



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a. s.**, Drhovle – Brloh 12, Písek, zastoupené advokátem JUDr. Stanislavem Vachtou, Krajinská 251/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, čj. 7273/19/5300-21443-712603, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 11. 2020, čj. 57 Af 5/2019 - 42,

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 :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 1. 2018 daň z přidané hodnoty za jedenáct zdaňovacích období v letech 2013 a 2014 a dalším platebním výměrem z téhož dne jí vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací období září roku 2014. Při daňové kontrole, která tomu předcházela, dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaného plnění – řeziva (to jí podle jejího tvrzení dodávala společnost Transmovement). Dále si nemohla uplatnit osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, protože neprokázala ani přepravení zboží přes hranice, ani to, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani.

[2] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl, stejně tak zamítl i krajský soud podanou žalobu. I podle krajského soudu žalobkyně sice předložila formálně správné doklady, nikoli však již důkazy, které by prokázaly samotnou fakticitu přijatého zdanitelného plnění od dodavatele Transmovement v rozsahu, v jakém bylo plnění uvedeno v daňových dokladech. Existenci plnění *přijatého* žalobkyní nemohl podle krajského soudu prokázat ani výslech dr. E. (odběratele žalobkyně), neboť ten mohl potvrdit jen dodávky dřeva od žalobkyně, nikoli pořízení tohoto dřeva od Transmovement. Ani dodávky řeziva od žalobkyně ovšem dr. E. v úplnosti nepotvrdil, už vůbec pak dodávku nepotvrdil další zahraniční odběratel, společnost E. M. F., a nejasné

zůstaly i okolnosti přepravy do zahraničí. Žalobkyně tak neprokázala ani to, zda, v jakém rozsahu a komu sama plnění *poskytla*.

II. Kasační řízení

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Domnívá se, že správce daně doměřil daň z nesprávného titulu. Sice uvádí, že důvodem doměření daně je neprokázání nároku na odpočet daně, ve skutečnosti ale považuje stěžovatelku za součást podvodného řetězce, který byl vytvořen za účelem čerpání nadměrného odpočtu DPH. Stěžovatelka však v tomto řetězci nebyla zapojena vědomě a byla pouze obětí. Jedině stěžovatelka zboží skutečně pořizovala, prodávala dále a bezhotovostně platila. Dodavatele Transmovement stěžovatelka standardně prověřila. Problém tedy nebyl v existenci řeziva (mezi stěžovatelkou, Transmovement a jeho subdodavatelem řezivo existovalo), ale v podvodu na DPH na předních článcích řetězce (což stěžovatelka nemohla vědět ani ovlivnit).

[4] Výpovědi svědků byly použity ve stěžovatelčin neprospěch, ačkoli prokazovaly její tvrzení. Skutečnost, že řezivo od stěžovatelky odebral, potvrdil i dr. E. (sice potvrdil jen 30 ze 44 faktur, zbytek dodávek ale nevyvrátil). K tomu však krajský soud nepřihlédl a navržený výslech dr. E. neprovedl. Alespoň v této části nelze tvrdit, že zboží neexistovalo, a nelze odepřít nárok na odpočet. Existenci dodávek potvrzuje i kompletní dokumentace (nikoli tedy pouze „faktura“, ale faktura přijatá, dodací list, faktura vystavená, prohlášení o dodání zboží a CMR). Jestliže správce daně v dokumentech zjistil určité nesrovnalosti, nemohla je stěžovatelka jakkoli ovlivnit a nelze jí je tak klást k tíži.

[5] Žalovaný ve vyjádření setrval na svých závěrech. Kasační stížnost by podle něj měla být zamítnuta.

[6] V dubnu 2022 vyzval NSS strany, aby se vyjádřily k nejnovější judikatuře Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208).

[7] Stěžovatelka uvedla, že nové rozsudky plně podporují její argumentaci. Zopakovala, že ve skutečnosti ji správce daně považoval za osobu podílející se na podvodném daňovém řetězci. Ve věci bylo podle ní postaveno najisto, že zdanitelné plnění existovalo, a nelze tedy odepřít nárok na odpočet daně, pokud ze skutkových okolností plyne postavení dodavatele coby registrované osoby. Ve stěžovatelčině případě byl přímý dodavatel dokonce identifikován: šlo o společnost Transmovement. I ona, stejně jako stěžovatelka, prokázala své dodavatele; sporní byli až dodavatelé v předešlém článku řetězce. Každý z dodavatelů tak byl prokazatelně osobou povinnou k dani, protože objem dodávek vysoce převyšoval hranici jednoho milionu korun.

[8] Žalovaný je naopak přesvědčen, že rozsudky ve věci *Kemwater* na tuto věc nedopadají. Stěžovatelka neprokázala ani to, že plnění (dodávky řeziva) skutečně přijala. Dále žalovaný zdůraznil, že rozsudky se týkají jen nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a naopak se vůbec nevztahují na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

III. Právní hodnocení

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatelka předně namítala, že žalovaný jí odepřel nárok na odpočet DPH ve skutečnosti proto, že podle něj byla zapojena v podvodném řetězci, který byl vytvořen

pokračování

za účelem čerpání nadměrného odpočtu DPH. Na této své argumentaci stěžovatelka setrvala i v nové situaci nastolené rozsudky ve věci *Kemwater* (viz bod [7] výše).

[11] S tímto stěžovatelčíným hodnocením NSS nesouhlasí.

[12] Stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH proto, že nespĺnila jednu z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť mj. neprokázala, že jí zboží dodal dodavatel deklarovaný v dokladech (Transmovement) nebo jiný plátce DPH. Nejistota o dodavateli narušuje neutralitu DPH. Je tomu tak proto, že právě ztotožněním konkrétního dodavatele coby osoby povinné k dani se potvrzuje, že konkrétní zboží dodala osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani; přitom by však plnění mohla nabýt od neplátce. Tím by se narušila neutralita DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by stejná část později byla uplatněna na vstupu při odpočtu daně.

[13] Daňovým podvodem je naproti tomu neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016 - 55). Právě neúčast na případném daňovém podvodu je další podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani se podvodu účastní (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, *Optigen a ostatní*, či ze dne 6. 7. 2006, C-439/04, *Axel Kittel*).

[14] Existenci daňového podvodu posuzuje správce daně zpravidla až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 a násl.; ze dne 24. 5. 2017, čj. 5 Afs 144/2016 - 32, či ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Může se však stát, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu bez nutnosti zkoumat naplnění hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2017, čj. 1 Afs 10/2017 - 39, bod 33).

[15] Rozlišení důvodů vedoucích k nepřiznání odpočtu daně je výstižně popsáno v rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016 - 30. Buď nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že zdanitelné plnění se uskutečnilo; nebo nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (především v případě, kdy je nárok na odpočet zneužit, jak to popisuje judikatura Soudního dvora). Teprve prokáže-li daňový subjekt, že plnění, z jehož titulu žádá odpočet daně, se opravdu uskutečnilo, je třeba zkoumat, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud se však zdanitelné plnění neuskutečnilo, respektive daňový subjekt to neprokázal, je zbytečné se případným podvodným jednáním zabývat, neboť zde žádné daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo (ať už zneužívající, či jiné). Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění a z jeho titulu žádá odpočet daně, je sice také v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost zde bude plátcí daně zvýšena nikoli proto, že se účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno (bod 16 rozsudku).

[16] Je tedy třeba odlišovat situaci, kdy daňový subjekt neprokázal existenci plnění od určitého dodavatele, od situace, kdy byl vědomě účasten podvodného řetězce. V této věci žalovaný odepřel nárok na odpočet DPH proto, že stěžovatelka neprokázala, že plnění (řezivo)

od dodavatele Transmovement skutečně nabyla. Pokud se správce daně věnoval i řetězci stěžovatelčiných dodavatelů a jejich odběratelů, činil tak proto, aby odůvodnil přenos důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Otázkou případného podvodu v tomto řetězci či vědomostí stěžovatelky o něm se nezabýval.

[17] Stěžovatelka dále namítá, že existenci plnění od dodavatele Transmovement prokázala, a to daňovými doklady a svědeckými výpověďmi.

[18] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 - 103). V první řadě tedy nelze stěžovatelce přisvědčit, že existenci plnění prokázala předloženými účetními doklady, které navíc (jak sama v kasační stížnosti připouští) obsahovaly nesrovnalosti.

[19] Stěžovatelka nemá pravdu ani v tom, že existenci plnění prokazují svědecké výpovědi.

[20] Výpověď svědkyně M. M. (ta jednala za Transmovement na základě plné moci udělené jí jednatelkou – její matkou) věrohodně nepotvrdila existenci řeziva a jeho dodání stěžovatelce. Svědkyně sice vypověděla, že zajišťovala nákup řeziva a jeho přepravu stěžovatelce, nedokázala však přesně určit, odkud bylo řezivo přepravováno ani odkud pocházelo (kdo byl výrobcem či dodavatelem řeziva). Společnost Fevang Company, u níž prý svědkyně objednala dopravu cca 80 % dodávek, byla nekontaktní. Svědkyně také nepředložila žádné doklady, které by prokazovaly úhradu přepravy nebo to, že přeprava vůbec proběhla. Rovněž množství údajně dodávaného řeziva neodpovídalo dodávkám, k nimž se vztahovaly doklady. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelkou, že svědkyně potvrdila existenci plnění a jeho dodávku stěžovatelce.

[21] Ing. Radek Svoboda (účetní Transmovement) potvrdil pouze to, že „účtoval faktury“ v rádech desítek milionů korun za dřevo. Nijak se však nevyjádřil k existenci zboží.

[22] Ani výpověď svědkyně V. H. (stěžovatelčiny zaměstnankyně, která měla kontrolovat kvalitu a objem dodávek) neprokázala, že by Transmovement dodala stěžovatelce řezivo v deklarovaném množství. Svědkyně sice zmínila společnost „Transformen“ (kterou lze jistě považovat za Transmovement), nicméně o dodávkách řeziva od této společnosti hovořila značně neurčitě (v letech 2013 a 2014 „dodávek bylo 5 až 6 nebo okolo 10“, „množství bylo v kamionech cca 10“). Svědkyně také nevěděla, zda byl příjem dodávek na sklad zaevidován, kdo měl evidenci skladu na starosti ani kdo prováděl nakládku řeziva při expedici nebo na ni dohlížel.

[23] Stěžovatelka se dovolává toho, že správce daně nesprávně vyhodnotil množství kamionů, o kterém svědkyně hovořila (podle stěžovatelky měla svědkyně na mysli 10 kamionů v každé dodávce, dodávek bylo 5 až 10, takže množství řeziva, o kterém svědkyně hovořila, odpovídá 84 kamionům, které jsou uvedeny v účetnictví). I kdyby však NSS tímto způsobem výpověď svědkyně vyložil, nemohlo by takto neurčité sdělení existenci dodávek potvrdit. NSS naopak souhlasí s krajským soudem: výpověď svědkyně je natolik neurčitá, že neprokazuje vůbec nic, a to ani v kombinaci s výpověďmi ostatních svědků. Podle stěžovatelčina výkladu by totiž výpověď svědkyně potvrdila dodávku řeziva v jakémkoli množství v rozmezí 5 až 10 kamionů, případně 50 až 100 kamionů. Tak tomu ovšem není.

[24] Stěžovatelka žádala správce daně, aby k otázce plnění, která poskytla ona sama (a z toho plynoucího osvobození při dodání zboží do jiného členského státu), byl vyslechnut dr. E.. NSS však má ve shodě s finančními orgány i krajským soudem za to, že výpověď tohoto odběratele

pokračování

by byla nadbytečná. Jak vysvětlil už finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole, sama stěžovatelka předkládala daňové doklady vždy souhrnně k jedné komplexní transakci – tj. od dodavatele Transmovement přes stěžovatelku coby střední článek k zahraničnímu odběrateli (zde dr. E.). Finanční úřad si cestou mezinárodního dožádání obstaral podrobné informace a listiny (přijaté faktury, nákladní listy CMR apod.), které německý správce daně získal od dr. E.. Porovnáním všech dokladů dospěl finanční úřad k závěru, že některé sice zapadají do stěžovatelčiny verze (dr. E. většinu dodávek řeziva potvrdil, za tyto dodávky platil stěžovatelce na účet), ale zůstává tu množství podezřelých okolností. Ty se týkají části nepotvrzených dodávek, u těch potvrzených pak původu řeziva (pokud stěžovatelka neprokázala přijetí řeziva dodaného jí společností Transmovement, z povahy věci nemohla prokázat, že právě toto řezivo dodala dr. E.; dr. E. byl ovšem v obchodním kontaktu i s největší subdodavatelkou společnosti Transmovement, takže jistě v rozhodné době mohl typově stejné řezivo odebírat), osob přepravců (deklarovaní přepravci byli buď nekontaktní, nebo dopravu popřeli) i nevěrohodných CMR listů (datum na nich se neshodovalo s daty fakturace, bylo na nich použito špatné – neaktuální – razítko daného přepravce).

[25] Na posouzení věci nemá vliv ani nová judikatura Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudky ve věcech C-154/20 a 1 Afs 334/2017).

[26] Podle Soudního dvora musí správce daně odeprít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odeprít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). Soudní dvůr tak významně doplnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinově zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).

[27] V této věci z daňových dokladů ani ze stěžovatelčiných tvrzení nevyplývalo, že by zde existovala jiná konkrétní osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarované společnosti Transmovement a která by nutně musela být plátcem DPH. Finanční úřad při prověřování dodávek zkoumal nejen úroveň subdodavatelů stěžovatelčina dodavatele Transmovement, ale i úroveň subsubdodavatelů; nenašel však nikoho, kdo by vůbec měl kapacity (osobní a technické) k tomu, aby řezivo (navíc v takovém objemu) dodával. (Jedinou společností, která měla přímý přístup ke zdroji řeziva, protože se zabývala těžbou dřeva, byla samotná stěžovatelka.) Ačkoli tedy hodnota plnění byla vysoká (od prosince 2013 do listopadu 2014 si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši přes 11 milionů korun ze základu daně v hodnotě přes 55 milionů korun), neznamená to nutně, že stěžovatelka přijala sporná plnění od plátce DPH. Řezivo sice bylo stěžovatelce fakturováno a dr. E. jako jeden ze dvou odběratelů v zahraničí potvrdil, že v rozhodné době nějaké řezivo dostával a stěžovatelce za ně platil. Stěžovatelka však neprokázala, že *fakticky* řezivo v tomto množství odebrala – výpovědi zaměstnanců dodavatele Transmovement i stěžovatelčiných vlastních byly neurčité a ani správci daně se původ řeziva nepodařilo zjistit. I kdyby stěžovatelka toto množství odebrala a prodala dál, zůstalo by nejasné, kdo jí ho ve skutečnosti (nikoli jen „papírově“) dodal a kolik takových dodavatelů bylo. Z povahy věci (a z košatosti řetězce, který popsal finanční úřad) neplyne,

že by plnění musel stěžovatelce poskytnout jen jediný dodavatel (který by tím nutně překročil hranici vedoucí k povinnosti registrovat se jako plátce DPH).

[28] Krom toho – jak vhodně zdůraznil žalovaný ve svém nejnovějším vyjádření – v této věci stěžovatelka opírala svůj nárok na odpočet nejen z postavení svého vlastního dodavatele coby osoby povinné k dani, ale také z toho, že sama dodala zboží do jiného členského státu. Tohoto druhého titulu se ovšem rozsudky ve věci *Kemwater* netýkají. Zde nadále platí, že dodavatel musí prokázat, že jeho odběratel v zahraničí je „*osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *VSTRJ*). Tuto judikaturu Soudního dvora potvrzují i aktuální rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2022, čj. 9 Afs 274/2020 - 61, *molton*, a ze dne 24. 2. 2022, čj. 1 Afs 238/2020 - 59, *Steris*, podle nichž je český dodavatel povinen prokázat, který zahraniční subjekt byl skutečným příjemcem zboží.

[29] Nová judikatura ve věci *Kemwater* nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve spisu není a neposkytla ji dodatečně ani stěžovatelka. Naopak zůstalo sporné, *že a v jakém rozsahu* stěžovatelka řezivo skutečně koupila a dále prodala. Tím se tato věc liší od věci vedené u NSS pod sp. zn. 5 Afs 138/2018, v níž *byla* prokázána existence i rozsah faktického plnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[31] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho 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 25. května 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu