutnost zkoumat faktického dodavatele.

[14] Rozšířený senát NSS v rozsudku *Kemwater ProChemie* vyslovil následující závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt 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.*“ Judikaturou rozšířeného senátu je nyní rozhodující senát vázán (rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2010, čj. 1 As 77/2010-95).

[15] NSS si je vědom, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ještě před rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie*, a nemohlo tak zohlednit nové závěry v tomto rozsudku obsažené. Judikatura NSS (např. rozsudky ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, nebo ze dne 17. 10. 2023, čj. 2 Afs 148/2022-57) se však ustálila na tom, že závěry plynoucí z rozsudku *Kemwater ProChemie* nemají vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě

zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, a daňový subjekt neměl dříve možnost takovou osobu označit (rozsudek NSS ze dne 2. 11. 2023, čj. 1 Afs 152/2023-40). Tyto závěry nejsou v rozporu s rozsudkem *Kemwater ProChemie*, jak se mylně domnívá stěžovatelka. Naopak na něj navazují a rozvíjejí jej. NSS tak v nyní řešené věci neshledal žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchýlit.

[16] Žalovanému, který rozhodoval před vydáním rozsudku *Kemwater ProChemie*, tedy nelze vytýkat, že nedal stěžovatelce příležitost dokazovat existenci faktického dodavatele. Podstatné však je, že tuto příležitost stěžovatelce poskytl městský soud. Ten výzvou ze dne 28. 6. 2022 upozornil stěžovatelku na změnu judikatury, citoval právní větu rozsudku *Kemwater ProChemie*, uvedenou v odstavci [14] tohoto rozsudku, a umožnil stěžovatelce, aby na tento rozsudek reagovala v přiměřené lhůtě deseti dnů.

[17] Stěžovatelka na tuto výzvu reagovala podáním ze dne 17. 7. 2022. V tomto podání však nevykládala žádné skutečnosti, z nichž by vyplývala jakákoli indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění. Stěžovatelka tedy měla možnost vznést další relevantní tvrzení s ohledem na zásadní změnu judikatury, této možnosti však nevyužila. Ani při ústním jednání netvrdila, že by sporná plnění přijala od jiného dodavatele, který měl postavení plátce DPH. Stále trvala na tom, že jejím dodavatelem byl deklarovaný dodavatel ORSENTEN s. r. o. Stěžovatelka tedy svou příležitost tvrdit a prokázat existenci faktického dodavatele promarnila, a městský soud tak byl oprávněn žalobu zamítnout.

[18] K námitce stěžovatelky, že postačí, převyšuje-li hodnota dodávek obrat pro registraci k DPH, NSS připomíná, že u jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech jako přijatých od dodavatele ORSENTEN s. r. o. nelze z obsahu spisu jakkoli usuzovat, že byly reálně poskytnuty jediným daňovým subjektem, ani že takový dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Jednalo se o dělitelné plnění – 19 samostatně fakturovaných dodávek různého obsahu (různé množství injektážní směsi s různými parametry, různé množství pytlomaného popílku, někdy též práškový polymerní latex, prášková disperze éteru celulózy nebo cement), z nichž žádná nepřekročila limit pro registraci k DPH. 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 DPH teprve *pro futuro*, tj. od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat (rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2023, čj. 1 Afs 178/2022-74, bod 32).

[19] Na základě zjištěného skutkového stavu není možné s jistotou dovodit, jaký počet dodavatelů stěžovatelce tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 22, nebo ze dne 29. 1. 2024, čj. 7 Afs 296/2022-53, bod 35). NSS proto nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že v daném případě postačí, převyšuje-li hodnota dodávek obrat pro registraci k DPH, a že daňové orgány i městský soud měly k dispozici potřebné skutkové okolnosti.

[20] NSS uzavírá, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Provedené dokazování vyloučilo, že by faktickým dodavatelem byla stěžovatelkou deklarovaná společnost ORSENTEN s. r. o.,

pokračování

a stěžovatelka v daňovém řízení ani v řízení před městským soudem neuvedla 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 nevyplýnuly ani z obsahu správního spisu.

4. Závěr a náklady řízení

[21] 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.

[22] 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.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 16. dubna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu