



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Jan Surý**, se sídlem Hošťálková 236, Vsetín, zast. JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., advokátem, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 9965/19/5300-22441-705341, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2021, č. j. 30 Af 35/2019 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“ či „správní orgán I. stupně“) ze dne 4. 7. 2018, č. j. 1507782/18/3312-50521-800285, č. j. 1507794/18/3312-50521-800285, a č. j. 1507802/18/3312-50521-800285 (dále též „platební výměry“), kterými byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období srpen 2013, září 2013 a říjen 2013 v celkové výši 486.246 Kč a penále celkem ve výši 97.248 Kč. Žalobce totiž neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný uváděl na podporu svých tvrzení argumenty, které nebyly podloženy žádnými důkazními prostředky, u kterých by bylo patrné, jak k nim žalovaný dospěl. Dodávky dřevní hmoty žalobci dodavatelem

DEVORSUM s.r.o. (dále též „společnost DEVORSUM“) potvrdily mimo žalobcem předložených dokumentů i dvě na sobě nezávislé osoby, svědkové D. a Tovaryš. Správní orgány řádným způsobem nezpochybnilly tato tvrzení, čímž neunesli své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Pokud měl žalovaný pochybnosti pouze o skutečném dodavateli, měl postupovat v souladu s rozhodnutími Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ve věci *EU Signum Alfa Speed*, *Bonik EOOD* a *PPUH Stehcamp* a pouze zkoumat, zda předmětná plnění nebyla zasažena podvodem na dani.

[3] Žalobce i oba svědci se v podstatné části svých výpovědí shodli na tom, že společnost DEVORSUM dodávala žalobci dřevo a že veškeré dodávky za žalobce přebíral a kontroloval svědek D. Ve věcech, u kterých tyto osoby samy fyzicky přítomny byly, se svědci převážně shodli. Žalovaný tak nemůže zpochybnit všechny výpovědi, pokud se liší pouze v detailech, které samotné dodávky dřevní hmoty nemohly ovlivnit (způsob platby, odměna v podobě palivového dříví), nebo pokud se liší ve sdělování skutečností, u kterých svědek D. nebo žalobce nebyli, takže o nich nemohli s jistotou vypovídat. Všechny svědecké výpovědi je pak třeba hodnotit i s ohledem na časový odstup od událostí, o kterých svědci vypovíдали, který činil tři, respektive čtyři roky. Pokud by se všechny svědecké výpovědi shodovaly ve všech detailech, bylo by možno z takové situace spíše dovodit, že všechny výpovědi byly předem smluvené. Ani z neúplných dokumentů nemůže žalovaný dovodit, že k dodávkám dřevní hmoty ze strany dodavatele DEVORSUM žalobci nedošlo. Neúplnost dokumentů spíše ukazuje na to, že tyto byly vytvářeny tzv. „na koleně“, tedy operativně, aby nedošlo vytvářením dokumentů k časovým prodávám s dodávkami, přičemž taková praxe je při obchodování se dřevem obvyklá.

[4] Odmítnutí nároku na odpočet daně jen z důvodu pochybností o skutečném dodavateli není možné, jak dovodil NSS například v rozsudku sp. zn. 4 Afs 58/2017. Tento rozsudek v plné míře aproboval ustálenou judikaturu SDEU v této věci. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že pokud bylo prokázáno, že plnění fakticky existovalo a že není prokázán pouze dodavatel nebo přesný rozsah zdanitelných plnění, je žalovaný povinen zkoumat, zda nedošlo u předmětného plnění k podvodu na dani. Tento závěr ostatně potvrzují závěry SDEU vyslovené v rozsudku ze dne 10. 11. 2016 ve věci *C-446/15, Signum Alfa Sped*, ve kterém SDEU zopakoval možnost správce daně odmítnout nárok na odpočet pouze tehdy, pokud z objektivních důkazů vyplýne, že nárok na odpočet je uplatňován podvodně.

[5] Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Správní orgány formulovaly srozumitelně své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem a řádně jej vyzvaly k předložení dalších důkazů. Žalobce však své důkazní břemeno neunesl a navzdory jeho vysvětlením přetrvávaly i nadále pochybnosti o tom, zda se sporné plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na předložených fakturách. Z toho důvodu nebylo možné jím uplatněný nárok na odpočet DPH dle § 72 a 73 ZDPH uznat. V případě uplatnění nároku na odpočet DPH důkazní břemeno tíží žalobce. Je na něm, aby prokázal, že se tvrzené skutečnosti udály tak, jak je uvedeno na předložených dokladech, tedy i to, že plnění uskutečnila osoba s postavením plátce daně, která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá. Dle

pokračování

judikatury ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, zda předložené doklady odůvodňují uplatnění nároku na odpočet DPH, může vést i fakt, že není zřejmé, kdo byl konečným dodavatelem plnění pro daňový subjekt, když uskutečnění není možné ověřit u dodavatele. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno, neboť svá tvrzení týkající se uplatněného odpočtu daně na vstupu prokazoval formálně bezvadnými daňovými doklady. Správce daně však v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že společnost DEVORSUM má pouze virtuální sídlo, se správcem daně od července 2014 nekomunikuje a neplní své daňové povinnosti. Správci daně tak vznikly pochybnosti, které se pokusil rozptýlit výzvou samotnému dodavateli, ten na ni však vůbec nereagoval, čímž pochybnosti správce daně ještě umocnil. Nekontaktnost tvrzeného dodavatele znemožnila správci daně prověřit dané obchodní transakce, proto ve výzvě ze dne 21. 3. 2016 vyjádřil své pochybnosti a vyzval žalobce k prokázání uplatněného nároku. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti jeho pochyb, zda přijatá plnění byla dodána deklarovaným dodavatelem.

[6] Žalobce na výzvu reagoval vyjádřením ze dne 9. 5. 2016, ve kterém mimo jiné uvedl, že při zprostředkování obchodu byl účasten pan S. D., kterého navrhl vyslechnout jako svědka. Svědek D. uvedl, že prodej dřeva se většinou zprostředkoval přes telefon a při fyzické prohlídce dřeva v lese, u toho byl přítomen, u sjednávání objednávek nikoliv. Dřevo bylo zřejmě z okolí Vigantic, kdo jej přepravoval, neví, ale hradila to společnost DEVORSUM. On zajišťoval převzetí a kontroloval kvalitu dřeva, za své služby dostal od žalobce palivové dříví. Správce daně dále provedl dne 26. 7. 2016 výslech jednatele společnosti DEVORSUM pana Ivana Tovaryše, který s žalobcem spolupracoval od roku 2013 přes pana D. Dřevní hmotu nakoupil od společnosti MK Moravia, byla těžena na Rožnovsku, ve Viganticích, na Bečvách. Při sjednávání objednávek se žalobcem fyzicky přítomen nebyl, řešil to vždy s panem D., ale neví, jaký byl vztah mezi žalobcem a panem D. On přepravu nezajišťoval, nákup dřevní hmoty od MK Moravia byl včetně dopravy. Jak probíhala úhrada faktur si nepamatuje, ale domnívá se, že pravděpodobně přes účet. Z uvedeného již na první pohled vyplývá, že mezi výpověďmi svědků jsou značné rozpory. Zatímco svědek D. tvrdil, že při sjednávání objednávek přítomen nebyl, pouze při převzetí dodávek, svědek Tovaryš naopak uvedl, že obchodní věci řešil přímo právě s panem D., nikoliv se žalobcem. Zatímco svědek D. uvedl, že dopravu hradila společnost DEVORSUM, Tovaryš jako její jednatel uvedl, že se o dopravu nestaral, neboť ji nezajišťoval. Další rozpor je ve výpovědích ohledně úhrady faktur, zatímco žalobce tvrdil, že část úhrady probíhala v hotovosti, svědek Tovaryš si na to, že by mu na ruku byly hrazeny statisícové částky, vůbec nepamatoval, naopak dle něj spíše úhrada probíhala platbou na účet. Navíc uvedl, že s žalobcem ani nejednal, ale jednal s panem D. Tyto rozpory neodstranil ani opakovaný výslech pan Tovaryše ze dne 30. 3. 2017, naopak pochybnosti správce daně o předmětných transakcích ještě vzrostly, neboť svědek vypovídal zcela odlišně než při první výpovědi, ačkoliv časový rozestup mezi nimi není nijak výrazný.

[7] Vzhledem ke všem uvedeným rozporům nebylo možné si učinit přehledný a věrohodný obraz o celé transakci. Žalovaný přitom neklade žalobci k tíži skutečnost, že pan D. nemá informaci o dopravě zboží, rozhodné není ani to, kdo skutečně dopravu zajišťoval, podstatné je však to, že svědecké výpovědi byly rozdílné a v řadě věcí se neshodovaly. Žalovaný je přitom hodnotil nejen jednotlivě, ale právě i ve vzájemné

souvislosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi a oprávněně dospěl k závěru o tom, že nejsou způsobilé prokázat, že by k předmětným transakcím mezi žalobcem a dodavatelem DEVORSUM došlo tak, jak bylo deklarováno. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně i žalovaný řádně odůvodnili, v čem spatřují rozpory ve svědeckých výpovědích a proč je považují za nevěrohodné, a proto z nich nebudou vycházet. Rovněž námitka delšího časového odstupu je nedůvodná, neboť nešlo o maličkosti, ale o základní údaje týkající se daného obchodování, ve kterých se výpovědi zcela rozcházel. Přitom například osobu, s níž obchodník dojednával obchody nebo přebírání statisícové hotovosti mimo svou kancelář (v terénu), by si jistě musel pamatovat i po letech. Kromě prvotní výzvy k prokázání skutečností správce daně zaslal žalobci dvě další výzvy, v nichž podrobně vyjádřil své pochybnosti a vyzval žalobce k vysvětlení a doložení příslušných skutečností. Postup správce daně byl v daném případě dostatečně podložený a k přesunu důkazního břemene na žalobce došlo. Správce daně po žalobci nepožadoval prokázání skutečností týkajících se dopravy dřevní hmoty či odměny pana D. a kvality dřevní hmoty, ale prokázání, že se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce sám tvrdil. Odpovědi žalobce na výzvy správce daně však nemohly uvedené pochybnosti vyvrátit, neboť k prokázání skutečností nenavrl žádné důkazy, které by jeho tvrzení podpořily. Žalobce tudíž neprokázal, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných na daňových dokladech dodavatele DEVORSUM uplatnil v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

[8] 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. Případná účast (resp. neúčast) na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, nenáleží jí nárok na odpočet daně. Jestliže správce daně shledá, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odeprání nároku na odpočet DPH, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku *Staviteľství Melichar* vyslovil odlišný názor, tento právní názor byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou NSS. K otázce odeprání nároku odpočtu DPH se nedávno vyjádřil i SDEU v usnesení ve věci *Vikingo*.

[9] V nyní projednávaném případě se situace od případu *Vikingo* podstatně odlišuje skutkovým dějem. Žalobce tvrdil, že odebíral zboží od dodavatele DEVORSUM zprostředkováním přes pana D. a platby dodavateli probíhaly částečně v hotovosti, přestože pokladní žalobce uvedla, že v pokladně téměř žádné peníze nebyly, natož tak v tak vysokých částkách postačujících k úhradě za předmětná plnění. Správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda se obchodní transakce udály, tak jak je tvrzeno na daňových dokladech, tedy zda dodavatelem smrkové kulatiny byla skutečně společnost DEVORSUM. Žalobce tyto pochybnosti nebyl schopen rozptýlit. Neprokázání skutečného dodavatele zboží neumožnilo stanovit dodavatelský řetězec, a tím ověřit, zda nebyla porušena neutralita DPH. Přestože na uvedené nesrovnalosti byl žalobce v daňovém řízení upozorněn, nenabídl správci daně ani žalovanému jiné vysvětlení, kdo byl skutečným dodavatelem zboží, proto nebylo možné nárok na DPH uznat. Námitka

pokračování

nerespektování judikatury Soudního dvora EU a NSS není důvodná. Žalovaného nestíhala povinnost zkoumat řetězec dodavatelů pro prověření možného podvodu na DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že písemné vyhotovení rozsudku se v odůvodnění liší od odůvodnění, které krajský soud uvedl při jeho vyhlášení. Zatímco při jednání poukázal na to, že rozsudek NSS č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 (dále též rozsudek ve věci *Staviteľství Melichar*) je ojedinělý, a proto rozhoduje v souladu se zásadou předvídatelnosti práva a právní jistoty, neboť doposud byla otázka prokázání faktického dodavatele na daňovém dokladu posuzována NSS odlišně, v písemném odůvodnění se objevují odkazy na judikaturu SDEU.

[11] Krajský soud nesprávně posoudil otázku hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně v rozporu s ustálenými závěry SDEU. Mezi hmotněprávní nároky na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 ZDPH ve spojení se směrnicí 2006/112/ES, nepatří prokazování faktického dodavatele. Podle rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*, ustanovení šesté směrnice brání vnitrostátní úpravě, která osobě povinné k dani odpírá nárok na odpočet DPH 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. V usnesení ze dne 10. 11. 2016, ve věci C-445/15, *Signum Alfa Sped*, pak SDEU uvedl, že ustanovení směrnice 2006/112/ES brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odepírá osobě povinné k dani právo na odpočet DPH zaplacené za služby, který jí byly poskytnuty, z důvodu, že faktury související s těmito službami nelze považovat za věrohodné, neboť vystavitel těchto faktur nemůže být skutečným dodavatelem těchto služeb. Naposledy byl závěr, že prokázání faktického dodavatele není hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH, uveden v usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo*. SDEU zde uvedl, že důkazní režim, na jehož základě je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet, pokud zejména neuvede skutečnosti prokazující všechna plnění uskutečněná všemi účastníky řetězce a ekonomickou činnost těchto účastníků, a případně je jí přičteno, že tyto skutečnosti nelze ověřit, odporuje judikatuře, z níž plyne, že je na správci daně, aby v každém konkrétním případně právně dostačujícím způsobem na základě objektivních okolností prokázal, že se osoba povinná k dani dopustila daňového úniku.

[12] Uvedené závěry jsou konzistentní napříč rozsudky, které se týkají právní úpravy harmonizované DPH. Aktuálně se čeká na výsledek řízení ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, kde položil téměř shodnou předběžnou otázku s věcí *Vikingo* Nejvyšší správní soud. Odpověď na otázku, zda faktický dodavatel musí být osobou povinnou k dani, však již poskytuje usnesení ve věci *Vikingo*, a to konkrétně v bodech 64 nebo 66. Soudní dvůr totiž vůbec neoperuje s pojmem „osoba povinná k dani“, ale užívá označení „subjekt“ nebo „jiná osoba“. Požadoval-li by Soudní dvůr, aby osobou vystavující daňový doklad byla osoba povinná k dani, pak by ve svých rozsudcích vyjádřil nutnost identifikace faktického dodavatele jako osoby povinné k dani. Jednoduchost výkladu SDEU je přitom nasnadě. V případě, kdy plátce disponuje daňovým dokladem a není prokázána fiktivnost plnění, je povinností nárok na odpočet daně ponechat beze změny. V případech, kdy vyjde najevo,

že dodavatel deklarovaný na daňových dokladech nemohl plnění uskutečnit, popřípadě si toto plnění nelze u něj ověřit, je třeba, aby se daňové orgány zabývaly otázkou, zda nedošlo k narušení neutrality daně a případně prokázaly, že plátce věděl nebo vědět měl, že ke ztrátě daně došlo a nárok na odpočet daně z tohoto důvodu odmítnout. Krajský soud však dlouhodobý výklad hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně odmítnul, ačkoliv lze rozsudek NSS ve věci *Staviteľství Melichar* považovat za nadčasový a reflektující judikaturu SDEU. Krajský soud se přitom pokouší ustálené závěry SDEU zvrátit odkazy na rozsudky SDEU ve věcech C-518/14, *Senatex GmbH*, C-63/04, *Centralan Property*, nebo ve věci C-516/14, *Barlis*, které se však otázky prokazování faktického dodavatele jakožto hmotněprávní podmínce nevěnují. Všechny krajským soudem odkazované rozsudky řešily zcela odlišnou věc a jejich společným jmenovatelem je pouze to, že se v obecných východiscích SDEU zmínil o znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES, aniž by však otázku prokazování faktického dodavatele dále řešil. Výklad usnesení ve věci *Vikingo* zvolený krajským soudem v bodu 41. napadeného rozsudku je pomyslnou argumentací logického kruhu, když skutkové okolnosti ve věci *Vikingo* a nyní posuzovaného sporu jsou téměř shodné. Ačkoliv není pochyb o faktické existenci plnění, panují pochybnosti o deklarovaném dodavateli. Výjimkou je pouze ta skutečnost, že i přes identifikaci konkrétního dodavatele společnosti DEVORSUM tento nebyl správními orgány nijak konfrontován, tudíž na rozdíl od merita ve věci *Vikingo* nebyl popřen celý dodavatelsko-odběratelský řetězec, a to i přes jeho konkrétní identifikaci. I v tomto je nutno spatřovat vady řízení.

[13] Ve věci nebyl dostatečně a řádně zjištěn skutkový stav. Pan Továryš, bývalý jednatel společnosti DEVORSUM, identifikoval konkrétního dodavatele, a to společnost MK Moravia. Nebylo objektivně vyloučeno, aby správce daně neověřil spolupráci mezi těmito společnostmi (mezi společností DEVORSUM a stěžovatelem, pozn. soudu) u společnosti MK Moravia, neboť ve věci nebylo postavení společnosti MK Moravia vůbec zjišťováno. Není tak patrné, zda tato byla pro správce daně nekontaktní, zda si tato neplnila daňové povinnosti, popřípadě zda podávala či nepodávala daňová přiznání. Nebylo tak vyloučeno, že tato společnost mohla potvrdit dodání dřevní hmoty společnosti DEVORSUM, která ji následně dodávala stěžovateli, a to včetně dopravy dřevní hmoty. Správce daně ani žalovaný však postavení této společnosti nijak nezjišťovali, čímž zatížili svá zjištění chybou. Bylo přitom povinností správních orgánů řádně přezkoumat skutkový stav, včetně identifikovaných subdodavatelů stěžovatele. Teprve poté by bylo možno vyloučit společnost DEVORSUM jako deklarovaného dodavatele.

[14] Krajský soud zkreslil vyjádření svědků, čímž dospěl k nesprávným skutkovým závěrům. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku předjímá, že platby probíhaly výhradně v hotovosti, což však není pravdou. Daňové doklady č. 382013, č. 392013, č. 402013, č. 412013 a č. 422013 byly hrazeny bezhotovostně, což potvrdila svědkyně S., která jakožto účetní předmětné úhrady provedla. Pokud krajský soud dovozuje, že si svědek Továryš nebyl schopen vzpomenout, jak probíhaly úhrady, pak je taková skutečnost nejen s ohledem na odstup času, ale také na faktický průběh, zcela logická. Ze samotné číselné řady daňových dokladů je patrné, že stěžovatel nebyl jediným odběratelem společnosti DEVORSUM. Je tak vysoce pravděpodobné, že způsob úhrady nebyl pro svědka natolik důležitý, aby si pamatoval takové detaily obchodní spolupráce. Stran samotné dopravy lze souhlasit, že si pan Továryš ve svědeckých výpovědích odporoval. Tato skutečnost však

pokračování

s ohledem na nedostatečně zjištěný skutkový stav není natolik signifikantní, aby popřela opakovaně tvrzený skutkový stav stěžovatelem a celý průběh obchodní spolupráce se společností DEVORSUM.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Také NSS zastává stanovisko, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění, ostatně z tohoto důvodu inicioval řízení o předběžné otázce u SDEU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. V tomto řízení pak SDEU vydal dne 9. 12. 2021 rozsudek, ve kterém dospěl k závěru, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH, 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. V této souvislosti je možné odkázat také na rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20, *Ferimet*, ve kterém SDEU dospěl k závěru, že prokázání toho, že dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na DPH. V daném případě však tato podmínka splněna nebyla, neboť o deklarovaném dodavateli, společnosti DEVORSUM, vznikly správci daně pochybnosti, které stěžovatel neodstranil. Naopak v průběhu řízení došlo k jejich dalšímu prohloubení, stěžovatel tak neprokázal, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných na daňových dokladech dodavatele DEVORSUM uplatnil v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Stěžovatel ani nenabídl alternativní vysvětlení průběhu daných obchodních případů, setrval na tom, že dodavatelem dřevní hmoty byla společnost DEVORSUM.

[16] Nelze pak ani souhlasit s námitkou stěžovatele, že krajský soud odmítl dlouhodobý výklad hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, když nepřihlédl k rozhodovací linii rozsudku *Stavitelství Melichar*. Krajský soud se naopak přiklonil ke stejné linii judikatury SDEU jako rozšířený senát NSS, přičemž tento postup krajský soud řádně odůvodnil. Ani námitka nesprávného výkladu usnesení SDEU ve věci *Vikingo* není důvodná. Stěžovatel neprokázal ani jím tvrzené hotovostní platby tvrzenému dodavateli společnosti DEVORSUM, ve věci tedy nejsou pouze pochybnosti stran osoby deklarovaného dodavatele. Pokud pak stěžovatel namítá, že v dané věci nebyl správcem daně prověřován celý obchodní řetězec, pak je tato námitka mimoběžná s jeho případem. V situaci stěžovatele, kdy tento neprokázal, že předmětnou dřevní hmotu obdržel od jím deklarovaného dodavatele, by bylo nadbytečné zkoumat, zda a od jakého subjektu tuto získala, neboť i tak by následně došlo k přetržení daného řetězce opět u společnosti DEVORSUM. V případě, kdy není jasné, jaký subjekt dřevní hmotu stěžovateli dodal, nelze obchodní řetězec z logiky věci vůbec sestavit. Námitky ohledně nedostatečného zjištění skutkového stavu jsou nepřípustné, jelikož nebyly uplatněny v žalobě. Krajský soud pak netvrdil, že by platby probíhaly pouze v hotovosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je

kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[20] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námítky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[21] Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho, že písemné vyhotovení rozsudku se v odůvodnění liší od odůvodnění, které krajský soud ve věci sdělil při jednání. Zatímco při jednání poukázal na to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci stavitelství Melichar je ojedinělý, a proto rozhoduje v souladu se zásadou předvídatelnosti práva a právní jistoty, neboť doposud byla otázka prokázání faktického dodavatele na daňovém dokladu posuzována kasačním soudem odlišně, v písemném odůvodnění se objevují odkazy na judikaturu SDEU.

[22] Nejvyšší správní soud výše uvedenou námitku nepřezkoumatelnosti neshledal důvodnou. Odůvodnění obsažené v protokolu o jednání ze dne 30. 8. 2021, č. j. 30 Af 35/2019 - 58, není totiž v žádném rozporu s písemným odůvodněním napadeného rozsudku. Námitka stěžovatele, že v průběhu jednání poukázal krajský soud na ojedinělost rozsudku NSS ve věci *Stavitelství Melichar*, přičemž v odůvodnění písemného vyhotovení rozsudku krajský soud odkazuje na judikaturu SDEU, nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Skutečnost, že krajský soud své závěry opřel též o závěry SDEU totiž není v žádném rozporu s tím, že krajský soud současně poukázal na ojedinělost závěrů rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar*, a to jak při ústním jednání, jak tvrdí stěžovatel, tak v samotném písemném odůvodnění napadeného rozsudku (viz bod 39. rozsudku). V případech aplikace práva Evropské unie, jako tomu bylo v posuzovaném případě, kdy byla aplikována ustanovení harmonizované DPH, lze naopak shledat

pokračování

příkladem postup krajského soudu, který své závěry opírá též o judikaturu Soudního dvora přiléhající na posuzovanou věc; a to též vzhledem k pravidlu eurokonformního výkladu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 As 311/2016 – 31, příp. rozsudek SDEU ze dne 10. 4. 1984, *Von Colson*, C-14/83).

[23] Nejvyšší správní soud dále ze správního spisu ověřil, že dne 4. 11. 2015 byla zahájena daňová kontrola DPH stěžovatele za zdaňovací období prosinec roku 2012 a 1. až 12. měsíc roku 2013. Výzvou ze dne 17. 2. 2016, č. j. 235758/16/3312-60561-804119, vyzval správce daně společnost DEVORSUM s.r.o. (stěžovatelem deklarovaného dodavatele zdanitelných plnění) k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní u stěžovatele, mimo jiné seznamu daňových dokladů vydaných pro stěžovatele za zdaňovací období roku 2013, včetně jejich úhrad. Výzvou ze dne 21. 3. 2016, č. j. 493362/16/3312-60561-804119, byl stěžovatel vyzván k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH u přijatých plnění od společnosti DEVORSUM s.r.o. ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 9. 5. 2016 stěžovatel mimo jiné uvedl, že již správci daně předložil daňové doklady spolu s dodacími nákupními listy, které prokazují existenci předmětných transakcí, a dále navrhl provedení výsledku svědka pana S. D., který byl účasten při zprostředkování obchodu. Ve správním spisu je dále založen protokol o výsledku svědka S. D. ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1418605/16/3312-60561-804119, a o výsledku svědka Ivana Tovaryše ze dne 26. 7. 2016, č. j. 1527514/16/3312-60561-804119. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 24. 10. 2016, č. j. 1846423/16/3312-60561-804119, vyjádřil správce daně pochybnosti o úhradách v hotovosti dodavateli DEVORSUM s.r.o. a pochybnosti o uskutečněných dodávkách deklarované dřevní hmoty a vyzval stěžovatele k prokázání, že uvedená plnění stěžovatel přijal od společnosti DEVORSUM s.r.o. a že oprávněně uplatnil odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 14. 12. 2016 stěžovatel navrhl opětovný výsledek svědka Ivana Tovaryše; tento proběhl dne 30. 3. 2017 (viz protokol ze dne 30. 3. 2017, č. j. 654893/17/3312-60561-804119).

[24] Ve správním spisu je dále založen protokol o výsledku svědkyně Lenky Sovové, účetní stěžovatele, ze dne 10. 5. 2017, č. j. 1091544/17/3312-60561-804119, a protokol o ústním jednání ze dne 17. 7. 2017, č. j. 1532479/17/3312-60561-804119. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2033759/17/3312-60563-801269, správce daně vyjádřil pochybnosti, zda bylo plnění uskutečněno společností DEVORSUM s.r.o., a vyzval stěžovatele k prokázání, že v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období srpen 2013, září 2013 a říjen 2013 byl nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle doložených daňových dokladů uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, a dále k prokázání, že plnění deklarovaná na uvedených dokladech byla přijata od dodavatele DEVORSUM s.r.o. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 10. 1. 2018 stěžovatel uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno týkající se znevěrohodnění svědeckých výpovědí a v souvislosti s touto skutečností neoprávněně požaduje po daňovém subjektu předložení dalších důkazních prostředků. V seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 4. 2018, č. j. 993216/18/3312-60563-801269, správce daně shrnul, že stěžovatel si neobstaral dostatek důkazních prostředků, jejichž předložením by unesl své důkazní břemeno, a prokázal tak, že se plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na jednotlivých účetních dokladech. Daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 6. 2018, č. j. 1479113/18/3312-60563-801269, stěžovateli. Dodatečnými platebními výměry byla stěžovateli doměřena daň za zdaňovací období srpen 2013, září 2013 a říjen

2013 v celkové výši 486.246 Kč a penále celkem ve výši 97.248 Kč. Odvolání stěžovatele proti těmto výměrům bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

[25] Nejvyšší správní soud předně shledal nepřipustnou námitku stěžovatele ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu stran ověření spolupráce mezi společnostmi MK Moravia a společností DEVORSUM. Stěžovatel totiž tuto námitku v řízení před krajským soudem neuplatnil, ač mu v tom nic nebránilo [§ 104 odst. 4 s. ř. s.]. V této souvislosti zdejší soud připomíná, že *„[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené“* (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Nic na tomto závěru nemůže změnit ani to, že stěžovatel vznesl námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu spočívající v neproověření dodavatele společnosti DEVORSUM (společnosti MK Moravia) v rámci ústního jednání (viz Protokol o jednání ze dne 30. 8. 2021, č. j. 30 Af 35/2019 - 59). V tomto případě byla totiž tato námitka vznesena až po lhůtě pro doplnění žaloby ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. (napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 8. 3. 2019, pročež lhůta k podání žaloby, resp. jejímu doplnění, uplynula v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s. dne 8. 5. 2019).

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační argumentací stěžovatele směřující do nesprávného posouzení nároku na odpočet DPH ze strany krajského soudu a správních orgánů. Z provedené rekapitulace je zřejmé, že mezi stranami řízení není sporu o existenci zdanitelného plnění (dřevní kulatina). V posuzované věci naopak vyvstal spor o to, zda je prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, a zda tedy správní orgány, jakož i krajský soud, dospěly ke správnému závěru ohledně neexistence nároku stěžovatele na odpočet DPH.

[27] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

[28] Podle § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*

[29] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[30] Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) *oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu správního jednání nebo jiné*

pokračování

skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

[31] Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou

k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES shodně jako v předchozí šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977. Podle tohoto ustanovení platí: *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; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.* V českém právním řádu jsou tyto podmínky stanoveny ve výše citovaném § 72 a § 73 ZDPH.

[32] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že otázka, zda prokázání faktického dodavatele představuje jednu z hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, byla předmětem určitých nejasností, které se projeví též v judikatuře kasačního soudu.

[33] Judikatura kasačního soudu zastávala názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že toto zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (k tomu viz rozsudky NSS 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; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 – 39, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 – 61).

[34] Nejvyšší správní soud v rozsudku *Stavitelství Melichar* naproti tomu z některých rozhodnutí SDEU dovodil, že pro existenci nároku na odpočet je rozhodné to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno. 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 měla vědět. V tomto rozsudku se přitom Nejvyšší správní soud opřel zejména o stěžovatelem vzpomínaný rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcamp C-277/14*, dle kterého, „[u]stanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci

právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, 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, 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, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“

[35] Právě předestřená nejasnost ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH pak našla svůj odraz v předložení předběžné otázky SDEU usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54. Ten v bodu 28. právě citovaného usnesení vyslovil názor, 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.“ Rozšířený senát pak citovaným usnesením položil Soudnímu dvoru tyto 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?“

[36] Soudní dvůr přinesl odpovědi na uvedené otázky v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, v němž vyslovil, 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, jehož 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“ (podtržení doplněno). Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplýne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani,

pokračování

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 dřívější judikaturou SDEU (viz rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 – 45). Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplývá, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odeprít.

[37] Závěry formulované v citovaném rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* lze využít i v posuzovaném případě při posuzování nároku stěžovatele na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že správní orgány ani krajský soud nepochybily, pokud stěžovateli nárok na odpočet DPH odepřely z důvodu neprokázání skutečného dodavatele. V posuzovaném případě totiž stěžovatel dostatečně neprokázal dodání zdanitelného plnění (dřevní kulatiny) společností DEVORSUM, jak tvrdil svými daňovými doklady, a současně z okolností posuzovaného případu nevyplynuly indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani, jak bude vyloženo dále.

[38] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) ZDPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (viz i čl. 226 odst. 5 směrnice 2006/112/ES). Uvedené podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71 a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[39] V posuzovaném případě přitom stěžovatel dostatečně neprokázal skutečného dodavatele zdanitelného plnění, přičemž se mu nepodařilo vyvrátit správními orgány opakovaně vyjadřované pochyby ohledně dodání dřevní kulatiny společností DEVORSUM. V této souvislosti Nejvyšší správní soud upozorňuje, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují *„vážné a důvodné pochyby“* (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora

uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, či výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007).

[40] Správní orgány přitom v posuzovaném případě prokázaly, že o souladu stěžovatelova účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k dodávkám dřevní kulatiny, u nichž chtěl stěžovatel uplatnit odpočet DPH, nevěrohodným. Správní orgány zejména prokázaly pochyby ohledně průběhu obchodních transakcí mezi stěžovatelem a společností DEVORSUM, tedy zda vůbec k nějakému dodání předmětného zboží mezi těmito subjekty došlo, když zejména nebylo možno stěžovatelem uplatněná přijatá plnění ověřit u deklarovaného dodavatele DEVORSUM, u kterého bylo zjištěno, že má pouze virtuální sídlo, se správcem daně nekomunikuje a neplní své daňové povinnosti. V průběhu dokazování poté ve výpovědích jednotlivých svědků byly zjištěny zásadní rozpory ohledně charakteru jednotlivých plateb za předmětné zboží (stěžovatel tvrdil, že odebíral zboží od dodavatele DEVORSUM, přičemž platby probíhaly částečně v hotovosti; pokladní stěžovatele však uvedla, že v pokladně téměř žádné peníze nebyly; tehdejší jednatel společnosti DEVORSUM pan Tovaryš přitom současně uvedl, že platby probíhaly pravděpodobně bezhotovostně, nadto stěžovatel nebyl schopen doložit potvrzené příjmové pokladní doklady) a rovněž ohledně dopravy předmětného zboží (svědek Tovaryš původně uváděl, že se o dopravu nestaral, v další výpovědi však uvedl, že dopravu zajišťoval on sám; svědek D. pak uváděl, že dopravu hradila společnost DEVORSUM; stěžovatel uváděl, že doprava byla na náklady prodávajícího). Správce daně pak stěžovateli své pochybnosti sdělil a dal mu možnost pochybnosti stran dodavatele předmětných plnění rozptýlit (viz tři výše označené výzvy k prokázání skutečností), což se však stěžovateli nepodařilo. Stěžovatel v průběhu daňového řízení neposkytnul ani nenavrhнул žádné přesvědčivé důkazy, které by prokazovaly, že předmětné zboží dodal stěžovateli jeden či více skutečných dodavatelů v postavení plátce DPH, přičemž taková informace nevyvstala ani z okolností zjištěných v posuzované věci. Stěžovatel tak neunesl své důkazní břemeno a navzdory jeho vysvětlením nebylo prokázáno, zda sporné plnění poskytl skutečně dodavatel uvedený na předložených fakturách, popř. jiná osoba povinná k dani.

[41] Není pak pravdou, že by krajský soud zkreslil vyjádření svědků, jak tvrdí stěžovatel. Krajský soud žádným způsobem v napadeném rozsudku nepředjímal, že platby probíhaly výhradně v hotovosti. Pouze shrnul výpověď stěžovatele v tom smyslu, že tento tvrdil, že platby probíhaly částečně v hotovosti, což je skutečnost vyplývající z výpovědi stěžovatele obsažené ve správním spisu. Polemika stěžovatele, že si svědek Tovaryš vzhledem k časovému odstupu od událostí nevpomněl na veškeré detaily obchodní transakce, je nepřipadná a na závěr v posuzované věci nemůže mít žádný vliv. Stěží se lze odvolávat na časový odstup v případě, kdy měl svědek Tovaryš, dle tvrzení stěžovatele, přijímat tzv. „na ruku“ od stěžovatele statistické částky.

[42] Pokud stěžovatel namítal, že správní orgány nekontaktovaly tvrzeného dodavatele společnosti DEVORSUM – společnost MK Moravia, a to i přes jeho identifikaci

pokračování

stěžovatelem, jedná se o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť jak bylo již výše v bodu [25] tohoto rozsudku předestřeno, tuto námitku stěžovatel neuplatnil ve lhůtě pro podání žaloby, nýbrž opožděně až při jednání před krajským soudem. Z tohoto důvodu se tímto žalobním bodem krajský soud nemohl věcně zabývat, a proto se tímto důvodem kasační stížnosti nemohl meritorně zabývat ani Nejvyšší správní soud.

[43] V této souvislosti kasační soud uzavírá, že krajský soud i správní orgány dospěly ke správnému závěru, že stěžovatel neprokázal skutečného dodavatele dřevní kulatiny a z okolností posuzovaného případu současně nevyplynulo, že by tuto dodala stěžovateli jiná osoba povinná k dani. Ze zjištěných okolností případu totiž nevyplyvá, který jiný dodavatel či dodavatelé stěžovateli předmětná plnění ve skutečnosti poskytly, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Jednalo o několik plnění, která mohla být poskytnuta více osobami. Z tohoto důvodu nebylo možné stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH uznat. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem též v tom, že správní orgány nestíhala povinnost prověření možného podvodu na DPH. V souzené věci daňové orgány stěžovateli nepřiznaly nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky (neprokázání dodavatele, resp. přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH), a nikoli z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH. 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 jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věci C-439/04, *Axel Kittel*, či ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, *Optigen a ostatní*). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, 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). Ve stěžovatelově věci však tato sekundární podmínka nároku na odpočet daně vůbec nebyla zkoumána. Jak již stěžovateli správně osvětlil krajský soud, pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, je zcela nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu. Tyto závěry potvrdil Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*

[44] Výše vyslovené závěry nemůžou zvrátit ani odkazy stěžovatele na starší judikaturu Soudního dvora či rozsudek NSS ve věci *Staviteľství Melichar*. Jak bylo předestřeno, otázka nutnosti prokazování skutečného dodavatele – plátce DPH, coby součásti hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, byla vyřešena citovaným rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* (alespoň pokud jde o nyní posuzovaný případ, na nějž závěry tohoto rozsudku dopadají, viz výše). K četným odkazům stěžovatele na usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo*, pak Nejvyšší správní soud poznamenává, že se jedná o pouhé usnesení se stručným odůvodněním a v něm uvedené závěry je třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým v právě citovaném rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, jehož závěry jsou pro nyní posuzovanou věc rozhodující.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[45] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[46] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. března 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu