

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **VLAMON s.r.o.,** se sídlem Hlubinská 1378/36, Ostrava, zast. JUDr. Tomášem Mikulíkem Hamele, Ph.D., advokátem se sídlem Potoční 1094, Frýdek - Místek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35965/15/5300-22444-711307 a ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35960/15/5300-22444-711307, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 7. 2018, č. j. 22 Af 19/2016 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebními výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 12. 2014 byly žalobkyni vyměřeny nadměrné odpočty na daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a dále měsíců leden, květen až prosinec roku 2013. Odvolání proti těmto platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35965/15/5300-22444-711307. Souběžně byly platebními výměry finančního úřadu ze dne 13. 11. 2014 žalobkyni vyměřeny nadměrné odpočty na DPH za zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí roku 2012. V reakci na odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný změnil rozhodnutím ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35960/15/5300-22444-711307, hodnoty uvedené na řádcích 21 (poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě) a řádcích 26 (ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně), neboť shledal, že se ve smyslu § 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), nejednalo o poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti; ve zbytku nechal výrok napadených rozhodnutí beze změny.

[2] Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobami, které Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) spojil ke společnému projednání a následně je zamítl výše označeným rozsudkem ze dne 11. 7. 2018.

[3] Předmětem sporu byla skutečnost, že žalobkyně podle výsledků daňové kontroly prováděné finančním úřadem neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání existence zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, nebyl také věrohodně prokázán předmět a rozsah zdanitelného plnění, takže nebylo prokázáno, že byl nárok na odpočet uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Zdanitelným plněním mělo být sázení a přesazování květin do květináčů ve Švédsku, které si u stěžovatelky objednala švédská společnost VIADAL AB, stěžovatelka provedení této zakázky objednala u společností AZ Building, SIC partners, s. r. o., Česká nápojářská, s. r. o., a Zebra Z, s. r. o., která její realizaci objednala u dalších subdodavatelů ReCasa, s. r. o., a Družstvo SAGOSTAV. Fakticky ovšem nebylo podle žalovaného provedení prací prokázáno, neboť z tvrzení svědků plyne, že všechny platby pro dodavatele i od odběratele provedla žalobkyně hotovostně, dodavatelské společnosti byly pro finanční úřad zásadně nekontaktní, nikdo z účastníků „obchodního řetězce“ nebyl schopen poskytnout přesná jména a počty osob, které měly práce reálně vykonat, nelze najisto postavit, kdo práci zadával a přebíral, práci měly provádět tytéž osoby, avšak pokaždé pro jinou dodavatelskou společnost, práci nikdo neorganizoval, nezadával a nepřebíral, na práci nikdo nedohlížel, žalobkyně pouze na základě informací o odpracovaných hodinách přijala a vystavila daňové doklady a posléze přijala a realizovala platby. Žalovaný tak dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že byly žalobkyni poskytnuty služby deklarovanými dodavateli, nebyl prokázán jejich rozsah, nebylo zřejmé, jaké konkrétní přijaté služby se vztahují k jakým pracím, a nebylo prokázáno, jak byla stanovena cena za služby. Z výsledků mezinárodního dožádání Švédské daňové správě (STA) provedeného finančním úřadem krajský soud zjistil, že ve vztahu k 1. čtvrtletí roku 2012 jsou dle závěrů STA faktury žalobkyně odběratelské společnosti VIADAL AB fiktivní a jsou součástí způsobu, jak zakrýt práci „na černo“ ve Švédsku; naopak neexistují důkazy o tom, že pracovníci žalobkyně provedli vykonanou práci.

[4] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že z provedených důkazů nelze učinit závěr o prokázání přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Podle krajského soudu nebylo dostatečné, že převzetí prací potvrdila B. H. H., tedy ekonomická manažerka žalobcova odběratele VIADAL AB. Žalobkyní předložené důkazy lze označit za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, takže byly dány důvody k přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Finanční úřad vyzval žalobkyni k prokázání tvrzených skutečností a po provedení dokazování zákonným způsobem jednotlivé důkazy i v jejich vzájemné souvislosti vyhodnotil a učinil z nich přiléhavé závěry skutkové a navazující závěry právní, se kterými se krajský soud ztotožnil. Obecná námitka žalobkyně, že v jiném, „naprosto stejném“ případě byl nárok posouzen v její prospěch, nemůže být důvodná, neboť bylo na ní, aby přesně specifikovala skutkové okolnosti onoho jiného případu, tedy o jaké zdaňovací období se jednalo, jaké skutečnosti byly v daném řízení zjišťovány apod., a navíc samotná skutečnost, že jí byl v rámci jednoho zdaňovacího období uznán nárok na odpočet DPH, bez dalšího neznamená, že jí vzniká nárok i v jiných zdaňovacích obdobích, neboť je vždy nutné zohlednit konkrétní skutečnosti týkající se daného zdaňovacího období.

[5] Krajský soud zamítl také námitku, že žalovaný nerozhodl ve stanovených lhůtách.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Nejprve označila za nelogické, aby jí finanční úřad uznal platby a faktury za provedené práce od firmy VIADAL AB jako její příjem, ona z tohoto příjmu odvedla finančnímu úřadu daň z příjmu právnických osob, avšak následně jí nebyl přiznán odpočet na DPH, neboť provedení prací a jejich předání v daném rozsahu nebylo údajně prokázáno. Stěžovatelka ovšem doložila finančnímu úřadu letenky a lodní lístky do Švédska a bylo by zcela nelogické, aby vynakládala finanční prostředky na dopravu pro své subdodavatele, pokud by nebyla přesvědčena o tom, že jí tato činnost přinese zisk. Pokud pak krajský soud argumentoval tím, že její dodavatelé neplnili své povinnosti, namítla, že i ústní smlouvy se subdodavateli jsou platné, jejich obsah byl potvrzen několika svědky a není možné s ohledem na velký časový odstup zapříčiněný délkou daňového řízení poukazovat pouze na dílčí rozpory ve výpovědích jednotlivých osob, které práce ve Švédsku prováděly. Sám finanční úřad jistě nemá pochyb o tom, že práce provedeny byly, jinak by stěžovatelce vrátil daň z příjmů právnických osob, kterou mu z těchto plateb řádně a včas odvedla.

[8] K tvrzení krajského soudu, že bylo na ní, aby přesně specifikovala skutkové okolnosti onoho jiného případu, kdy jí naopak byl odpočet na DPH přiznán, tedy o jaké zdaňovací období se jednalo a jaké skutečnosti byly v daném řízení zjišťovány, stěžovatelka připomněla, že na tyto okolnosti a skutečnosti poukazovala již v odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu. Krajský soud se s celou agendou, která byla předmětem přezkumu, jistě seznámil, takže mu v době vydání jeho rozsudku byla určitě známa.

[9] S ohledem na uvedené navrhla napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný připomněl, že skutečnost, že byl určitý výdaj uznán jako daňový výdaj pro účely daně z příjmů právnických osob, neznamená, že bude automaticky uznán nárok na odpočet DPH. Připomněl také, že ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že práci ve Švédsku nikdo neorganizoval, nezadával, nepřebíral, resp. že to měl být pokaždé někdo jiný; na pracovníky nikdo nedohlížel, nikde se neevidovali ani nehlásili, stěžovatelka pouze na základě informací o odpracovaných hodinách přijala a poté vystavila daňové doklady a přijala a realizovala platby. Osoby, které měly tyto práce provádět, v zásadě nebyly zaměstnanci žádné z dodavatelských obchodních společností, tyto obchodní společnosti de facto jinou ekonomickou činnost nedeklarovaly, najisto nebylo postaveno, ani kolik osob mělo práce provádět. Svědecké výpovědi pouze prohloubily pochybnost o reálnosti stěžovatelkou tvrzeného plnění. Stěžovatelka zároveň nepředložila žádné jiné důkazní prostředky, jež by prokazovaly přijetí deklarovaného plnění, jeho rozsah a hodnotu.

[11] K námitce ohledně rozhodnutí ze dne 13. 11. 2014, č. j. 28763/14/5200-20447-711307, ve věci DPH placeného stěžovatelkou za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011, žalovaný uvedl, že v této věci posuzoval, zda jsou deklarované služby službami vztahujícími se k nemovitosti, či zda se jedná o služby, u kterých se místo plnění při jejich

poskytnutí stanoví dle § 9 zákona o DPH. Jednalo se tudíž o případ nesouvisející s případem nyní posuzovaným. Již v rámci rozhodnutí o odvolání ostatně stěžovatelce sdělil, že předmětem právě uvedeného daňového řízení nebyla pochybnost o poskytnutých plněních od deklarovaných dodavatelů a že odkaz na toto rozhodnutí je v dané věci nepřípadný.

[12] Žalovaný navrhl kasační stížnosti zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Stěžovatelka nejprve namítala, že není logické, aby finanční úřad uznal platby a faktury za provedené práce od společnosti VIADAL AB jako příjem stěžovatelky, ta z tohoto příjmu odvedla daň z příjmů právnických osob a následně jí nebyl přiznán nadměrný odpočet DPH ve vztahu k přijetí těchto prací, neboť nebylo prokázáno jejich provedení. Stěžovatelce je třeba přisvědčit, že mezi těmito skutečnostmi je jisté napětí. Toto napětí má však důsledky především pro daň z příjmů právnických osob. Pokud totiž podle finančního úřadu nebylo pro účely DPH prokázáno uskutečnění a přijetí zdanitelných plnění od stěžovatelčiných deklarovaných dodavatelů, tedy pokud měl pochybnosti, zda se toto plnění uskutečnilo v uváděném rozsahu, je to argument pro vyměřovací řízení u daně z příjmů ve vztahu k následnému příjmu od společnosti VIADAL AB za poskytnutí služby, jejíž obdržení stěžovatelkou od jejích dodavatelů v deklarovaném rozsahu finanční úřad zpochybnil. Opačně však tuto logiku uplatnit nelze. Samotné zaplacení daně z příjmů právnických osob za poskytnutí služby společnosti VIADAL AB totiž neprokazuje, že stěžovatelka předtím tuto službu obdržela od svých dodavatelů právě tím způsobem a v právě té hodnotě, kterou deklarovala pro účely uplatnění odpočtu na DPH. Jinak řečeno, pokud finanční úřad zpochybnil, že stěžovatelka obdržela deklarované plnění od svých dodavatelů, může být zpochybněno i to, zda toto plnění následně poskytla svému odběrateli a měla z něj deklarovaný příjem. Naopak samotný fakt, že zdanila příjem od svého odběratele, neprokazuje, že služby, které mu měla poskytnout, opravdu obdržela v konkrétním rozsahu od konkrétních dodavatelů, které uváděla na daňových dokladech.

[15] Co se týče v kasační stížnosti uváděného doložení lodních lístků do Švédska a toho, že mezi výpověďmi svědků provádějících ve Švédsku uvedené práce byly pouze dílčí rozpory, je třeba tuto námitku odmítnout jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť žádná jí odpovídající námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Uplatní se tedy právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155: „*Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak*

neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené.“

[16] Navíc se tato námitka míjí s hlavními argumenty žalovaného a krajského soudu. Ten zdůraznil celou řadu důkazů, které zpochybňovaly oprávněnost nároku na odpočet. I ze svědecké výpovědi manažerky společnosti VIADAL AB, jakož i z dalších důkazů vyplynulo, že nebylo možno zjistit, kdo práci zadával, kontroloval a přebíral, nebylo zřejmé, jakým způsobem byla určována cena. Krajský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že k pochybnostem o správnosti předložených daňových dokladů přispívala skutečnost, že se průběžně měnily dodavatelské společnosti, navíc byly některé z nich nekontaktní. Samotné lodní lístky mohou dokazovat přesun osob, na jejichž jména jsou tyto doklady vystaveny, nemohou však prokázat, zda prováděly ve Švédsku nějaké práce, či v jakém rozsahu.

[17] Ke stěžovatelčinu poukazu na rozhodnutí žalovaného č. j. 28763/14/5200-20447-711307 ve věci DPH placeného za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 lze pouze přitakat žalovanému, který ve vyjádření ke kasační stížnosti osvětlil odlišnost sporných otázek v tomto rozhodnutí od dvojice rozhodnutí posuzovaných krajským soudem v nyní posuzovaném rozsudku. Stěžovatelka tak má sice pravdu, že na toto rozhodnutí poukazovala již ve svém odvolání, nicméně klíčovým důvodem, pro který se krajský soud ani s touto námitkou v bodě 24 svého rozsudku neztotožnil, bylo, že *„samotná skutečnost, že by v rámci jiného zdaňovacího období byl žalobci nárok na odpočet daně dle zákona o DPH uznán, bez dalšího neznamená, že mu vzniká nárok i v jiných zdaňovacích obdobích, neboť je vždy nutné zohlednit konkrétní skutečnosti týkající se toho kterého zdaňovacího období.“* Ani podle názoru NSS z tohoto jednoho přiznání odpočtu za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 nic neplyne pro nyní posuzovaná období. Shodoval se sice druh plnění a subjekt odběratele, ale z toho, že žalovaný uznal za dostatečně prokázané, že stěžovatelka dodala tomuto dodavateli jedno plnění v roce 2011, neplyne, že bylo dostatečně prokázáno, že mu dodala obdobné plnění v letech 2012 a 2013 a zejména, že k realizaci tohoto plnění v těchto dalších obdobích přijala plnění od svých dodavatelů a subdodavatelů způsobem, který by ji opravňoval k uplatnění nadměrného odpočtu na DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[19] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. října 2018

JUDr. Barbara Pořízková

předsedkyně senátu