ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **BEZ H2O s. r. o., v likvidaci**, Národní 41, Praha 1, zastoupené advokátem JUDr. Petrem Vaňkem, Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 3. 6. 2022, čj. 20762/22/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2023, čj. 8 Af 17/2022-76,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] V této věci jde o doměření daně z přidané hodnoty společnosti, která žádala o odpočet daně na základě nedůvěryhodných a neprůkazných dokladů. Správce daně uvedl řadu skutečností zpochybňujících formálně správné doklady; společnost pak neprokázala, že tvrzená plnění skutečně přijal. Proto jí byl nárok na odpočet správně odepřen.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je obchodní společnost, v roce 2015 zapsaná do obchodního rejstříku pod názvem Precorp 5. V únoru 2019 u ní byla zahájena daňová kontrola. Na jejím základě správce daně (Finanční úřad pro hl. m. Prahu) v dubnu 2020 žalobkyni doměřil DPH za období prosinec 2017 až březen 2018 (celkem ve výši asi 25 mil. Kč). Žalobkyně podle správce daně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH za přijetí plnění od společností zetakos (dříve chipocz) a Speedgo (dříve Precorp 6) – žalobkyně nevyvrátila odůvodněné pochybnosti správce daně a neprokázala, že tvrzená plnění skutečně přijala.

[3] Konkrétně správce daně na základě kontrolních hlášení zjistil, že všechna plnění, o která šlo, pocházela od jednoho subjektu (který je ale nakupoval neznámo od koho), během několika dní byla se shodným zvýšením ceny postupně přeprodána řetězcem několika dalších subjektů až ke dvěma dodavatelům žalobkyně, a poté se opět „scházela“ u žalobkyně, která je prodávala na Slovensko. Podle účetních dokladů žalobkyně (zajištěných policií během domovní prohlídky v počítači, na kterém bylo zálohováno i účetnictví dodavatelů) společnost zetakos žalobkyni fakturovala *zboží dle dodacích listů*; účetnictví žalobkyně ale žádné dodací listy neobsahovalo a žalobkyně jen obecně uvedla, že se jednalo o autodíly. Společnost Speedgo žalobkyni většinou vystavovala faktury na *zboží*, několikrát jí fakturovala *na základě uzavřené smlouvy o spolupráci*; doklady o dodání zboží ale chyběly (žalobkyně nadto uvedla, že jí společnost Speedgo poskytovala služby) a ve zmíněné smlouvě o spolupráci byla žalobkyně uvedena jako dodavatel (nikoli jako odběratel) a výše sjednané měsíční platby neodpovídala účtovaným částkám. Pochybnosti o skutečném poskytnutí jakýchkoli plnění od společností zetakos a Speedgo nerozptýlil ani výslech jejich jednatelů – jeden si nevzpomínal, co konkrétně žalobkyni dodávali (poskytovali), druhý odmítl vypovídat.

[4] Proti doměření daně za období leden až březen 2018 se žalobkyně odvolala. Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) však rozhodnutí (výměry) potvrdilo. V odvolacím řízení bylo ještě zjištěno, že slovenští odběratelé žalobkyně jsou nekontaktní; jednatel jediného kontaktního odběratele pak odmítl vypovídat (šlo o osobu jednající i za jednoho z dodavatelů). Nepodařilo se tedy zjistit, zda žalobkyně použila dotčená plnění při své ekonomické činnosti. OFŘ dále podotklo, že žalobkyně nerozptýlila ani pochybnosti o tom, že plnění jí poskytly osoby povinné k dani – není zřejmé, že přijala nějaké zboží či služby právě od tvrzených dodavatelů, a z tvrzených hodnot jednotlivých plnění ani jejich (tvrzeného) předmětu nevyplývá, že je nutně musely poskytnout osoby povinné k dani.

[5] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze, se svou žalobou ovšem neuspěla. Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační řízení

[6] Městský soud podle stěžovatelky řekl, že spolupráce společností zetakos a Speedgo se stěžovatelkou byla prokázána a že tito dodavatelé potvrdili poskytnutí plnění stěžovatelce. Stěžovatelčini dodavatelé i slovenští odběratelé nadto plnění poskytnutá stěžovatelce či od ní přijatá řádně vykázali v kontrolních hlášeních a přiznali; to prokazuje uskutečnění plnění. Není tedy zřejmé, proč městský soud stěžovatelčině žalobě nevyhověl. Městský soud dále bezdůvodně nepřihlédl k výpovědi jednatele společnosti zetakos týkající se zdaňovacího období červenec 2017 ani k výpovědím svědků v trestním řízení vedeném u městského soudu pod sp. zn. 49 T 14/2021. Konečně správní orgány neumožnily stěžovatelce doplnit skutečnosti, ze kterých by vyplývalo, že jí plnění poskytli jiní než původně tvrzení dodavatelé. To jim měl městský soud vytknout.

