

DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora
Evropské unie, Ústavního soudu,
Nejvyššího správního soudu a dalších
soudů ovlivňující daňovou praxi

V ceně:



Díl VI.



SPV

SPOLEČNOSTI
PRO VÁS

PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ



E-book, bezplatné bonusy:

Načtěte QR kód a odešlete SMS na +420 739 866 871

Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz



POHODA

Ekonomický software

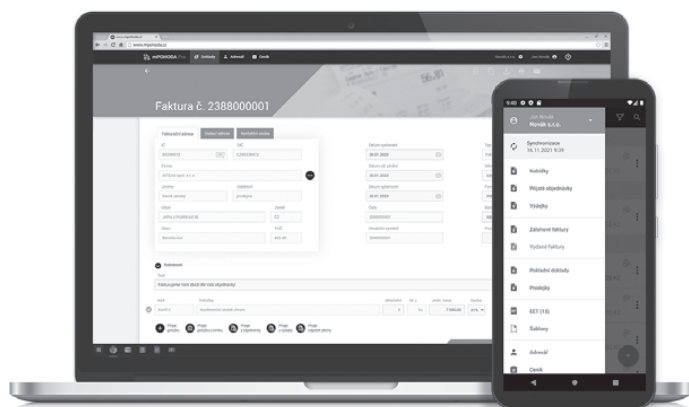
Mobilní aplikace pro fakturaci a prodej

Prodáváte přímo u zákazníků? Chcete doklady své účetní zasílat elektronicky? Podívejte se na možnosti aplikací, které snadno napojíte i na přenosnou tiskárnu a další prodejní hardware.



mPOHODA

Aplikace s komplexnějšími funkcemi, která zastane celý obchodní proces – od objednávky přes fakturu až po upomínky.



- I v terénu máte po ruce potřebné doklady – faktury, prodejky, pokladní doklady, objednávky, výdejky...
- Jednodušší komunikace účetních a jejich klientů, doklady sdílíte online
- Ve verzi Start je aplikace zcela zdarma

www.mpohoda.cz



mKasa

Aplikace, která funguje jako jednoduchá kalkulačka, a tak je ideální pro rychlý mobilní prodej.



- Vystavení dokladu zvládnete na 3 kliknutí
- I mimo kancelář prodáte zásoby ze svého účetního programu POHODA
- Zdarma k programu POHODA i aplikaci mPOHODA

www.mkasa.cz

Daňová judikatura (VI. díl)

V šestém dílu jsou soustředěny nejnovější judikáty Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu ČR, které zásadním způsobem ovlivňují praxi daňových poplatníků nebo tuzemské daňové správy, případně ukazují na nesprávnost argumentace v řízení před Ústavním soudem.

Prokázání dodání zboží příjemci v EU a ověření postavení příjemce jako plátce Strana 5	Výjimka z břemene tvrzení a břemene důkazního je omezena na specifické situace Strana 21
Prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat svá tvrzení Strana 8	Zastavení nového daňového řízení vyvolaného dalším podáním daňového subjektu Strana 23
Nedostatečná opatření u nestandardních okolností v obchodních vztazích Strana 10	Odpovědnost daňového subjektu za výběr obchodních partnerů Strana 26
Ústavnost právní úpravy sledující legitimní cíl Strana 12	Korunové dluhopisy a vyhodnocení znaků zneužití práva Strana 28
Absence žalobní legitimace dlužníka daňového subjektu Strana 14	Povinnost Nejvyššího správního soudu vypořádat se s kasačními námitkami Strana 30
Důkazní břemeno náleží poplatníkovi, daňové orgány nejsou povinny vyhledávat důkazy Strana 15	Posouzení povinnosti k prokázání tvrzených skutečností podle skutkového stavu Strana 33
Přiměřenost důkazů v daňovém řízení a požadavek na doplnění dalších okolností Strana 17	Vztah zákonnosti daňové kontroly a podezření na zkrácení daňové povinnosti Strana 35
Použití relativně neurčitých právních pojmů je přirozeným projevem Strana 19	Další uplatnitelnost pozdního doplnění odvolání v řízení před správcem daně Strana 37

POHODA

Ekonomický software

Ideální pro komplexní zpracování účetnictví a daňové evidence

www.pohoda.cz

mPOHODA

mobilní fakturace a prodej

Aplikace, se kterou vystavíte doklady z mobilu a snadno je pošlete své účetní

www.mpohoda.cz



Způsob interpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění Strana 39	Řada indicií k prokázání daňového podvodu na dani z přidané hodnoty Strana 90
Nezákonnost odmítnutí žaloby pro nevyčerpání opravných prostředků Strana 45	Objektivní povaha dodání zboží a posouzení otázky převodu vlastnictví Strana 97
Daňový režim přenechání technického zhodnocení po skončení nájmu Strana 51	Mezinárodní dožádání má stejný faktický význam jako zahájení daňové kontroly Strana 103
Každý náklad vynaložený plátcem nemusí znamenat nárok na odpočet daně Strana 59	Důvody pro zahájení opakované daňové kontroly Strana 107
Okamžik vzniku vratitelného přeplatku z neoprávněného jednání správce daně Strana 65	Identifikace postavení skutečného odběratele zboží Strana 110
Ústavnost rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi daně z přidané hodnoty Strana 70	Smysl a účel důkazního řízení a předložení hodnověrných důkazů Strana 117
Režim zdanění peněžních odměn zaměstnancům obchodních partnerů Strana 76	Nerovný přístup ke stanovení lhůt v daňovém řízení Strana 120
Účast daňového subjektu na místním šetření a zákonnost následného rozhodnutí Strana 80	Rozpor mezi formální a materiální stránkou daňových nákladů Strana 129
Výklad definice malého nezávislého pivovaru Strana 83	Okolnosti pro další uplatnění judikátu ve věci Kemwater Prochemie Strana 132

DAŇOVÁ JUDIKATURA (VI. díl). 1. vydání. E-book v pdf.

www.DanoveZakony365.cz

© 2024 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava.

Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz. Vyrobeno v EU.

ISBN 978-80-8183-183-6

V této publikaci byly použity materiály Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, Ministerstva financí ČR, Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ČR, dalších českých soudů, Soudního dvora Evropské unie a zdroje ze Sbírky zákonů.

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliiv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody. Klíčová slova a právní věty vycházející z jednotlivých rozsudků a rozhodnutí formulovala a doplnila redakce a jejich znění není závazné.

Prokázání dodání zboží příjemci v EU a ověření postavení příjemce jako plátce

SOUDNÍ DVŮR EU
C-676/22
29. ÚNORA 2024

KLÍČOVÁ SLOVA: ODEPŘENÍ NÁROKU NA ODPOČET, DODÁNÍ ZBOŽÍ PŘÍJEMCI V EU, POSTAVENÍ PŘÍJEMCE
PRÁVNÍ VĚTA

Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

B2 Energy s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství
Rozsudek Soudního dvora (desátého senátu) ze dne 29. února 2024
Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) ze dne 26. října 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2022.

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 138 odst. 1 – Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně – Odepření nároku na osvobození od daně – Důkazy – Dodavatel zboží, který neprokáže dodání zboží příjemci uvedenému v daňových dokladech – Dodavatel, který předloží další informace prokazující postavení skutečného příjemce jako osoby povinné k dani“

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát) vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností B2 Energy s. r. o. a Odvolacím finančním ředitelstvím (Česká republika) (dále jen „finanční ředitelství“) ve věci odmítnutí daňových orgánů osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) několik dodání uskutečněných touto společností uvnitř Společenství.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 131 směrnice o DPH stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

4 Článek 138 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno mimo jejich území, avšak uvnitř [Evropského] [s]polečenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

5 Článek 139 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Osvobození od daně podle čl. 138 odst. 1 se nevztahuje na dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292.

Osvobození od daně se dále nevztahuje na dodání zboží osobám povinným k dani nebo právnickým osobám nepovinným k dani, je-

jichž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1.“

Nařízení (EU) č. 904/2010

6 Bod 7 odůvodnění nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1) zní:

„Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.“

České právo

7 Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění použitelném na spor v původním řízení, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v rámci sporu mezi českou společností B2 Energy a finančním ředitelstvím ve věci odmítnutí správce daně osvobodit B2 Energy od DPH v případě několika dodání zboží do Polska, údajně uskutečněných uvnitř Společenství, z důvodu, že společnost B2 Energy neprokázala, že byly splněny podmínky pro přiznání tohoto osvobození.

9 V roce 2015 uskutečnila společnost B2 Energy dodávky řepkového oleje do Polska. Podle předkládajícího soudu nebylo toto zboží dodáno příjemcům uvedeným v daňových dokladech, ale jiným příjemcům usazeným v tomto členském státě, z nichž někteří potvrdili přijetí svým razítkem a podpisem na mezinárodních nákladních listech.

10 Dne 15. července 2015 provedl dotyčný správce daně daňovou kontrolu za období od února do května 2015 a následně konstatoval, že společnost B2 Energy na základě předložených dokladů neprokázala, že splňuje podmínky pro osvobození od DPH. Ačkoli nepochybně faktické uskutečnění přepravy dotčeného zboží do jiného členského státu, měl za to, že společnost B2 Energy nedoložila, že právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedla na osoby, které byly v daňových dokladech označeny za příjemce, ani že uvedené zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Správce daně proto dospěl k závěru, že B2 Energy nespĺňuje podmínky pro přiznání nároku na osvobození od daně. V důsledku toho v platebních výměrech ze dne 6. října 2017 konstatoval, že částka DPH za měsíce únor až květen 2015 musí být navýšena.

11 Odvolání společnosti B2 Energy proti těmto platebním výměrům zamítlo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 21. listopadu

2019. Společnost B2 Energy podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou Městský soud v Praze (Česká republika) zamítl rozsudkem ze dne 18. srpna 2021, přičemž v podstatě uvedl, že společnost B2 Energy ani neprokázala, že dotčené zboží bylo prostřednictvím příjemců deklarovaných v daňových dokladech dodáno příjemcům, které prezentovala jako konečné příjemce. Městský soud v Praze měl konkrétně za to, že předložené doklady neuvádějí, kdo zboží jménem příjemce přebíral, ani kterému příjemci bylo zboží doručeno. Nelze proto identifikovat osobu oprávněnou nakládat s tímto zbožím jako vlastníkem.

12 Společnost B2 Energy podala k předkládajícímu soudu proti tomuto rozsudku kasační stížnost, ve které v podstatě namítla, že prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Předložené důkazy osvědčující, že dotčené zboží fakticky převzaly jiné společnosti než subjekty deklarované na příslušných daňových dokladech, totiž podle ní umožňují zjistit totožnost příjemců, na které bylo převedeno právo nakládat s tímto zbožím.

13 Podle předkládajícího soudu Soudní dvůr v rozsudku ze dne 9. prosince 2021, *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), připustil, že v případě, kdy není zjištěna identita dodavatele, jsou podmínky nároku na odpočet DPH splněny, má-li správce daně k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento dodavatel měl postavení plátce DPH. Předkládající soud si klade otázku ohledně možnosti použít tento rozsudek pro účely posouzení nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, pokud skutkové okolnosti ukazují, že toto zboží převzal nikoli příjemce deklarovaný v daňových dokladech, ale jiný příjemce, který měl postavení osoby povinné k dani.

14 Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud (Česká republika) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 138 odst. 1 [směrnice o DPH] vykládán v intencích rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. prosince 2021 ve věci *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), v tom smyslu, že uplatnění nároku na osvobození od [DPH] při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že dodavatel zboží byl účasten podvodu na DPH, jestliže dodavatel neprokázal dodání zboží konkrétnímu příjemci v jiném členském státě EU v postavení osoby povinné k dani uvedenému na daňových dokladech, ačkoli s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU toto postavení měl?“

K předběžné otázce

15 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH týkající se osvobození dodání uvnitř Společenství od daně musí být vykládán v tom smyslu, že dodavatelé usazení v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu a neprokázal, že toto zboží bylo dodáno příjemci, který má v tomto členském státě postavení osoby povinné k dani, je třeba odepřít nárok na osvobození od DPH, ačkoli s ohledem na skutkové okolnosti a na informace předložené tímto dodavatelem má daňový orgán členského státu odeslání k dispozici údaje potřebné k ověření, že osoba, které bylo zboží fyzicky dodáno, měla postavení osoby povinné k dani, která jedná jako taková, v členském státě určení.

16 Úvodem je třeba připomenout, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. února 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 23 a citovaná judikatura).

17 Pokud jde o kvalifikaci plnění jako dodání uvnitř Společenství, z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, ve spojení s článkem 131 této směrnice, vyplývá, že pod tento pojem spadají a od daně jsou osvobozena – za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození dotyčných dodání a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu – dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich mimo území členského státu, avšak uvnitř

Unie, uskutečněná pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

18 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na věc v původním řízení, je osvobození plnění od DPH podmíněno tím, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, že dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepravováno do jiného členského státu, a že uvedené zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území členského státu zahájení odeslání nebo přepravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. února 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 25 a citovaná judikatura).

19 Kromě toho, jak vyplývá z čl. 139 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, osvobození od této daně podléhá podmínce, že dodání zboží nebylo uskutečněno pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice (rozsudek ze dne 9. října 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 25).

20 Kromě těchto podmínek týkajících se právě postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého tak nelze vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř Společenství, přičemž je třeba upřesnit, že pojem „dodání uvnitř Společenství“ má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění (rozsudek ze dne 27. září 2012, *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 30).

21 Zásada daňové neutrality si tedy žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny tyto hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálního (rozsudek ze dne 9. února 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 36).

22 V tomto kontextu není relevantní argumentace finančního ředitelství vycházející z čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018 (Úř. věst. 2018, L 311, s. 3), který stanoví, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno mimo jejich území, avšak uvnitř Unie, pokud je osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, identifikována pro účely DPH v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, a toto identifikační číslo pro DPH sdělila dodavateli.

23 Toto ustanovení, které bylo zavedeno směrnicí 2018/1910, totiž není *ratione temporis* použitelné na skutkové okolnosti věci v původním řízení.

24 Podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, které se týkají na jedné straně existence dodání z jednoho členského státu do druhého a na druhé straně postavení pořizovatele jako osoby povinné k dani, když pořizovatelem musí být „osoba povinná k dani [...]“, která jedná jako taková, v jiném členském státě, samy o sobě neznamenají, že dotyčné zboží musí být fyzicky dodáno příjemci uvedenému v daňových dokladech.

25 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že správce daně odepřel společnosti B2 Energy nárok na osvobození od DPH z důvodu, že neprokázala, že dotčené zboží bylo dodáno příjemcům uvedeným v daňových dokladech, ani že toto zboží bylo dodáno osobě registrované pro účely DPH v jiném členském státě.

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora existují pouze dva případy, v nichž může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH (rozsudek ze dne 9. února 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 38 a citovaná judikatura).

27 Zprv se zásady daňové neutrality nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH. Požadavek, aby subjekt jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu, totiž není v rozporu s unijním právem. V případě, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož

se dopustil pořízovatel, a nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu, musel by být odmítnut její nárok na osvobození od DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 41 a citovaná judikatura).

28 Z druhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud má toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 42 a citovaná judikatura). Ze samotné podmínky, které toto odepření osvobození od DPH podléhá, však vyplývá, že správní orgán nemůže uložit dodatečné požadavky, které by mohly vést k tomu, že by nárok osoby povinné k dani na osvobození od daně nebylo možné uplatnit, jakmile má k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní požadavky (rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, bod 47), a zejména že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která jedná jako taková.

29 V tomto ohledu je třeba uvést, že předkládající soud se Soudního dvora táže pouze na nutnost prokázat postavení pořízovatele jako osoby povinné k dani bez odvolávání se na případ daňového podvodu. Za těchto podmínek je třeba otázku položenou předkládajícím soudem chápat tak, že se týká způsobu, jakým by musel dodavatel prokázat, že jsou splněny podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, a konkrétně podmínka týkající se postavení pořízovatele jako osoby povinné k dani.

30 Je tedy třeba připomenout, že za situace, kdy směrnice o DPH neobsahuje ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani předložit, aby si mohly nárokovat osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s článkem 131 této směrnice stanovily podmínky, za kterých osvobodí plnění uvnitř Společenství od daně, k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerým daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Při výkonu svých pravomocí musí členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 37 a citovaná judikatura).

31 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy je pro správce daně obtížné ověřit, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv. Z tohoto důvodu ověřují vnitrostátní daňové orgány tyto skutečnosti především na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a na základě jejich prohlášení (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 35 a citovaná judikatura).

32 Soudní dvůr konkrétně zdůraznil, že povinnosti, které má osoba povinná k dani v souvislosti s dokazováním, musí být určeny v závislosti na podmínkách, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny vnitrostátním právem, a na obvyklé ustálené praxi pro podobná plnění (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, bod 57 a citovaná judikatura).

33 V této souvislosti je z informací předkládajícího soudu zřejmé, že společnost B2 Energy předložila správci daně, aniž prokázala, že dodala dotčené zboží deklarovaným příjemcům, daňové doklady k uskutečněným plněním včetně řady příloh, jako jsou dodací listy, mezinárodní nákladní listy, vážní lístky nebo výpisy z bankovních účtů, z nichž vyplývá, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, kde bylo jeho převzetí potvrzeno jinými subjekty než těmi, které deklarovala B2 Energy, nebo těmi, které prezentovala jako konečné příjemce tohoto zboží.

34 Z textu předkládacího rozhodnutí a ze samotného znění položené otázky rovněž vyplývá, že tato otázka vychází z předpokladu, že správce daně měl k dispozici informace potřebné k tomu, aby ve

světle skutkových okolností ověřil, že skuteční příjemci měli postavení osob povinných k dani. Předkládající soud konkrétně zdůrazňuje, že správce daně nepochybně přepravu řepkového oleje z České republiky do Polska a jeho stočení příjemcům, které žalobkyně v původním řízení ve svých daňových přiznáních neidentifikovala. Kromě toho dodání, o která jde v původním řízení, se týká zboží, které se ze své povahy jeví určeno k využití v rámci ekonomické činnosti.

35 Skutečnost, že zboží obdržely jiné subjekty, než jsou subjekty uvedené v daňových dokladech, by však mohla naznačovat, že toto zboží bylo předmětem obchodní transakce, v jejímž případě může být okamžik jejího uskutečnění rozhodující pro uplatnění osvobození od daně. Kvalifikace dodání uvedeného v daňových dokladech a uskutečnění dodavatelem, který uplatňuje osvobození od daně, jako dodání uvnitř Společenství totiž závisí na tom, zda může být přeprava skutečně přičtena tomuto dodání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 31).

36 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že pro účely osvobození od DPH musí daňové orgány řádně zohlednit všechny skutečnosti, které mají k dispozici, jako jsou dokumenty, jež zmiňuje předkládající soud, pro účely posouzení, zda tyto dokumenty případně mohou doložit pravděpodobnost skutečného dodání zboží přepravovaného do jiného členského státu než členského státu zahájení přepravy nebo odeslání (obdobně viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, body 66 a 67).

37 Kromě toho s ohledem na zásadu daňové neutrality nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH vždy prokázala – nebyl-li příjemce daného zboží identifikován – že má tento příjemce postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl (obdobně viz rozsudek ze dne 9. prosince 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 40).

38 Za těchto podmínek je věcí příslušných daňových orgánů a vnitrostátních soudů, aby na základě všech předložených dokumentů včetně dokumentů, které byly v držení dodavatele, ověřily, zda byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na osvobození od DPH.

39 Nárok na osvobození od DPH musí být osobě povinné k dani odepřen pouze v případě, že – s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům poskytnutým touto osobou – nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že byly splněny podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, přičemž správce daně není povinen prokázat, že se tato osoba povinná k dani podílela na podvodu na DPH.

40 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od DPH, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat svá tvrzení

ÚSTAVNÍ SOUD

II. ÚS 544/24

20. BŘEZNA 2024

KLÍČOVÁ SLOVA: VĚROHODNOST DAŇOVÝCH DOKLADŮ, DALŠÍ DŮKAZNÍ PROSTŘEDKY

PRÁVNÍ VĚTA

Směřuje-li ústavní stížnost proti rozhodnutí orgánu veřejné moci, považuje ji Ústavní soud zpravidla za zjevně neopodstatněnou, jestliže napadené rozhodnutí není vzhledem ke své povaze, namítaným vadám svým či vadám řízení, které jeho vydání předcházelo, způsobilé porušit základní práva a svobody stěžovatele, tj. kdy ústavní stížnost postrádá ústavněprávní dimenzi.

Ústavní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Svatoňe (soudce zpravodaje) a soudců Pavla Šámala a Davida Uhlíře o ústavní stížnosti stěžovatelky KUTA a s., se sídlem Zelený pruh 95/97, Praha 4, právně zastoupené Mgr. Bc. Janem Kunstýřem, LL.M., advokátem se sídlem Rooseveltova 892/49, Praha 6, proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. července 2023 č. j. 14 Af 20/2021-63 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. ledna 2024 č. j. 6 Afs 234/2023-50, za účasti Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze jako účastníků řízení a Odvolacího finančního ředitelství, Masarykova 427/31, Brno jako vedlejšího účastníka řízení, takto:

Ústavní stížnost se odmítá.

Odůvodnění

1. Ústavnímu soudu byl dne 26. 2. 2024 doručen návrh na zahájení řízení o ústavní stížnosti ve smyslu § 72 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), prostřednictvím něhož se stěžovatelka domáhala zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí, a to pro jejich rozpor s čl. 36 odst. 1 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

2. Jak vyplývá z napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu a jemu předcházejícího rozsudku Městského soudu v Praze, stěžovatelka se jako žalobkyně podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí vedlejšího účastníka, kterým k odvolání stěžovatelky změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 5. 12. 2019 č. j. 9080288/19/2004-52523-111603, jímž jí byla za zdaňovací období březen 2016 doměřena daň ve výši 405 993 Kč a stanoveno penále ve výši 81 198 Kč, tak, že doměřenou DPH snížil na částku 249 731 Kč a výši penále na 49 946 Kč. Současně byla napadeným rozhodnutím zamítnuta další odvolání a byly potvrzeny další napadené dodatečné platební výměry na DPH. Předmětem činnosti stěžovatelky ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2016 byly bezpečnostní a úklidové služby a zprostředkování nájemců nemovitostí. Daňová kontrola byla finančním úřadem zahájena dne 7. 3. 2017. Ten dospěl k závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť neprokázala, že přijala plnění od dodavatelů tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Za zdaňovací období březen 2016 byla stěžovatelce dodaněna také úhrada vodného a stočného. Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelkou projednána dne 3. 12. 2019 a poté byla vydána prvostupňová rozhodnutí.

3. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) ústavní stížností napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Podle jeho názoru správce daně ve vztahu k úklidovým a bezpečnostním službám prokázal konkrétní a vážné pochybnosti týkající se obou dodavatelů i rozsahu poskytovaných zdanitelných plnění. Stěžovatelku tížilo důkazní břemeno, aby pochybnosti vyvrátila, což se jí podle městského soudu nepodařilo. Pochybnosti neodstranily ani výsledky svědků. Bývalí jednatelé obou dodavatelů vypovídali obecně, přičemž jejich výpovědi byly v rozporu s jinými důkazy. Oba jednatelé zmiňovali osobu J. L. jako organizátora pracovníků, kteří měli vykonávat práce pro stěžovatelku, proto správce daně J. L. vyslechl. Městský soud však jeho výpověď ve shodě s finančními orgány nepovažoval za věrohodnou a dostačující, neboť jeho obecné odpovědi nemohly vyvrátit jejich konkrétní pochybnosti. Pochybnosti pak nevyvrátily ani výsledky zaměstnanců stěžovatelky, kteří potvrdili, že nějaké služby úklidu a ostrahy stěžovatelka obdržela, nepostavili však najisto,

že tyto služby dodali tvrzení dodavatelé v deklarovaném rozsahu.

4. Nejvyšší správní soud stěžovatelčinu kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění rozsudku upozornil, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo ze dne 16. července 2009 č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125). Podle Nejvyššího správního soudu městský soud řádně, srozumitelně a velmi podrobně odůvodnil posouzení skutkového stavu; stejně tak poukázal na konkrétní důkazy a důvody, na jejichž základě dospěl k závěru, že stěžovatelka ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesla. Městský soud pouze nepřevzal závěry vedlejšího účastníka, jak tvrdila stěžovatelka, nýbrž věc konkrétně posoudil a své úvahy rozvedl v odůvodnění rozsudku. Městský soud rovněž neopomněl dostatečným způsobem vypořádat všechny námitky stěžovatelky.

5. Nejvyšší správní soud se rovněž zabýval vytýkanými vadami v dokazování, přičemž žádné pochybení neshledal. Podle jeho závěru městský soud řádně vyhodnotil průběh dokazování v daňovém řízení a finanční orgány provedly podstatnou většinu důkazů navržených stěžovatelkou. V případě neprovedení některých navržených důkazů svůj postup odůvodnily. Zároveň náležitě zjistily skutkový stav, neboť zejména provedly výsledky zaměstnanců stěžovatelky, jednatelů dodavatelů i J. L., který měl zdanitelná plnění fakticky realizovat. Některé výsledky pracovníků, kteří měli práce realizovat, provedeny být nemohly, neboť stěžovatelka tyto osoby vyjma křestních jmen nijak blíže neztotožnila.

6. Blížší obsah napadených rozhodnutí, jakož i průběh řízení, které jejich vydání předcházelo, není třeba podrobněji rekapitulovat, neboť jak tato rozhodnutí, tak průběh procesu jsou účastníkům řízení známy.

7. Stěžovatelka v ústavní stížnosti podrobně popsala skutkový stav věci a namítla, že rozhodnutí správních soudů a předtím



SPV

SPOLEČNOSTI PRO VÁS

PRODEJ A ZAKLÁDÁNÍ SPOLEČNOSTÍ ONLINE

+420 775 588 338

www.spolocnostiprovaz.cz