



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Nerissa s.r.o.**, se sídlem Budapeštská 1491/5, Praha 10, zast. advokátem JUDr. Ivo Panákem, se sídlem Kounicova 39, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 4. 2021, č. j. 31 Af 52/2019 – 42,

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 :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2019, č. j. 43119/19/5300-22443-712712; tímto bylo zamítnuto odvolání stěžovatele ve věci neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za období červenec a srpen 2017.

[2] V žalobě stěžovatel namítal, že byl zkrácen na svých právech, bylo zasaženo do jeho ústavního práva na spravedlivý proces. Napadené rozhodnutí označil za nepřezkoumatelné a vzhledem k jeho vnitřní rozpornosti rovněž za nicotné; uvedl, že zatímco v řízení o vydání zajišťovacích příkazů správce daně konstatoval zapojení stěžovatele do možného daňového podvodu, aby tak odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů, v tomto řízení již pouze deklaroval své závěry o neprokázání konkrétního dodavatele služeb a své teorie o podvodu opustil, což mělo zásadní význam pro posouzení nároku na odpočet. Namítl, že správce daně vzal za neprokázaná plnění, z nichž stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně, deklarovaná od dodavatele služeb, korporace DOERIAN LINE, s.r.o. Správce daně přitom nezpochybnil, že předmětné práce byly skutečně vykonány, za rozporné však označil to, že je vykonal právě deklarovaný dodavatel. Tvrdil a prokazoval, že do obchodních vztahů se svým dodavatelem nevstupoval „bezhlavě“ a nezodpovědně, nýbrž učinil základní kroky k prověření samotné existence a způsobilosti tohoto subjektu (z veřejného rejstříku o spolehlivosti plátce daně z obchodního rejstříku), tak i dodávaného zboží. Plnění mu bylo řádně dodáno za sjednaných podmínek, a proto nebyl z jeho

strany dán žádný důvod, aby pojal jakékoliv pochybnosti o svém dodavateli. Zjistil-li tedy správce daně skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění, tedy ex post, nelze je stěžovateli přičítat k tíži.

[3] **Krajský soud** z průběhu daňového řízení zjistil, že dne 21. 6. 2018 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a srpen 2017; stěžovatel předložil mimo jiné příjmové pokladní doklady vystavené společností DOERIAN LINE, s. r. o., se sídlem Králova 279/9, 616 00 Brno. Na výzvu správce daně k prokázání skutečností týkajících se přijetí deklarovaných zdanitelných plnění dle předložených přijatých daňových dokladů od uvedeného dodavatele sdělil, že spolupráci domlouval s jednatelem a jediným společníkem, osobou cizí státní příslušnosti V. S., bytem Š. X, X Ž., U., přičemž veškeré objednávky řešil s osobou cizí státní příslušnosti jménem G. H., bytem ul. P., B., M. r., který se dne 26. 7. 2017 stal jednatelem a jediným společníkem deklarovaného dodavatele. Dne 30. 3. 2019 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, na předmětné seznámení nereagoval. Následně dne 10. 6. 2018 s ním byla projednána zpráva o daňové kontrole a dne 27. 6. 2019 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 a srpen 2017; dle názoru správce daně stěžovatel neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od osoby uvedené na daňovém dokladu, čímž nenaplnil podmínky § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[4] Hodnocením postupu správce daně i žalovaného z pohledu jednotlivých ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a potažmo i zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud se v intencích ustálené judikatury zabýval rozložením důkazního břemene v daňovém řízení v kontextu s prokazováním nároku na odpočet dle § 72, resp. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž shodně s žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že předmětné práce byly v daném rozsahu vykonány deklarovaným dodavatelem; tedy nelze učinit závěr, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Krajský soud neshledal žalobní námitky důvodné, ztotožnil se se závěry správce daně i žalovaného a žalobu zamítl.

[5] V **kasační stížnosti** stěžovatel tvrdí, že se krajský soud řádně nevypořádal s žalobními námitkami, v podstatě jen konstatoval, že se ztotožnil se závěry správce daně a rozhodl v přímém rozporu s judikaturou SDEU, zásadou *iura novit curia* a zásadou legitimního očekávání a proporcionality. Tvrdí, že opakovaně upozorňoval i v žalobě na to, jak je vedeno řízení o zajišťovacích příkazech; správce daně si sám ověřil v rámci své vyhledávací činnosti o dodavateli DOERIAN LINE s. r. o. údaje obsažené v kontrolním hlášení dodavatele a zjistil, že tato společnost podala daňová přiznání za zdaňovací období a kontrolní hlášení vztahující se k předmětným plněním za jednotlivá zdaňovací období. V době plnění dodavatel své povinnosti tedy splnil a vykázal plnění zboží jako dodaná. Tyto skutečnosti správce daně nebral v potaz a jako důkaz nehodnotil, pouze přihlížel k tomu, že sídlo dodavatele je nedohledatelné a že vstoupil do likvidace. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu stran změny názoru správce daně (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) oproti závěru, na němž byly vystaveny zajišťovací příkazy (daňový podvod). Stěžovatel konstatuje, že byly splněny všechny hmotněprávní podmínky stanovené zákonem a podrobně popisuje průběh řízení, tvrdí, že údaje na daňových dokladech splňují všechny náležitosti a že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení prokázal; naopak žalovaný stěžovatelem tvrzené skutečnosti nevyvrátil.

[6] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud vypořádal s jeho tvrzeními a argumentací více než lakonicky, v bodě 15 rozsudku shrnuje veškerou argumentaci v sedmi větách opisujících pouze rozhodnutí žalovaného bez vlastní reflexe. Tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

pokračování

[7] Stěžovatel se rovněž obsáhle vyjadřuje k náležitostem účetních dokladů, poukazuje např. na to, že účetní předpisy nevyžadují jako povinnou náležitost razítko. V souvislosti s hodnocením důkazů žalovaným (neexistence faktického sídla, vstup do likvidace) nesouhlasí se závěry krajského soudu, který uvedl, že průběh daňového řízení včetně rozsáhlého hodnocení nastalých skutečností žalovaný obsírně zachytil v odůvodnění rozhodnutí; krajský soud poté shodně s žalovaným konstatoval, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo prokázáno, že plnění dodal deklarovaný dodavatel.

[8] Stěžovatel závěrem poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 a předložení předběžné otázky týkající se právě splnění povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí poskytnuté plnění bylo uskutečněno konkrétní osobou povinnou k dani Soudnímu dvoru EU. Stěžovatel poukázal na to, že krajský soud tuto skutečnost vůbec nereflektoval. Poukazuje rovněž na usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, *C - 610/19*, ve věci předběžné otázky položené Maďarskem, což krajský soud vůbec nebral v potaz, přičemž toto rozhodnutí má ve věci zásadní význam. S odkazem na citace z uvedeného rozhodnutí stěžovatel tvrdí, že žalovaný nijak neprokázal, že se stěžovatel aktivně podílel na daňovém úniku nebo věděl a mohl vědět, že jsou předmětná plnění součástí daňového úniku.

[9] Žalovaný **ve vyjádření ke kasační** stížnosti se s námitkami stěžovatele neztotožnil, navrhuje kasační stížnost zamítnout. Odkázal na spisový materiál a vyjádření k žalobě. Poukázal na to, že stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje nepřipustně nové námítky, které je třeba v souladu § 104 odst. 4 s. ř. s. odmítnout (viz námitka, že nebyla reflektována daňová příznání a kontrolní hlášení deklarovaného dodavatele, ačkoliv je správce daně měl k dispozici v řízení o zajištění daně). K těmto námitkám proto nepovažuje žalovaný za potřebné se vyjadřovat. Žalovaný pouze dodává, že je s podivem, že pokud stěžovatel považuje kontrolní hlášení a daňové příznání deklarovaného dodavatele za natolik důležitá, tak jim svou pozornost nevěnoval v řízení před správcem daně, resp. žalovaným; v rámci odvolacího řízení stěžovatel nic v tomto smyslu nenamítal, neučinil tak ani v žalobě. Z procesní opatrnosti žalovaný dodává, že stěžovatel opomíjí „povahu“ kontrolního hlášení (resp. daňového příznání), resp. jeho podstatu; oba dva typy písemností mají povahu „tvrzení“ daňového subjektu, tzn. prostřednictvím této listiny daňový subjekt vůči správci daně deklaruje, od kterých dodavatelů přijal zdanitelná plnění, a vůči kterým odběratelům uskutečnil zdanitelná plnění, resp. deklaruje, v jaké výši mu svědčí daňová povinnost. Nicméně se stále jedná o tvrzení daňového subjektu, toto tvrzení nic nevypovídá o faktické stránce deklarovaných plnění. Kontrolní hlášení tedy může být pouze důkazem toho, že dodavatel tvrdil, že poskytl zdanitelná plnění, nicméně nevypovídá naprosto nic o tom, jestli tomu tak fakticky opravdu bylo, o což ve zde řešeném sporu mimo jiné šlo, a toto stěžovatel mimo jiné neprokázal. Kontrolní hlášení a daňová příznání deklarovaného dodavatele jsou bez významu, pokud stěžovatel neunesl své důkazní břemeno o tom, že mu plnění poskytl dodavatel uvedený na dokladu, a to v deklarovaném rozsahu. Co se týče odlišnosti důvodů stanovení daně v řízení o zajištění daně, žalovaný odkazuje na judikaturu, která se touto otázkou již zabývala.

[10] Žalovaný k (ne)splnění zákonných podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty zdůraznil, že v dané věci se nejednalo jen a pouze o „čistě“ deklarovaného dodavatele, tedy, že stěžovatel neprokázal, že plnění přijal od osoby uvedené na dokladu. Z kontextu celého rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel neprokázal ani předmět a rozsah plnění. Žalovaný dodává, že stěžovatel prezentuje deklarovaného dodavatele jako bezproblémový subjekt (aspoň v roce 2017). Nicméně tomu tak nebylo ani v roce 2017. Z vlastní správní praxe je žalovanému známo, že zajišťovací příkazy byly vydány z toho titulu, že deklarovaný dodavatel neuhradil vykázanou vlastní daňovou povinnost (tato byla považována za chybějící daň pro podvod na DPH).

Současně se jednalo už v té době o subjekt, který nezveřejňoval účetní závěrky, docházelo u něj k častým změnám jednatele atd. Sídlo měl deklarovaný dodavatel totožné jak v roce 2017, tak v roce 2018. Poukazování de facto na to, že deklarovaný dodavatel byl v době obchodování „bezproblémový“ se jeví v kontextu výše uvedeného jako pouhá snaha zvrátit nepříznivý výsledek na základě ničím nepodložených tvrzení, kdy lze taktéž vysledovat snahu o to vytvořit dojem, že je to účastník řízení, „kdo dělá z deklarovaného dodavatele problémový subjekt“.

[11] K odkazu stěžovatele na věc sp. zn 1 Afs 334/2017 a na usnesení Soudního dvora Evropské unie C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. a Crewprint Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága žalovaný uvádí, že si je vědom skutečnosti, že podmínka prokázání, že plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladu, byla předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (viz sp. zn. 1 Afs 334/2017), jenž v této věci položil předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Zároveň dodává, že je mu známo rovněž recentní usnesení Soudního dvora ve věci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó, v němž Soudní dvůr uvedl, že v zásadě nelze odeprít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů (tj. dodavatel plnění) nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani, jejíž totožnost nebyla určena. Žalovaný však má za to, že nyní posuzovaný případ se od případu řešeného v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu i v usnesení ve věci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó liší, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž rovněž také o rozsahu a předmětu plnění. V takovém případě tudíž výše uvedené závěry nelze aplikovat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018 – 43).

[12] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uvedených, zkoumal současně, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou zcela obecně uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Z konstantní judikatury vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu stěžovatelem formulovaných žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl; v přezkoumávaném rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny pro věc základní námitky stěžovatele. Byť je odůvodnění rozsudku krajského soudu stručné, Nejvyšší správní soud považuje vypořádání žalobních námitek s ohledem na jejich obsah za dostatečné. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost; tu ostatně nezakládá ani závěr krajského soudu, že se ztotožnil s hodnocením žalovaného, přičemž odkázal na části odůvodnění správního rozhodnutí (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho*

pokračování

zřejmě, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“).

[15] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (být třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Stěžovatel v projednávané věci v případě většiny kasačních námitek napadá postup správce daně, opakuje své žalobní námitky stran unesení důkazního břemene a prokázání nároku na odpočet bez další argumentace směřující proti odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu; netvrdí, v čem krajský soud z hlediska právního posouzení pochybil. Krajskému soudu v podstatě vyčítá pouze to, že převzal závěry žalovaného a že nezohlednil judikaturu SDEU.

[16] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není mimo jiné přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak Nejvyšší správní soud z podané žaloby ověřil, stěžovatel v ní neuplatnil nyní vznesenou námitku stran nehodnocení daňových příznání či hlášení deklarovaného dodavatele. Nejvyšší správní soud se proto nově vznesenými námitkami, které nebyly předmětem posouzení krajským soudem, nezabýval.

[17] Stěžovatel namítá, že se krajský soud vypořádal s jeho argumentací více než lakonicky. Nejvyšší správní soud takový názor nesdílí. Krajský soud se v rozsudku vypořádal s námitkami stěžovatele tak jak byly uplatněny v žalobě. Žalobní důvody na dvou stranách stěžovatel vymezil nesouhlasem s posouzením žalovaného stran (ne)unesení důkazního břemene, tvrdil, že mu bylo řádně plnění dodáno, proto nebylo důvodu, aby pojal pochybnosti o svém dodavateli; obecně pouze konstatuje, že má za to, že splnil dostatečným způsobem hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, předložil věrohodné doklady; správci daně vyčítá, že předložené důkazy nehodnotil ve vzájemných souvislostech; dále poukázal na to, že již v odvolání odkázal na judikaturu SDEU, z níž vyplývá, že nárok na odpočet mu nelze odeprít. V úvodu žaloby rovněž zmínil, že je mu známo usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. z. 1 Afs 334/2017, nicméně dále již neuvedl případné obsahově relevantní konsekvence s nyní projednávanou věcí.

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajskému soudu nepřisluší domýšlet obsah žalobních námitek za stěžovatele, ani rozvíjet jeho myšlenky. Není ani povinností soudu reagovat na každou jednotlivou větu žaloby, nýbrž cílem a smyslem je reagovat na podstatu věci. Všechny tyto podmínky byly krajským soudem dodrženy.

[19] Předmětem sporu v řízení před žalovaným, potažmo soudem je otázka, zda stěžovatel dostatečně prokázal nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Je třeba zdůraznit, že v projednávané věci správce daně neodepřel stěžovateli nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu či povědomosti o něm, ale z důvodu neprokázání zákonných hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nesplnění hmotněprávních podmínek je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně; účast na daňovém podvodu je až sekundárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně, tedy připadá do úvahy pouze tehdy, pokud bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. Nejvyšší správní soud v této souvislosti k problematice odlišnosti „důvodů“ zajištění daně (účast na daňovém podvodu) a doměření daně, což stěžovatel rovněž v kasační stížnosti

zmiňuje, odkazuje na rozsudek č. j. 1 Afs 75/2021 - 50, ze dne 15. 6. 2021, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „*Pro posouzení zákonnosti platebních výměrů je podstatné rozhodnutí o nich, nikoliv o zajišťovacích příkazech, ve kterých se ohledně stanovení daně počítá toliko s přiměřenou pravděpodobností budoucího stanovení daně. Zákonná kritéria pro vydání zajišťovacího příkazu a pro rozhodnutí o stanovení daně nejsou totožná.*“ Z toho nelze vyvodit jiný závěr než, že „odlišnost“ důvodu v těchto dvou řízeních není na závadu, jak v bodě 17 napadeného rozsudku krajský soud zdůvodnil.

[20] V tomto kontextu je argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora EU s poukazem na povinnost správce daně účast na podvodu stěžovateli prokázat, nepřipadná a nepřiléhavá na projednávanou věc, jak stěžovateli již vysvětlil žalovaný v rozhodnutí o odvolání. V rozsudku ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018 - 51, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodíním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy stěžovatel splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU, k níž, jakožto k vykladové pomůcce při aplikaci Směrnice Rady 2006/112/ES je třeba přiblížit, spojuje.*“ Stěžovatel rámci své argumentace však zcela opomíjí, že *a priori nesplnil zákonné hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty*, v důsledku čehož mu nárok na odpočet daně vůbec nevznikl; za této situace tak nebylo na místě posuzovat věc z hlediska daňového podvodu, tedy zabývat se mimo jiné i tím, zda stěžovatel věděl či mohl vědět o možném zapojení v podvodném jednání či zda učinil dostatečná opatření, dostatečně svého dodavatele prověřil, aby se do takového postavení nedostal.

[21] Stěžovatel byl povinen prokázat, že vyhověl zákonným požadavkům uvedeným v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, především, že zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu skutečně přijal od plátce DPH. To činil svým účetnictvím – předložením daňových dokladů. Formálně správný daňový doklad však k uplatnění nároku na odpočet nepostačuje v situaci, kdy o faktickém průběhu sporných plnění existují pochybnosti, neboť nárok na odpočet má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).

[22] Stěžovatel po zahájení daňové kontroly doložil daňové doklady, z nichž však nebylo možné určit rozsah a předmět deklarovaných plnění; při ústním jednání zachyceném v protokolu ze dne 21. 6. 2018, nebyl stěžovatel schopen popsat způsob navázání obchodní spolupráce s deklarovaným dodavatelem; uvedl pouze, že platby probíhaly v hotovosti na základě ústní domluvy; dále správci daně předložil výdajové pokladní doklady a příjmové pokladní doklady vystavené deklarovaným dodavatelem, ze kterých však nebylo možné zjistit, které osoby za deklarovaného dodavatele tyto platby přejímaly. Dalším šetřením pak správce daně rovněž zjistil, že deklarovaný dodavatel nemá faktické sídlo na adrese uvedené v obchodním rejstříku a rovněž nemá žádné vazby na adrese své provozovny a dne 6. 6. 2018 vstoupil do likvidace, přičemž likvidátorovi nebylo předáno účetnictví ani jiné doklady o likvidované korporaci. Dále z daňového řízení vyplynulo, že stěžovatel na výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ze dne 24. 9. 2018 reagoval podáním, v němž uvedl, že spolupráci domlouval s panem V. S. a veškeré objednávky řešil s panem G. H. Dále doložil objednávky na jednotlivá plnění s konstatováním, že objednávky byly realizovány ústně a oba zúčastnění si je zapsali do diáře. Hodnocením těchto důkazních prostředků dospěl správce daně k závěru, že tyto neprokazují, že by deklarované plnění poskytl uvedený dodavatel; s výsledkem kontrolního zjištění byl stěžovatel seznámen dne 20. 3. 2018, přičemž na ně nijak nereagoval.

pokračování

[23] Stěžovatel námitkou, že zákon o účetnictví v žádném ustanovení nevyžaduje, aby byl daňový doklad opatřen razítkem nebo podpisem vystavovatele, zřejmě reaguje na část z napadeného rozsudku, kde je konstatováno, že byly v rámci řízení před správcem daně předloženy výdajové pokladní doklady (vystavené stěžovatelem) a příjmové pokladní doklady vystavené deklarovaným dodavatelem, z nichž nebylo možno seznat osobu, která měla za deklarovaného dodavatele přejímat platby. Smyslem uvedeného zjevně bylo poukázat na to, že pokud nebyly doklady podepsány, tak lze pochybovat o tom, že deklarovaný dodavatel doklady vystavil. Bez ohledu na to, zda je či není povinnou náležitostí příjmového daňového dokladu podpis, tak lze bez pochyby mít za to, že by mělo být možné nějakým způsobem ověřit, že tyto doklady vydal právě deklarovaný dodavatel. Podpis deklarovaného dodavatele, resp. osob za něj jednajících se jeví jako logický prostředek. Pokud určitá osoba přijímá peněžní prostředky, jeví se jako značně adekvátní, aby přijetí peněžních prostředků bylo stvrzeno podpisem, resp. Se jeví jako obezřetné jednání, pokud by ze strany osoby, jež peněžní prostředky odevzdává, byl takový podpis vyžadován. Uvedené konstatování krajského soudu je tedy třeba vnímat v tomto kontextu, resp. v kontextu dalších zjištění, z nichž jsou jasně patrné „pochybnosti“ nejen o deklarovaném dodavateli. Nehledě na to, že pokud sám stěžovatel cituje zákon o účetnictví a uvádí, že účetní doklad má být podepsán, tak je zcela zjevné, že příjmový pokladní doklad je takovým dokladem.

[24] Stěžovatel sám v kasační stížnosti opakovaně tvrdí, že k prokázání skutečností týkajících se přijetí deklarovaných plnění dle přijatých faktur od deklarovaného dodavatele sdělil, že spolupráci domlouval s jednatelem a jediným společníkem, osobou cizí státní příslušnosti V. S., bytem Š. X, X Ž., přičemž veškeré objednávky řešil s G. H., bytem ul. P., Budapašť, který se 26. 7. 2017 stal jediným společníkem a jednatelem deklarovaného dodavatele. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel jednoznačně určil dodavatele, identifikoval zcela jednoznačně osoby, které se měly na zdanitelném deklarovaném plnění podílet. Rozsah plnění, jakož i deklarovaného dodavatele správce daně dostatečně relevantními důkazy zpochybnil, o čemž vypovídá obsah správního spisu. Nebylo za této situace povinností správce daně, aby sám zjišťoval jiného než deklarovaného dodavatele. Takovou povinnost nelze dovést ani ze stěžovatelem odkazované judikatury, ale ani z rozsudku Soudního dvora EU ve věci položené předběžné otázky (sp. zn. 1 Afs 334/2017).

[25] Soudní dvůr EU rozhodl o předběžných otázkách položených mu usnesením NSS ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54, na které stěžovatel upozorňuje, 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). Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázáno, pak zdůraznil také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, kterým navázal na závěry Soudního dvora EU s tím, že jasně potvrdil i to, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky.

[26] Nejvyšší správní soud podotýká, že na dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že osoba nárokující si odpočet daně musí prokázat i to, že dodavatelem zboží

či služby byl jiný plátc DPH, se tedy ničeho nemění ani po rozhodnutí Soudního dvora EU; ten sice připustil, že na daňovém dokladu nemusí být uveden skutečný dodavatel zboží či služby, stále však musí být prokázáno, že i tento skutečný dodavatel (na dokladu neuvedený) je v postavení plátce DPH. Prokázání postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH je přitom stále na daňovém subjektu, který nárok na odpočet uplatňuje, „*ledaže 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 fakturě 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).

[27] Ze skutečností projednávané věci nelze dovodit, kdo by mohl být skutečným dodavatelem sporných plnění, neboť sám stěžovatel žádné indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátc DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), neposkytl. Naopak setrvale tvrdil, že dodavatelem byl právě deklarovaný dodavatel; toho, jakož i rozsah plnění však správce daně, potažmo žalovaný dostatečně zpochybnili.

[28] 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 neprokázalo, že by faktickým dodavatelem byla společnost DOERIAN LINE, s.r.o., přičemž stěžovatel neuvedl ani v náznaku žádnou indicii o tom, že by jiný faktický dodavatel sporných plnění byl v postavení plátce DPH. Nadto pak u části plnění nejenže neprokázal postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, ale ani jejich rozsah (viz bod 42 rozhodnutí žalovaného, kde je mimo jiné uvedeno, že z předložených daňových dokladů nelze seznat předmět a rozsah plnění).

[29] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud k odkazu stěžovatele na usnesení Soudního dvora EU ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó*, v němž Soudní dvůr uvedl, že v zásadě nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů (tj. dodavatel plnění) nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani, jejíž totožnost nebyla určena, dodává, že případ stěžovatele se od případu zde řešeného liší, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž rovněž také o rozsahu a předmětu plnění. Stěžovatel neodstranil pochybnosti o výše uvedeném (tj. nejen dodavateli), ale též o rozsahu a předmětu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018 – 43, „[o]tázka položená rozšířenému senátu se totiž vztahuje k situaci, kdy byl nárok na odpočet DPH odepřen pouze z důvodu, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně osoby dodavatele. Jak už bylo uvedeno, v případě stěžovatelky nebylo prokázáno ani to, jaká byla skutečně uhrazená cena za deklarovaná plnění. S ohledem na tuto skutečnost jsou pak nepřiléhavé i odkazy stěžovatelky na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, neboť zde nebyla zpochybněna skutečně uhrazená částka za poskytnutá plnění, a případy se lišily i v dalších skutkových okolnostech. Podstatné ovšem je, že stěžovatelce nebyl nárok na odpočet odepřen pouze z důvodu neprokázání konkrétní osoby dodavatele.“ Obdobně lze odkázat např. na rozsudek č. j. 7 Afs 194/2019 – 43, ze dne 13. 8. 2020, či rozsudek ze dne 7. 10. 2020 č. j. 7 Afs 79/2019 – 24. Nadto je třeba dodat, že v případě C-610/19 nebyla řešena a tudíž ani reflektována výjimka pro malé podniky daná čl. 282 a násl. Směrnice Rady 2006/112 ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“). Česká republika totiž využila čl. 287 Směrnice a zavedla institut plátce

pokračování

a provedla tak diferenciaci osob povinných k dani (diferenciace dle obratu), kdy plná práva a povinnosti ze Směrnice a zákona o dani z přidané hodnoty (včetně nároku na odpočet daně) dopadají pouze na osoby s postavením plátce. Z tohoto důvodu je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i to, že se jedná o plátce a může si tak nárokovat odpočet daně.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se přezkoumatelným způsobem dostatečně vypořádal s námitkami stěžovatele, ve svých závěrech krajský soud nikterak nevybočil z rámce zákona ani judikatury. Kasační námitky Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 20. září 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu