



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **4P INVEST, s.r.o.**, se sídlem Kloboucká 1411, Brumov-Bylnice, zastoupena JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č. j. 26844/17/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2019, č. j. 31 Af 80/2017 - 105,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2019, č. j. 31 Af 80/2017 - 105, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 6. 2017, č. j. 26844/17/5300-21441-702127, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **24.456 Kč** k rukám jejího zástupce JUDr. Jaromíra Kremera, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) několika platebními výměry doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen, říjen, listopad a prosinec

2011 a květen, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2012 a stanovil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně. Učinil tak z důvodu, že žalobkyně neprokázala, že plnění, z nichž dovozovala nárok na odpočet DPH, byla poskytnuta deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání proti platebním výměrům a potvrdil je.

[2] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobkyně zamítl. Krajský soud obšírně zrekapituloval judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně a také judikaturu týkající se odpočtů DPH. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet z plnění přijatých od několika dodavatelů. V případě Green Corporation s. r. o. krajský soud konstatoval, že pochybnosti správce daně byly na místě. Společnost měla za jednatele osobu s bydlištěm v zahraničí, na evidované adrese se nikdo nezdržoval, dalším jednatelem byla osoba s bydlištěm na ohlašovně. Tento jednatel navíc nebyl schopen správcovi daně sdělit nic konkrétního z obchodní spolupráce, ačkoliv se na ní měl osobně podílet. Další svědci nebyli také schopni vypovědět konkrétní okolnosti spolupráce s Green Corporation s. r. o. Krajský soud souhlasil se správcem daně, že určitý stavební materiál byl při zhotovení zakázky na Bří Jaroňků 4063 skutečně použit, ale nelze dovodit, že byl dodán Green Corporation s. r. o. To nevyplývalo ani z evidence žalobkyně o zásobách.

[3] V případě dodavatele STRAMAT s. r. o. vzbudilo pochybnosti správce daně virtuální sídlo dodavatele a nekontaktnost vůči správcovi daně. Z předložených dokladů (pokladní doklady, stavební deník, projektová dokumentace, rozpočty na akci Bří Jaroňků 4063 a smlouvy o dílo) a svědeckých výpovědí se nepodařilo ověřit, že skutečným dodavatelem byla tato společnost. Žalobkyni se podařilo osvědčit, že prováděla některé platby v hotovosti, avšak shodné písmo na příjmových a výdajových pokladních dokladech nasvědčovalo pochybnostem o skutečném vyplacení deklarovanému dodavateli. Výpovědi dalších svědků se rozcházely a nepodařilo se ověřit, že by se na staveništi pohybovali zaměstnanci společnosti STRAMAT s. r. o. Bývalý jednatel Di Maio nepotvrdil, že by tato společnost dodávala zboží a služby právě žalobkyni. Pozdější jednatel R. vypověděl, že žádnou činnost ve společnosti nevykonával. Podle krajského soudu žalobkyně neprokázala, že by odebírala přímo od společnosti STRAMAT s. r. o. a nikoliv například od pana Di Maio, který na fakturách uvedl údaje společnosti. O provedení prací pracovníky společnosti STRAMAT s. r. o. měla být podle smlouvy pořízena video dokumentace, která však pořízena nebyla. Krajský soud také upozornil na to, že smlouva o dílo byla podle všeho uzavřena dodatečně, neboť je datována pět dnů po zahájení díla. Současně žalobkyně nedoložila racionální důvody, proč si pro provedení stavebních prací vybrala společnost, která neměla stavebnictví v předmětu podnikání. Tato společnost také nebyla registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ani ke srážkové dani. To podle krajského soudu nepřímou nasvědčuje tomu, že nemohla provést práce prostřednictvím vlastních zaměstnanců.

[4] Pokud jde o dodavatele Synmat, s. r. o. zjistil správce daně, že je nekontaktní a nesídlí na uvedené adrese. Daňové doklady nebyly s to prokázat přijetí plnění od tohoto deklarovaného dodavatele. Jednatel společnosti pan M. spolupráci potvrdil, avšak neuvedl konkrétní okolnosti. Krajský soud uzavřel, že vypověděl to, co mohl vyčíst z daňových dokladů, které mu předložil správce daně. Ostatní svědci přijetí plnění od společnosti Synmat, s. r. o. nepotvrdili. Výpověď jednatele dodavatele a jednatele žalobkyně se také

pokračování

rozcházela v tom, odkud a kým byl dovážen materiál na jednotlivé stavby. Podle krajského soudu se také nepodařilo prokázat, že žalobkyně vynaložila tvrzené vícenáklady na rekonstrukci objektu v Brandýse nad Labem.

[5] Žalobkyně dále deklarovala přijetí plnění od Navona Trade, s. r. o. Jako v případě ostatních dodavatelů, ani tato společnost nekomunikovala se správcem daně a nevykonávala ekonomickou činnost v sídle uvedeném v obchodním rejstříku. Jednatel společnosti byl také nekontaktní a měl bydliště na ohlašovně. Svědci neuvedli konkrétní tvrzení, z nichž by bylo možné potvrdit obchodní spolupráci žalobkyně s uvedenou společností. Jednatel dodavatele byl vyslechnut krajským soudem a uvedl, že společnost spolupracovala s žalobkyní. Neuvedl však konkrétní okolnosti spolupráce. Nevěděl, jaký materiál společnost dodávala, kde jej nakupovala, kdo jej dopravil. Soud hodnotil výpověď jako nevěrohodnou, neboť svědek uvedl, že sám vystavoval a podepisoval faktury. Jeho podpis na fakturách však nebyl shodný s podpisovým vzorem založeným ve sbírce listin. Tento rozdíl nelze vysvětlit časovým odstupem, protože podle krajského soudu činil méně než dva roky. Krajský soud uzavřel, že se nepodařilo prokázat vazbu mezi materiálem údajně dodaným Navona Trade, s. r. o. a materiálem použitým na stavbách.

[6] Dalším deklarovaným dodavatelem byla společnost Finanční a leasingová s. r. o. Tato společnost byla nekontaktní, v uvedeném sídle nevykonávala ekonomickou činnost a její jednatel měl trvalé bydliště na ohlašovně. Jednatel společnosti neuvedl konkrétní okolnosti spolupráce. K tomu, kdo práce vykonával, uvedl toliko, že to byli brigádníci. S brigádníky jednal pan B., vedl evidenci odpracovaných hodin. Ten však tuto činnost ve své výpovědi nezmínil a jednatel žalobkyně sdělil správci daně, že taková evidence vedena nebyla. Svědek K. pak uvedl, že vyplácel mzdu dělníkům, a to v hotovosti před sídlem žalobkyně. Ostatní svědci také s jistotou nepotvrdili, že by tato společnost byla skutečným dodavatelem. Současně svědek B. uvedl, že společnost prováděla jinou činnost, než deklaroval jednatel této společnosti. Jestliže je tato společnost uvedena ve stavebních denících, nejde o prokázání toho, že byla skutečným dodavatelem. Správci daně se navíc nepodařilo ověřit, že by dělníci společnosti Finanční a leasingová s. r. o. byli v období provedení zakázky ubytováni v místě provedení zakázky.

[7] Konečně, pokud jde o společnost Mantadax, s. r. o., ani ta nebyla kontaktní a nevykonávala na sídle uvedeném v obchodním rejstříku ekonomickou činnost. Nebylo zřejmé, odkud měl dodavatel dodávat materiál – beton, izolaci, omítkový materiál. Dodání tohoto materiálu tvrdil také svědek K.. Žalobkyně však uvedla, že tato společnost měla dodávat hutní materiál. O pohybu pracovníků dodavatele na stavbě neexistuje záznam ve stavebním deníku. Svědek K. pracovníky neevidoval. Ohledně dodaných prací se také rozcházela výpověď jednatele žalobkyně a svědka K.. Jedna z dodávek navíc byla vypravena již v době, kdy společnost Mantadax, s. r. o. ani neexistovala. Doklady prokazující hotovostní platby nejsou podle krajského soudu bez pochybností. Chybí údaj o tom, kdo a komu peníze předával, doklady nejsou číslovány. Poslední faktura byla navíc uhrazena pouze částečně. Svědkyně M. navíc uvedla pouze to, že některé faktury byly hrazeny v hotovosti. To však samo o sobě nedokládá, že právě tyto faktury byly uhrazeny hotově a že skutečným dodavatelem byla společnost Mantadax, s. r. o.

[8] Podle krajského soudu tedy ani v jednom případě žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že jí přijatá plnění byla dodána osobami uvedenými

na daňových dokladech. Sama nekontaktnost jednotlivých osob pak byla pouze zdrojem pochybností, nikoliv důvodem nepřiznání nároku na odpočet správcem daně.

II. Řízení před Nejvyšším správním soudem

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvedla, že v řízení nenastaly skutečnosti, které by činily její účetnictvím nevěrohodným. Navíc je správce daně dostatečně neprokázal. Stěžovatelka se domnívá, že prokázala dodání zboží a služeb deklarovanými dodavateli. Svědecké výpovědi byly prováděny s odstupem několika let, a proto je logické, že svědci si nepamatovali veškeré detaily. Rozhodující je podle stěžovatelky určitá míra jistoty v prokázání deklarovaného dodavatele, což dodržela. Následně stěžovatelka uvedla námitky k jednotlivým deklarovaným dodavatelům a rozporovala závěry správních orgánů a krajského soudu.

[10] Dále stěžovatelka uvedla, že o uskutečnění zdanitelných plnění vypovídá především to, že za ně zaplatila, v některých případech v hotovosti, v některých případech bezhotovostně. Vady pokladních dokladů je třeba považovat za marginální. Stěžovatelka navrhovala vypracovat znalecký posudek z oboru stavebnictví, což krajský soud zamítl. Znalecký posudek by však potvrdil, že konkrétní plnění bylo poskytnuto, a případně v jakém rozsahu. Stěžovatelka má za to, že navzdory tvrzení krajského soudu byla nekontaktnost dodavatelů jediným důvodem neuznání jejího nároku na odpočet. Stěžovatelka totiž v témže zdaňovacím období uzavírala smlouvy s jinými dodavateli, a to obdobným způsobem. Tato skutečnost byla správcem daně známa. Stěžovatelka si podle možností obchodní partnery prověřila. Pokud však bydliště na ohlašovně není překážkou zápisu do obchodního rejstříku, má stěžovatelka plnou důvěru k údajům zapsaným v tomto rejstříku. Stěžovatelka vzhledem k výše uvedenému navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že přenos důkazního břemene nastal způsobem předvídaným v § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Pochybnosti, které správce daně předestřel, byly jasné, důvodné a závažné, a na jejich základě měl prokazatelně za to, že plnění nebyla dodána deklarovanými dodavateli. Krajský soud toto potvrdil. Samotná nekontaktnost dodavatelů nebyla důvodem nepřiznání nároku na odpočet. Judikatura však potvrdila, že pochybnosti správce daně se mohou opírat o to, že určité skutečnosti nelze ověřit u dodavatele mimo jiné z důvodu nekontaktnosti. Nekontaktnost tedy může vést k pochybnostem správce daně. Nebyla však jediným zdrojem pochybností. Důvodem nepřiznání nároku na odpočet však nebylo nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek – prokázání, že deklarovaní dodavatelé byly také skutečnými dodavateli.

[12] Jestliže stěžovatelka namítla, že po svědcích nelze požadovat detailní znalost všech okolností obchodních případů, konstatuje žalovaný, že to byla ona, kdo navrhl výslech většiny svědků. Stěžovatelku přitom stíhalo důkazní břemeno a bylo na ní, jaké důkazní prostředky k jeho unesení zvolí. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, podle nějž od plnění neuplynula natolik dlouhá doba, aby si svědci nepamatovali prakticky žádné podrobnosti o deklarovaných dodavatelích. Stěžovatelka

pokračování

mohla uskutečněné plnění prokazovat také bezvadnou skladovou evidencí či stavebními deníky. Ani tyto důkazní prostředky však nebyly prosty chyb. Konečně pokud jde o vypracování znaleckého posudku, považuje jej žalovaný za nadbytečné. Pro věc totiž není podstatné pouze to, že plnění se fakticky uskutečnilo, ale také to, kdo jej dodal. To však posudek prokázat nemůže. Žalovaný tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud řízení přerušil usnesením ze dne 24. 3. 2020, č. j. 1 Afs 483/2019 - 46, a to do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Rozšířený senát předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky ohledně povinnosti daňového subjektu prokázat postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112. Na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kewater ProChemie*, C-154/20, rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, vyslovil následující závěr:

Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt 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.

[14] S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud rozhodl usnesením ze dne 8. 4. 2022, č. j. 1 Afs 483/2019 - 50, že v řízení se pokračuje, a vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili.

[15] Stěžovatelka v reakci na rozsudek rozšířeného senátu uvedla, že dodávky materiálu a služeb byly uskutečněny. Poukázala na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 2 Afs 364/2019 - 44, v němž ve vztahu k dani z příjmů právnických osob soud konstatoval u totožných plnění, že nejsou pochybnosti o tom, že plnění bylo skutečně dodáno. V nynější věci se tedy vede spor pouze o to, zda plnění dodali deklarovaní dodavatelé. Celková hodnota plnění u jednotlivých dodávek však přesahuje 1 mil. Kč, a proto nelze pochybovat o tom, že dodavatelem byl plátce DPH. Ve stavebnictví je současně běžné, aby dodavatelé byli plátcí DPH, jinak by pro ně zakázky s ohledem na jejich hodnotu postrádaly ekonomický smysl. Stěžovatelka současně konstatovala, že správce daně nezjistil chybějící daň a nejde tak o daňový podvod. S ohledem na zásadu principu principu neutrality tak nelze nárok na odpočet DPH stěžovatelce nepřiznat, jelikož plnění bylo dodáno, dodavatelé byli plátcí DPH a tato plnění použila stěžovatelka při své ekonomické činnosti.

[16] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že pochybnosti v případě stěžovatelčiných dodavatelů nepanovaly pouze o jejich totožnosti, ale také o rozsahu a faktickém přijetí. Stěžovatelka uplatnila v daňovém řízení nárok na odpočet z plnění přijatých od celkem šesti dodavatelů. Po celou dobu řízení trvala na tom, že skutečnými dodavateli byli ti deklarovaní. Nevznesla tak námitky ohledně jiného dodavatele. Kdyby byla totožnost skutečných dodavatelů známa, mohl by správce daně ověřit jejich postavení coby plátců DPH.

Hodnota plnění bez dalšího postavení plátce neosvědčuje. Plátcem se totiž podle osoba stává vždy *pro futuro*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

III. A K nekontaktnosti dodavatele a nevypracování znaleckého posudku

[18] V nynější věci je hlavní spornou otázkou to, zda je pro nepřiznání nároku na odpočet nezbytné prokázání skutečného dodavatele. Před tím, než Nejvyšší správní soud přistoupí k posouzení této otázky, považuje za důležité se krátce vyjádřit k otázkám nekontaktnosti dodavatelů a nevypracování znaleckého posudku.

[19] Kasační soud souhlasí s krajským soudem, že nekontaktnost dodavatele je pouze prvotním zdrojem pochybností správce daně. Sama o sobě však nepředstavuje tak závažnou skutečnost, která by bez dalšího mohla vést k nepřiznání nároku na odpočet DPH. V obecné rovině pak platí, že volba důkazních prostředků k prokázání uskutečnění deklarovaných plnění a prokázání totožnosti a postavení deklarovaného dodavatele coby plátce je zcela na úvaze daňového subjektu. Pokud důkazy daňového subjektu vyhodnotí správce daně jako neprůkazné, protichůdné či zavádějící, neznamená to bez dalšího, že založil své úvahy primárně na nekonstantnosti dodavatelů daňového subjektu. Krajský soud ohledně této otázky odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a tomuto postupu nelze tedy nic vytknout.

[20] Pokud jde o nevypracování znaleckého posudku, má Nejvyšší správní soud postup krajského soudu taktéž za správný. Znalecký posudek v oboru stavebnictví může prokázat, že byl použit určitý materiál či technologický postup. Stěží však může prokázat, že byl použit konkrétně deklarovaný materiál a že tento byl dodán deklarovaným dodavatelem. Tyto závěry je třeba posuzovat ve světle konkrétních skutkových okolností. V případě, že deklarované plnění bude natolik specifické, například pro geografický původ, výrobní technologii či licenční podmínky, že by bylo nepravděpodobné, aby jej dodal jiný subjekt, lze uvažovat o znaleckém posudku jako vhodném prostředku k prokázání tvrzení daňového subjektu. V nynější věci však stěžovatelka taková tvrzení neuvedla. Naopak jí deklarovaná plnění byla v oboru stavebnictví poměrně běžná. Znalecký posudek tak v nynější věci nepředstavuje prostředek, který by byl s to prokázat, že plnění byla dodána v určitém rozsahu a určitým dodavatelem.

III. B K deklarovanému dodavateli

[21] Správce daně i žalovaný vedli dokazování se zaměřením na to, zda byla plnění, z nichž stěžovatelka dovozuje nárok na odpočet, dodána deklarovanými dodavateli. Správce daně vycházel z právního názoru, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu. Tento právní názor byl ostatně vyjádřen v rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005,

pokračování

č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39).

[22] V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, kasační soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‚poskytovatel‘ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu“. Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Staviteľství Melichar*.

[23] Rozsudek ve věci *Staviteľství Melichar* byl přitom důvodem postoupení věci *Kemwater ProChemie* prvním senátem rozšířenému senátu, který následně podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Ten následně konstatoval, 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.“

[24] V bodech 40 a 41 odůvodnění Soudní dvůr Evropské unie doplnil, že „[o]depření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, 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 judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“

[25] Soudní dvůr Evropské unie tak připustil, že dodavatel plnění nemusí být vždy jednoznačně identifikován, pokud lze ze skutkových okolností dovodit, že postavení plátce DPH musel nutně mít. Dosavadní judikatura tak vycházela z předpokladu, že je třeba postavit najisto, kdo byl dodavatelem a následně lze ověřit jeho postavení coby plátce DPH. Rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* však připouští také možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel měl nutně postavení plátce DPH. Prokázání této skutečnosti však podle Soudního dvora Evropské unie leží na daňovém subjektu, ledaže by správce

daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH. Z těchto závěrů následně rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, dovodil, že předchozí převažující judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce deklarovaného dodavatele byla modifikována a v případě rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar* a navazujících dokonce zcela popřena.

[26] Právě citovaný právní názor Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na posuzovanou věc. Správce daně, žalovaný a po nich i krajský soud se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda stěžovatelnými dodavateli byly právě ty subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech, a vzhledem k tomu, že stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl uznán.

[27] S ohledem na výše citovanou judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* je však třeba při neznámé identitě dodavatele zkoumat také okolnost, zda deklarovaný dodavatel nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno k jejímu prokázání leží primárně na stěžovatelce, která tedy může prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené v daňových dokladech, jak bylo potvrzeno výše. Nabízí se i možnost, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně. Odpověď na tuto otázku může být pochopitelně různá u různých plnění, jichž se týkala daňová kontrola, navíc u některých z těchto plnění měl správce daně pochybnosti i o splnění dalších podmínek pro uznání odpočtu. S ohledem na to, že dokazování správce daně se doposud soustředilo výlučně na otázku, zda dodavateli plnění byly pouze subjekty deklarované v daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění nelze zcela vyloučit, že skutečnými dodavateli plnění byly jiné osoby, které současně byly plátcí DPH, je nezbytné ve světle rozsudků Soudního dvora EU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* dát stěžovatelce a žalovanému časový a procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a vedle něj také rozhodnutí žalovaného. Kvůli změně rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu by totiž pouhé zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení vedlo beztak ke zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem. S ohledem na hospodárnost řízení tedy Nejvyšší správní soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[29] Nyní se tak klíčovou stala otázka prokázání toho, zda dodavatelé měli postavení plátců DPH, i kdyby jimi nebyli dodavatelé uvedení na předložených daňových dokladech. Jak totiž uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku, daňový subjekt 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 žalobkyni. 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*

pokračování

žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má [...] k dispozici.“ K této otázce bude namísto zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skuteční stěžovatelčini dodavatelé byli plátcí DPH. Pokud bude prokázáno, že stěžovatelčini dodavatelé byli plátcí DPH, bude na žalovaném, aby posoudil, u které části plnění nelze nárok na odpočet DPH uznat z dalších důvodů, které shledal v předchozím řízení. Nejvyšší správní soud však nemůže posouzení těchto otázek předjímat.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch a byla v řízení před soudy zastoupena advokátem. Náklady řízení spočívají v první řadě v náhradě zaplacených soudních poplatků ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti. Zástupce stěžovatelky učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby spočívající v převzetí věci a přípravě zastoupení a sepsání návrhu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za repliku k vyjádření žalovaného podle Nejvyššího správního soudu nárok náhradu nákladů nevznikl, neboť stěžovatelčin zástupce pouze zopakoval již jednou řečené. Jednání před krajským soudem se namísto zástupce účastnil jednatel stěžovatelky, a proto ani za tento úkon stěžovatelce náhrada nepřísluší, neboť plnou moc vzala zpět a zastoupena po zbytek řízení nebyla. V řízení před Nejvyšším správním soudem byla stěžovatelka opět zastoupena týmž zástupcem. Ten v řízení učinil celkem dva úkony spočívající v sepsání kasační stížnosti a vyjádření po rozhodnutí rozšířeného senátu [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tyto úkony náleží odměna 2 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce stěžovatelky plátcem DPH, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Odměna za zastupování tak činí celkem 16.456 Kč vč. DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 24.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky JUDr. Jaromíra Kremera, advokáta. Žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. května 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu