



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **ELEKTROSERVIS Liberec, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Českokubská 133, Osečná, zast. Mgr. Petrem Vymazalem, advokátem se sídlem Valdštejská 381/6, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2017, č. j. 33972/17/5300-22442-711492, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 2. 2019, č. j. 59 Af 45/2017 - 28,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 2. 2019, č. j. 59 Af 45/2017 – 28, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 8. 2017, č. j. 33972/17/5300-22442-711492, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Vymazala, advokáta se sídlem Valdštejská 381/6, Liberec, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Projednávaná věc navazuje na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie*.

[2] Po provedení daňových kontrol dospěl správce daně k závěru, že za zdaňovací období srpen 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, březen 2012 a duben 2012 žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané

hodnoty (dále jen „DPH“) z plnění, které měla provést společnost FOX-MEN s.r.o., a to konkrétně zemní výkopové práce. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že plnění uskutečnil dodavatel uvedený na daňových dokladech či jiný plátce. Následně správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil DPH za uvedená období v celkové výši 111 925 Kč, a uložil povinnost uhradit penále, jelikož neprokázala splnění podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2017. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

[3] Žalobu podanou žalobkyní proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka Liberec zamítl. Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že pro odepření nároku na odpočet DPH postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k DPH. Zároveň neshledal důvodnou ani námitku neprovedení navrhovaných důkazů.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností obsahující dvě kasační námitky. Na jejich základě navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] V první kasační námitce stěžovatelka, po rozboru skutečností zjištěných v průběhu řízení, uvádí, že neměla jakékoliv povědomí o účasti na podvodném jednání. Po celou dobu jednala v dobré víře. Závěr krajského soudu o povinnosti prokázat dodání plnění osobou uvedenou na dokladu považuje za formalistický a v rozporu s její dobrou vírou. Stěžovatelka také rozporuje, že nebyl prokázán rozsah plnění. Dle jejího názoru je napadený rozsudek v tomto rozsahu založen na pouhých spekulacích. Dále obsáhle poukazuje na judikaturu kasačního soudu a Soudního dvora EU týkající se odmítnutí nároků na odpočet DPH a daňových podvodů, přičemž konstatuje, že napadený rozsudek je s ní v rozporu.

[6] Ve druhé kasační námitce stěžovatelka poukazuje na důkazy, které správce daně neprovedl, čímž měl nedostatečně zjistit skutkový stav.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření poukazuje na to, že stěžovatelkou uváděné skutečnosti nebyly uplatněné již dříve v řízení, a proto jsou nepřijatelné. A i kdyby přípustné byly, nejsou správné; dle jeho názoru k odepření nároku na odpočet postačuje, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že se jednalo o plátce DPH. Zároveň uvádí, že odepření odpočtu nebylo založeno pouze na neprokázání dodavatele, ale i na pochybnostech o rozsahu plnění. Následně rozebírá stěžovatelkou citovanou judikaturu a odůvodňuje, proč na daný případ není aplikovatelná. Ke druhé námitce uvádí, že neprovedení namítaných důkazů bylo řádně odůvodněno v napadených rozhodnutích, a ostatně ani stěžovatelka v kasační stížnosti neosvětluje, co by mělo být těmito důkazy osvědčeno. Navrhuje tak kasační stížnost zamítnout.

## III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že řízení v dané věci bylo přerušeno usnesením ze dne 3. 12. 2020, č. j. 9 Afs 91/2019 - 34, neboť klíčová otázka pro toto řízení byla předložena jiným senátem rozšířenému senátu. Jelikož rozšířený senát v postoupené věci rozhodl rozsudkem uvedeným v odst. [1] tohoto rozsudku, předseda senátu usnesením ze dne 26. 4. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019 - 36, rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti.

[11] Podstatou sporu je otázka, zda lze odeprít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. V projednávané věci správci daně zpochybnili poskytnutí plnění společností FOX-MEN s.r.o. jako dodavatelem uvedeným na daňových dokladech, neboť tato společnost popřela vystavení dokladů, nepřijala úhrady a výpovědi svědků nepotvrdily provedení prací společností FOX-MEN s.r.o.

[12] O této právní otázce nebylo až donedávna v judikatuře jasno (viz zmíněné usnesení NSS č. j. 9 Afs 91/2019 - 34, odst. [4] až [6]). Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20.

[13] Rozšířený senát uzavřel, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“ (odst. [21] rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*).

[14] Rozsudkem Soudního dvora EU *Kemwater ProChemie*, který je pro Nejvyšší správní soud závazný (viz rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*, odst. [29]), tak byly dosavadní závěry judikatury zdejšího soudu buď popřeny (rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná, a na který se stěžovatelka odkazuje), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto; viz její příkladný výčet v rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*, odst. [12]).

[15] Touto optikou hodnotil Nejvyšší správní soud nejdříve argumentaci stěžovatelky ohledně dobré víry a podvodného jednání. Tato argumentace není přílehlavá, neboť jak uvedl Soudní dvůr EU „*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 [...]*“ (rozsudek Soudního dvora EU *Kemwater ProChemie*, bod 42). Jinými slovy, jak již ostatně uzavřel krajský soud (body 15. a 16. napadeného rozsudku) a jak uvedl žalovaný ve vyjádření, pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu nesplnění podmínek není nutné zároveň prokazovat účast na daňovém podvodu. Pro projednávaný případ tak není důležité, zda byl řetězec zatížen daňovým podvodem a zda byla stěžovatelka v dobré víře. Rozhodnou je otázka, zda skutečný dodavatel plnění byl plátcem DPH.

[16] V tomto rozsahu je kasační stížnost důvodná. S ohledem na výše popsany vývoj judikatury stěžovatelka i žalovaný jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku jako daňový subjekt. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má sám k dispozici (rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*, odst. [34]).

[17] V důsledku této nové judikatury se klíčovým stává prokázání, zda byla stěžovatelce plnění dodána plátcem DPH, i kdyby to nebyl dodavatel jednoznačně identifikovaný. K této otázce bude namísto zaměřit další dokazování.

[18] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nepřehlédl závěr správců daně, že dle jejich názoru výkopové práce ve skutečnosti vykonal pan J. Č., který dle jejich zjištění není a nikdy nebyl plátcem DPH (str. 11 a 12 zprávy o daňové kontrole, č. j. 1272130/15/2601-60564-507002, či odst. [38] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatuje, že stěžovatelka neprokázala poskytnutí plnění ani jiným plátcem), a tedy je možné uzavřít, že plnění poskytla osoba, která není plátcem DPH. Jak vyplývá z judikatury, nárok na odpočet DPH však nelze bez dalšího vázat pouze na registraci k DPH, ale relevantní je obrát plátce (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, č. 3124/2014 Sb. NSS, odst. [30] a [31]; či nověji rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2021, č. j. 2 Afs 202/2019 - 50, odst. [26]).

[19] K otázce odepření nároku na odpočet DPH i z důvodu pochybností o rozsahu poskytnutého plnění uvádí Nejvyšší správní soud následující. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že faktické provedení výkopových prací bylo prokázáno (odst. [29] napadeného rozhodnutí), nicméně v další části rozhodnutí žalovaný polemizuje s prokázáním uskutečnění prací ve fakturovaném rozsahu (odst. [32] tamtéž), přičemž konstatuje, že „*lze mít pochybnosti o rozsahu plnění*“ (odst. [38] tamtéž). Jedná se o úvahy nad rámec nosného důvodu rozhodnutí, kterým je neprokázání dodání plnění od společnosti FOX-MEN s.r.o.,

pokračování

nebo jiného plátce DPH. Na základě tohoto závěru odepřeli odpočet na DPH jak správci daně (odst. [31] napadeného rozhodnutí), tak i krajský soud (bod 18. napadeného rozsudku). Takto okrajově žalovaným zmíněný argument bez dalšího neobstojí jako samostatný důvod pro odepření nároku na DPH, takže nemůže být ani důvodem pro zamítnutí kasační stížnosti.

[20] Ve druhé kasační námitce stěžovatelka namítala neprovedení navrhovaných důkazů, což mělo řízení zatížit vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[21] Toto zpochybnění nepředstavuje řádnou kasační námitku. K jejich neprovedení se vyjádřil jak žalovaný (odst. [47] až [50] napadeného rozhodnutí), tak krajský soud (bod 19. napadeného rozsudku), přičemž odůvodnili, proč nebyly stěžovatelkou uváděné důkazy provedeny. V kasační stížnosti pak stěžovatelka bez dalšího uvádí, že jejich neprovedení založilo vadu řízení, což ovšem nepředstavuje konkrétní polemiku se závěry krajského soudu, jak je požaduje judikatura pro projednatelnou kasační námitku. Stěžovatelka v tomto směru konkrétně nepolemizuje s tím, proč jsou závěry krajského soudu chybné. Judikatura ohledně žalobních bodů dovodila, že „žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Tyto závěry platí obdobně i pro formulaci kasačních námitek. Podle § 106 s. ř. s. totiž musí kasační stížnost obsahovat mj. důvody, pro které stěžovatelka napadá rozhodnutí krajského soudu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neuvedla, z jakých konkrétních důvodů považuje dané závěry krajského soudu za nezákonné, nelze obecný nesouhlas považovat za kasační námitku, a Nejvyšší správní soud se proto správností úvah krajského soudu nemohl zabývat (obdobně též rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*, odst. [37]).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), zrušil kasační soud i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[23] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[24] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna tehdejšího zástupce JUDr. Jana Vodičky ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d)

vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky]. Tato částka je zvýšena o 21 %, jelikož tehdejší zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 9 114 Kč.

[25] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna tehdejšího zástupce ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, podání žaloby a doplnění žaloby [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o 21 % odpovídající DPH. Celkem náklady řízení o žalobě činí 15 342 Kč.

[26] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti činí 24 456 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího nynějšího zástupce Mgr. Petra Vymazala, advokáta se sídlem Valdštejská 381/6, Liberec, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 4. května 2022

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu