

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Petra Mikeše, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Kemwater ProChemie s. r. o.**, se sídlem Bezděžská 253, Bradlec, zastoupené 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 :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** následující předběžné otázky:

1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?
2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?

II. Řízení **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně je česká obchodní společnost. Dne 25. 4. 2012 u ní správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období srpen 2010, září 2010, říjen 2010, duben 2011, květen 2011, červen 2011 a srpen 2011. Na základě této kontroly neuznal žalobkyni

odpočet DPH uplatněný na základě daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost VIASAT SERVICE s. r. o. (dále též jen „společnost Viasat“). Daňové doklady se vztahovaly k dodávce reklamy a prezentaci žalobkyně na golfových turnajích v roce 2010 a 2011. Jednalo se o 7 daňových dokladů, které byly vystaveny vždy na částku 120.000 Kč včetně 20% DPH.

[2] Faktické provedení reklamních služeb správce daně nezpochybnil. Jednatel společnosti Viasat uvedl, že si není vědom, že by reklamní služby byly touto společností poskytnuty. Žalobkyně nebyla schopna prokázat dodání reklamních služeb tímto konkrétním dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu (společností Viasat), byť není vyloučeno, že se mohla subjektivně domnívat, že jí jsou služby společností Viasat poskytovány. Současně nebylo možné zjistit, kdo reklamní služby skutečně poskytl. Nebylo proto ani jasné, zda skutečný dodavatel byl jeden či jich bylo více. Stejně tak nebylo jasné, zda skutečný dodavatel byl vůbec plátcem DPH. Sporným byl částečně též rozsah a kvalita plnění.

[3] Správce daně proto doměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 12. 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 20.000 Kč za každé zdaňovací období, ohledně nějž byla daňová kontrola prováděna, a zároveň uložil žalobkyni povinnost uhradit penále 4.000 Kč ohledně každého zdaňovacího období.

[4] Odvolání proti platebním výměrům žalovaný 18. 3. 2015 zamítl. Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla u Krajského soudu v Praze. Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Podle krajského soudu nebylo sporné předložení daňového dokladu (splnění formálních podmínek), ale správce daně i žalovaný zpochybnili dodání služeb dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu.

[5] Krajský soud z judikatury Soudního dvora Evropské unie, především z rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719, dovodil, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vystavil. Nedostatek důkazu 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. Krajský soud dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (dále jen „**rozsudek ve věci Stavitelství Melichar**“). Podle tohoto rozsudku je rozhodné 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 přijaté plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, ve které poukázal na spornost otázky prokázání tvrzeného dodavatele a rozsahu deklarovaných plnění. Podle stěžovatele existují pochybnosti, zda si společnost Viasat plnila daňové povinnosti, protože nebylo prokázáno, že deklarovaná plnění skutečně poskytla.

[7] První senát Nejvyššího správního soudu, kterému byla věc přidělena k rozhodnutí, předložil věc rozšířenému senátu. První senát měl za to, že rozsudek ve věci *Staviteľství Melichar* se odchyľuje od dosavadního výkladu hmotněprávních podmínek odpočtu daně z přidané hodnoty zastávaného Nejvyšším správním soudem. Rozsudek ve věci *Staviteľství Melichar* zdůrazňuje, že podstatné je faktické uskutečnění zdanitelného plnění, aniž by muselo být postaveno na jisto, že bylo poskytnuto osobou uvedenou na daňovém dokladu. První senát má však za to, že v rozsudku ve věci *Staviteľství Melichar* dochází ke směšování důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Podle názoru prvního senátu je nesplnění hmotněprávních podmínek primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Účast na daňovém podvodu je až sekundárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně, tedy připadá do úvahy pouze tehdy, pokud bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. Jinými slovy, teprve pokud daňový subjekt splní hmotněprávní podmínky, až následně může správce daně zkoumat případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu.

II. Použitelné právo Evropské unie a vnitrostátní právní úprava

[8] Čl. 168 písm. a) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, stanoví předpoklady pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (hmotněprávní podmínky) následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani.

[9] Pro uplatnění nároku (formální podmínka) podle čl. 168 písm. a) je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112/ES předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 směrnice 2006/112/ES. Tomu v českém právu odpovídá § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**zákon o DPH**“).

[10] Osoba povinná k dani je definována v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES jako *jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*.

[11] Čl. 287 směrnice 2006/112/ES stanoví, že členské státy, které přistoupily po 1. 1. 1978, *mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení [...]*. Pro Českou republiku je pod bodem 7) stanoven tento obrat ve výši 35.000

EUR. Pro ostatní členské státy jsou obdobné výjimky s rozdílnými limity uvedeny v čl. 284 až 286 směrnice 2006/112/ES.

[12] S ohledem na možnost uvedenou v čl. 287 směrnice 2006/112/ES se podle českého práva osoba povinná k dani stane plátcem podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, pokud její *obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*.

[13] Podle § 94a odst. 1 zákona o DPH *[o]soba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, může podat přihlášku k registraci*. Jedná se o tzv. dobrovolnou registraci k DPH.

[14] Hmotněprávní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je mj. poskytnutí zdanitelného plnění jinou osobou povinnou k dani, která je povinna DPH uhrazenou odběratelem odvést do státního rozpočtu (daň na výstupu). Nárok na odpočet daně vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH *základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet **plátce** za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění*. Za určitých okolností má sice povinnost přiznat nebo zaplatit daň i neplátce DPH (podle § 108 zákona o DPH), avšak jde o výjimečné situace. Daň na výstupu se tedy vztahuje obvykle pouze na plátce a u neplátců DPH daň na výstupu nevzniká. Podle českého práva tedy nelze uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, pokud vůbec nevznikla povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcí DPH, nikoli každé osobě, která uskutečňuje ekonomickou činnost.

[15] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*.

III. Rozbor předkládaných předběžných otázek

[16] V nynější věci je rozšířený senát Nejvyššího správního soudu postaven před otázku, zda lze odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, jestliže není znám skutečný poskytovatel služeb, v souvislosti s nimiž uplatňuje jejich příjemce nárok na odpočet daně.

[17] Z následujících důvodů dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k potřebě předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

[18] Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet nedílnou součástí systému DPH a v zásadě nemůže být omezen. Účelem nároku na odpočet daně je sejmout z příjemce zdanitelného plnění, které bylo použito za účelem zdanitelných plnění na výstupu, břemeno daně, která byla uhrazena nebo je splatná (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 9. 1988, *Komise proti Francii*, 50/87, EU:C:1988:429, bod 15). Takto nastavený systém DPH zaručuje úplnou neutralitu daňového zatížení všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že v zásadě samy o sobě podléhají DPH (viz rozsudek Soudního dvora ze dne ze dne 6. 9. 2012 ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 27, jakož i rozsudek *PPUH Stehcemp*, bod 27).

[19] Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou následně definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES, jakož i v předchozí Šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977. Hmotněprávní podmínky Soudní dvůr vyložil např. v rozhodnutích ze dne 29. 4. 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, bod 24; ze dne 15. 12. 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; ze dne 6. 9. 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; ze dne 6. 12. 2012, *Bonik*, bod 29; ze dne 6. 2. 2014, *Jagietto*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27; ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 25; a ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, EU:C:2016:869, bod 33.

[20] Z citované judikatury vyplývá, že pro uplatnění nároku musí být příjemce zdanitelného plnění osobou povinnou k dani, která dodané zboží nebo služby použila pro účely zdanitelných plnění na výstupu, a že zboží nebo služby jsou dodány jinou osobou povinnou k dani (viz např. shrnutí v rozsudku ze dne 16. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, bod 28). V případě, že jsou tyto podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ze dne 22. 12. 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, bod 25, a *PPUH Stehcemp*, bod 40).

[21] Správce daně odepře osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže sám prokáže – aniž by na osobu kladl povinnost prokázání dalších skutečností, které mu nepřísluší – že věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu. Nejvyšší správní soud si je v tomto kontextu vědom existující judikatury Soudního dvora (například rozsudky ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121 a ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16 jakož i rozsudek *PPUH Stehcemp*). Z této judikatury ovšem plyne, že v případě, kdy existují pochybnosti, lze úspěšně odmítnout přiznat nárok daňovému subjektu pouze tehdy, prokáže-li správce daně skutečnosti poukazující na účast daňového subjektu na daňovém podvodu.

[22] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu považuje za podstatné zdůraznit, že podle českého práva nese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek naopak daňový subjekt. Stejně závěry však vyplývají i z převažující judikatury Soudního dvora. Podle bodu 24 rozsudku ze dne 26. 9. 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352: „*Pokud jde o tuto otázku, je třeba připomenout, že je na osobě usilující o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky tohoto nároku*“ Obdobně lze poukázat například na bod 37 rozsudku ze dne 18. 7. 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486: „*Pokud dále z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bulharské daňové orgány odepřely společnosti Evita-K nárok na odpočet DPH týkající se dodání zboží dotčeného v původním řízení z důvodu, že uskutečnění tohoto dodání nebylo prokázáno a že je toto neuskutečnění společností Evita-K popíráno, je nutné připomenout, že osoba, která žádá o odpočet DPH, musí prokázat, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění ...*“. Bod 46 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, EU:C:2016:690, uvádí: „*V tomto kontextu je třeba zaprvé zdůraznit, že je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).*“ V rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, v bodě 44 Soudní dvůr taktéž uvedl: „*Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH.*“ Judikatura Soudního dvora důkazní břemeno modifikuje pouze do té míry, že zapovídá správci daně a členským státům ukládat daňovému subjektu další podmínky, které nejsou v souladu s cíli uznanými směrnicí 2006/112/ES. V případě prokazování účasti na daňovém podvodu je však důkazní břemeno obrácené a účast na podvodu prokazuje správce daně.

[23] Lze tedy shrnout, že z citované judikatury Soudního dvora vyplývá, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH tíží daňový subjekt, zatímco důkazní povinnost ohledně účasti na daňovém podvodu tíží správce daně.

[24] Ze zjištěného skutkového stavu v projednávané věci plyne, že reklamní služby byly provedeny, aniž by však bylo jasné, kdo tyto služby žalobkyni poskytl. Pochybnost, kdo je poskytovatelem přijatého plnění, by sama o sobě nemusela zakládat právo správce daně nepřiznat odpočet, neboť text směrnice 2006/112/ES definuje osobu povinnou k dani velmi široce (čl. 9 odst. 1). Šlo by tedy dovodit, že ačkoliv není zřejmé, o jakou konkrétní osobu povinnou k dani se jedná, jde přesto o osobu povinnou k dani. Česká republika, stejně jako další země, však uplatňuje shora vymezenou výjimku ve smyslu čl. 287 směrnice 2006/112/ES (případně podle čl. 284 až 286 směrnice 2006/112/ES), na základě jejíž transpozice je plátcem daně z přidané hodnoty pouze osoba podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, splňující podmínku minimálního obrátu 1.000.000 Kč, nebo osoba dobrovolně

registrovaná podle § 94a odst. 1 téhož zákona. Za této situace tedy nelze říci, zda osoba, která plnění fakticky poskytla, byla osobou povinnou k dani, a není tedy postaveno najisto, že je splněna jedna z hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně a to, že zboží nebo služby byly dodány jinou osobou povinnou k dani. Navíc, jak bude uvedeno dále, i pokud by bylo prokázáno, že plnění poskytla osoba povinná k dani, ale nebylo zřejmé která, vedlo by to k možnosti podvodů na DPH.

[25] Nejvyšší správní soud si je vědom, že obdobnou situaci Soudní dvůr řešil například ve věci *Signum Alfa Sped* (navazující mj. na rozsudek *Maks Pen*), ve které vyslovil názor, že daňové orgány nemohou odepřít odpočet dlužné nebo odvedené daně pouze na základě toho, že faktury týkající se přijatých služeb nejsou věrohodné, neboť osoba, která je vystavila, nemohla být jejich skutečným poskytovatelem. Z usnesení Soudního dvora ve věci *Signum Alfa Sped*, ani z rozsudku *Maks Pen*, však není zřejmý dopad na členským státem uplatněné výjimky ve smyslu čl. 287 směrnice 2006/112/ES (případně dle čl. 284 až 286). V nyní projednávané věci je však uplatnění této výjimky velmi podstatné. Obdobně jako ve věci *Signum Alfa Sped* je v předkládaném případě postaveno najisto, že vystavitel faktury zdanitelné plnění neposkytl a není zřejmé, zda skutečný poskytovatel plnění byl osobou povinnou dani (příčemž těchto poskytovatelů mohlo být i více). Pokud by takovou osobou nebyl, znamenalo by to zcela zásadní narušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty, neboť by daňové orgány musely přiznávat nárok na její odpočet i v těch situacích, kdy by nebylo možné zjistit, zda plnění dodala osoba povinná k dani.

[26] Nejvyšší správní soud navíc dodává, že i pokud by neměly být pro věc relevantní výjimky podle čl. 284 až 287 směrnice 2006/112/ES, pak dochází k tomu, že závěry rozsudku *Maks Pen* a usnesení *Signum Alfa Sped* jsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora citovanou v bodě [22] tohoto usnesení. Ta docházela opakovaně k závěru, že je povinností osoby uplatňující nárok na odpočet prokázat splnění hmotněprávních podmínek, včetně prokázání skutečnosti, že zboží a služby byly skutečně dodány osobou povinnou k dani. Tato podmínka však nebyla ve věci *Maks Pen* (body 31 a 32), ani ve věci *Signum Alfa Sped* (body 41 a 45) splněna, a přesto Soudní dvůr dospěl k závěru, že je na místě přiznat nárok na odpočet DPH, pokud nebyla prokázána účast na daňovém podvodu. To však vede k tomu, že by (v rozporu s předchozími rozhodnutími Soudního dvora) osobu uplatňující nárok na odpočet netížila povinnost prokázat jednu z hmotněprávních podmínek. Tuto povinnost je podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nutné vztahovat nejen na situace, kdy je nejasné již to, zda bylo plnění dodáno osobou povinnou k dani nebo nikoliv, ale i na situace, pokud by bylo zřejmé, že se sice jednalo o osobu povinnou k dani, ale nebylo by možné zjistit jakou. Opačný závěr by totiž mohl vést ke vzniku takřka nepostižitelných daňových podvodů. Pokud mají daňové orgány členských států prokázat podvod na DPH, musí mít alespoň základní informace o řetězci osob povinných k dani. Pokud však není vůbec zřejmé, kdo byl dodavatelem plnění, fakticky ani nebudou mít šanci prokázat daňový podvod.

[27] Pokud by rozšířený senát Nejvyššího správního soudu měl na případ nahlížet optikou rozsudku *Maks Pen* a usnesení *Signum Alfa Sped*, musel by dát za pravdu žalobkyni v původním řízení. Nestačí totiž, že žalobkyně neprokáže, že jí služba byla poskytnuta osobou povinnou k dani, ale správce daně by jí navíc musel prokázat přinejmenším vědomí o účasti na daňovém podvodu, aby jí mohl odmítnout přiznat nárok na odpočet daně na vstupu. Dle názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je však nutné se na daný případ dívat v širším kontextu. Jednak vzhledem k tomu, že Česká republika je jednou ze zemí, která uplatňuje výjimku ve smyslu čl. 287 směrnice 2006/112/ES, nelze v daném případě s jistotou říci, že jsou vůbec splněny hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet vyplývající z judikatury Soudního dvora, tedy že plnění poskytla osoba povinná k dani. Nesplnění této podmínky by podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jednoznačně vedlo k narušení zásady neutrality DPH, která je jedním z pilířů systému DPH a která brání tomu, aby se shodnými případy bylo zacházeno odlišně. Navíc, i pokud by nárok na odpočet DPH vznikal tehdy, kdy by bylo zřejmé (například s ohledem na objem dodaného zboží nebo služeb), že plnění poskytla osoba povinná k dani, ale nebylo by zřejmé která, znamenalo by to popření dlouhodobé rozhodovací praxe Soudního dvora ohledně důkazní povinnosti daňového subjektu, která podle názoru NSS zahrnuje i prokázání konkrétní osoby povinné k dani, a mohlo by to znamenat otevření nové cesty k významným daňovým únikům, přestože boj proti daňovým únikům je jedním z cílů uznaných směrnicí 2006/112/ES (viz rozsudek *Bonik*, body 35 a 37), jak bylo rozvedeno shora.

[28] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu je přesvědčen, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož pořízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsudek *PPUH Stehcamp*). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH.

IV. Závěr

[29] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu proto pokládá Soudnímu dvoru Evropské unie následující otázky:

1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?
2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž

by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?

[30] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, bude v řízení Nejvyšší správní soud pokračovat (§ 48 odst. 6 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. března 2020

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu