



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **F. P.**, zast. Mgr. Františkem Kelem, advokátem se sídlem Sportovní 451, Tlumačov, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2019, č. j. 30 Af 54/2017 - 68,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2017, č. j. 24793/17/5300-22442-711492. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2016:

- č. j. 1120581/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období červenec 2010, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 87 680 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 17 536 Kč,
- č. j. 1122763/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období srpen 2010, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 40 592 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 8 118 Kč,

- č. j. 1124498/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období září 2010, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 47 220 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 9 444 Kč,
- č. j. 1125182/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období říjen 2010, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 27 480 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 496 Kč,
- č. j. 1125216/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období prosinec 2010, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 39 600 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 7 920 Kč,
- č. j. 1125246/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období březen 2011, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 15 000 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 3 000 Kč,
- č. j. 1125273/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období duben 2011, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 91 000 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 18 200 Kč,
- č. j. 1125289/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období květen 2011, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 28 000 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 600 Kč,
- č. j. 1125304/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období červenec 2011, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 167 774 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 33 554 Kč,
- č. j. 1125314/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období listopad 2011, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 53 200 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 10 640 Kč,
- č. j. 1125323/16/3301-51521-702877, za zdaňovací období prosinec 2011, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 27 000 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 400 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

[2] Stěžovatel podniká na základě živnostenského oprávnění – věnuje se (mj.) silniční motorové dopravě a opravám silničních vozidel. Správce daně zahájil u stěžovatele dne 10. 6. 2013 daňovou kontrolu. Prvotním impulzem k jejímu zahájení byl podnět Policie České republiky, neboť ta vedla vyšetřování týkající se 12 obviněných ohledně nelegálního dovozu a distribuce minerálních olejů z Rakouska. V rámci domovní prohlídky provedené u obviněného A. T. nalezla faktury vystavené spol. AJIZEXAN s. r. o. (k 19. 12. 2018 vymazána z obchodního rejstříku, dále jen „AJIZEXAN“) na stěžovatele. Z toho důvodu zahájil správce daně uvedenou daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 a 2011, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011 a daň silniční za zdaňovací období 2010 a 2011. Výsledkem daňové kontroly byly mj. výše uvedené dodatečné platební výměry, neboť správce daně měl za to, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně u plnění:

- od společnosti AJIZEXAN: nákup 136 ks pneumatik, nákup 1 000 l motorového oleje (zdaňovací období červenec 2010), nákup 4 ks navigace, nákup hliníkové nástavby na vozidlo Mercedes Benz Sprinter (zdaňovací období srpen 2010), nákup kompletního motoru, turba, obalu převodovky, diferenciálu a kardanu zadní nápravy, kompresoru klimatizace, předních tlumičů, přední nápravnice, plechových disků, čelního skla, vč. lišty – bauset pro vozidlo VW LT (zdaňovací období září 2010), nákup kompletního motoru a turba pro vozidlo MB sprinter (zdaňovací období říjen 2010), nákup kompletní zadní nápravy vč. diferenciálu pro vozidlo Nissan Atleon (zdaňovací období prosinec 2010)

pokračování

- a dále od společnosti ZLÍN EXPRESS s. r. o. (dnes ZLÍN EXPRESS s. r. o. v likvidaci, dále jen „ZLÍN EXPRESS“): nákup expedičních služeb, služby odtahu nepojízdného vozidla VW LT z Madridu do Zlína, nákup vozidla VW LT, půjčení vozidla VW Crafter, nákup nákladního vozidla MAN, služby úklidových prací.

[3] Správce daně měl za to, že plnění neproběhla tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, neboť v průběhu daňové kontroly zjistil, že obě výše uvedené společnosti jsou nekontaktní a sídlí na virtuálních adresách, přičemž v průběhu daňové kontroly se pochybnosti ohledně obou dodavatelů stěžovatele prohlubovaly. Správce daně proto uzavřel, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání uplatňovaného odpočtu daně. Za sporné považoval u části plnění to, zda stěžovatel fakticky tato plnění vůbec přijal a v jakém rozsahu; u všech plnění pak vyvstala pochybnost ohledně jejich dodavatele.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání. Poté provedl správce daně další dokazování, a to zejm. výslechy svědků, které stěžovatel navrhoval. Ani provedené dokazování však k prokázání realizace zdanitelných plnění podle předložených daňových dokladů žalovanému nepostačovalo. Žalovaný proto odvolání stěžovatele zamítl a napadené dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[6] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatel musí prokázat nejen to, že určité dodávky zboží či služeb skutečně přijal, ale i to, že k jejich přijetí došlo způsobem a v rozsahu, jak je uvedeno na předloženém daňovém dokladu. Pakliže si stěžovatel nárokuje odpočet daně, musí prokázat, že plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli. V projednávané věci vznikly pochybnosti primárně z důvodu nekontaktnosti dodavatelů stěžovatele, k tomu však přistoupily v průběhu daňové kontroly další nesrovnalosti, které pochyby správce daně prohloubily (nekonkrétní, obecné výpovědi svědků, odlišnosti v podpisech na některých fakturách, změny v tvrzení stěžovatele, neexistence přesné skladové evidence, apod.). Přestože k samotným plněním dojít mohlo, nebylo prokázáno, že je poskytli právě dodavatelé AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS. Krajský soud tak potvrdil závěry žalovaného a správce daně o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

[7] Ve vztahu k dodávkám od společnosti AJIZEXAN – nákup 136 ks pneumatik a motorového oleje krajský soud uvedl, že svědci V., I., S. a J. sice potvrdili, že k těmto dodávkám došlo, avšak ve zcela obecné rovině, aniž by bylo prokázáno, že k dodávce došlo v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu a kdo fakticky tato plnění dodal. Také v případě nákupu navigací Garmin nebylo zřejmé, od koho fakticky toto zboží stěžovatel nakoupil a v jakém rozsahu. Stejně tak bylo v případě nákupu motoru a náhradních dílů na vozidlo VW LT sporné, jak tyto dodávky proběhly – vyjma faktury a příjmového dokladu totiž stěžovatel nepředložil nic, co by o skutečném průběhu těchto dodávek vypovídalo. Předložil pouze takové důkazy, ze kterých vyplývá, že došlo k havárii vozidla VW LT; rozhodně z nich však nelze vyvodit nic o tom, jak proběhl nákup náhradních dílů a od koho. Stejně nedostatky shledal krajský soud také v případě nákupu náhradních dílů na vozidlo MB Sprinter, o jehož poruše však žalovaný neměl pochyby. Také v případě nákupu zadní nápravy vč. diferenciálu na vozidlo Nissan Atleon předkládal stěžovatel doklady, které svědčily o poruše tohoto vozidla, nikoli však o tom, jak probíhal nákup náhradních dílů pro toto vozidlo a od koho.

[8] Stěžovatel neprokázal ani to, v čem konkrétně měly spočívat spediční služby fakturované společností ZLÍN EXPRESS (zda se jednalo o zajišťování přepravy zboží či přenechávání, resp. zprostředkování zakázek), v jakém rozsahu měly probíhat fakturované úklidové práce a kdo je měl fakticky provádět. Také v případě odtahu vozidla nebylo zřejmé, odkud vůbec mělo být vozidlo odtahováno, tj. v jakém rozsahu toto plnění proběhlo (stěžovatel tvrdil, že vozidlo bylo odtahováno z Madridu do Zlína, dle doložených dokladů se však toto vozidlo mělo nacházet ve městě Abadiano, což je cca 400 km severněji od Madridu). I přes to však zůstalo sporné, kdo fakticky odtah provedl (zda to byla skutečně spol. ZLÍN EXPRESS). S odtahem porouchaného vozidla bylo spojeno také zapůjčení vozidla VW Crafter, u něhož také zůstalo neobjasněno, kdo fakticky toto vozidlo stěžovateli zapůjčil. U úklidových prací krajský soud shledal, že vyjma dodavatele zůstalo neobjasněno také to, v jakém rozsahu byly tyto služby poskytnuty, neboť stěžovatel nevedl žádnou evidenci dokládající charakter prací, obsahovou náplň, ani časový rozsah. Konečně ani v případě nákupu ojetých vozidel VW LT a MAN nebylo zřejmé, od koho stěžovatel tato vozidla nakoupil, neboť společnost ZLÍN EXPRESS nebyla nikdy evidována jako jejich vlastník v registru vozidel.

[9] Všechny svědecké výpovědi (svědkové V., S., H., I., J.) byly zcela obecné; přičemž výpověď svědka M. Š., která jako jediná poskytovala konkrétnější obraz o tvrzených dodávkách, a jednatele dodavatelů – Vojtěcha Šmakala, hodnotil krajský soud jako nevěrohodné, neboť oba svědci uváděli skutečnosti vnitřně rozporné. Vojtěch Šmakal nejprve zcela popřel, že by se jako jednatel dodavatelů podílel na realizaci jakýchkoli dodávek, k dotazu zástupce stěžovatele následně potvrdil, že k těmto dodávkám došlo. M. Š. zase tvrdil, že byl zaměstnán u společnosti ZLÍN EXPRESS do roku 2013, přičemž ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení Zlín i Městské správy sociálního zabezpečení Brno vyplynulo, že byl jejím zaměstnancem pouze do 30. 6. 2010, tj. v období, které předcházelo období prověřovanému správcem daně. Stejně tak M. Š. uváděl, že pokud konkrétní dodávky stěžovateli předával, vystavoval a podepisoval také příjmové doklady, jako tomu bylo např. u dodávky pneumatik či vozidel VW LT a MAN. Podpisy obsažené na dokladech u těchto dodávek však již na první (laický) pohled vůbec neodpovídají podpisu, kterým M. Š. opatřil protokol o svědecké výpovědi. Krajský soud tak uzavřel, že pochybnosti správce daně, potažmo žalovaného stěžovatele nerozptýlil.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Konkrétně namítal, že správce daně a žalovaný hodnotili veškeré shromážděné důkazy v neprospěch stěžovatele. Skutkový stav byl zjištěn nesprávně, v důsledku čehož je nesprávné a nezákonné i rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel má za to, že provedené dokazování tvoří ucelený řetězec, který potvrzuje všechna jeho tvrzení. Žalovaný vycházel zejm. z výpovědí osob v trestním řízení, které však páchaly trestnou činnost, přičemž v době, kdy již neměly co ztratit, se rozhodly vypovídat tak, aby je orgány činné v trestním řízení považovaly za nevinné oběti.

[11] V doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 8. 2019 stěžovatel znovu zopakoval, že správní orgány hodnotily provedené důkazy selektivně, jednostranně a tendenčně, přičemž řadu navrhovaných důkazů ani neprovedly. Zdůraznil, že navrhoval opakované provedení výslechu svědka Š., jakož i blíže neoznačeného pana M., kterého při své první výpovědi zmínil právě pan Š. – dle jeho sdělení měl mít pan M. ve společnosti ZLÍN EXPRESS na starosti nákup ojetých vozů ze zahraničí. Žalovaný zejm. nevyloučil, že k deklarovaným plněním dojít mohlo, avšak uzavřel, že se stěžovateli nepodařilo jednoznačně prokázat, že zdanitelná plnění byla přijata od deklarovaných dodavatelů a deklarovaným způsobem. Žalovaný dokonce v případě některých plnění považoval výdaje za oprávněné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

pokračování

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), avšak nárok na odpočet z těchto plnění neuznal.

[12] Správní orgány i krajský soud podle názoru stěžovatele kladou důraz na existenci podnětu Policie České republiky, který vychází z poznatků z trestního řízení ohledně daňových úniků a nelegálního dovozu a distribuce minerálních olejů z Rakouska, které se týkaly dodavatelů ZLÍN EXPRESS a AJIZEXAN. Daňová kontrola stěžovatele byla zahájena na základě tohoto podnětu, přičemž jejím výsledkem bylo vydání shora uvedených dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel se však žádného podvodu neúčastnil, pouze v rámci domovní prohlídky u obviněného A. T. byly nalezeny účetní doklady vystavené na stěžovatele, které policie předložila správci daně k prověření. Stěžovatel zastává názor, že dalšími opatřeními mu měla být doměřena daň „za každou cenu“, což krajský soud aproboval, přestože neuznání odpočtu stojí pouze na nekontaktnosti společností ZLÍN EXPRESS a AJIZEXAN.

[13] Ke konkrétním důkazním prostředkům stěžovatel uvedl, že potvrzují jím tvrzené skutečnosti. Např. výpověď svědků V., I., Š. a S. potvrzují, že stěžovatel nakoupil olej a pneumatiky od společnosti AJIZEXAN. Stejně tak prokázal, že od této společnosti nakoupil motory pro vozy VW LT a MB Sprinter, o potřebě opravy těchto aut ostatně svědčí celá řada doložených důkazů. Výpověď svědka Š. pak nebylo možné hodnotit jako nevěrohodnou pouze proto, že příjmové doklady neobsahují podpis tohoto svědka. M. Š. při předávkách zboží předkládal doklad, který byl zřejmě předvyplněný od účetní dodavatele, což je běžnou praxí. Ve vztahu ke spedičním službám stěžovatel uvedl, že doložil jednotlivé daňové doklady, vč. dokladů o jejich zaplacení. Dále předložil písemnou smlouvu na dopravní a s ní související zprostředkovatelské služby, kterou za spol. ZLÍN EXPRESS podepsal její tehdejší jednatel Vojtěch Šmakal. To ostatně pan Šmakal také potvrdil. Konkrétní zakázky na základě zprostředkovatelské smlouvy pak realizoval pan M. Š.

[14] Ve vztahu k odtahu vozidla ze Španělska stěžovatel zdůraznil, že po vyložení zboží v Abadianu jel navštívit společnost Guaranty Car S.A.U. v Madridu, u které v minulosti nakupoval ojetá auta; před příjezdem se mu však porouchalo auto, proto byl odtah tohoto auta proveden z Madridu, nikoli z Abadiana. Proto si také od společnosti ZLÍN EXPRESS, za kterou odtah realizoval M. Š., zapůjčil vozidlo VW Crafter. Společnost ZLÍN EXPRESS měla také v areálu stěžovatele zajišťovat úklidové práce, a to v období měsíců říjen až prosinec 2011, kdy dosavadní poskytovatel úklidových služeb – pan M. B. neměl možnost úklid provádět. Závěrem pak stěžovatel zdůraznil, že také v případě nákupu vozidel VW LT a MAN prokázal, že je nakoupil od společnosti ZLÍN EXPRESS, byť nebyla evidovaná jako jejich vlastník – tato vozidla nakoupila uvedená společnost v zahraničí s tím, že je přeprodala stěžovateli, proto bylo nesmyslné, aby komplikovaný administrativní zápis do registru podstupovala již tato společnost. Nákup vozidel měl ve společnosti ZLÍN EXPRESS na starosti pan M., kterého zmínil při svědecké výpovědi M. Š., proto měl správce daně provést také jeho výslech. I tato plnění (nákup těchto dvou vozů) pak správce daně uznal jako oprávněné výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, proto měl uznat také nárok na odpočet DPH.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v podané kasační stížnosti z převážné části rekapituluje svou argumentaci obsaženou v odvolání a v žalobě, která však již byla krajským soudem vypořádána. Kasační stížnost nelze chápat jako jakýsi druhý pokus „uvážit lépe o tomtéž“. Stěžovatel nepřináší žádné argumenty, kterými by zpochybňoval právní a skutkové závěry krajského soudu. Pouhý nesouhlas s hodnocením provedených důkazů nepředstavuje vadu řízení. K podstatě věci žalovaný zdůraznil, že stěžovatele tíží důkazní břemeno ve vztahu ke všem hmotněprávním podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet DPH, tedy nejen ohledně toho, zda k tvrzenému dodání zboží skutečně došlo, ale také ohledně toho, v jakém rozsahu bylo

toto zboží (služby) dodáno a jakým dodavatelem. Všechny pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 22. 10. 2014 (ve vztahu k plněním poskytnutým společností AJIZEXAN) a ze dne 19. 5. 2015 (ve vztahu k plněním od společnosti ZLÍN EXPRESS). V průběhu daňového řízení se však tyto pochybnosti dále prohloubily, neboť ani další výsledky svědků nepřinesly žádné konkrétní poznatky o tom, jak skutečně tvrzená spolupráce s těmito společnostmi probíhala. Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatel nárok na odpočet DPH neprokázal. Závěrem pak zdůraznil, že úprava uplatnění nároku na odpočet DPH je odlišná od úpravy daňově uznatelných výdajů (nákladů) podle § 24 zákona o daních z příjmů, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Řízení před Nejvyšším správním soudem a posouzení věci

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podstatou věci je posouzení otázky, zda stěžovatel prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“); resp. zda je pro nepřiznání nároku na odpočet DPH dostatečným důvodem již jen neprokázání toho, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem (plátcem DPH). Žalovaný i krajský soud totiž připustili, že ke sporným plněním dojít skutečně mohlo, resp. že je stěžovatel skutečně mohl přijmout, nebylo však prokázáno, že je přijal právě od těch dodavatelů, kteří jsou uvedeni na předložených daňových dokladech (AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS). U části plnění pak byla sporná také otázka faktického uskutečnění plnění (zda vůbec stěžovatel plnění obdržel a v jakém rozsahu). Uzavřeli tedy, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, aniž by se zabývali otázkou případné účasti stěžovatele na daňovém podvodu.

[19] Obdobnou otázku řešil ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 - 35 také první senát zdejšího soudu. Ten dospěl k závěru, že je v judikatuře Nejvyššího správního soudu stran této otázky rozpor. V usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, proto položil první senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu otázku, zda „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“.

[20] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že je nezbytné položit předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, proto rozšířený senát řízení v této věci přerušil a obrátil se na Soudní dvůr Evropské unie s následujícími předběžnými otázkami:

„Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinností osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?“

pokračování

Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že porušením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu.“

[21] Jelikož se položené předběžné otázky týkají splnění podmínky, která byla spornou i v nyní projednávané věci, přerušil pátý senát Nejvyšší správní soud i nyní projednávanou věc do doby jejich zodpovězení, a to usnesením ze dne 8. 7. 2020, č. j. 5 Afs 215/2019 - 41.

[22] Soudní dvůr Evropské unie rozhodl o položených předběžných otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, věc *Kemwater ProChemie s. r. o.*, tak, že potvrdil nutnost prokázat hmotněprávní podmínky pro nárokování nadměrného odpočtu DPH. Zdůraznil přitom, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje tento nárok, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení dodavatele je právě onou hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální (viz bod 25 citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie).

[23] Na faktuře týkající se konkrétního zboží či služby tak nemusí být uvedena totožnost skutečného dodavatele (může tedy dojít k nesplnění formální podmínky), avšak musí být postaveno najisto, že skutečný dodavatel (byť není na faktuře identifikován) byl v postavení plátce daně (musí být naplněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet).

[24] Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byla pro účely jejich plnění podléhajících DPH skutečně dodána nebo poskytnuta plnění na vstupu osobami povinnými k dani (plátcí DPH), z nichž skutečně zaplatila DPH (bod 34 rozsudku ve věci C-154/20). Prokázání této hmotněprávní podmínky je na osobě, která si odpočet DPH nárokuje. Na dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že osoba nárokuující odpočet daně musí prokázat i to, že dodavatelem zboží či služby byl jiný plátcem DPH, se tedy ničeho nemění ani po rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Změna pohledu na věc se týká toliko formální podmínky pro uplatnění odpočtu – tj. uvedení skutečného dodavatele na daňovém dokladu, nikoli však jeho postavení jako plátce DPH – tj. materiální podmínky.

[25] V této části Soudní dvůr Evropské unie připustil, že na faktuře nemusí být uveden skutečný dodavatel zboží či služby. Stále však musí být prokázáno, že i tento skutečný dodavatel (na faktuře neuvedený) je v postavení plátce DPH. Prokázání postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH je přitom stále na daňovém subjektu, který nárok na odpočet uplatňuje, „*leđaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně;*“ viz bod 38 rozsudku ve věci C-154/20. Pokud má tedy správce daně ze své činnosti k dispozici údaje, ze kterých lze s jistotou dovodit, že skutečný dodavatel zboží či služby (na faktuře neuvedený) byl v době realizace plnění v postavení plátce DPH, nemůže nárok na odpočet daňovému subjektu odepřít – takové odepření by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality (bod 40 citovaného rozsudku C-154/20).

[26] Závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán, pak zdůraznil také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, kterým navázal na závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* (viz bod 35 věty třetí rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208).

[27] Pátý senát Nejvyššího správního soudu poté, co rozšířený senát vyhlásil rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, usnesením ze dne 28. 3. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019 - 47, rozhodl,

že v řízení se pokračuje. V reakci na toto usnesení zaslal žalovaný soudu doplnění svého vyjádření a zdůraznil, že v případě stěžovatele bylo sporným nejen to, kdo skutečně deklarované plnění stěžovateli dodal, ale u některých plnění stěžovatel neprokázal ani to, zda je fakticky přijal a v jakém rozsahu (šlo zejm. o spediční služby a úklidové práce). Jakým způsobem sporná plnění proběhla tak zůstalo nezodpovězenou otázkou. Ze skutečností projednávané věci podle žalovaného nelze dovodit, kdo by mohl být skutečným dodavatelem sporných plnění, ani zda byl tento dodavatel plátcem DPH. Jistým bylo pouze to, že faktickými dodavateli nemohly být společnosti AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS.

[28] Závěry formulované Soudním dvorem Evropské unie (a v návaznosti na ně i rozšířeným senátem) Nejvyšší správní soud aplikoval na nyní projednávanou věc, ve které vznikly správci daně pochybnosti ohledně skutečné realizace sporných plnění primárně na základě podnětu policie, která se zabývala trestnou činností 12 osob, mezi nimiž byl také Vojtěch Šmakal, jednatel a společník společnosti AJIZEXAN (v období od 12. 11. 2009 do 19. 5. 2010) a jednatel společnosti ZLÍN EXPRESS (v období od 20. 5. 2010 do 13. 2. 2012). Při domovní prohlídce u jednoho z obviněných byly totiž nalezeny faktury vystavené uvedenými společnostmi na daňový subjekt.

[29] Správce daně proto následně daňový subjekt – stěžovatele vyzval, aby ohledně plnění specifikovaných výše prokázal splnění podmínek pro odpočet DPH, neboť vyšlo najevo, že obě zmiňované společnosti neměly žádné zaměstnance, byly nekontaktní a sídlily na virtuálních sídlech – neměly tedy žádné faktické zázemí, prostřednictvím kterého by mohly ekonomickou činnost reálně uskutečňovat. Správce daně konkrétně stěžovatele vyzval k prokázání faktického přijetí uvedených plnění a prokázání přijetí těchto plnění právě od deklarovaných dodavatelů (vyličením skutečností svědčících o tom, jak stěžovatel s těmito společnostmi navázal spolupráci, jak probíhaly předávky zboží a realizace objednaných služeb, s kým stěžovatel konkrétně jednal, od koho zboží přebíral, komu předával hotovost a od koho přebíral příjmové doklady, jak byla kontrolována kvalita zboží, kdo prováděl přepravu, v jakém rozsahu byly služby stěžovateli poskytnuty apod.) – konkrétně se jedná o (i) výzvu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 1738475/14/3301-05406-705637, ve vztahu ke společnosti AJIZEXAN, a (ii) výzvu ze dne 19. 5. 2015, č. j. 1144034/15/3301-61562-705637, ve vztahu ke společnosti ZLÍN EXPRESS.

[30] Ad (i) – na první z uvedených výzev (ve vztahu k plněním od společnosti AJIZEXAN) odpověděl stěžovatel podáním ze dne 18. 11. 2014, ve kterém uvedl, že při stanovení podmínek a sjednávání obchodních transakcí jednal osobně, „za dodavatele jednala osoba, která se prokázala výpisem z obchodního rejstříku a měla vždy u sebe také razítko společnosti. Její identifikaci (např. kontrolou osobních dokladů) jsem s ohledem ke rozsahu, průběhu obchodu a běžným zvyklostem nepovažoval za potřebnou.“ Ve vztahu ke konkrétním dodávkám pak uvedl, že za zboží i služby platil hotově. „Doklad zástupce dodavatele, který přebíral hotovost, opatřil razítkem společnosti a svým podpisem.“ Přepravu zajišťoval dodavatel, doklady o přepravě, místě naložení či dalších údajích nemá k dispozici.

[31] Ad (ii) – na druhou z uvedených výzev (ve vztahu k plněním od společnosti ZLÍN EXPRESS) reagoval stěžovatel podáním ze dne 15. 6. 2015, ve kterém uvedl, že tuto společnost znal z předchozích obchodních vztahů (v letech 2008 a 2009 prodal této společnosti cca 10 dodávkových a nákladních aut). Výslovně uvedl, že „z důvodů předchozích bezproblémových obchodů jsem neprováděl identifikaci osob, se kterými jsem jednal, na podmínkách jsme se vždy dohodli osobně nebo telefonicky.“ Smlouvu na dopravní a s ní související zprostředkovatelské (spediční) služby podepsal s tehdejším jednatelem Vojtěchem Šmakalem. Společnost měla více dispečerů, stěžovatel sám jednal s M. Š.. Hotovost byla předávána „zástupci dodavatele oproti příjmovému dokladu, který byl již vypsan a opatřen razítkem firmy Zlín Express s. r. o., identifikace přebírajícího nebyla zjišťována.“ Stejně tak nezjišťoval, kdo přebíral hotovost za další dodané zboží a služby – vždy jen předal hotovost oproti již vystavenému příjmovému dokladu, který přinesl „zástupce dodavatele“.

pokračování

[32] Byť tedy pochybnosti o realizaci sporných plnění vznikly primárně na základě podnětu policie, rozhodně se nejednalo o pochybnosti jediné, jak stěžovatel tvrdil v kasační stížnosti. Správce daně dal stěžovateli prostor jeho pochybnosti rozptýlit, což se však stěžovateli nepodařilo. Vyjádření stěžovatele neprokázala, zda plnění podle předložených dokladů byla realizována v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, a zejm. neprokázala s ohledem na zjištěné skutečnosti, zda tato plnění stěžovatel přijal právě od společností AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS. Žalovaný proto v odvolacím řízení provedl výslech navržených svědků (dříve stěžovatel výslechy svědků nenavrhoval). Ani tyto výslechy však neobjasnily skutečný průběh uvedených plnění.

[33] Výpovědi svědků, kteří byli vyslechnuti v odvolacím řízení (V. – zaměstnankyně stěžovatele, která měla na starosti výdej pneumatik a oleje řidičům, stěžovatelova účetní S., H. – dispečerka stěžovatele, řidič I., mechanik J., který pro stěžovatele prováděl opravy porouchaných aut), nepřinesly žádné konkrétnější informace o realizovaných plněních, zejm. z nich nebylo možné ověřit, od koho fakticky stěžovatel deklarovaná plnění přijal. Tito svědkové se totiž předávek osobně neúčastnili, společnosti ZLÍN EXPRESS a AJIZEXAN znali převážně pouze z daňových dokladů, přičemž s těmito společnostmi si spojovali výslovně pouze M. Š. Toho žalovaný v odvolacím řízení vyslechl, jeho výpověď však hodnotil jako nevěrohodnou – stejně jako krajský soud.

[34] Také Nejvyšší správní soud spatřuje jeho výpověď nevěrohodnou, neboť tento svědek tvrdil, že byl ve společnosti AJIZEXAN brigádně zaměstnán v letech 2008 – 2010, v letech 2005 – 2013 měl být také zaměstnancem společnosti ZLÍN EXPRESS. Ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení Zlín však vyplynulo, že M. Š. byl zaměstnancem společnosti ZLÍN EXPRESS pouze v období 14. 4. 2008 – 11. 12. 2008 a v období 4. 5. 2009 – 30. 6. 2010; od 1. 7. 2010 byl zaměstnancem společnosti Hamr marketing, s.r.o. Také Městská správa sociálního zabezpečení Brno potvrdila, že M. Š. byl zaměstnancem spol. ZLÍN EXPRESS pouze do 30. 6. 2010, tj. v období, které předcházelo období prověřovanému správcem daně. Svědek Š. přitom uvedl, že se účastnil jako zaměstnanec této společnosti několika dodávek, při kterých podepisoval příjmové doklady. Všechny sporné dodávky však byly realizovány v době, kdy tento svědek již zaměstnancem společnosti nebyl a nebyl zapsán v obchodním rejstříku ani jako jejich jednatel – nemohl tedy disponovat výpisem z obchodního rejstříku, který by jej k jednání za některou z uvedených společností opravňoval, jak tvrdil stěžovatel v popisu jejich vzájemné spolupráce v reakci na výzvy správce daně. Podpisy, které jsou na příjmových dokladech uvedeny, se pak již jen z laického pohledu zcela vymykají podpisům svědka Š. uvedeným na protokolu o podání svědecké výpovědi, jak příhodně zdůraznil krajský soud. Není však pravdou, že by výpověď svědka Š. byla hodnocena jako nevěrohodná pouze v důsledku absence jeho podpisu na příjmových dokladech – tato skutečnost byla pouze jedním z aspektů, který vedl k závěru o jeho nevěrohodnosti; stále však existovaly pochybnosti o tom, na základě jakého oprávnění měl svědek Š. za uvedenou společnost jednat, když nebyl ani jejím zaměstnancem, ani jednatelem.

[35] Jednatelem společnosti ZLÍN EXPRESS, tj. statutárním orgánem, který byl oprávněn za uvedenou společnost jednat, byl v období od 20. 5. 2010 do 13. 2. 2012 pan Vojtěch Šmakal – ten však při svém výslechu dne 23. 11. 2015 jakoukoli spolupráci se stěžovatelem popřel (na otázku, jaké zboží či služby společnost ZLÍN EXPRESS stěžovateli dodávala, uvedl, že „nebyly žádné“). Následně však na dotaz zástupce stěžovatele jejich vzájemnou spolupráci potvrdil, proto jeho výpověď hodnotil správce daně i žalovaný rovněž jako nevěrohodnou.

[36] Žádná ze svědeckých výpovědí tudíž nepřinesla konkrétnější poznatky o tom, jak skutečně sporná plnění probíhala, kdo fakticky zboží či služby stěžovateli dodal a nevyjasnila ani to, v jakém rozsahu byly stěžovateli poskytnuty spediční služby či úklidové práce. Provedené dokazování tak pouze prohlubovalo pochybnosti správce daně, aniž by přineslo jakoukoli indicii o tom, že by skutečný dodavatel sporných plnění byl v postavení plátce DPH, natož pak aby toto postavení s jistotou prokázal. A pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že žalovaný provedené dokazování hodnotil selektivně a nesprávně, nemá toto tvrzení oporu ve spise. Naopak – veškeré závěry učiněné správcem daně a žalovaným ohledně provedení dokazování jsou podloženy obsahem spisového materiálu; s jejich hodnocením se tak Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[37] Jak již bylo uvedeno výše, i po rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* (C-154/20) je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH (viz výše). Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani ze stěžovatelových tvrzení či provedených výsledků však nevyplývá, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společnosti ZLÍN EXPRESS a AJIZEXAN jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH. Stěžovatel sice uvedl, že jednal s panem Vojtěchem Šmakalem či M. Š., výpovědi obou těchto osob však shledaly daňové orgány nevěrohodnými (viz výše). Už vůbec nic pak nenasvědčovalo tomu, že by právě některá z těchto osob mohla být sama plátcem DPH, případně že by ve skutečnosti vystupovala za jinou společnost – plátce DPH. Žádná taková skutečnost z obsahu spisu ani v náznaku nevyplývá.

[38] Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedení dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu). V projednávané věci však žádné takové indicie z obsahu spisu, ani ze stěžovatelových tvrzení nevyplývají. Veškeré provedené dokazování přineslo pouze takové poznatky, na základě kterých lze vyloučit, že by skutečným dodavatelem zboží a služeb byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech – AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS. Nic však nesevřídčí o tom, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Sám stěžovatel totiž výslovně uvedl, že identifikaci osob při konkrétních plněních neprováděl. Žádná další tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo, stěžovatel neuvedl, a to ani v řízení o kasační stížnosti poté, co Soudní dvůr Evropské unie rozhodl ve věci C-154/20. Byl přitom výslovně soudem vyrozuměn o přerušení řízení v důsledku položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, stejně tak byl výslovně vyrozuměn o pokračování v řízení poté, co Soudní dvůr Evropské unie na položené otázky odpověděl. Indicie o tom, že by faktický (na dokladu neuvedený) dodavatel byl plátcem DPH, stěžovatel soudu nevylicil ani poté, co mu bylo zasláno doplnění vyjádření žalovaného po rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (věc C-154/20) a rozšířeného senátu (č. j. 1 Afs 334/2017 - 208), a to přesto, že je zastoupen advokátem – právním profesionálem.

[39] Nejvyšší správní soud je proto přesvědčen, že za takové situace a skutkových okolností, jaké nastaly v nyní projednávané věci, se stěžovateli nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Provedené dokazování vyloučilo, že by faktickými dodavateli byly společnosti AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS, přičemž stěžovatel neuvedl ani v náznaku žádnou indicii o tom, že by jiný faktický dodavatel sporných

pokračování

plnění byl v postavení plátce DPH, přestože k tomu měl i v nynějším kasačním řízení příležitost. Nadto pak u části plnění nejenže neprokázal postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, ale ani jejich rozsah (zejm. úklidové práce a spediční služby).

[40] Pokud jde o námitku stěžovatele týkající se neprovedení navrhovaných důkazů, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu potažmo žalovaného, který nepovažoval za nezbytné provádět opakovaný výslech svědka Š., kterého již jednou ve věci vyslechl. Stejně tak nepovažuje ani zdejší soud za potřebné, aby daňové orgány prováděly výslech osoby, která sice údajně měla mít na starosti nákup ojetých vozů ve společnosti ZLÍN EXPRESS, avšak která se neúčastnila prodeje nakoupených vozů stěžovateli. Blíže nekonkretizovaný pan M. (kterého při své výpovědi zmínil pan Š. a kterého stěžovatel požadoval vyslechnout) by tak ani nemohl potvrdit, zda společnost ZLÍN EXPRESS fakticky ojeté automobily prodala právě stěžovateli. Ani tuto námitku tak neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[41] Ve vztahu k poslední námitce stěžovatele, která se týkala uznání výdajů na některá sporná plnění jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem uvádí, že podmínky pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 zákona o DPH jsou odlišné od podmínek oprávněně vynaložených výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Zákon o DPH stanoví podmínky pro uplatnění odpočtu nezávisle na zákoně o daních z příjmů. Žalovaný se proto v daném případě ani nemohl zabývat tím, zda výdaje na konkrétní plnění představují výdaje uznatelné ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. A byť lze zpravidla předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty, jde o zásadu, která rozhodně neplatí bezvýjimečně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku). A právě k takové situaci v nyní projednávané věci došlo, neboť stěžovateli se nepodařilo prokázat, že deklarovaná plnění přijal právě od dodavatele, který je v postavení plátce DPH. Ani tato námitka tak není důvodná.

[42] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel neuspěl ani se svou argumentací ohledně zbylých plnění, která podle správce daně nepředstavovala oprávněně vynaložené výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů (zdaňovací období roku 2011) – v této věci žalobu stěžovatele krajský soud rozsudkem ze dne 12. 6. 2019, č. j. 30 Af 53/2017 - 47, zamítl. Kasační stížnost stěžovatele proti uvedenému rozsudku pak zamítl desátý senát Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 21. 10. 2020, č. j. 10 Afs 251/2019 - 54).

V. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[44] 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. června 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu