



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **A-VERSE, s. r. o.**, Boreč 15, Lovosice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2015, čj. 42665/15/5300-21442-700225, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 2. 2019, čj. 15 Af 23/2016 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci, kasační námitky a vyjádření žalovaného

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 2. 2015 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 46 676 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 9 335 Kč. Správce daně měl pochybnosti, zda žalobkyně opravdu přijala zdanitelná plnění (pohonné hmoty) od tvrzeného dodavatele Lucky CS GOLD s. r. o. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl rozsudkem označeným v záhlaví.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku kasační stížnost. V jejím úvodu odcitovala body 17 až 21 napadeného rozsudku. Poté namítla, že skutková zjištění nemají oporu ve spise. Zdanitelná plnění byla uskutečněna a byla poskytnuta stěžovatelce. Ta má proto nárok na odpočet daně. Správní orgány hodnotily důkazní prostředky nesprávně - žalovaný se nezabýval tím, zda byly pohonné hmoty fakticky dodány, přijaty do vlastnictví stěžovatelky a následně prodány. Svědkyně potvrdily jejich dodání a převzetí.

[4] Podle žalovaného nelze z tvrzení, že stěžovatelka obdržela pohonné hmoty, které prodala a obdržela za ně úplatu, dovodit nepochybný závěr, že stěžovatelka přijala od jiného plátce DPH zdanitelné plnění, na jehož základě by mohla uplatnit nárok na odpočet daně. Pouhá skutečnost, že stěžovatelka prodala blíže neupřesněné pohonné hmoty, které byly nejasným způsobem stočeny na její čerpací stanici, neznamená, že má stěžovatelka nárok na odpočet DPH. Nekonkrétní výpověď zaměstnankyň stěžovatelky nelze považovat za dostatečný důkaz, jenž by podpořil její tvrzení.

[5] Předseda desátého senátu přerušil dne 20. 1. 2021 nynější řízení o kasační stížnosti, neboť zjistil, že rozšířený senát zdejšího soudu položil Soudnímu dvoru předběžné otázky ; odpověď na ně přitom mohla mít vliv na posouzení této věci. Soudní dvůr rozhodl o položených otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 (C-154/20, věc *Kemwater ProChemie*). Následně věcně rozhodl i rozšířený senát rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208. Odpadla tak překážka pro pokračování v řízení o stěžovatelčině kasační stížnosti. Předseda desátého senátu proto dne 10. 3. 2022 rozhodl o tom, že se v řízení pokračuje. Současně vyzval strany, aby se vyjádřily k nejnovější judikatuře Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*, jejíž závěry jsou významné i pro právě posuzovanou věc.

[6] Žalovaný v reakci na výzvu upozornil, že v případě stěžovatelky nebylo postaveno najisto, že přijala plnění od tvrzeného dodavatele ani to, že všechna plnění přijala od jediného dodavatele. Ani hodnota zdanitelného plnění a výše nároku na odpočet daně, který stěžovatelka uplatnila, nenasvědčuje tomu, že by se dodavatel musel nacházet v postavení plátce daně ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Otázka, jakým způsobem stěžovatelka nabyla pohonné hmoty, zůstala v daňovém řízení nezodpovězena.

[7] Stěžovatelka sdělila, že pohonné hmoty, z kterých uplatnila nárok na odpočet daně, samy o sobě nasvědčují tomu, že jejich dodavatel musel být v postavení plátce DPH. Množství přijatých plnění svědčí o tom, že plnění bylo dodáno jedním dodavatelem, nikoli několika, jak tvrdí žalovaný.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] V právě posuzované věci je spornou otázkou, zda byly splněny podmínky pro odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány i krajský soud shodně uzavřely, že stěžovatelka neprokázala, že uplatnila odpočet DPH za nákup pohonných hmot, na nichž byla jako dodavatel uvedena společnost Lucky CS GOLD, z přijatého zdanitelného plnění na základě daňového dokladu vystaveného plátcem (závěr str. 6 rozhodnutí žalovaného, obdobně bod 17 rozsudku krajského soudu).

[10] Stěžovatelka soustředila svou argumentaci (odvolací, žalobní i kasační) na skutečnost, že pohonné hmoty nabyla do svého vlastnictví a následně prodala. Krajský soud a před ním ani správní orgány nepostavily svá rozhodnutí na závěru, že stěžovatelka neobdržela žádné zdanitelné plnění. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatelka pravidelně přijímala pohonné hmoty. Jak ale vysvětlil správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 2. 2015 (str. 12), stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty u vícero dodavatelů. Správce daně nezpochybnil veškerý nákup pohonných hmot. Stěžovatelka uplatnila odpočet daně z daňových dokladů také od společnosti KYČMOR, KM-PRONA a AKTIV OIL, za pohonné hmoty od posledních dvou dodavatelů stěžovatelka platila převodem z bankovního účtu.

pokračování

[11] NSS proto opakuje, že hlavní spornou otázkou v této věci je, zda stěžovatelka dostatečně prokázala, že sporná zdanitelná plnění za zdaňovací období červenec 2010 přijala od tvrzeného dodavatele Lucky CS GOLD, a tedy otázka, zda jí bylo plnění poskytnuto osobou v postavení plátce DPH.

[12] NSS upozorňuje, že zmíněný rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* (C-154/20) významně změnil způsob, jak mají správci daně posuzovat prokázání skutečné totožnosti dodavatele zboží či poskytovatele služeb při hodnocení nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Soudní dvůr konkrétně stanovil, že postavení dodavatele zboží (poskytovatele služeb) jako osoby povinné k dani představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (body 25 a 32). Prokázání toho, že osoba dodavatele (poskytovatele) je osobou povinnou k dani, v zásadě náleží osobě uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimku tvoří případy, kdy sám správce daně může s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti věci s jistotou dovodit, že dodavatel (poskytovatel) nutně měl postavení osoby povinné k dani – v takovém případě není nutné identifikovat konkrétního dodavatele či poskytovatele zdanitelného plnění (body 33, 34 a 37 až 42).

[13] Žalovaný ve vyjádření k rozsudku Soudního dvora sdělil, že v případě stěžovatelky nebylo postaveno najisto, že stěžovatelka přijala plnění od tvrzeného dodavatele ani to, zda plnění přijala od jediného dodavatele. NSS s tímto názorem souhlasí.

[14] Stěžovatelka v průběhu daňového řízení tvrdila, že sporné dodávky pohonných hmot jí v červenci 2010 dodala společnost Lucky CS GOLD, která je taktéž uvedena jako dodavatel na doložených fakturách č. 2010186 a č. 2010203. Faktury byly údajně placeny v hotovosti. Jednatel uvedené společnosti ovšem při výslechu dne 4. 7. 2013 u správce daně vyvrátil, že by se stěžovatelkou někdy obchodoval. Stěžovatelku nezná, jeho společnost nevystavila doložené faktury ani za ně nepřijala příslušnou platbu. Jednatel dále uvedl, že jeho společnost používá jiné razítko (to správce daně ověřil místním šetření u společnosti Lucky CS GOLD) ani mu není znám podpis na fakturách. Bývalé zaměstnankyně stěžovatelky při výslechu dne 22. 10. 2014 sdělily, že na čerpací stanici jezdily cisterny různých firem. Názvy si přesně nepamatovaly, ale mohly mezi ním být i „Gold s. r. o.“, „CS Gold“ či „Gold“. Zaměstnankyně nikdy neplatily za dodávky pohonných hmot. Objednávky, platby i inventuru zařizoval majitel čerpací stanice (tj. jednatel stěžovatelky). Stěžovatelka ke sporným plněním nedoložila žádné pokladní doklady o zaplacení dodaných pohonných hmot ani stáček lístky.

[15] Pokud tvrzený dodavatel popírá, že stěžovatelce poskytl jakákoli plnění a stěžovatelka nenabízí jiné vysvětlení (kdo jí sporné dodávky pohonných hmot v červenci 2010 poskytl), nachází se v chabé důkazní situaci. Okolnosti ohledně sporných dodávek neobjasňují ani skutková zjištění ve spise. V tomto případě nelze ani uvažovat o možnosti, že by byl blíže nezjištěný dodavatel nutně v postavení plátce DPH s ohledem na objem dodávek, jejichž uskutečnění ani nebylo s jistotou prokázáno (srov. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty). Správní orgány proto správně stěžovatelce odepřely nárok na odpočet DPH za tvrzená zdanitelná plnění v červenci 2010 (srov. bod 41 rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*).

[16] Krajský soud odůvodnil zamítnutí žaloby především z důvodu, že stěžovatelka neprokázala, že sporné pohonné hmoty přijala právě od společnosti Lucky CS GOLD (závěr bodu 17 napadeného rozsudku). Dále uvedl, že identita dodavatele musí být určena jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem. Nestačí proto obecně tvrdit, že se plnění uskutečnilo a že jej někdo musel poskytnout. Žalobkyně (nyní stěžovatelka) přitom neprokázala, že by jí pohonné hmoty v daném období dodal konkrétní dodavatel, který byl plátcem DPH (bod 19). NSS konstatuje, že krajský soud mířil se svými závěry správným směrem, tedy ještě veden původním většinovým judikturním názorem zdejšího soudu. Proto jeho závěry obstojí.

NSS s ohledem na nový judikaturní vývoj nastolený rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie* pouze mírně doplňuje citované závěry krajského soudu: Stěžovatelka v této věci neprokázala, že jí dodávky pohonných hmot dodala osoba, která je v postavení plátce DPH, takový závěr jednoznačně nevyplývá ani ze skutkových okolností a informací, které stěžovatelka poskytla v průběhu daňového řízení. Ze správního spisu je přitom zjevné, že jí správce daně poskytl dostatečný prostor k objasnění sporných dodávek (např. výzva ze dne 9. 8. 2013 k prokázání okolností, za nichž stěžovatelka přijala sporná plnění, výslech jednatele společnosti Lucky CS GOLD dne 4. 7. 2013, jehož se stěžovatelka nezúčastnila, či výslech bývalých zaměstnankyň stěžovatelky dne 22. 10. 2014).

[17] Závěrem NSS uvádí, 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 sporná plnění. V této věci taková indicie ve spisu není a ani stěžovatelka k výzvě NSS nic takového netvrdila (srov. bod 20 rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018 - 43).

Závěr a náklady řízení

[18] NSS pro všechny shora uvedené důvody zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 29. června 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu