

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **VH Agroprodukt, spol. s r.o.**, se sídlem Na Rybníce 116/5, Rusek, Hradec Králové, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2016, č. j. 4939/16/5300-22442-711492, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 9. 2018, č. j. 31 Af 20/2016 - 73,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) dvaceti třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 11. 2014 doměřil žalobkyni za zdaňovací období únor 2009 až prosinec 2010 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 1 591 659 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně. Důvodem doměření daně bylo neuznání odpočtu DPH u plnění, deklarovaných jako zemědělské a stavební práce či služby, od dodavatelů K.H.STAV CZ s.r.o. (dále jen „K.H.STAV“), družstvo P+V STAV HK (dále jen „P+V STAV“), CHEDOSTAV s.r.o. (dále jen „CHEDOSTAV“), Družstvo ASOLD.CZ (dále jen „ASOLD“), PATERM s.r.o. (dále jen „PATERM“), GLAVPROMALFA s.r.o. (dále jen „GLAVPROMALFA“) a ATEL-Y spol. s r.o. (dále jen „ATEL-Y“), protože žalobkyně neprokázala, že sporná plnění byla poskytnuta právě deklarovanými dodavateli. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

Neztotožnil se s námitkou, že došlo k prekluzi práva stanovit daň, neboť tříletá lhůta ve smyslu § 148 odst. 1, přerušená podle odst. 3 a poté prodloužená podle odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), měla uplynout již dne 15. 2. 2016, aniž by byla daň pravomocně doměřena. Krajský soud připomněl, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno již dne 3. 2. 2016 a zástupci žalobkyně Ing. D. Hubalovi bylo doručeno dne 13. 2. 2016, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty. Jemu sice žalobkyně vypověděla plnou moc, ovšem vypovězení plné moci bylo správci daně doručeno až po 13. 2. 2016. Pravidlo obsažené v § 27 odst. 2 daňového řádu, týkající se účinnosti oznámení udělení plné moci vůči správci daně, je třeba analogicky uplatnit i vůči jejímu vypovězení.

[3] Dále se krajský soud zabýval námitkou, že žalovaný ve svém rozhodnutí nejen potvrdil závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli, ale nadto konstatoval, že nebyl prokázán rozsah uskutečněného plnění, měl proto s touto změnou právního názoru žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí seznámit. Krajský soud korigoval názor žalovaného, že ke změně právního názoru nedošlo. Ke změně právního názoru došlo, byť neměla vliv na výši daňové povinnosti žalobkyně. Smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu však je zabránit překvapivým rozhodnutím. Žalovaný měl tedy před tím, než vydal rozhodnutí o odvolání, seznámit žalobkyni se svými pochybnostmi o rozsahu, v jakém bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Tím, že tak neučinil, se dopustil vady, která však neměla za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, neboť zároveň plně aproboval důvody, pro něž správce daně žalobkyni daň doměřil a které dostačují pro neuznání nároku na odpočet.

[4] Dále krajský soud souhlasil s finančními orgány, že žalobkyně neprokázala, že plnění uvedená na předložených daňových dokladech byla fakticky poskytnuta deklarovanými dodavateli. Souhlasil se zjištěními správce daně ohledně četných skutečností, které zpochybňují věrohodnost daňových dokladů předložených žalobkyní. Tím přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, které se nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit, a to ani poté, co byli na její návrh vyslechnuti jako svědci údajní pracovníci dodavatelů.

[5] Krajský soud zamítl i námitku, že si správce daně neoprávněně vybíral důkazy, neboť bezdůvodně odmítl provést některé z žalobkyní navržených výslechů svědků. Správce daně i žalovaný naopak přesvědčivě vyložili, z jakých důvodů nevyslechli některé z žalobkyní navrhovaných svědků. Krajský soud odmítl i tvrzení žalobkyně, že ji finanční orgány neoprávněně „trestají“ za pochybení třetích osob a činí ji zodpovědnou za to, že její dodavatelé neměli u orgánů státní správy evidované jako zaměstnance osoby, které za ně měly vykonávat předmětné práce. Nemůže být osvědčena dobrá víra žalobkyně, když nezachovala náležitou míru obezřetnosti v obchodním styku a nezajistila si potřebné podklady pro splnění podmínek k uplatnění nároku na odpočet. Smlouvy, které uzavřela se svými údajnými dodavateli, totiž byly podepsány bez její účasti, daňové doklady byly opatřené nečitelnými podpisy a různými razítky. I z toho plynuly legitimní pochybnosti správce daně o věrohodnosti dokladů. Žalobkyni bylo navíc z její předchozí činnosti známo, že někteří z jejích údajných dodavatelů se již v minulosti dopouštěli porušování pracovněprávních předpisů. I proto měla být více obezřetná při zajišťování důkazních prostředků, kterými by mohla prokázat nárok na odpočet.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností pro nesprávné posouzení právní otázky a rozpor s obsahem správního spisu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Právo vyměřit daň již bylo prekludováno. Tříletá lhůta pro vyměření daně měla uplynout dne 15. 2. 2016, do kdy mělo rozhodnutí o stanovení daně nabýt právní moci, což vyžadovalo doručení rozhodnutí o odvolání. K tomu však včas nedošlo, neboť rozhodnutí žalovaného bylo doručováno daňovému poradci Ing. Davidu Hubalovi. Ten však v okamžiku doručení dne 15. 2. 2016 (fikcí doručení dne 13. 2. 2016), již od 11. 2. 2016 nebyl stěžovatelčiným zástupcem, což žalovanému sdělil dne 17. 2. 2016, když mu tuto písemnost vrátil. Žalovaný měl následně doručit rozhodnutí o odvolání přímo stěžovatelce. Z textu právní úpravy nevyplývá, že by se na ukončení platnosti plné moci mohl analogicky vztáhnout § 27 odst. 2 daňového řádu, jak tvrdil krajský soud.

[8] K meritu věci stěžovatelka zdůrazňuje, že doložila splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH předáním daňových dokladů vystavených jejími dodavateli. V reakci na pochybnosti správce daně předložila nebo navrhla další důkazní prostředky, které potvrdily pravdivost jejích daňových tvrzení, a to zejména smlouvy uzavřené s dodavateli, docházkové listy či svědecké výpovědi jejich pracovníků, kteří pro ni vykonávali práce na základě pokynu dodavatelů nebo byli pověřeni dohledem nad těmito pracovníky a přebíráním plateb od stěžovatelky. Tím prokázala, že zdanitelná plnění byla na základě existujícího smluvního vztahu poskytnuta dodavateli, kteří byli v rozhodném období plátci DPH (výjimku tvoří jeden doklad vydaný společností ATEL-Y s.r.o., ve vztahu k němuž existuje mezi žalovaným a stěžovatelkou spor o to, zda byl vydán plátcem daně). Prokázala také, že daňové doklady byly vystaveny dodavateli, resp. jejich pracovníky, a to za pomoci účetní stěžovatelky s ohledem na existující jazykovou bariéru; práce byly provedeny osobami spolupracujícími s dodavateli, byť ne jako jejich zaměstnanci; a platby za poskytnutá plnění byly provedeny ve prospěch dodavatelů, ať už na účet uvedený ve smlouvě či na účet jiné osoby stanovené dodavatelem v rámci daňového dokladu.

[9] Z doložených důkazních prostředků vyplynulo, že práce reálně prováděly osoby spolupracující s dodavateli, jejichž docházku do práce zajistili a kontrolovali právě dodavatelé nebo osoby s nimi spolupracující. Tito pracovníci v provedených svědeckých výpovědích v naprosté většině případů jasně potvrdili svou spolupráci se stěžovatelkou a s dodavateli, jejichž prostřednictvím získali práci. Pokud tato spolupráce neprobíhala na základě pracovních smluv, jedná se o porušení smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli či o porušení pracovněprávních předpisů, na daňovou povinnost stěžovatelky však tyto okolnosti nemají vliv. Daňová povinnost stěžovatelky se nemůže řídit tím, zda došlo ke splnění soukromoprávních smluvních podmínek. Z dokazování vyplynulo, že platby za provedené práce přebírali stanovení zástupci dodavatelů, kteří ve svědeckých výpovědích potvrdili, že platby přebírali jako zástupci daných dodavatelů za činnost vykonávanou pracovníky dodavatelů pro stěžovatelku. V průběhu daňové

kontroly sice vyšlo najevo, že pracovníci zprostředkovaní dodavateli nebyli jejich zaměstnanci, to však nemění nic na tom, že mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli byly uzavřeny smlouvy, na jejichž základě jí dodavatelé zprostředkovávali pracovní sílu. Součástí těchto smluv byl také závazek dodavatelů, aby práce pro stěžovatelku prováděli pouze zaměstnanci či statutární orgány dodavatelů, o čemž byla stěžovatelka ubezpečena a nemohla si to dále nijak ověřit. Nemohla ani zjistit, zda byla v minulosti některým dodavatelům vyměřena pokuta za porušení pracovněprávních předpisů.

[10] Bylo tedy prokázáno naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH a v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně. Ten je však neunesl. Argumenty použité správcem daně, žalovaným a krajským soudem ohledně dostatečnosti kontrolních opatření na straně stěžovatelky a její údajně chybějící dobrá víra, že plnění nebyla stižena podvodem na DPH, by byly relevantní pouze za předpokladu, že by došlo ke spáchání podvodu na DPH. Stejně tak jsou irelevantní údaje o následné nekontaktnosti dodavatelů a údajné pochybnosti ohledně toho, zda byly smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavateli podepsány osobami oprávněnými za dodavatele jednat. Stěžovatelka se oprávněně domnívala, že jedná se zástupci svých dodavatelů, a neměla důvod o této skutečnosti pochybovat nebo kontrolovat podpisy na předaných smlouvách či daňových dokladech. Ostatně ani ona, ani správce daně nemají dostatečnou odbornost pro posouzení, zda se podpis na určité listině skutečně shoduje s podpisem uvedeným v obchodním rejstříku, a měli si proto vyžádat znalecký posudek. Podstatné je, že na základě uzavřených smluv bylo plněno.

[11] Stěžovatelka dále správci daně vytýká pochybení při dokazování, zejména nesprávné hodnocení důkazů, včetně nesprávného vyhodnocení provedených svědeckých výpovědí. Většina svědků vypověděla, že pro stěžovatelku vykonávali práci zprostředkovanou dodavateli, avšak správce daně svědecké výpovědi vyhodnotil přesně opačným způsobem a svědecké výpovědi jako důkazní prostředek zcela odmítl. Žalovaný sice následně závěry správce daně zmírnil a uznal, že svědecká výpověď je důkazním prostředkem i sama o sobě, přesto ale setrval na závěru, že svědecké výpovědi neprokazují, že plnění skutečně dodali deklarovaní dodavatelé, protože neměli žádné zaměstnance. Správce daně ani žalovaný nevzali v potaz až tříletý časový odstup mezi provedením prací a výpověďmi, ani charakter svědků, kterými jsou osoby ukrajinské národnosti, které vykonávají sezónní práci, což vysvětluje případné nedostatky jejich výpovědí. Stěžovatelka zdůrazňuje, že šlo o osoby, které byly uvedeny v docházkových listech a ve své svědecké výpovědi potvrdily, že práci vykonávaly a spolupracovaly s jejími dodavateli. Správce daně rozporuje svědecké výpovědi, které svědčí ve prospěch stěžovatelky, zároveň však zdůrazňuje svědeckou výpověď paní N. S., která potvrdila pouze přijímání peněžních prostředků pro dodavatele, ale odmítla, že by pro stěžovatelku vykonávala práci. Tímto tvrzením podle stěžovatelky svědkyně sledovala vlastní zájmy, tedy nenavýšit již existující doměrek daně a sankce jí hrozící. Správce daně i žalovaný pak odmítli další výslechy svědků jako nadbytečné. Původně je správce daně odmítl pro údajnou obtížnou kontaktovatelnost svědků jako cizinců a proto, že jeden ze svědků pobýval ve Spojeném království. Stěžovatelce však nesdělili, jaké jiné důkazní prostředky si přejí doložit. Aplikovali tak na ni nesprávné rozložení důkazního břemene, jak vyplývá ze stěžovatelkou citované judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Nesprávně posoudili také výsledky kontroly provedené Celním úřadem v Hradci Králové a zmocnění udělená

dodavateli jejich zástupcům, kteří organizovali práci jim podřízených pracovníků na pracovišti stěžovatelky nebo přebírali peníze či podepisovali různé dokumenty jako zástupci dodavatelů. Stěžovatelka je fakticky trestána za to, že její dodavatelé neplní své povinnosti jako zaměstnavatelé. Z rozsudku Soudního dvora EU (dále též „SD EU“) ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Gábor Tóth*, jasně vyplývá, že nejen porušení smluvních povinností ze strany dodavatele, ale dokonce i skutečnost, že dodavateli bylo zrušeno oprávnění k podnikání či že dodavatel neplní své povinnosti zaměstnavatele, není pro uznání nároku na odpočet jeho odběratele relevantní. Tyto skutečnosti mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH pouze za situace, kdy došlo k podvodu na DPH. Ten však v daném případě nebyl shledán.

[12] Podle judikatury SD EU je navíc sporné, zda má stěžovatelka povinnost v rozsahu požadovaném správcem daně prokazovat, že dané plnění bylo skutečně dodáno konkrétními dodavateli uvedenými na dokladech. Požadavky správce daně, žalovaného a krajského soudu, které jsou na ni kladeny v otázce prokázání dodání plnění od konkrétních dodavatelů, byly zjevně excesivní a odporující platné právní úpravě.

[13] Pokud následně žalovaný v rozhodnutí o odvolání začal rozporovat také rozsah poskytnutých plnění, činil tak v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Jedná se totiž o právní závěr odlišný od závěrů správce daně, který je způsobilý zhoršit právní i důkazní pozici stěžovatelky, která s ním proto měla být seznámena a dostat možnost se k této změně postoje vyjádřit. Pochybnosti o rozsahu poskytnutých plnění opírá žalovaný a následně i krajský soud také o to, že údaje o objemu provedené práce a finální výši odměny vyplnila do dokladů vystavených dodavateli účetní stěžovatelky. Tím spíše však měl žalovaný přistoupit k výslechu dalších svědků, kteří by případné pochybnosti rozptýlili, a nikoli k paušálnímu odmítnutí všech daňových dokladů a s nimi souvisejícího odpočtu daně.

[14] Stěžovatelka proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení; pokud by bylo shledáno uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, mají být zrušeny i platební výměry a řízení zastaveno.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl k otázce prekluze práva vyměřit daň, že Ing. David Hubal zaslal správci daně odvolání plné moci až dne 17. 2. 2016 a teprve od toho okamžiku bylo vůči správci daně účinné. Úkon k doručení rozhodnutí ovšem žalovaný učinil již dne 3. 2. 2016. Dále zopakoval, že správce daně zjistil řadu skutečností zpochybňujících věrohodnost daňových dokladů předložených stěžovatelkou. Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností, kterou přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku, jíž se uvedené pochybnosti nepodařilo rozptýlit. Uvedené pochybnosti nerozptýlily ani výslechy svědků. Žalovaný odmítá i tvrzená pochybení v dokazování. Pochybnosti správce daně byly dostatečně podloženy skutkovými zjištěními a stěžovatelka tyto pochybnosti ani na výzvu správce daně nerozptýlila.

[16] Stěžovatelka následně zaslala repliku k vyjádření žalovaného. V ní zopakovala, že na ni správce daně kladl důkazní nároky, které neměla šanci unést, čímž porušil její

legitimní očekávání a právní jistotu. Stěžovatelka brojí proti tomu, že správce daně založil své pochybnosti právě na skutečnosti, že do smluv s dodavateli zakotvila jejich povinnost provádět dohodnuté práce pouze prostřednictvím jejich zaměstnanců. Taková okolnost však rozhodně nemůže vést k odepření nároku na odpočet DPH. To, že dodavatelé neměli v rozhodném období žádné zaměstnance, a tedy nemohli práce provádět prostřednictvím svých zaměstnanců, není důkazem o tom, že by práce neproběhly nebo že by nebyly provedeny uvedenými dodavateli. Ti mohli práce provést prostřednictvím vlastních subdodavatelů, byť tyto osoby nebyly jejich zaměstnanci. Neexistence vlastních zaměstnanců dodavatelů mohla být nanejvýš důkazem o porušení jejich soukromoprávních závazků vůči stěžovatelce. Trvá také na tom, že nejasnosti podpisů na smlouvách a daňových dokladech nemohl správce daně vyjasnit bez pomoci znaleckého posouzení. Přeceňovat nelze ani nestandardnosti při provádění plateb, neboť tyto postupy se mohou v různých podnikatelských činnostech lišit. Opakuje také, že to byl správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno, nikoli ona.

III. Přerušení řízení a pokračování v něm

[17] Rozhodující senát při předběžném posouzení věci zjistil, že první senát NSS usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil rozšířenému senátu k zodpovězení následující otázku: „*Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla*?“ V tomto usnesení první senát zpochybnil závěry rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*. Soud proto usnesením ze dne 31. 1. 2020, č. j. 9 Afs 409/2018 - 50, přerušil řízení. Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, dvě předběžné otázky SD EU. Na dané otázky SD EU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Usnesením ze dne 7. 4. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018 - 52, rozhodl soud o pokračování v nynějším řízení.

[18] Žalovaný zaslal NSS vyjádření, v němž zopakoval, že stěžovatelka neprokázala, že by jí plnění v podobě poskytnutí zemědělských a stavebních prací či služeb dodali právě dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech. Zároveň po celou dobu daňového řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí zdanitelné plnění dodali. Z daňového řízení a provedeného dokazování nevyplynulo, kdo byl skutečným dodavatelem plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Dále na základě zjištěné hodnoty plnění poskytnutého subjekty K.H.STAV, P+V STAV a GLAVPROMALFA žalovaný pochyboval, zda a v jakém období převyšovala částka jimi poskytnutých zdanitelných plnění hodnotu 1 milion Kč, která by z nich činila osoby povinné k dani. V případě ostatních deklarovaných dodavatelů se jednalo za předmětná zdaňovací období o částky i ve svém souhrnu nižší, než je obrat, při kterém se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku stane plátcem DPH. Žalovaný také připomněl, že v daném případě nepanovaly pochybnosti pouze o osobě deklarovaných dodavatelů, ale rovněž o rozsahu plnění.

[19] Stěžovatelka zareagovala duplikou, v níž uvedla, že s ohledem na nynější judikatorní posun v dané věci si v době realizace daňového řízení nebyla a nemohla být vědoma povinnosti prokázat, že dodavatel zdanitelného plnění byl v postavení plátce DPH. Daňové orgány ji nevyzvaly k prokázání, že dodavatelé byli plátci DPH. Neprokázání této skutečnosti jí proto nelze klást k tíži nyní, ve fázi soudního přezkumu. Nebude tedy nyní prokazovat, zda byli konkrétní dodavatelé plátci DPH. Tvrzení žalovaného ohledně údajně neprokázaného rozsahu přijatého plnění odporuje obsahu správního spisu, ignoruje existenci procesní vady spočívající v porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a stojí na nesprávných právních závěrech.

[20] Žalovaný zaslal NSS tripliku, v níž upozornil na judikaturu NSS reagující na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie.* Zopakoval také, že v posuzované věci nepanovaly pochybnosti pouze o osobě deklarovaných dodavatelů, ale rovněž o rozsahu plnění.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

IV. a) Prekluze práva doměřit daň

[22] Ve své první kasační námitce stěžovatelka tvrdí, že po přerušení běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu a následném prodloužení podle jeho § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu měla prekluzivní lhůta ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu uplynout dne 15. 2. 2016, do kdy mělo rozhodnutí o stanovení daně nabýt právní moci. Do toho dne jí však nebylo rozhodnutí žalovaného o odvolání platně doručeno.

[23] K tomu NSS ze správního spisu zjistil, že rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2016 bylo téhož dne odesláno do datové schránky Ing. Davida Hubala, jemuž byla tato zpráva doručena fikcí po uplynutí deseti dnů, tedy dne 13. 2. 2016, což byla sobota, takže za den doručení je třeba podle § 33 odst. 4 daňového řádu pokládat pondělí 15. 2. 2016 (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 5. 2022, č. j. 4 Afs 264/2018 - 85). Ten zaslal žalovanému dne 17. 2. 2016 podání nazvané „Vrácení zásilky“, v němž uvedl, že stěžovatelka dne 11. 2. 2016 odvolala veškeré plné moci, které mu udělila jako daňovému poradci. Dne 25. 2. 2016 Ing. Hubal poslal žalovanému podání, k němuž přiložil kopii ručně psaného odvolání plné moci stěžovatelkou datované dnem 11. 2. 2016.

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pravidlo stanovené v § 27 odst. 2 daňového řádu, podle nějž je plná moc vůči konkrétnímu správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně, analogicky platí také ve vztahu k odvolání plné moci. Totožný závěr ostatně plyne i z judikatury NSS, zejména z jeho rozsudku ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67, v němž jasně potvrdil, že „*vůči správci daně je výpověď plné moci účinná, jakmile mu byla účastníkem řízení nebo jeho zástupcem oznámena*“.

[25] Krajskému soudu je tedy třeba přisvědčit, že v době, kdy žalovaný doručil Ing. Hubalovi své rozhodnutí, byl ještě z pohledu žalovaného zástupcem stěžovatelky. Odvolání plné moci sice již bylo sepsáno a na kopii zaslané dne 25. 2. 2016 žalovanému je i razítko Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, tedy správce daně, s datem 11. 2. 2016, k tomu dni však bylo odvolání plné moci účinné jen vůči tomuto správci daně, nikoli vůči žalovanému, jak plyne z textu § 27 odst. 2 daňového řádu: *Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění* ***u tohoto správce daně****.* (zvýraznil nyní NSS) Doručení dne 15. 2. 2016 je proto platné a došlo k němu před uplynutím prekluzivní lhůty.

IV. b) Splnění podmínek pro uplatnění odpočtu

[26] Podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Stěžovatelka byla pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její ekonomickou činnost.

[27] Stěžovatelka má pravdu v tom, že za určitých okolností nelze plátci daně odepřít nárok na odpočet DPH pouze z toho titulu, že dostatečně neprokázal, že dané plnění bylo skutečně dodáno konkrétními dodavateli uvedenými na dokladech. V době podání kasační stížnosti byla tato otázka v judikatuře SD EU sporná, jak stěžovatelka uváděla v kasační stížnosti.

[28] Během řízení o ní však tuto judikaturu vyjasnil SD EU ve výše zmiňovaném rozsudku *Kemwater ProChemie,* ve kterém mj. konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 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.*“ SD EU také připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel byl plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SD EU stanovil pouze pro situaci, že by sám správce daně měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH. Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v němž vyslovil následující právní 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.“

[29] Na stěžovatelčin případ však uvedená judikatura fakticky nedopadá. Na základě zjištění správce daně a žalovaného je totiž zjevné, že nejde o situaci, kdy místo dodavatelů deklarovaných na předložených daňových dokladech byla plnění fakticky dodána jinými plátci DPH, nýbrž o situaci, kdy faktickými poskytovateli plnění byli konkrétní pracovníci, u nichž nikdo ani netvrdí, že by byli plátci DPH.

[30] Předmětem činnosti stěžovatelky v kontrolovaném období byla zemědělská prvovýroba, obchod s kořenovou zeleninou a pěstování paprik. Deklarovala přijetí plnění spočívajících v poskytnutí zemědělských a stavebních prací či služeb od dodavatelů K.H.STAV, P+V STAV, CHEDOSTAV, ASOLD, PATERM, GLAVPROMALFA a ATEL-Y. Správce daně po provedení daňové kontroly dospěl k závěru, že neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z dokladů, které měly být vystaveny těmito subjekty, neboť neprokázala, že plnění bylo fakticky poskytnuto dodavateli uvedenými na dokladech. Prvotní pochybnosti správce daně o tom, kým byly doklady vlastně vystaveny, vyvolala skutečnost, že všechny daňové doklady byly vyplněny ručně stejným písmem (stěžovatelka v průběhu řízení tuto skutečnost vysvětlovala tím, že doklady vyplňovala její účetní, neboť dodavatelé toho nebyli schopni).

[31] Správce daně následně prověřoval seznam osob, které u stěžovatelky měly jménem deklarovaných dodavatelů práce vykonávat. Zjistil, že některé osoby (ukrajinští pracovníci) jsou v seznamech vedených stěžovatelkou evidovány jako pracovníci několika korporací. Dále provedl výslechy některých těchto pracovníků, z nichž dovodil, že neměli s údajnými dodavateli uzavřenu žádnou pracovní smlouvu. Podmínky práce, způsob odměňování atd. jim určovaly osoby, jejichž vztah k dodavatelům je nejasný (svědci tyto osoby uváděli jmény a opakovaně je charakterizovali označením „mafiáni“). Podle smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli však měli práce, jež byly předmětem těchto smluv, vykonávat vlastní zaměstnanci dodavatelů (případně osoby, které byly statutárními orgány dodavatelů). Správce daně ověřoval existenci zaměstnaneckých poměrů také u úřadu práce a u České správy sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“). Někteří pracovníci byli úřadem práce v kontrolovaném období evidováni jako zaměstnanci jiných subjektů než korporací K.H.STAV, P+V STAV, CHEDOSTAV, ASOLD, PATERM, GLAVPROMALFA, a ATEL-Y, někteří pracovníci nebyli vůbec evidováni jako zaměstnanci. Podle sdělení ČSSZ pak deklarovaní dodavatelé neodváděli za pracovníky, kteří za ně měli vykonávat sjednané práce, pojistné na sociálním zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

[32] Nestandardní byl také způsob, kterým stěžovatelka prováděla úhrady za vystavené faktury. Správce daně zjistil rovněž nesrovnalosti v daňových dokladech a smlouvách o dílo předložených stěžovatelkou. Nesrovnalosti spočívaly v tom, že podpisy za dodavatele neodpovídaly podpisovým vzorům jejich statutárních orgánů (v řadě případů se navíc vzájemně neshodovaly ani na různých dokladech předložených stěžovatelkou, které měly být vystaveny týmž dodavatelem), dále že uvedené listiny byly za jednoho dodavatele opatřeny různými otisky razítek atd. Stěžovatelka zároveň nebyla schopna uvést, kdo s ní za příslušné korporace jednal. V případě jednoho dodavatele navíc jeho jednatel v době,

kdy mělo dojít k podpisu smluv se stěžovatelkou, ani neměl platné povolení k pobytu na území České republiky. Stěžovatelka také vyplácela některým osobám, které u ní fyzicky vykonávaly práce, v hotovosti částky ve výši hodinové mzdy uvedené ve smlouvách o dílo násobené počtem odpracovaných hodin (snížené pouze o částky za stravné a za ubytování). Krom toho šly některé platby na bankovní účty fyzickým osobám, které neměly žádnou vazbu na formálně deklarované dodavatele (viz k tomu např. body 27 a 30 rozhodnutí žalovaného). Tento způsob fakturace dle správce daně také naznačuje, že vyplácené osoby nemohly být zaměstnanci deklarovaných dodavatelů. Rovněž způsob, jakým stěžovatelka prováděla úhrady za vystavené faktury, považoval správce daně za nestandardní. Úhrada probíhala na bankovní účty, které však nepatřily dodavatelům, ale fyzickým osobám, které dle výpisů z obchodního rejstříku neměly na tyto právnické osoby žádnou vazbu. Správce daně také ověřoval uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli u těchto korporací, které však na jeho výzvy nereagovaly. Prostřednictvím dožádání u místně příslušných správců daně pak zjistil, že tyto korporace jsou pro své správce daně nekontaktní. Pokud podávají daňová přiznání, tak v nich vykazují nízké vlastní daňové povinnosti, které nejsou vždy uhrazeny.

[33] Stěžovatelce se tedy podle správce daně nepodařilo prokázat, že korporace uvedené na daňových dokladech pro ni uskutečnily zdanitelná plnění (poskytnutí zemědělských a stavebních prací a služeb). Správce daně nepochyboval o tom, že zemědělské a stavební práce a služby byly poskytnuty, ale o tom, zda byly poskytnuty deklarovanými dodavateli (viz zejména souhrnné hodnocení na str. 112-113 zprávy o daňové kontrole). S tímto závěrem se ztotožnil i žalovaný.

[34] I podle názoru NSS jsou uvedená zjištění přesvědčivá a dostatečná pro konstatování, že faktickými dodavateli plnění byli přímo uvedení pracovníci, kteří k deklarovaným dodavatelům neměli žádný prokazatelný vztah, a sama stěžovatelka měla k těmto dodavatelům vztah deklarovaný pouze na příslušných fakturách a smlouvách s nimi.

[35] Pracovníci měli vztah pouze ke stěžovatelce, pro niž vykonávali práce, a k osobám, které sami pracovníci označovali ve výpovědích jako „mafiány“ a které jim práci zprostředkovaly, stanovily její podmínky a výši mzdy. Nejde tedy o pouhou absenci „formality“ v podobě pracovní smlouvy mezi pracovníky a dodavateli, za niž je stěžovatelka podle svých slov „trestána“ nepřiznáním nároku na odpočet DPH, ale o situaci, kdy pracovníci zjevně pracovali přímo pro stěžovatelku, a vzhledem k tomu, že nikdo netvrdil ani k výzvě soudu (v souvislosti s judikatorním vývojem) netvrdí, že by tito zemědělští pracovníci byli plátci DPH, nešlo vůbec o plnění, z nějž by stěžovatelce vznikl nárok na uplatnění odpočtu.

[36] Právě konstatované skutečnosti byly v daňovém řízení prokázány dostatečně a stěžovatelka je v kasační stížnosti přesvědčivě nezpochybňuje, naopak v bodě 8 doplnění kasační stížnosti přiznává, že *„jelikož se i krajský soud toliko ztotožnil se závěry Správce daně a žalovaného, nezbývá (...) než zopakovat své argumenty předestřené v dosavadním řízení.“* Odkázala proto zčásti na obsah odvolání a žaloby. K tomu je třeba připomenout, že smyslem kasační stížnosti je polemika s rozhodnutím krajského soudu, nikoli pouze opakování námitek obsažených již v odvolání či v žalobě, popřípadě přímo odkaz na tam uvedené argumenty. Právě v otázce tvrzených nedostatků dokazování ze strany žalovaného

a správce daně stěžovatelka fakticky nijak nepolemizuje s přesvědčivě odůvodněnými tvrzeními krajského soudu obsaženými v bodech 47. až 52. napadeného rozsudku, s nimiž se NSS ztotožňuje a odkazuje na ně.

[37] Již žalovaný v bodech 46 až 52 svého rozhodnutí přesvědčivě vyložil, proč bylo provedené dokazování dostatečné a proč nebylo třeba provést výslechy dalších svědků. Žalovaný zde zdůraznil, že některé svědky nebylo možno vyslechnout proto, že jejich výslech stěžovatelka sice navrhla, ale přestože šlo o zahraniční pracovníky, identifikovala je pouze jménem. Jiní svědci zase měli být vyslechnuti ke skutečnosti, že pracovali v areálu stěžovatelky, což nebylo mezi stěžovatelkou a správcem daně sporné. Za situace, kdy stěžovatelka nepolemizuje přímo s argumenty krajského soudu, nezbývá než na ně odkázat a doplnit, že správce daně provedl řadu výslechů svědků (zejména samotných pracovníků ukrajinské národnosti), z nichž většina přesvědčivě potvrzuje verzi správce daně. Nejvyššímu správnímu soudu naopak není zjevné, z čeho stěžovatelka v bodě 27 doplnění kasační stížnosti dovozuje opak, tedy že *„pracovníci v provedených svědeckých výpovědích v naprosté většině případů jasně potvrdili svou spolupráci s Dodavateli“*.

[38] K dílčí otázce neopatření znaleckého posudku ve věci písmoznalectví, kterou stěžovatelka vznesla jako samostatnou námitku, NSS připomíná, že již žalovaný v bodě 27 svého rozhodnutí uvedl, že správce daně posuzoval pouze skutečnost, že podpisy na smlouvách se liší, a to tak výrazně, že to je patrné již pouhým laickým pohledem. K posouzení toho, že dva podpisy jsou zcela odlišné, není znalecký posudek v oboru písmoznalectví nutný ani podle názoru NSS.

IV. c) Změna právního názoru žalovaného

[39] Žalovaný ve svém rozhodnutí oproti správci daně dospěl k závěru, že ze spisového materiálu vyplývají pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Faktury totiž byly stěžovatelkou předkládány opatřené podpisem a razítkem některého z deklarovaných dodavatelů a až poté je vyplňovala její účetní, která podle hodinové sazby práce spočítala výši odměny na základě výkazů práce a docházkových listů. Z docházkových listů však například vyplývá, že za společnost K.H.STAV měli v kontrolovaných obdobích u stěžovatelky vykonávat práce N. S., O. H., M. Ch. a G. A., kteří si nevzpomínali, že by pro danou společnost pracovali, nebo to výslovně popřeli. Obdobné pochybnosti o rozsahu vykonaných prací vyplynuly ze svědeckých výpovědí také ve vztahu k dalším deklarovaným dodavatelům (viz str. 18 rozhodnutí žalovaného).

[40] Stěžovatelka žalovanému vytýká, že ji v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil před vydáním rozhodnutí se svým právním závěrem o neprokázání rozsahu poskytnutých plnění, v němž se odchýlil od závěrů správce daně. Podle uvedeného ustanovení platí: *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě,* ***kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*** (zvýraznil NSS)

[41] Toto neseznámení stěžovatelky se změnou právního názoru přesvědčivě zkritizoval již krajský soud v bodech 37. až 39. napadeného rozsudku. Zde jasně uvedl, že žalovaný měl před tím, než vydal rozhodnutí o odvolání, seznámit stěžovatelku se svými pochybnostmi o rozsahu, v jakém bylo uskutečněno zdanitelné plnění, neboť dospěl k poněkud jinému právnímu názoru než prvostupňový správce daně. Tato kritika je plně v souladu s judikaturou NSS navazující na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Z ní je třeba zmínit rozsudek ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 - 58: *„Dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy.“*

[42] Krajský soud však zároveň jasně konstatoval, že nejde o vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Ten totiž zejména plně aproboval důvody, pro které správce daně doměřil stěžovatelce daň, tedy že neprokázala, že plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé. Tyto důvody stačily samy o sobě k tomu, aby stěžovatelce nebyl uznán sporný odpočet daně. Žalovaný sice dospěl k závěru o neprokázání plného rozsahu zdanitelného plnění procesně vadným způsobem, v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Přesto krajský soud nepochybil, když z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného nezrušil, protože tento závěr neměl vliv na výrok rozhodnutí žalovaného.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 16. srpna 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu