



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **LESY CHALUPA s.r.o.**, se sídlem Olší nad Oslavou 8, Velké Meziříčí, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, č. j. 28999/17/5300-21444-706361, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2019, č. j. 29 Af 68/2017 - 71,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2019, č. j. 29 Af 68/2017 - 71, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 6. 2017, č. j. 28999/17/5300-21444-706361, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **36.798 Kč** k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Horázného, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2013. Současně jí stanovil povinnost uhradit z doměřené daně penále. Důvodem doměření DPH byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění, z nichž dovozovala nárok na odpočet daně, přijala od deklarovaných dodavatelů. V případě jednoho dodavatele současně žalobkyně uplatnila tentýž nárok dvakrát.

U dalšího následně správce daně zjistil, že neodvedla daň na výstupu. Žalobkyně se pochybnosti správce daně pokusila vyvrátit svědeckými výpověďmi, avšak správce daně je hodnotil jako neprůkazné. Žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

[2] Žalobkyně následně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Krajský soud se zaměřil na hodnocení toho, zda plnění přijatá od společností Transglob Develop s. r. o., LOS – obchodní servis, s. r. o., LES KOMPLEX, s. r. o., LESY Sláma s. r. o., WOOD-Steel, a. s., v likvidaci, LANCELOT, s. r. o. a Mulium group s. r. o., byla skutečně dodána těmito společnostmi, a zda tedy žalobkyně splnila nárok na přiznání odpočtu DPH. Krajský soud zopakoval pravidla pro rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Podle krajského soudu správce daně své důkazní břemeno unesl. Současně je ze zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného patrné, jakým způsobem správní orgány hodnotily důkazy předložené žalobkyní. Žalobkyně tvrdila, že správce daně hodnotil některé svědecké výpovědi účelově (např. výpověď svědka V.). Podstatné podle ní bylo to, že svědek potvrdil rozhodné skutečnosti. Takové tvrzení je však obecné, jelikož nereaguje na konkrétní argumentaci správce daně a současně není pravdivé. Konkrétní výpověď svědka V. byla správními orgány hodnocena jako neprůkazná, rozporná a obecná.

[3] Žalobkyně také namítla, že správce daně jí kladl k tíži, že její dodavatelé si nepamatují podrobnosti obchodní spolupráce. Toto tvrzení však podle krajského soudu neodpovídá skutečnosti. Správce daně ani žalovaný nekladli tuto skutečnost bez dalšího k tíži žalobkyně. Jejím důsledkem však bylo neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně prokázání dodání plnění deklarovanými dodavateli. Žalobkyně také odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*, který však krajský soud odmítl aplikovat, neboť jej považoval za rozporný s ustálenou praxí.

[4] Krajský soud současně odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, kterým první senát postoupil věc k posouzení rozšířenému senátu. Podle krajského soudu měl převládnout názor prvního senátu, a sice že podmínkou přiznání nadměrného odpočtu je prokázání toho, že dodavatel uvedený na daňovém dokladu byl též skutečným dodavatelem plnění, z něž je nárok odvozován.

[5] Žalobkyně dále uvedla, že správce daně hodnotil výpovědi jako svědecké, ačkoliv je měl hodnotit jako výpovědi statutárních orgánů (účastníků řízení). Takový požadavek však krajský soud odmítl. Podle rozsudku kasacího soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013 - 41, na který žalobkyně odkázala, správce daně pochybí, pokud výpověď statutárního orgánu daňového subjektu hodnotí jako svědeckou. To však v nynější věci nenastalo. Žádná z vyslychaných osob (Z. Š., R. B., J. V.k) nebyla v postavení statutárního orgánu žalobkyně. Dále krajský soud poukázal na to, že skutečnost, že správce daně nehodnotil příjmy a trestní stíhání jednoho ze svědků, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Žalovaný podle krajského soudu nepochybil ani v hodnocení výpovědi svědka Š., jak tvrdila žalobkyně. Žalovaný však uvedl, z jakých důvodů je výpověď tohoto svědka neprůkazná.

[6] Dále žalobkyně uvedla, že výpověď R. B. nemohla být použita jako důkaz. K tomu krajský soud konstatoval, že takto použita nebyla, neboť důkazní břemeno bylo přeneseno na žalobkyni. Dále tvrdila, že žalovaný nezdůvodnil, proč odmítl předvést svědka K.. K tomu však žalovaný uvedl, proč byl výslech tohoto svědka bezpředmětný. Žalobkyně ani v žalobě neuvedla, jaké okolnosti měly být výsledkem tohoto svědka prokázány. Krajský soud závěrem připomněl, že žalobní námítky se omezovaly na obecné konstatování, že svědci potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a množství. Krajský soud proto uzavřel, že svědecké výpovědi obsahují řadu nesrovnalostí, jsou nekonkrétní, nepřesvědčivé, a proto jimi nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.

II. Řízení před Nejvyšším správním soudem

pokračování

II. A Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka se nejprve vyjádřila k přenosu důkazního břemene. Žalovaný v replice k žalobě uznal, že stěžovatelka své důkazní břemeno unesla. K tomu konstatuje, že je „otázkou, zda lze přenést důkazní břemeno zpět na daňový subjekt tím, že jeho dodavatelé nedisponují doklady, které požaduje žalovaný, nebo tím, že se jeho dodavatel snažil poskytnutí zdanitelného plnění před žalovaným zatajit a teprve v průběhu kontroly podal dodatečné daňové přiznání, kde přiznal i tato plnění, což podle stěžovatelky naopak svědčí o poskytnutí zdanitelného plnění“. Správce daně neidentifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. To je pak v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015 - 35. Není možné přenášet důkazní břemeno, jak to činí žalovaný v bodě 47 napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka rozumí tomu, že důkazní břemeno stíhá primárně ji, avšak nesouhlasí s tvrzením, že mohla zvolit jiné důkazní prostředky. Správní orgány ani krajský soud jí nenaznačily, jaké prostředky by to měly být. Stěžovatelkou předložené důkazy byly dostatečné. K tomu odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 247.

[8] Dále stěžovatelka reagovala na výslech svědka Š.. Svědek vypovídal k okolnostem, které se staly 3-5 let před uskutečněním svědecké výpovědi. Dle stěžovatelky odpovídal zcela konzistentně a na všechny otázky žalovaného odpověděl. Stěžovatelka také odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 - 73, podle nějž jsou chybějící podrobnosti ve výpovědi běžné. Naopak velmi detailní znalost i po letech může vzbuzovat pochybnosti. Žalovaný se podle stěžovatelky měl na nesrovnalosti uvedené v bodě 46 napadeného rozhodnutí zaměřit a svědka se zeptat. Současně stěžovatelka neví, jak lépe prokázat přijetí zdanitelných plnění, než tím, že svědek Š. podal dodatečná daňová přiznání za všechna sporná období. Z protokolu o výslechu svědka B. pak plyne účelové hodnocení správcem daně a žalovaným. Na str. 6 tohoto protokolu je uvedena otázka a není zaznamenána odpověď. Svědek v případě pochybností odpovídal „nevím“ či „nepamatuji si“. Nelze tak dovozovat, že svědek neodpověděl. Žalovaný se tak dovolává pochybení správce daně a klade jej k tíži stěžovatelce. Pokud jde o svědka V., je hodnocení správních orgánů i krajského soudu v rozporu s obsahem protokolu. Svědek odpovídal konzistentně a „potvrdil zdanitelné plnění“. Krajský soud pochybil, jestliže souhlasil se správními orgány v tom, že není nutné vyslechnout další svědky. To je přitom v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 - 95, podle nějž „je svědka třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že svědecké výpovědi obsahují řadu nesrovnalostí. Krajský soud se pouze ztotožnil s hodnocením žalovaného, avšak to je v příkrém rozporu s obsahem protokolů o výsleších svědků. Žalovaný navíc uznal plnění pouze v případě dodavatelů, kteří si plnili své daňové povinnosti. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že k přenosu důkazního břemene došlo zákonem předvídaným způsobem. Co se týče námitky týkající se protokolu o výpovědi svědka B., je třeba ji považovat za nepřijatelnou, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Hodnocení výpovědi svědka V. bylo korektní, neboť svědek si většinu rozhodných skutečností nepamatoval. Pokud jde o návrh na výslech svědků L. a K., byly správně hodnoceny jako bezúčelné. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II. B Přerušování řízení a rozhodnutí rozšířeného senátu

[10] Nejvyšší správní soud řízení přerušil usnesením ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 438/2019 - 28, a to do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Rozšířený senát předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky ohledně povinnosti daňového subjektu prokázat postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112. Na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kewater ProChemie*, C-154/20, rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, vyslovil následující závěr:

Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.

[11] S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud rozhodl usnesením ze dne 8. 4. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019 - 30, že v řízení se pokračuje, a vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili. Stěžovatelka uvedla, že ze skutkových okolností vyplývá, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, a to s ohledem na hodnotu dodaných plnění. Žalovaný nezpochybnil přijetí plnění stěžovatelkou, pouze rozporoval to, že bylo dodáno deklarovanými dodavateli. Z objemu dodaných plnění však plyne, že postavení plátců nutně museli mít. Stěžovatelka hodnotu dodaných plnění následně uvedla v tabulkách. Jestliže se krajský soud touto okolností nezabýval, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[12] Žalovaný poukázal na to, že překročení obrátu a další okolnosti, z nichž lze usuzovat na postavení dodavatele coby plátce DPH, musí být postaveno najisto. Současně poukázal na to, že posouzení plnění od dodavatelů EKO REAL a Forwest stěžovatelka v kasační stížnosti nespornuje. Dále podle žalovaného na tento případ rozsudky ve věci *Kewater ProChemie* nedopadají, neboť stěžovatelka neprokázala faktické přijetí plnění, tedy nejen deklarovaným dodavatelem, ale také v deklarovaném objemu. Dále se žalovaný věnoval jednotlivým svědeckým výpovědím.

[13] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž se vyjádřila k jednotlivým tvrzením žalovaného ohledně svědeckých výpovědí, resp. jednotlivých dodavatelů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[15] Kasační soud se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ač ji stěžovatelka vznesla až ve vyjádření k rozsudku rozšířeného senátu. Jedná se však o vadu, k níž musí soud přihlížet i z úřední povinnosti. Nepřezkoumatelná jsou přitom taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

[16] Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008,

pokračování

č. j. 7 As 28/2008 - 76). Podle Nejvyššího správního soudu však takovými vadami napadený rozsudek netrpí. Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z dosavadní judikatury, která však vlivem rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu doznala změn. Obrat v judikatuře však není důvodem, který by způsobil nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Tato námitka tedy není důvodná.

III. A K přenosu důkazního břemene a hodnocení svědeckých výpovědí

[17] V nynější věci je hlavní spornou otázkou to, zda je pro nepřiznání nároku na odpočet nezbytné prokázání skutečného dodavatele. Před tím, než Nejvyšší správní soud přistoupí k posouzení této otázky, považuje za důležité se krátce vyjádřit k otázkám přenosu důkazního břemene a k hodnocení svědeckých výpovědí.

[18] Pokud jde o tvrzení, že v replice k žalobě žalovaný uznal, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, je třeba korigovat důsledky tohoto vyjádření. Žalovaný totiž ve vyjádření neuznal, že by stěžovatelka unesla důkazní břemeno v plném rozsahu, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Žalovaný pouze konstatoval, že unesla své primární důkazní břemeno, tj. předložila doklady, které správce daně zpochybnil. Tím došlo k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Jedním z důvodů zpochybnění pak může být také, jak tvrdí stěžovatelka, skutečnost, že její „*dodavatelé nedisponují doklady, které požaduje žalovaný, nebo tím, že se jeho dodavatel snažil poskytnutí zdanitelného plnění před žalovaným zatajit a teprve v průběhu kontroly podal dodatečné daňové přiznání*“.

[19] Jestliže stěžovatelka tvrdí, že správce daně neidentifikoval skutečnosti, které zpochybňují jí předloženou evidenci, nemůže s tímto tvrzením Nejvyšší správní soud souhlasit. Ve zprávě o daňové kontrole jsou pochybnosti k jednotlivým plněním identifikovány jasně a dostatečně. Zdrojem pochybností pak může být také chybějící účetnictví obchodních partnerů stěžovatelky. Pokud jde o argumentaci rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 22/2012 - 247, není přílehavá. Tento rozsudek a konkrétní citace, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti nabízí, se věnují otázce přijetí dostatečných opatření daňovým subjektem. To je však okolnost, kterou se správce daně zabývá v případě, že byl daňový subjekt zapojen do podvodu na DPH. Jde tak kvalitativně o odlišnou situaci od nynější věci. Správní orgány ani krajský soud nemají povinnost stěžovatelce sdělovat, jakými prostředky by důkazní břemeno unesla lépe.

[20] Co se týče výpovědi svědka Š., souhlasí Nejvyšší správní soud s posouzením žalovaného. Je třeba předeslat, že z odpovědí není patrné, že by si na převážnou část spolupráce svědek nepamatoval, a současně nelze tvrdit, že by šlo o výpověď detailní. Závěry rozsudku kasačního soudu č. j. 10 Afs 283/2017 - 73, na nějž odkazuje stěžovatelka, se tak v nynější věci neuplatní. To však nemění nic na tom, že svědek, jak upozornil správce daně, tvrdil při ústním jednání jiné skutečnosti než při výslechu. Pokud jde o pochybnosti uvedené v bodě 46 rozhodnutí žalovaného, je zřejmé, že se na ně žalovaný zaměřil, a to tak, že přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, která předložila doklady, které však byly v rozporu s výpovědí svědka Š.. Nejvyššímu správnímu soudu pak není zřejmé, na co by se měl dále správce daně zaměřit. Stěžovatelka také uvedla, že nerozumí tomu, jak hodnověrněji prokázat, že plnění se uskutečnilo, než tím, že dodavatel Š. podal dodatečné daňové přiznání. K této námitce je třeba konstatovat, že nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, a proto je jako taková nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[21] Co se týče hodnocení výpovědi svědka B., námitka chybějící odpovědi v protokolu není přípustná, neboť jí stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Pokud jde o výpověď svědka V., který si většinu okolností z obchodní spolupráce nevybavil, nelze hodnocení správních orgánů nic vytknout. Správce daně se současně pokusil provést místní šetření u společnosti LANCELOT, s. r. o., avšak v jejím sídle se nikdo nezdržoval. Nemohl tak ověřit existenci dokladů, na které odkazoval svědek V.. Závěr žalovaného,

že výpověď svědka V. není schopna prokázat uskutečnění deklarovaných plnění, tedy není chybný. Konečně, pokud jde o neprovedení některých svědeckých výpovědí, správce daně svědky opakovaně předvolal, ale bezúspěšně. Jestliže navrhovaný svědek L. správci daně sdělil, že by na všechny otázky v případě předvedení odpověděl „nevím“, lze souhlasit s tím, že předvedení či uložení pokuty by bylo bezúčelné. Pokud jde o výslech navrhovaného svědka K., nelze postupu nic vytknout. Jestliže je svědek nekontaktní, nepřebírá si poštu a má trvalý pobyt na ohlašovně, taktéž není účelné takového svědka nechat předvést či mu uložit pokutu.

III. B K deklarovanému dodavateli

[22] Správce daně i žalovaný vedli dokazování se zaměřením na to, zda byla plnění, z nichž stěžovatelka dovozuje nárok na odpočet, dodána deklarovanými dodavateli. Správce daně vycházel z právního názoru, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu. Tento právní názor byl ostatně vyjádřen v rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39).

[23] V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, kasační soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu“. Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*.

[24] Rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar* byl přitom důvodem postoupení věci *Kemwater ProChemie* prvním senátem rozšířenému senátu, který následně podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Ten následně konstatoval, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jež se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

[25] V bodech 40 a 41 odůvodnění Soudní dvůr Evropské unie doplnil, že „[o]depření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“

[26] Soudní dvůr Evropské unie tak připustil, že dodavatel plnění nemusí být vždy jednoznačně identifikován, pokud lze ze skutkových okolností dovodit, že postavení plátce DPH

pokračování

musel nutně mít. Dosavadní judikatura tak vycházela z předpokladu, že je třeba postavit najisto, kdo byl dodavatelem a následně lze ověřit jeho postavení coby plátce DPH. Rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* však připouští také možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel měl nutně postavení plátce DPH. Prokázání této skutečnosti však podle Soudního dvora Evropské unie leží na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH. Z těchto závěrů následně rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, dovedl, že předchozí převažující judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce deklarovaného dodavatele byla modifikována a v případě rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar* a navazujících dokonce zcela popřena.

[27] Právě citovaný právní názor Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na posuzovanou věc. Správce daně, žalovaný a po nich i krajský soud se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda stěžovatelnými dodavateli byly právě ty subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech, a vzhledem k tomu, že stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl uznán.

[28] S ohledem na výše citovanou judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* je však třeba při neznámé identitě dodavatele zkoumat také okolnost, zda deklarovaný dodavatel nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno k jejímu prokázání leží primárně na stěžovatelce, která tedy může prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené v daňových dokladech, jak bylo potvrzeno výše. Nabízí se i možnost, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně. Odpověď na tuto otázku může být pochopitelně různá u různých plnění, jichž se týkala daňová kontrola, navíc u některých z těchto plnění měl správce daně pochybnosti i o splnění dalších podmínek pro uznání odpočtu. S ohledem na to, že dokazování správce daně se doposud soustředilo výlučně na otázku, zda dodavateli plnění byly pouze subjekty deklarované v daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění nelze zcela vyloučit, že skutečnými dodavateli plnění byly jiné osoby, které současně byly plátcí DPH, je nezbytné ve světle rozsudků Soudního dvora EU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* dát stěžovatelce a žalovanému procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a vedle něj také rozhodnutí žalovaného. Kvůli změně rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu by totiž pouhé zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení beztak vedlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem. S ohledem na hospodárnost řízení tedy Nejvyšší správní soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[30] Nyní se tak klíčovou stala otázka prokázání toho, zda dodavatelé měli postavení plátců DPH, i kdyby jimi nebyli dodavatelé uvedení na předložených daňových dokladech. Jak totiž uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku, daňový subjekt i žalovaný „jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. [...] důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si [žalovaný] nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplyvají z informací, které má [...] k dispozici.“ K této otázce bude namísto zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skuteční stěžovatelní dodavatelé byli plátcí DPH. Pokud bude prokázáno, že stěžovatelní dodavatelé byli plátcí DPH, bude na žalovaném, aby posoudil, u které části

plnění nelze nárok na odpočet DPH uznat z dalších důvodů, které shledal v předchozím řízení. Nejvyšší správní soud však nemůže posouzení těchto otázek předjímat.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch a byla v řízení před soudy zastoupena daňovým poradcem, resp. advokátem. Náklady řízení spočívají v první řadě v náhradě zaplacených soudních poplatků ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[32] V řízení před krajským soudem byla stěžovatelka zastoupena Ing. Janem Rambouskem, LL.M., daňovým poradcem. Ten v řízení učinil celkem čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby, replice k vyjádření žalovaného a účasti na jednání před soudem. [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna 4 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 4 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že uvedený daňový poradce je společníkem obchodní korporace, která je plátcem DPH, zvýšil soud odměnu za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení před krajským soudem činí 16.456 Kč vč. DPH.

[33] V řízení před Nejvyšším správním soudem byla stěžovatelka zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Horázným. Ten učinil v řízení celkem tři úkony, a to sepsání kasační stížnosti, vyjádření k rozsudku rozšířeného senátu a repliky k vyjádření žalovaného. Za tyto úkony náleží odměna 3 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce stěžovatelky plátcem DPH, zvýšil soud odměnu za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti činí 12.342 Kč vč. DPH.

[34] Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 36.798 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky JUDr. Ing. Ondřeje Horázného, advokáta. Žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. května 2022

JUDr. Ivo Pospíšil F
předseda senátu