

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, Havlíčkova 99, Chrudim, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2018, čj. 7125/18/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 6. 9. 2018, čj. 52 Af 13/2018 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

[1] Žalobci byla v září 2016 dodatečně doměřena DPH a předepsáno penále za zdaňovací období srpna a listopadu 2013. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný dne 13. 2. 2018. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl krajský soud svým rozsudkem ze dne 6. 9. 2018.

[2] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stejně jako v žalobě setrval na tom, že na jeho nákupu ojetých vozidel a náhradních dílů od společnosti Horizonwind nebylo nic neobvyklého. Stěžovatel při daňové kontrole předložil technické průkazy k vozidlům, jejichž nákup tak nebyl zpochybněn. Sporné však zůstalo, zda plnění uskutečnila právě uvedená společnost. Tato společnost byla zapsána v obchodním rejstříku a nebyla označena jako nespolehlivý plátce, proto byl stěžovatel v dobré víře, že jde o standardního obchodního partnera. Stěžovatel poukázal na mediálně známý případ, v němž se Generální finanční ředitelství z neopatrnosti zapojilo do podvodného daňového řetězce. Stěžovateli nelze vytýkat, že prováděl stotisícové platby

jen v hotovosti, neboť tím neporušil limit podle zákona omezujícího hotovostní platby. Právně významné nemůže být ani to, že stěžovatel nepředložil správci daně smlouvy, objednávky, předávací protokoly a podobně: ze zákona nebyl povinen mít tyto doklady písemně, naopak jediným relevantním dokladem pro uplatnění nároku na odpočet je daňový doklad, který stěžovatel předložil.

[3] Žalovaný se ke kasační stížnosti podrobně vyjádřil a navrhl, aby byla zamítnuta.

[4] V dubnu 2020 soud přerušil řízení o kasační stížnosti, neboť zjistil, že jeho rozšířený senát předložil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, která mohla být podstatná i pro tuto věc. Rozšířený senát se jednak tázal, zda lze podmínit právo na odpočet DPH povinností prokázat, že přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani. Pokud by to možné bylo, zajímalo rozšířený senát dále, zda lze odepřít právo na odpočet, jestliže nebylo prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu.

[5] Soudní dvůr EU odpověděl na předběžnou otázku rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Podle něj musí správce daně odepřít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odepřít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH.

[6] Rozšířený senát poté ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208. Z rozsudku Soudního dvora podle něj plyne, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21).

[7] Podle rozšířeného senátu tím Soudní dvůr významně doplnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinově zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).

[8] NSS proto rozhodl, že se v řízení pokračuje, a vyzval strany, aby na nový judikaturní vývoj reagovaly.

[9] Stěžovatel se omezil na několik vět a ve své reakci neuvedl nic nového. Žalovaný shrnul svůj dosavadní postoj a zdůraznil, že stěžovatel podle svého tvrzení přijal od společnosti Horizonwind jak zboží, tak služby. Rozsudky ve věci Kemwater se vůbec netýkají otázky odpočtu DPH ze *služeb* přijatých v této věci, protože stěžovatel neprokázal ani to, že služby fakticky přijal. U *zboží* zase stěžovatel neoznačil žádného jiného dodavatele než společnost Horizonwind, a v řízení tak nevyšlo nijak najevo (natož

s jistotou), kdo byl (mohl být) skutečným dodavatelem. Je pravda, že v listopadu 2013 překročil základ daně částku jednoho milionu korun. I kdyby se však skutečný dodavatel měl stát plátcem DPH v důsledku překročení obratu, stal by se jím až do budoucna. Krom toho zde šlo o plnění dělitelné, které bylo dodáno na základě celkem osmi daňových dokladů, takže i případných dodavatelů mohlo být více. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud kasační stížnost odmítl, podobně jako to před ním udělal třetí senát v rozsudku ze dne 8. 9. 2020, čj. 3 Afs 43/2019 - 33.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předně NSS dospěl k tomu, že je namístě kasační stížnost věcně projednat. Žalovaný uvedl, že odmítnutá kasační stížnost ve věci 3 Afs 43/2019 byla podobná – ale právě že jen podobná, nikoli stejná. Zatímco kasační stížnost ve věci 3 Afs 43/2019 prakticky doslova kopírovala žalobu, ve věci nynější se stěžovatel přece jen více snažil (i když ze žalobní argumentace pochopitelně vycházel) stvořit původní text, reagovat na odůvodnění krajského soudu a svá tvrzení podpořit dalšími argumenty. Rozhodně tu nešlo o kopii žaloby. Je však vždy věcí soudu, aby zhodnotil (ne)původnost kasační stížnosti a míru shody mezi žalobou a kasační stížností; při tomto posuzování má soud značnou míru uvážení. V nynější věci nebyla kasační stížnost nijak přesvědčivá, ale současně nebyla jen opsanou žalobou. Proto se NSS kasačními námitkami zabýval.

[12] Krajský soud v bodech 7–16 svého rozsudku detailně citoval z judikatury NSS, v níž je popsáno důkazní břemeno daňového subjektu a důkazní standard ve věcech daně z přidané hodnoty. NSS proto pokládá za zbytečné tyto citace a argumentaci v nich obsaženou opakovat.

[13] Stěžovatel ostatně ani nezpochybňuje tato argumentační východiska, jen se domnívá, že v obchodním styku postupoval řádně a že mu nemůže být přičítána k tíži pozdější nekontaktnost společnosti Horizonwind či další okolnosti obchodů, které zjistil až správce daně při vyhledávací činnosti (společnost nepodávala daňová přiznání, na výzvy správce daně nereagovala, jednatelka i zmocněnec měli hlášenou adresu v sídlech úřadů, společnost v rozhodném roce nedovezla žádná vozidla ze států, jejichž státními příslušníky byli podle technických průkazů jejich poslední majitelé). NSS však souhlasí s hodnocením žalovaného i krajského soudu, podle nějž nebyl stěžovatel v těchto obchodních případech dostatečně obezřetný. Ačkoli platil dodavateli nemalé částky, nevyžádal si k obchodům a k dodávanému zboží jediný písemný doklad – jen důvěřoval dodavateli, že vše bude v pořádku. To už ale nelze označit ani za dobrou víru, ale spíš za bezmeznou (až slepou) důvěru. Nelze stěžovateli takovou volbu přístupu vyčítat – je na každém obchodníkovi, jakou zvolí při svém podnikání strategii. Kdo je důvěřivý jako stěžovatel, bere na sebe ovšem riziko, že pokud se ve své důvěře (věnované podle všeho neznámému a jen krátkodobému obchodnímu partnerovi) zklame, ponese i ekonomické následky (zde nepřiznání nadměrného odpočtu). Obchod, který vypadal jako výhodný, se tak nakonec nevyplatí.

[14] Stěžovatel sice předložil technické průkazy k vozidlům, tím ale neprokázal, kdo mu vozidla dodal, resp. že mu je dodal nějaký plátce DPH. Žádné další listiny stěžovatel nepředložil ani je neměl k dispozici. Samotná společnost Horizonwind

v rozhodném roce nedovezla z okolních států žádná vozidla, jak správce daně zjistil. Stěžovatel se mýlí v tom, že k prokázání zdanitelného plnění stačí jen předložit daňový doklad: naopak ani formálně bezvadný daňový doklad nestačí, jsou-li tu dány podezřelé skutkové okolnosti. To ale stěžovateli vysvětlil už žalovaný i krajský soud, netřeba to proto dále rozvíjet.

[15] Argumentace institutem nespolehlivého plátce svědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatel zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý – ovšem nevěrohodné mohou být i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence.

[16] Mediálně známý případ Generálního finančního ředitelství se týkal, jak sám stěžovatel uvádí, podvodného daňového řetězce. O to v projednávané věci nejde – stěžovatele nikdo nepodezírá z toho, že chtěl podvádět (nebo že byl srozuměn s účastí v podvodném řetězci). Jen se zjistilo, že stěžovatel v důsledku svého neopatrného postupu není schopen prokázat, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak sám tvrdí, resp. že mu je vůbec dodal plátce DPH. To, že finanční správa v určité věci pochybila, však neznamená, že všechny daňové subjekty se toho napříště budou moci dovolávat a žádat, aby se v jejich případě neuplatňovaly zákonné požadavky tak přísně. V nynější věci je důležité jen to, zda finanční správa pochybila při projednávání stěžovatelova nároku na nadměrný odpočet, a takové pochybení NSS neshledal.

[17] Finanční orgány stěžovateli nevytýkaly porušení zákona omezujícího platby v hotovosti, ani netvrdily, že mít k obchodní transakci nejen daňový doklad, ale i další listiny, je zákonná povinnost. Není zakázáno platit hotově a není přikázáno podchycovat veškeré obchodní transakce písemně – volba je na obchodníkovi. Jak už ale bylo řečeno, důsledně neformální přístupy mohou snadno vést k tomu, že v daňovém řízení obchodník neobhájí své nároky.

[18] Rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2012, čj. 2 Afs 60/2011 - 94, jehož se stěžovatel dovolával, se týkal podstatně jiné obchodní situace. V oné věci existovala mezi daňovým subjektem a jeho dodavateli rámcová smlouva o dílo i další dílčí smlouvy (na balicí a pomocné stavební práce), k dispozici byly i výkazy práce jednotlivých pracovníků dodavatelů. Spornou otázkou bylo to, zda osoba, s níž byl daňový subjekt v obchodním styku, byla skutečně oprávněna jednat za dodavatele (NSS usoudil, že tomu tak bylo a pro opačný závěr tu nebyly žádné právní argumenty) a zda pro uznání nároku daňového subjektu na odpočet bylo nutné, aby jednotliví pracovníci byli s dodavateli v pracovněprávním vztahu (NSS uzavřel, že to nutné nebylo). Z tohoto specifického skutkového příběhu nelze dovodit žádná obecná pravidla, která by současně finanční orgány ve stěžovatelově věci opomněly použít. Rozsudek tak stěžovateli nemůže prospět.

[19] Ani výše popsaná nová judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* na tomto hodnocení nic nemění. Z daňových dokladů ani ze stěžovatelových tvrzení nevyplynulo, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarované společnosti Horizonwind a která by mohla být plátcem DPH. Stěžovatel v daňovém řízení označil

fyzické osoby, které za dodavatele vystupovaly (zmocněnce Pierluigiho Mezzacasu, s nímž stěžovatel jednal a jejž k tomu zmocnila jednatelka Dagmar Hödlová). Snaha správce daně kontaktovat tyto osoby však vyšla naprázdno; už vůbec nic pak nenaznačovalo tomu, že by právě některá z těchto fyzických osob mohla sama být plátcem DPH, případně že by ve skutečnosti vystupovala za jinou právnickou osobu. Ani nyní v kasačním řízení, když stěžovatel dostal příležitost nově argumentovat, neřekl nic, co by mohlo jeho stávající hmotněprávní postavení jakkoli zlepšit.

[20] NSS je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, 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. V této věci taková indicie ve spisu není a neposkytl ji dodatečně ani stěžovatel, i když se jej na to NSS výslovně tázal. Navíc – jak správně podotkl žalovaný – ačkoli v daňovém řízení nebylo zpochybněno, že stěžovatel nakoupil nějaké automobily (předložil totiž jejich technické průkazy), ve vztahu ke službám, které s dodáním vozidel souvisely (nákup vozidel v Polsku včetně všech technických a právních formalit a jejich doprava do Česka), neprokázal stěžovatel ani to, že tyto služby vůbec přijal a v jakém rozsahu.

[21] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[22] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. května 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu