



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera a v právní věci žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**, sídlem Knínice 330, zastoupená Mgr. Miroslavem Burgetem, advokátem, sídlem Aloise Krále 2640/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 39445/18/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 105/2018 - 60,

takto:

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 105/2018 - 60, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 39445/18/5300-21443-702551, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 20 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Miroslava Burgeta, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Projednávaná věc navazuje na rozsudky Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie*.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3381942/17/3007-50524-704522, č. j. 3381974/17/3007-50524-704522, č. j. 3382005/17/3007-50524-704522, č. j. 3382030/17/3007-50524-704522 a ze dne 6. 9. 2017, č. j. 3952628/17/3007-50524-704522, č. j. 3953039/17/3007-50524-704522, č. j. 3953088/17/3007-50524-704522, č. j. 3953116/17/3007-50524-704522, č. j. 3953137/17/3007-50524-704522 a č. j. 3953176/17/3007-50524-704522, doměřil žalobkyni (za vícero zdaňovacích období v letech 2013 a 2014) daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 1 237 423 Kč, neboť žalobkyně neprokázala naplnění podmínek dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví rozsudku zamítl a prvostupňové dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně v případě úklidových prací na zakázkách „střední škola Liberec 2013“, „tělocvična Korytná 2013“ a zakázky „dodávky kotev 2014“ neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění byla poskytnuta dodavateli deklarovanými na daňových dokladech (MAFIA CONSULT s.r.o. a WEGO - CZ, s.r.o.); v případě přijatých zdanitelných plnění (úklidové práce „Vysoké učení technické Brno 2014“ a „Základní škola Neratovice 2014“) pak správce daně v řízení prokázal, že byla provedena jinými dodavateli, než žalobkyně deklarovala (MAFIA CONSULT s.r.o.). V případě sporných přijatých zdanitelných plnění spočívajících v provedení sadovnických prací v areálu žalobkyně v roce 2014 žalobkyně dle žalovaného neprokázala skutečný rozsah poskytnutých služeb od dodavatele Zahradnické úpravy s.r.o. K žalobkyní uplatněné odvolací námitce, že správce daně nezpochybnil přijetí shora uvedených služeb, a tedy nelze odepřít uplatněný nárok na odpočet DPH, žalovaný konstatoval, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH patří uskutečnění zdanitelných plnění právě deklarovaným dodavatelem. Žalovaný nepřisvědčil ani názoru žalobkyně, že bylo povinností správce daně zabývat se tím, zda žalobkyně věděla, či musela vědět, že se účastní podvodu na DPH.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž mimo jiné zopakovala námitku, že jí v souzeném případě nebylo možno odepřít nárok na odpočet DPH. Krajský soud v Brně rozsudkem označeným v záhlaví žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Nesouhlasila s tím, že jí daňové orgány (a krajský soud) odmítly uznat nárok na odpočet DPH z daňových dokladů vystavených společností MAFIA CONSULT s.r.o. Nárok na odpočet DPH mohl být dle stěžovatelčina názoru odepřen pouze v případě prokázání její účasti na daňovém podvodu.

[5] Ve vztahu k zakázce „Základní škola Neratovice 2014“ stěžovatelka zopakovala, že plnění v podobě úklidových služeb přijala od subdodavatele - společnosti MAFIA CONSULT s.r.o. pro společnost Window Holding a. s. (odběratel), za kterou služby přebíral Ing. R. D., který rovněž schvaloval doklady. Stěžovatelka upozornila, že jmenovaný se zakázky osobně zúčastňoval a provádění úklidových prací byl přítomen. Stěžovatelčin odběratel za poskytnuté úklidové služby řádně zaplatil. Provedení výslechu uvedeného svědka proto nebylo nadbytečné, jak poukazoval žalovaný. Stěžovatelka rovněž

pokračování

namítala, že na ni nemohlo přejít důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelného plnění od společností WEGO - CZ, s.r.o. pouze na základě skutečnosti, že tato společnost je nekontaktní; nejednalo se o fiktivního dodavatele. Žalovaný a krajský soud také nesprávně akcentovali neexistenci zaměstnanců či jiných pracovníků této společnosti, kteří by úklidové práce prováděli. Dle stěžovatelky bylo prokázáno také poskytnutí úklidových služeb v případě zakázek „střední škola Liberec 2013“, „tělocvična Korytná 2013“, „Vysoké učení technické Brno 2014“ a „Základní škola Neratovice 2014“. Vyslechnutí svědci potvrdili, že na uvedených zakázkách byly úklidové služby realizovány. Hodnocení provedené žalovaným a krajským soudem jde nad rámec ekonomické reality ve stavebnictví.

[6] Stěžovatelka rozporovala také závěry učiněné v souvislosti s rozsahem výsadby v případě zakázky sadovnických prací v jejím areálu v roce 2014 dodavatelem Zahradnické úpravy s.r.o. V tomto případě se domnívala, že žalovaný a krajský soud nesprávně založili své závěry o neprovedení části prací na zjištěných učiněných správcem daně s odstupem dvou let. Stav na místě se však změnil, neboť část výsadby byla zničena při výstavbě trafostanice. Stěžovatelka zpochybnila i výpočet neuznaného nároku na odpočet DPH, neboť z příložených tabulek nelze určit množství údajně nerealizovaných prací a materiálu.

[7] Stěžovatelka tak měla za to, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil a pochybil rovněž v tom, že vycházel (stejně jako daňové orgány) ze skutkového stavu věci, který nemá oporu ve spisovém materiálu.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet DPH (neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro jeho přiznání). Neuznání nároku na odpočet DPH není porušením daňové neutrality z toho důvodu, že společnost MAFIA CONSULT s.r.o. vykázala DPH na výstupu. Výslech Ing. R. D. žalovaný považoval za nadbytečný, neboť podle zápisů z kontrolních dnů se tato osoba na stavbě nevyskytovala a jeho přítomnost neosvědčil ani jiný svědek. Ing. R. D. nadto v předloženém prohlášení uvedl, že úklidové práce nekontroloval, tudíž nemohl osvědčit, že je prováděli právě zaměstnanci společnosti MAFIA CONSULT s.r.o. K „přechodu“ důkazního břemene žalovaný konstatoval, že ke každé zakázce snesl argumentaci vyvolávající pochybnosti o realizaci zdanitelných plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Tyto pochybnosti nebyly založeny pouze na nekontaktnosti společnosti WEGO - CZ, s.r.o., jednou z dalších indicií vyvolávajících pochybnosti bylo i zjištění, že společnost neměla žádné zaměstnance. Žalovaný po stěžovatelce nepožadoval, aby prokázala existenci konkrétních pracovníků, kteří úklidové práce provedli, nýbrž aby unesla důkazní břemeno ve vztahu k podmínkám nároku na odpočet DPH. Dle jeho názoru jsou výpovědi svědků neurčité a vzájemně si odporují. Svědci nepotvrdili, že úklidové služby provedly společnosti MAFIA CONSULT s.r.o. a WEGO - CZ, s.r.o. K námitkám týkajícím se zpochybnění rozsahu výsadby žalovaný uvedl, že se jedná o námitky nové, které stěžovatelka nevznesla v podané žalobě, a proto jde o námitky nepřípustné. Žalovaný nicméně setrval na závěru, že deklarovaný rozsah poskytnutých sadovnických prací stěžovatelka neprokázala.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[10] Je zřejmé, že v souzené věci žalovaný opřel svůj závěr o neuznání stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH o to, že neprokázala poskytnutí zdanitelných plnění dodavateli deklarovanými na daňových dokladech (konkrétně žalovaný zpochybnil jejich poskytnutí společnostmi MAFIA CONSULT s.r.o. a WEGO - CZ, s.r.o.). Tento závěr se v zásadě týkal veškerých shora označených zakázek s výjimkou sadovnických prací od dodavatele Zahradnické úpravy s.r.o. provedených v areálu žalobkyně v roce 2014, kde stěžovatelka dle žalovaného a krajského soudu neprokázala skutečný rozsah poskytnutých prací.

[11] Otázka vzniku a přiznání nároku na odpočet DPH v případě neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech nebyla judikaturou Nejvyššího správního soudu řešena jednotně. Řešení přinesl až výše zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v návaznosti na rozsudek SDEU C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*.

[12] Rozšířený senát v bodě [21] rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 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*“.

[13] V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* tak byly závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Staviteľství Melichar*, popřeny (podle tohoto rozsudku nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná); resp. ve vztahu k převažující judikatuře významně doplněny (většinová judikatura stála na závěru, že identita dodavatele musí být postavena najisto - viz její výčet obsažený v bodu [12] rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*).

[14] Závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (ve spojení s rozsudkem SDEU v téže věci) je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s ř. s. *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95). Nic na tom nemění ani skutečnost, že rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po rozsudku krajského soudu [viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, dle kterého „*pokud (...) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních*“].

[15] V projednávané věci stěžovatelka namítala, že daňové orgány v předchozím daňovém řízení nezpochybnily, že zdanitelná plnění (v podobě úklidových prací) v případě rozporovaných zakázek nepřijala, avšak nárok odepřely s odůvodněním,

pokračování

že mezi hmotněprávní podmínky uznání nároku na odpočet daně patří uskutečnění zdanitelných plnění výhradně dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Na tomto předpokladu žalovaný vystavěl své závěry obsažené v rozhodnutí o odvolání stran neuznání nároku na odpočet DPH (viz bod 64), které následně aproboval též krajský soud (viz body 49, 50, 52 a 54 rozsudku). S ohledem na shora popsany vývoj judikatury ovšem z hlediska posouzení naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH může hrát roli otázka, zda vzhledem ke skutkovým okolnostem konkrétní věci nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření skutečného dodavatele, včetně jeho postavení jako plátce DPH (v daném případě vše navíc umocňují závěry samotného žalovaného, že u některých zakázek bylo prokázáno jejich provedení jinými dodavateli - viz např. body 49 nebo 54 odůvodnění rozhodnutí o odvolání). Důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku. Stejně tak žalovaný se touto otázkou v případě většiny zakázek blíže nezabýval s odůvodněním, že dle jeho zjištění služby (úklidové práce) neprovedli deklarovaní dodavatelé.

[16] V návaznosti na shora popsanou judikaturu se ovšem klíčovým stává zjištění a prokázání toho, zda stěžovatelce byla plnění dodána plátcem DPH, a to i v případě, kdy nebylo prokázáno, že se jednalo o dodavatele deklarované na daňových dokladech. K této otázce tedy bude namísto zaměřit v dalším řízení dokazování, a to v duchu závěrů rozsudků SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Věc však nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[18] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní 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. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[19] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem byl uhrazen soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[20] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem. V řízení před krajským soudem zástupce učinil dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) dva úkony právní služby, a to převzetí a příprava

zastoupení a sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce stěžovatelky učinil jeden úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce stěžovatelky učinil tři úkony právní služby s nárokem na odměnu ve 3 100 Kč za jeden úkon [§ 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku 2 142 Kč odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 12 342 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) a zaplacené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč, tak představuje částku 20 342 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[21] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, nemá proto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.) právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu