

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Foxi group CZ, s. r. o.**, IČO: 26370590, sídlem Sulislavská 618/2, Plzeň, zastoupená advokátem Mgr. Marianem Francem, sídlem Škroupova 796/10, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2019, č. j. 22749/19/5300-22441-705341, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2020, č. j 57 Af 32/2019 - 47,

takto:

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.**

Odůvodnění:

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj dne 29. 3. 2017, č. j. 562185/17/2301-51522-404827, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015, byla žalobkyni vyměřena vlastní daň ve výši 195 447 Kč. Žalobkyni nebyl správcem daně uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v částce 154 178 Kč z přijatých plnění (úklidové a zahradnické práce) od společnosti PLUMADO s. r. o. (dále jen „PLUMADO"), neboť žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění skutečně přijala od společnosti PLUMADO jako dodavatele v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně tedy podle správce daně neprokázala splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH").

Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 6. 2019, č. j. 22749/19/5300-22441-705341 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud uvedl, že sporné nebylo faktické provedení deklarovaných plnění, neboť zákazníci stěžovatelky potvrdili, že práce byly provedeny. Pochybnosti vznikly správci daně o tom, že plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež byla jako poskytovatel tohoto plnění uvedena na dokladech, které žalobkyně předložila k prokázání tvrzeného právního stavu. V odstavcích 24 až 33 shrnul skutková zjištění z daňové kontroly a podrobně i rozhodnou právní úpravu ohledně nároku na odpočet DPH. Ověřil, že zjištěné skutečnosti důvodně založily u správce daně vážné pochybnosti o tom, zda plnění poskytla společnost PLUMADO, která je jako dodavatel prací uvedená na daňových dokladech, a konstatoval, že žaloba neobsahovala žádné konkrétní námitky zpochybňující nesrovnalosti, jež správce daně zjistil dokazováním. Na stěžovatelku podle krajského soudu přešlo břemeno prokázat, že jí předmětné plnění poskytla jako dodavatel právě společnost PLUMADO, a soud aproboval i závěr žalovaného, že je neunesla. Výpovědi jednatelky stěžovatelky i jediného jednatele a společníka dodavatele PLUMADO, Tomáše Landsmína, o tom, jak bylo plnění realizováno, byly obecné a nekonkrétní, stěžovatelka navíc zcela rezignovala na kontrolu provádění prací a předání bylo jen formální. Nedostatek listin či jiných důkazních prostředků k obchodním případům jde k její tíži. Žalobní námitky vyhodnotil krajský soud vesměs tak, že se míjejí s rozhodovacími důvody.

[3] Krajský soud založil své právní závěry na judikatuře Nejvyššího správního soudu, již považoval za ustálenou a jednotnou, podle které je neprokázání poskytnutí zdanitelného plnění *konkrétním* dodavatelem uvedeným na dokladu důvodem odepření nároku na odpočet DPH. Rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 58 (dále též věc *Stavitelství Melichar*), který tento princip zpochybnil, považoval za ojedinělý, proto jej nenásledoval.

[4] Stěžovatelka se ve své kasační stížnosti dovolává právě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Stavitelství Melichar*, neboť odpočet z přijatých plnění od společnosti PLUMADO nebyl uznán právě pro neprokázání přijetí od konkrétního dodavatele. Mimo to nesouhlasí s tím, že neprokázala dostatečně, že jí plnění skutečně poskytla společnost PLUMADO. Podobně jako v žalobě akcentuje charakter prací, jež byly předmětem plnění. Šlo o práci nekvalifikovanou, hmotně nezachytitelnou, která *de facto* nevyžaduje žádnou kontrolu, neboť tu provádí sám koncový zákazník. U úklidových prací není obvyklé, aby někdo práci osobně kontroloval a sepisoval protokoly o provedení. Zopakovala žalobní tvrzení, že z výše fakturovaných částek a počtu vlastních zaměstnanců plyne, že k uspokojení poptávky zákazníků musela použít subdodavatele. S ním uzavřela řádné smlouvy, objednávky, po provedení prací předávací protokoly a úhrady provedla převodem na účet. V obecné rovině dodala, že tlak daňové správy na prokázání něčeho, co prokázat nelze, je neúnosný. Ztotožnila se se závěry rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar* a dodala, že prokázala, že plnění obdržela, takže je zcela vyloučeno, aby se na její straně jednalo o podvod. Zaplacení převodem na účet znamená, že nemohlo jít o předstírané plnění. Navrhla zrušení napadeného rozsudku.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti znovu zdůraznil, že po přechodu důkazního břemene zpět na stěžovatelku bylo její povinností prokázat, že jí sporné plnění v deklarovaném rozsahu poskytl právě a jedině tvrzený dodavatel, což se jí nepodařilo. Účast na daňovém podvodu nebyla zkoumána, tedy se ani nestala důvodem, pro který stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet daně. S posouzením krajského soudu se žalovaný ztotožnil a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[6] Jednou ze zásadních právních otázek, kterou v nyní posuzované věci stěžovatelka v kasační stížnosti nastolila, je problematika rozsahu a rozložení důkazního břemene při prokazování skutečného dodavatele plnění, na základě kterého je daňovým subjektem uplatňován nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Tato otázka byla předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, proto soud řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu přerušil.

[7] Rozšířený senát následně předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky ohledně povinnosti daňového subjektu prokázat postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112.

[8] Desátý senát Soudního dvora Evropské unie rozhodl o předběžných otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, v němž uvedl, že *„Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. lstopadu 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.“*

[9] Rozšířený senát NSS v návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále též věc *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.“*

[10] Vzhledem k tomu, že rozšířený senát ve výše uvedené věci již rozhodl, odpadl důvod přerušení řízení a soud vyslovil, že se v řízení pokračuje. Současně umožnil účastníkům, aby se k novému právnímu názoru (tj. rozhodnutím SDEU ze dne 9. 12. 2021,

sp. zn. C-154/20, a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*), resp. jejich dopadu na projednávanou věc, vyjádřili, ale ve stanovené lhůtě tak neučinil žádný z nich.

[11] Kasační stížnost je projednatelná, nicméně argumentačně velmi kusá, proto Nejvyšší správní soud v ní uvedené výhrady vypořádá v ekvivalentní míře obecnosti. Stěžovatelka v zásadě pouze trvá na tom, že prokázala, že sporné úklidové a zahradnické práce jí dodala (pro její zákazníky provedla) společnost PLUMADO, jež je jako dodavatel uvedena na předložených daňových dokladech.

[12] Tvrzení, že zakázky kapacitně nemohla zvládnout jen pomocí svých zaměstnanců, nebylo v řízení zpochybněno, nicméně nemůže osvětlit, kdo místo stěžovatelky práce provedl. Totéž platí o bezhotovostní úhradě za plnění na účet deklarovaného dodavatele. Důkazy, které stěžovatelka vyjmenovala ve prospěch svého tvrzení, že služby dodala společnost PLUMADO, detailně v napadeném rozhodnutí vyhodnotil žalovaný a posléze i krajský soud v napadeném rozsudku. Kromě toho, že stěžovatelka opakuje, že byly dostatečné, nenabízí žádnou argumentaci, kterou by konkrétně zpochybnila hodnocení průkaznosti rámcové smlouvy s dodavatelem, jejího plnění, způsobu předání prací a shledanou absenci jakékoli kontroly rozsahu či kvality atd., jak je provedl krajský soud zejména v odstavci 52 napadeného rozsudku. Stěžovatelka se snažila soud přesvědčit, že v reálných obchodních podmínkách není běžné, a vlastně ani možné, aby si opatřila a uchovávala víc důkazních prostředků, které by správci daně mohly postačit k přijetí závěru, že důkazní břemeno ohledně plnění konkrétním deklarovaným dodavatelem unesla. S tím však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit a opakuje, že je věcí daňového subjektu, aby právě s ohledem na povahu podnikatelské činnosti, jíž se zabývá, shromáždil a uchoval takovou dokumentaci, aby se nedostal ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání, do důkazní nouze (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, a mnohé další).

[13] Správce daně stěžovatelce možnost, aby jím popsané pochybnosti rozptýlila, poskytl, ale nestalo se tak. Sice byl zjištěn fakturační řetězec Družstvo KVALITO-STAV – Fician s. r. o. – JAVE CZ s. r. o. – PLUMADO – stěžovatelka, nicméně vyhledávací činností ani z důkazních návrhů stěžovatelky se nepodařilo prokázat, kdo a v jakém rozsahu pro stěžovatelku, potažmo koncové zákazníky úklidové a zahradnické práce provedl (pouze u části prací bylo prokázáno provedení zaměstnanci stěžovatelky, což dodání jinou osobou zcela vylučuje). Vyjádření jednatelky stěžovatelky ani svědecká výpověď Tomáše Landsmína uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem PLUMADO neprokázaly (ani jeden z nich nevěděl, které osoby měly práce provést), subdodavatel společnost JAVE CZ s. r. o. neměla žádné zaměstnance a Družstvo KVALITO-STAV v rozhodném období nevykonávalo žádnou ekonomickou činnost. Ze shromážděných důkazů nebylo možné zjistit žádné konkrétnější poznatky, jak skutečně sporná plnění probíhala a jaký byl jejich rozsah. Provedené dokazování tak pouze prohlubovalo pochybnosti správce daně, aniž by přineslo jakoukoli indicii o tom, že by jako skutečný dodavatel sporných plnění přicházel reálně v úvahu někdo jiný, kdo byl v postavení plátce DPH, natož aby to bylo s jistotou prokázáno. Žádná tvrzení, a tím méně důkazy, z nichž by vyplývalo, že deklarované plnění poskytl prokazatelně subjekt (na dokladu neuvedený), který je plátcem DPH, stěžovatelka soudu neposkytla ani v kasačním řízení poté, co byla o této možnosti zpravena. Nejvyšší správní soud je za těchto okolností přesvědčen, že se

stěžovatelce nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[14] Podstatou rozhodnutí ve věci *Stavitelství Melichar*, jehož se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolávala, byl názor, že neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli teprve v případě, že by byl shledáván podvod na DPH. Soudní dvůr EU však ve věci *Kemwater ProChemie* jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH a podvodu na DPH jsou odlišné otázky, čímž závěry vyslovené ve věci *Stavitelství Melichar* popřel. Závěry dosud hlavního proudu judikatury NSS, na nichž stavěl i krajský soud v této věci, přitom významně doplnil. Nadále již nelze vycházet z toho, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Soudní dvůr EU připustil i možnost, že hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH budou splněny, i když identita dodavatele nebude zjištěna, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. V nyní projednávaném případě se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že služby poskytl na dokladu uvedený dodavatel, a z dokazování ani z jiných poznatků správce daně neplyne s dostatečnou jistotou, kdo jiný to mohl být (natož zda byl v postavení plátce DPH). Jelikož tedy zůstalo zcela nejasným, kdo plnění poskytl, nemá posun v judikatuře pro výsledek posouzení praktický význam.

[15] Veškeré argumenty vyvracející podezření z podvodného jednání se zcela míjí s rozhodovacími důvody, neboť nic takového nebylo v daňovém řízení zkoumáno a účast na podvodu na DPH nebyla důvodem pro odepření nároku na odpočet daně. Že nelze směšovat různé právní důvody pro odepření nároku na odpočet daně i s odkazem na relevantní judikaturu ostatně stěžovatelce vysvětlil již žalovaný v napadeném rozhodnutí a poté i krajský soud.

[16] Nejvyšší správní soud uzavírá, že k nesprávnému právnímu posouzení v míře, která by odůvodňovala zrušení napadeného rozsudku [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s ř. s.“)] nedošlo, proto neshledal kasační stížnost důvodnou a podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. ji zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. září 2022

Mgr. Eva Šonková

předsedkyně senátu