[7] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznilo, že městský soud neoznačil spolupráci stěžovatelky s jejími tvrzenými dodavateli za prokázanou. V části, kterou stěžovatelka uvádí na podporu svého opačného tvrzení, městský soud jen shrnoval obsah stěžovatelčiných podání. Podle městského soudu stěžovatelka jen dokola uvádí, že přijetí plnění prokázala, aniž kdy uvedla, o jaká plnění konkrétně šlo. To, že stěžovatelčini dodavatelé poskytnutí plnění vykázali v kontrolních hlášeních a uvedli v daňových přiznáních, neprokazuje, že se plnění opravdu (fakticky) uskutečnila. Nebylo prokázáno ani to, že stěžovatelka dotčená plnění použila ke své ekonomické činnosti – chybějí důkazy o přepravě zboží ke slovenským odběratelům a o skutečném poskytnutí plnění. OFŘ hodnotilo stěžovatelkou zmíněnou výpověď jednatele společnosti zetakos, městský soud s hodnocením souhlasil. Výpověďmi svědků učiněnými v průběhu zmíněného trestního řízení se OFŘ zabývat nemohlo, protože výslechy proběhly až po vydání rozhodnutí o odvolání. Konečně z ničeho nevyplývá, že by sporná plnění stěžovatelce ve skutečnosti dodali jiní než tvrzení dodavatelé; zásadní je pak to, že sporné nebylo ani tak postavení dodavatele coby plátce DPH jako spíš samotná podstata plnění a jejich použití při stěžovatelčině ekonomické činnosti.

3. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] V okamžiku, kdy plátci vznikne povinnost přiznat DPH, vznikne jeho odběrateli, je-li rovněž plátcem, nárok na její odpočet, pokud (mimo jiné) přijatá zdanitelná plnění použije výhradně k dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby v tuzemsku (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Dodavatel přiznává daň získanou na svém výstupu; odběrateli vzniká nárok na odpočet daně zaplacené na jeho vstupu.

[10] Nárok na odpočet DPH vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit, musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální a popřípadě i hmotněprávní podmínky. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je zpravidla předložení daňového dokladu (se všemi předepsanými náležitostmi) na přijaté plnění (§ 73 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 29). Hmotněprávní podmínkou pak je fakticita (opravdovost) plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky (skutečně) poskytnuto, a to ve vztahu osob povinných k dani, a musí být skutečně použito při ekonomické činnosti odběratele (§ 72 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie* ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21). Uplatňování nároku na odpočet DPH je tak primárně záležitostí dokladovou (daňový subjekt nejprve prokazuje jen splnění formálních podmínek), při řádně (konkrétně a průkazně) odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů se skutečným stavem však musí daňový subjekt prokázat i splnění podmínek hmotněprávních (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Skutečné přijetí plnění od osoby povinné k dani a použití plnění při ekonomické činnosti může daňový subjekt prokazovat jakkoli (hodnocení předložených či navržených důkazů je na správci daně); daňový subjekt však způsob provádění a dokumentace svých obchodů musí uzpůsobit tomu,

aby byl schopen unést důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37, bod 38).

[11] V projednávané věci není sporu o tom, že k nárokům na odpočet, které stěžovatelka uplatnila, existovaly formálně správné daňové doklady (faktury); ty měl správce daně k dispozici. Formální podmínka uplatnění nároku na odpočet tedy byla splněna. Tyto daňové doklady však neobsahovaly žádné podrobnosti o přijatých plněních a přijetí plnění nebylo nijak zdokumentováno (chyběly objednávky, dodací listy, skladová evidence, doklady o přepravě). Navíc tu byla celá řada dalších skutečností, které věrohodnost a průkaznost daňových dokladů vyvracely. Správce daně mimo jiné zjistil, že stěžovatelka byla včleněna do řetězce s podezřelým způsobem obchodování (rychlý sled transakcí, shodné zvýšení ceny všech plnění mezi jednotlivými články řetězce) a že tvrzení stěžovatelčini dodavatelé – společnosti zetakos a Speedgo – nepůsobí důvěryhodně (nemají provozovnu, nezveřejňují účetní závěrky, jejich účetnictví je zřejmě vedeno stejnou osobou jako účetnictví stěžovatelky). Důvěryhodně nepůsobilo ani stěžovatelčino vysvětlení podstaty spolupráce mezi ní a tvrzenými dodavateli – od jednoho dodavatele prý stěžovatelka přijímala autodíly, ovšem o tomto zboží, za které v dotčených zdaňovacích obdobích podle dokladů zaplatila miliony, nebyla schopna uvést nic podrobnějšího; od druhého dodavatele prý stěžovatelka přijímala především služby, na dokladech je ale uvedeno, že předmětem plnění bylo zboží (bez bližšího popisu). Vzhledem k odůvodněným pochybnostem správce daně bylo na stěžovatelce, aby prokázala skutečné přijetí plnění. To se nestalo. Stěžovatelka nejenže nebyla schopna podstatu plnění podrobněji popsat, ale ani nepředložila či nenavrhla žádné důkazy, které by přijetí plnění osvědčovaly.

[12] Není pravda, že městský soud označil spolupráci mezi stěžovatelkou a společnostmi zetakos a Speedgo za prokázanou ani že podle něj dodavatelé potvrdili poskytnutí plnění stěžovatelce. Nic takového městský soud v části, která obsahuje jeho hodnocení věci (od bodu 50 napadeného rozsudku dále), neřekl. Pravda není ani to, že už sama existence faktur a uvedení plnění v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních prokazuje jejich faktické uskutečnění (rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, nebo ze dne 16. 7. 2024, čj. 10 Afs 222/2023-65, bod 15).

[13] Stěžovatelce dále vadilo, že správní orgány nespatřovaly důkaz o skutečném přijetí tvrzených plnění ve výpovědích jednatele společnosti zetakos. NSS, stejně jako městský soud, souhlasí se závěrem odvolacího orgánu: ani výpověď jednatele učiněná ve věci stanovení DPH za jiné zdaňovací období (červenec 2017) jednoznačně nevyvrací pochybnosti o tom, že stěžovatelka v období leden až březen 2018 skutečně přijala nějaká plnění od společnosti zetakos.

[14] Ohledně plnění od společnosti Speedgo stěžovatelka v žalobě poukazovala na určité trestní řízení a tvrdila, že v něm byla prokázána spolupráce mezi stěžovatelkou a zmíněnou společností. Později doplnila i jména svědků, kteří podle ní v hlavním líčení potvrdili, že společnost Speedgo dopravovala autodíly. Stěžovatelce vadí, že k těmto stěžovatelčiným tvrzením městský soud nepřihlédl. Městský soud by ovšem byl vázán jen rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo ho spáchal (§ 52 odst. 2 s. ř. s.), nikoli vším, co v průběhu trestního řízení zaznělo. Stěžovatelka výpovědi jen zmínila, nenavrhla je jako důkaz. Především si ale na osoby, které později svědčily v trestním řízení, nevzpomněla

v daňovém řízení a nenavrhla tehdy jejich výpovědi jako důkaz toho, že skutečně přijala plnění od společnosti Speedgo. Proto nelze městskému soudu vyčítat, že se nijak nevyjádřil ke stěžovatelčině stručné zmínce o tom, co tyto osoby k věci uvedly později. Ostatně řízení před správním soudem neslouží k tomu, aby stěžovatelka mohla *dodatečně* unést důkazní břemeno, které ji tížilo v daňovém řízení, za pomoci nových důkazních návrhů. Úkolem městského soudu bylo jen zhodnotit, zda stěžovatelka prokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet právě už v daňovém řízení (konkrétně zda prokázala přijetí tvrzených plnění). To se stěžovatelce nepodařilo. Závěr městského soudu, že rozhodnutí odvolacího orgánu obstojí, je tedy správný.

[15] Konečně stěžovatelce vadilo, že v řízení před správními orgány nedostala prostor doplnit skutečnosti, ze kterých by vyplývalo poskytnutí plnění jinými než původně tvrzenými dodavateli. Odpočet DPH však byl stěžovatelce odepřen hlavně proto, že neprokázala faktické přijetí tvrzených plnění, ne proto, že neprokázala poskytnutí plnění tvrzenými dodavateli.

4. Závěr a náklady řízení

[16] NSS souhlasí s městským soudem: stěžovatelce byl správně odepřen nárok na odpočet DPH za zdaňovací období leden až březen 2018. Stěžovatelka totiž nevyvrátila důvodné pochybnosti správce daně a neprokázala, že tvrzená plnění skutečně přijala.

[17] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z 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 14. října 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu