

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Kemwater ProChemie s. r. o.**, se sídlem Bezděžská 253, Bradlec, zastoupena Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8128/15/5200-20445-706986, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 – 48,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Správce daně doměřil dodatečnými platovými výměry ze dne 20. 12. 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 20.000 Kč za každé ze zdaňovacích období srpen 2010, září 2010, říjen 2010, duben 2011, květen 2011, červen 2011 a srpen 2011 a zároveň rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 4.000 Kč z každé takto doměřené daně.

[2] Odvolání proti platebním výměrům žalovaný dne 18. 3. 2015 zamítl. Žalobkyně dle žalovaného neprokázala, že přijala zdanitelné plnění spočívající v provedení reklamy a prezentace na golfových turnajích Viasat golf tour 2010 a Chládek a Tintěra golf tour 2011 od deklarovaného dodavatele - společnosti Viasat service s. r. o. (dále jen „Viasat“). Sporným byl dle žalovaného též rozsah plnění.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze. Krajský soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že v projednávané věci při uplatňování nároku na odpočet DPH žalobkyní není sporné, zda byl předložen daňový doklad, zda bylo plnění vůbec poskytnuto (zda došlo k prezentaci žalobkyně na jednotlivých akcích) ani zda došlo ze strany žalobkyně k protiplnění (úhradě za uvedené prezentace). Správce daně i žalovaný zpochybnili výhradně provedení prezentace společností Viasat jako dodavatelem

uvedeným na daňovém dokladu. Správce daně a žalovaný totiž měli pochybnosti o tom, že osoba, která fakticky zajišťovala prezentaci žalobkyně (fakticky poskytovala plnění), byla oprávněna jednat za deklarovaného dodavatele – společnost Viasat.

[4] Krajský soud dále uvedl, že judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě zastávala názor, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu je prokázání, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění, z něhož uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, od konkrétního dodavatele (zpravidla tedy od dodavatele, jenž vystavil daňový doklad, jímž daňový subjekt dokládá nárok na odpočet DPH). Pouze za této podmínky je možné ověřit, že plnění bylo přijato od plátce DPH (k tomu viz např. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74, bod 33, nebo rozsudek ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45, bod 18).

[5] Následně se nicméně k této otázce vyjádřil Soudní dvůr EU (dále jen „Soudní dvůr“ či „SDEU“) v rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp* (dále též „rozsudek ve věci *PPUH Stehcamp*“). Soudní dvůr v něm dospěl k závěru, že právo EU brání odepření nároku na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které bylo daňovému subjektu dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt, a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty.

[6] V rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 (dále též „rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar*“), pak Nejvyšší správní soud dovodil, že rozhodné je pouze to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Naproti tomu v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Pochybnosti správce daně, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl daňový doklad vystavit, a zda byly služby provedeny v deklarovaném rozsahu, nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví daňového subjektu, neboť daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH netíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností (odst. 39 až 46).

[7] Krajský soud shledal, že z výše uvedeného plyne ústup od předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu a že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vystavil. Nedostatek průkazu ohledně skutečného dodavatele zdanitelného plnění může být významný pouze v případě, že správce daně prokáže, že v řetězci obchodních transakcí došlo k podvodu na DPH.

[8] Krajský soud zrekapituloval skutkový stav v dané věci a uzavřel, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve vztahu ke všem skutečnostem rozhodným pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu, tedy že je plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění zatížené DPH na vstupu od osoby

povinné k dani a použila ho na výstupu k uskutečnění zdanitelných plnění. Krajský soud uvedl, že z neveřejné části spisu plyne, že při každém z golfových turnajů byl překročen limit souhrnu plnění poskytnutých organizátorem této akce propagovaným společností, při jehož dosažení se osoba povinná k dani stává plátcem DPH. Nejsou tedy pochybnosti o tom, že subjekt, jenž reklamní služby žalobkyni poskytl, i kdyby to nebyla společnost Viasat, byl plátcem DPH.

[9] Nejistota ohledně toho, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění skutečně od společnosti Viasat, resp. zda je přijala od jiného subjektu, jenž byl osobou povinnou k dani, nebrání vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu. Bylo by tomu tak pouze v případě, kdy by došlo k podvodu na DPH, k němuž by žalobkyně měla potřebný subjektivní vztah, což správce daně nezjišťoval.

[10] Krajský soud tedy uzavřel, že žalobkyni netížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí služeb odpovídajících sjednanému rozsahu a kvalitě a jejich poskytnutí společností Viasat. Ohledně ostatních rozhodných skutečností důkazní břemeno unesla a závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala vznik nároku na odpočet DPH, tak není správný.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatel poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene (např. rozsudek ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016 - 47) a uvádí, že dle jeho názoru zůstává spornou otázka prokázání tvrzeného dodavatele a rozsahu deklarovaných plnění.

[13] Stěžovatel tvrdí, že nelze mít postaveno najisto, že společnost Viasat si plnila své daňové povinnosti, jak uvedl v rozsudku krajský soud, neboť nebylo prokázáno, že daňová přiznání zahrnují i plnění poskytnutá touto společností žalobkyni.

[14] Jestliže krajský soud v rozsudku uvedl, že organizační úkony týkající se turnajů prováděl za společnost Viasat pan P., je takový závěr předčasný, neboť tato skutečnost nebyla v daňovém řízení postavena najisto. Žalobkyně i další společnosti jednaly se společností Viasat pouze prostřednictvím emailu, telefonicky či poštou, totožnost osoby si neověřovaly. Žalobkyně přitom i v podané žalobě setrvala na tvrzení, že přijala předmětné služby od společnosti Viasat, neuvedla, že faktickým dodavatelem služeb byl pan P. Svědek P. nebyl schopen prokázat oprávněnost své činnosti jako zástupce společnosti Viasat.

[15] Správci daně oprávněně vznikly pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnila společnost Viasat. Dle názoru stěžovatele žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokázaly, že by služby, které byly předmětem smluv, skutečně realizovala společnost Viasat, tj. že zdanitelné plnění bylo fakticky provedeno vystavitelem daňových dokladů a v uvedeném rozsahu. Bylo sice prokázáno, že k realizaci

reklamy došlo, nicméně již nebylo v řízení najisto prokázáno, že plnění realizovala společnost Viasat. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která uvádí, že daňový subjekt je povinen doložit to, že k uskutečnění daných transakcí došlo jím deklarovaným dodavatelem (rozsudek ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011 - 137, či ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63) stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalobkyni netíží důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl vystavit daňový doklad. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, proto není ani povinností správce daně prokazovat, kdo byl skutečným dodavatelem předmětného plnění.

[16] Předmětem dokazování bylo prokazování přijetí zdanitelného plnění právě od žalobkyní deklarované společnosti. Informace, které krajský soud uvádí, jako informace opatřené dalšími daňovými subjekty, nebyly správcem daně prověřovány z důvodu prokázání konkrétní osoby, která reklamní služby těmto osobám poskytla, ale za účelem získání informací ohledně uskutečňování těchto služeb. Nelze tedy tyto vyhodnotit ani tak, že se jednalo o jednu a tutéž třetí osobu, jednající za společnost Viasat, která by se stala ze zákona plátcem DPH a přiznala a uhradila DPH, neboť taková skutečnost ze spisového materiálu nevyplývá. Krajský soud přitom na straně 10 rozsudku vyhodnotil, že žalobkyně prokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti Viasat.

[17] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalobkyni nelze odepřít nárok na odpočet daně pouze na základě zpochybnění osoby deklarovaného dodavatele, aniž by současně došlo k narušení daňové neutrality v podobě vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Je-li plátcem uplatněn nárok na odpočet daně, zkoumá správce daně v případě, kdy je daňovým subjektem předložen bezvadný daňový doklad, naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně vyplývajících z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[18] Postup a hodnocení případu správcem daně (potažmo stěžovatelem) vychází z kontinuální a dlouhodobé rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, kdy kasační soud vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud rovněž v rámci své ustálené rozhodovací praxe učinil závěr, že zkoumat vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH a odepřít daňovému subjektu z tohoto důvodu jím uplatněný nárok na odpočet daně lze až za situace, kdy bylo prokázáno, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, včetně podmínky uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, byly v řízení prokázány.

[19] Stěžovatel si je vědom existence rozsudků Soudního dvora, které se dotýkají řešené problematiky (rozsudky SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD*, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Peter Dávid*, ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11 *LVK-56 EOOD* a ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 *Bonik EOOD*). Tyto přitom stěžovatel aplikuje v souladu s výkladem provedeným Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28). Z těchto rozsudků je patrné, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předtím, než lze

vůbec vést úvahy o podvodu na DPH, musí být postaveno najisto, zda zdanitelné plnění opravdu uskutečnil dodavatel uvedený na daňovém dokladu či nikoliv.

[20] Stěžovatel se proto domnívá, že krajský soud se s poukazem na rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar* nesprávně odchýlil od ustáleného výkladu judikatury Soudního dvora prováděného Nejvyšším správním soudem. Z pohledu stěžovatele není rozsudek Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcamp* vyložen ve zmíněném rozsudku Nejvyšším správním soudem zcela přesně ve všech souvislostech. Samotný výrok rozsudku *PPUH Stehcamp* by sice bylo možno vykládat takovým způsobem, že nezáleží na tom, od koho bylo plnění, z něhož si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, přijato. Výrok rozsudku SDEU ve věci *PPUH Stehcamp* však nelze chápat jako obecný závěr, ale je nutné jej posuzovat s ohledem na kontext řešené věci. Pro posouzení rozsudku *PPUH Stehcamp* je klíčová skutečnost, že v daném případě se nejednalo o fakticky neexistující subjekt (tj. že by plnění dle daňového dokladu měla poskytnout korporace, která nikdy neexistovala), ale o subjekt, který byl podle práva členského státu za neexistující pouze považován. V daném případě bylo plnění dodáno korporací, jež byla zapsána v obchodním rejstříku, avšak s ohledem na kritéria stanovená vnitrostátní vyhláškou byla považována za neexistující subjekt (body 31 a 19 citovaného rozsudku). Zda bylo plnění dodáno právě touto korporací, však nebylo předmětem sporu. Rozsudek *PPUH Stehcamp* tedy s ohledem na skutkový stav předmětného případu neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňovému subjektu dodal, ale pouze to, že nelze nárok na odpočet odmítnout pouze s ohledem na vnitrostátní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující (z důvodu neplnění daňových a dalších povinností), bez dalšího.

[21] Stěžovatel dále upozorňuje na to, že právní závěry obsažené v rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar* jsou zcela ojedinělými a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturní praxí Nejvyššího správního soudu. Pokud by Nejvyšší správní soud hodlal přistoupit ke změně své rozhodovací praxe, je dle stěžovatele více než žádoucí, aby se tak stalo prostřednictvím rozšířeného senátu.

[22] Upozorňuje však, že pokud rozšířený senát přistoupí ke změně ustálené rozhodovací praxe, není možné učinit obecný závěr, že v případě, kdy není prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, je odepření nároku na odpočet daně možné pouze v situaci, kdy je prokázána vědomá účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Vždy je nutno odlišit, zda pouze existují pochybnosti o tom, zda bylo plnění poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, nebo zda je v daňovém řízení správcem daně najisto prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem. V takovém případě je totiž vyloučen vztah daňového subjektu a osoby povinné k dani uvedené na daňovém dokladu a správce daně nemůže vědět, u které osoby by měl hledat chybějící daň.

[23] Stěžovatel pak v uvedené souvislosti rovněž k výše citované judikatuře Soudního dvora upozorňuje, že existuje dvojí výklad rozsudků tohoto soudu dopadajících na posouzení případů obdobných jako je případ zde řešený, kdy není zřejmé, zda je uskutečnění plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu hmotněprávní podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně. Jako žádoucí se tedy jeví, obrátit se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou týkající se právě tohoto problému.

[24] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry uvedenými v rozsudku krajského soudu. Skutečnosti týkající se realizace předmětných služeb i jejich rozsahu byly v průběhu daňového řízení dostatečně doloženy. Dle žalobkyně je zřejmé, že pan P. měl oprávnění jednat za společnost Viasat, což potvrdily výpovědi svědků. Vůči společnosti Viasat byla žalobkyně v dobré víře. Dále odkazuje na závěry krajského soudu ohledně judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu a má za to, že pochybnosti ohledně toho, zda přijala skutečně plnění od společnosti Viasat, resp. zda je přijala od jiného subjektu, který byl osobou povinnou k dani, nemohou bez dalšího bránit nároku na odpočet DPH. Dle žalobkyně se nejedná o narušení rozhodovací praxe, pouze o eurokonformní výklad.

III. Důvod postoupení věci rozšířenému senátu

III.A Sporná právní otázka

[25] Při předběžném projednání věci první senát zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existuje rozpor ohledně otázky, zda je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH prokázání, že plnění bylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu.

[26] Čtvrtý senát v rozsudku *Staviteľství Melichar* v bodě 42 vyslovil, že: „*i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.*“ Na základě tohoto závěru krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného. Žalovaný ho však shledává rozporným s dosavadní judikатурní praxí, stejně tak první senát.

III.B Dosavadní judikatura

[27] Převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (srov. rozsudek 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 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; 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).

[28] V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí 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.“ V citovaných rozsudcích se promítá podmínka toho, že žadatel o odpočet daně musí prokázat, že „od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění [...] a že tyto věci použil při podnikání.“

[29] Soud v řadě rozsudků upřesňuje, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (srov. rozsudek ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 Afs 112/2014 - 43 či ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 - 36), ačkoliv například v rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 65, naopak konstatuje, že chybný či nesprávný údaj na daňovém dokladu (i označení osoby plátce) sám o sobě nepostačuje k vyloučení nároku na odpočet daně.

III.C Judikatura Soudního dvora Evropské unie

[30] Soudní dvůr Evropské unie v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59).

[31] V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, ve věci C-518/14, EU:C:2016:691, SDEU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).

[32] Článek 168 písm. a) směrnice přitom stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

[33] Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že (důraz přidán) „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla **osobou povinnou k dani** ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na **výstupu** osobou povinnou k dani použity pro **účely** jejích zdaněných plnění a na **vstupu** bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty **jinou osobou povinnou k dani** (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).“ Obdobně se Soudní dvůr vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagietto*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).

[34] Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

[35] Soud na okraj připomíná, že nepředjímá, zda splnění hmotněprávních podmínek vede bez dalšího k možnosti uplatnění (nikoliv pouze přiznání) nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle čl. 178 směrnice. Na tuto odlišnost upozorňuje například generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ze dne 18. 2. 2016, ve věci *Barlis 06*.

III.D Shrnutí

[36] Předkládající senát má za to, že rozsudek ve věci *Staviteľství Melichar* se vymyká dosavadnímu přístupu soudů k otázce (hmotněprávních) podmínek nutných pro přiznání nároku na odpočet daně, ačkoliv se čtvrtý senát těmito podmínkami ve svém rozsudku zabýval.

[37] V bodě [33] svého rozsudku čtvrtý senát výslovně uvádí, že „[p]ro uznání nároku na odpočet daně tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcem daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).

[38] Dále však vychází z rozsudků SDEU ve věci PPUH Stehcamp a ve věci Bonik EOOD, které ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 - 23, vyložil v bodě [42] svého rozsudku tak, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“ Daný závěr podporuje jeho tezi o tom, že „[z] hlediska DPH je tedy rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti.“ Naplnění výše uvedeného dle názoru čtvrtého senátu pro přiznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno podvodné jednání, postačí.

[39] Předkládající senát se však s výše uvedeným neztotožňuje. Domnívá se, že v rozsudku ve věci *Staviteľství Melichar* došlo ke smísení dvou důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet daně.

[40] Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně uplatněna na vstupu. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55 a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží ji nárok na odpočet daně (srov. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Alex Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen* a ostatní, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16).

[41] K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Může však dojít i k tomu, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu bez nutnosti zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, bod 33). Proti poslední zmíněnému jde však závěr šestého senátu vyslovený v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28.

[42] Velmi výstižně je oddělení důvodů vedoucí k nepřiznání odpočtu daně popsáno v bodu 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, ve kterém stanovil, že „[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě

položít si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

[43] Předkládající senát tedy zastává názor, že pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani. Jedná se o jednu z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zužit či podmínit, jak to učinil čtvrtý senát.

[44] Výše uvedené dle předkládajícího senátu nevyvrací ani závěry SDEU uváděné v rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar*. Na tomto místě je proto nutné přistoupit k výkladu závěrů učiněných v jednotlivých rozsudcích SDEU.

[45] Rozsudek ve věci *PPUH Stehcamp* vycházel ze situace diametrálně odlišné nyní projednávanému případu. Polská právní úprava nahlížela na určité subjekty ex lege jako na subjekty neexistující (blíže bod 16 a 18). Ač polský Nejvyšší správní soud formuloval své předběžné otázky k situaci, kdy nelze určit skutečného dodavatele; SDEU v bodu 25 svého rozsudku korigoval obsah předběžné otázky takto (důraz přidán): „Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda ustanovení šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že **brání** takové **vnitrostátní úpravě**, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani **odepírá nárok na odpočet DPH** splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, **z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou, považován za neexistující subjekt** a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží.“

[46] SDEU posléze v bodu 46 uvádí věc po skutkové stránce na pravou míru. V tomto konstatuje, že „[z]e *žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přitom vyplývá, že s ohledem na okolnosti věci v původním řízení předkládající soud zastává názor, že plnění dotčená v původním řízení nebyla uskutečněna společností Finnet, nýbrž jiným subjektem, který nebylo možné identifikovat, takže daňové orgány nemohly vymáhat daň související s těmito plněními*“ SDEU proto nebyl postaven před otázku, zda je pro přiznání nároku na odpočet daně nutné identifikovat dodavatele zboží či poskytovatele služby, ale před otázku posouzení zásahu do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu (společnost Finnet) možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani dle směrnice, neboť ho ex lege považovala za neexistující subjekt, čímž bylo společnosti PPUH Stehcamp nárokovat si odpočet daně (srov. body 37 až 39, 42).

[47] Soudní dvůr naopak k otázce, zda je nutné určit totožnost dodavatele, v bodu 40 uvedl, že (důraz přidán) „*případné nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží,*

pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží (v tomto smyslu viz rozsudky Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, body 33, 36 a 38, a Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32).“ V rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou (srov. bod 8).

[48] Závěrem rozhodnutí SDEU připomněl, že „je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem“ mohou vnitrostátní orgány a soudy odmítnout přiznat nárok na odpočet daně (bod 47). Stanovil tak další podmínku pro možnost odmítnutí nároku na odpočet daně.

[49] SDEU do odpovědi na předběžnou otázku zakomponoval všechny výše vyřčené závěry a konstatoval, že ustanovení šesté směrnice brání takové vnitrostátní úpravě, která odnímá osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, který je dle vnitrostátní právní úpravy považován za neexistující, ledaže by vnitrostátní orgány či soudy prokázaly, že osoba povinná k dani věděla či měla vědět, že zdanitelné plnění je součástí podvodu ohledně DPH (srov. bod 53). Na jednu stranu byla polská vnitrostátní úprava prohlášena za jsooucí v rozporu s právem EU, na druhou stranu však bylo připomenuto, že pokud vnitrostátní orgány či soudy zjistí, že se žadatel o odpočet daně účastnil daňového podvodu (o tomto věděl či vědět měl), může mu být nárok na odpočet daně odepřen. Závěry čtvrtého senátu ani žalobce ve výše uvedeném nenalézají oporu.

[50] Na další z rozsudků SDEU, na němž vystavěl svůj názor čtvrtý senát – *Bonik EOOD*, je dle názoru předkládajícího senátu zapotřebí nazírat v obdobném duchu jako na rozsudek *PPUH Stehcemp*.

[51] V rozsudku *Bonik EOOD* šlo o bulharskou správní praxi, která odpírala nárok na odpočet daně pouze s ohledem na to, že bylo zjištěno, že dodavatelé dodavatelů žadatele o odpočet daně nedisponovali takovým zbožím, jež bylo nezbytné pro uskutečnění deklarovaných dodání mezi žadatelem a jeho dodavateli. Správní orgány proto bez dalšího dospěly k závěru, že se dodávky mezi společností Bonik EOOD a jejími dodavateli stran výše uvedeného neuskutečnily (srov. bod 15). SDEU obdobně jako v rozsudku *PPUH Stehcemp* definoval hmotněprávní podmínky (bod 29), stanovil, že o jejich splnění v řízení nevyvstaly pochybnosti (body 33 a 34) a konečně, že účast na daňovém podvodu může sama o sobě zapříčinit odepření nároku na odpočet daně (body 36 a 37). Soud později shrnul, že podvodné či zneužívající jednání sice může být podmínkou pro odepření nároku na odpočet, ale je na „daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, kterého se dopustil dodavatel či jiný subjekt operující v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu (viz výše uvedený rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 49).“ V rozsudku *Bonik EOOD* taktéž nedošlo ke zúžení hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně.

[52] Ve věci *Maks Pen EOOD* dospěl Soudní dvůr k obdobným závěrům. Byly zpochybněny faktury vydané dodavateli a subdodavateli společnosti Maks Pen EOOD, jakož i zjištěny další nesrovnalosti v deklarovaných údajích (srov. zejména body 18-20 a 48). Bulharská finanční správa výše uvedené kvalifikovala jako daňový únik (srov. bod 21). Soudní dvůr zopakoval, že nárok na daňový odpočet vzniká naplněním hmotněprávních podmínek (bod 25). Dále uvedl, že důvodem pro odepření nároku na odpočet daně může být i daňový únik (bod 26 an.). Na což navázal tím, že v případě odepření pro účast na daňovém podvodu musí být, kromě uvedení určitých nesrovnalostí, splněny také „*dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu*“ (bod 48). Jinak řečeno - pochybností o osobě dodavatele či subdodavatele ve spojení s dalšími objektivními okolnostmi bez dalšího (provedení tzv. vědomostního testu) nezakládá možnost odepřít nárok na odpočet daně pro účast na daňovém podvodu.

[53] Předkládající senát neshledává, že by unijní právní úprava a její výklad provedený SDEU připouštěl situaci, v níž by při nesplnění hmotněprávních podmínek musel správce daně přiznat nárok na odpočet daně.

IV. Otázky předložené rozšířenému senátu

[54] S ohledem na rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu předkládá první senát rozšířenému senátu k rozhodnutí tuto otázku:

Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Jana Brothánková, Filip Dienstbier, Zdeněk Kühn, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 23. srpna 2018

JUDr. Marie Žiškova

předsedkyně senátu