



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **LP Wine s.r.o.**, IČ 28308492
sídlem tř. Osvobození 92, Kvítkovice, 765 02 Otrokovice
zastoupen advokátem JUDr. Vojtěchem Mihalíkem
sídlem Brněnská 154/32, 692 01 Mikulov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37032/18/5300-22442-709739, č. j. 37022/18/5300-22442-709739, a č. j. 37011/18/5300-22442-709739,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37032/18/5300-22442-709739, se **ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37022/18/5300-22442-709739, se **ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37011/18/5300-22442-709739, se **ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

- IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 38 862 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Vojtěcha Mihalíka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“) zahájil dne 8. 6. 2015 u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2014. V rámci daňové kontroly finanční úřad dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že plnění jím uvedená v daňových dokladech skutečně přijal od dodavatelů na nich uvedených, tj. od společností: VINOCOM CZ s.r.o.; Dixo Group s.r.o.; EVORAX GROUP s.r.o.; P. S., s.r.o.; MUNAY s.r.o.; Bulk Wine Trade s.r.o.; ORIGINAL CZECH PUB s.r.o., a neprokázal, že přijatá plnění, uvedená ve zprávě o daňové kontrole na str. 41 až 47, použil v rámci ekonomické činnosti v souladu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, doměřil finanční úřad sedmnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 7. a 8. 9. 2017 žalobci daň za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, srpen, říjen 2013 a leden, únor, duben, květen, červen, červenec, září, říjen a prosinec 2014 celkem ve výši 16 136 052 Kč a penále celkem ve výši 3 227 204 Kč. Žalovaný změnil dodatečné platební výměry (ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43529/18/5300-22442-709739) tak, že celkovou doměřenou daň vyčíslil na 14 645 853 Kč a celkové penále na 2 929 166 Kč, ve zbytku odvolání žalobce zamítl rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37032/18/5300-22442-709739.
2. Rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018 č. j. 37022/18/5300-22442-709739 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti sedmi dodatečným platebním výměrům ze dne 7. a 8. 9. 2017, kterými správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období červenec, září, listopad a prosinec 2013 a březen, srpen a listopad 2014 v celkové výši 7 694 459 Kč a penále celkem ve výši 1 538 890 Kč, jelikož správce daně dospěl v rámci daňové kontroly k závěru, že žalobce neprokázal, že plnění jím uvedená v daňových dokladech skutečně přijal od dodavatelů na nich uvedených, tj. od společností: VINOCOM CZ s.r.o.; Dixo Group s.r.o.; EVORAX GROUP s.r.o.; P. S., s.r.o.; Kvalitní evropská vína s.r.o.; MUNAY s.r.o.; Bulk Wine Trade s.r.o.; ORIGINAL CZECH PUB s.r.o. a neprokázal, že přijatá plnění, uvedená ve zprávě o daňové kontrole na str. 41 až 47, použil v rámci ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, žalobce tedy neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH.
3. Správce daně dne zahájil dne 17. 9. 2014 u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011, leden až prosinec 2012. V rámci daňové kontroly finanční úřad dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že plnění jím uvedená v daňových dokladech skutečně přijal od dodavatelů na nich uvedených, tj. od společností: VINOCOM CZ s.r.o.; OMS invest s.r.o.; ORIGINAL CZECH PUB s.r.o. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, doměřil finanční úřad třinácti dodatečnými platebními výměry ze dne 11. a 15. 5.

2017 žalobci daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011, leden až prosinec 2012 v celkové výši 2 718 632 Kč a penále celkem ve výši 543 725 Kč. Žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37011/18/5300-22442-709739.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry správce daně jako nezákonné zrušil a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.
5. Žalobce namítá, že odmítnutí nároku na odpočet daně je protizákonné. Žalovaný fyzickou existenci zboží nezpochybňuje, ale má pochybnosti, že bylo dodáno od dodavatelů deklarovaných na fakturách. Žalobce k tomu namítá, že odmítnutí nároku na odpočet daně jen z důvodu, že žalovaný má pochybnosti o dodavateli skutečném, není možné. K tomu žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně ve věci C-277/14 *PPUH Stebcemp*, ve věci C-285/11 *Bonik EOOD*, ve věci C-446/15 *Signum Alfa Sped*, a judikaturu Nejvyššího správního soudu – konkrétně na rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR s.r.o.* (dál jen „*STAVITELSTVÍ MELICHAR*“; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Dle žalobce mohl prvostupňový správce daně, potažmo i žalovaný za situace, kdy byla prokázána faktická existence zdanitelných plnění a jejich následný prodej odběrateli žalobce, zkoumat pouze skutečnosti, zda byl v rámci dodávek předmětného zboží spáchán podvod na DPH, a zda o tom žalobce věděl, či vědět mohl, nikoliv odmítnout žalobci nárok na odpočet z důvodů, že není prokázán dodavatel.
6. Žalobce dále namítl, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, nesprávně hodnotil důkazy a jeho závěry jsou nepodloženými domněnkami. Žalovaný odmítl přiznat žalobci nárok na odpočet DPH i přesto, že bylo bezpochyby prokázáno, že dodavatelé žalobce Bulk Wine Trade a ORIGINAL CZECH PUB předmětnou daň přiznali. Žalovaný dle žalobce popírá základní princip společného systému DPH.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že trvá na svém rozhodnutí, na které odkázal.
8. Žalovaný uvedl, že uplatní-li plátce nárok na odpočet daně, zkoumá správce daně v případě, kdy daňový subjekt předloží bezvadný daňový doklad, naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně vyplývajících z § 72 a § 73 zákona o DPH. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o naplnění některé z uvedených podmínek a tyto pochybnosti jsou podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) správcem daně prokázány, dojde k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat naplnění zpochybněné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Pokud daňový subjekt důkazní břemeno neunes, nárok na odpočet daně mu nepřisluší. Hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně, jejichž naplnění je předmětem posouzení v rámci daňového řízení, se rozumí jednak použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti, a dále faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na předloženém daňovém dokladu. Dle stávající judikatury je přitom v rámci zkoumání faktického uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem nezbytné ověřit, že plnění bylo poskytnuto právě dodavatelem deklarovaným na tomto daňovém dokladu.

9. Žalovaný uvádí, že správce daně má možnost „jít cestou podvodu na DPH“ teprve v případě, kdy materiální a formální podmínky pro vznik nároku na přiznání odpočtu na DPH byly splněny. Tento předpoklad však v nyní řešené věci splněn není, neboť nyní řešená věc je typickým příkladem důkazní nouze daňového subjektu, kdy daňový subjekt neprokázal, že předmětná plnění byla poskytnuta právě deklarovanými dodavateli. Za dané situace je zcela nepřipadná celá žalobcova argumentace týkající se podvodů na DPH.
10. Žalovaný poukázal na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, ze které je zřejmé, že rozsudek *STAVITELSTVÍ MELICHAR* nepředstavoval odklon od ustálené judikaturní praxe, nýbrž pouze ojedinělé rozhodnutí, které vybočuje z judikaturní linie.
11. Žalovaný konstatoval, že pokud nadále za základní východisko při posuzování nároku na odpočet DPH považuje nutnost prokázat, že dodání zboží či služby provedla osoba povinná k dani a že je takového dodavatele nutno identifikovat, je jeho postup zcela v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jakož i se závěry SDEU.
12. Žalovaný uvádí, že v dané věci bylo primárně na žalobci, aby prokázal to, co sám tvrdil v přiznáních k DPH za dotčená zdaňovací období, čemuž nedostal. Předložená evidence pro účely DPH vedená žalobcovým dodavatelem či podání přiznání k DPH ze strany žalobcova dodavatele pak v daném případě nebyly s to prokázat, že právě tito deklarovaní dodavatelé skutečně poskytli žalobci předmětné plnění. Pro danou věc je podstatný fakt, že břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví.
13. Žalovaný dodal, že v dané věci správce daně v průběhu daňové kontroly sdělil žalobci ve výzvách k prokázání skutečností důvodné pochybnosti o tom, že plnění deklarované předmětnými daňovými doklady bylo poskytnuto právě od deklarovaných dodavatelů, identifikoval jednotlivé skutečnosti, ze kterých uvedené pochybnosti vyplývají, a demonstrativním výčtem také uvedl možné důkazní prostředky, kterými mohl žalobce svá tvrzení prokázat. V této souvislosti žalovaný zdůrazňuje, že prvostupňový správce daně vydal výzvy k prokázání skutečností, přičemž na základě žalobcových vyjádření na první výzvu se pochybnosti prvostupňového správce daně nerozptýlily a na další výzvy žalobce vůbec nereagoval. Pasivita žalobce jde tak zcela k jeho tíži. Soulad žalobcem předložených daňových dokladů se skutečností byl tedy kvalifikovaně zpochybněn a v takovém případě samotné předložení dokladů, byť formálně bezvadných, nemůže obstát.
14. Žalovaný uzavřel, že v rozhodnutí o odvolání podrobně vymezil rozhodující skutkové okolnosti projednávané věci a právní rámec, v jehož mezích byl skutkový stav posuzován, a řádně se vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. Žalovaný zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, a proto mu byl uplatněný odpočet daně oprávněně odepřen. Závěry, které žalovaný učinil, jsou tedy přezkoumatelné a mají oporu ve správním spise. Z těchto důvodů žalovaný soudu navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Procesní okolnosti řízení

15. Žalobce v žalobách současně požádal soud, aby jeho žalobám přiznal odkladný účinek, a to z důvodu hrozby výkonu žalobou napadeného rozhodnutí, který by pro žalobce znamenal neúměrnou újmu.

16. Žalovaný zdůraznil mimořádný charakter institutu přiznání odkladného účinku žalobě a soudu navrhl, aby tento návrh žalobce zamítl.
17. Usneseními ze dne 26. 11. 2018, č. j. 29 Af 121/2018-53, č. j. 29 Af 122/2018-42, a č. j. 29 Af 123/2018-42, krajský soud návrhy zamítl a žalobám odkladný účinek nepřiznal.
18. Usneseními ze dne 9. 2. 2021, č. j. 29 Af 121/2018-84, č. j. 29 Af 122/2018-73, a č. j. 29 Af 123/2018-73, bylo řízení přerušeno z důvodu, že Nejvyšší správní soud podal SDEU předběžné otázky ve věci *Kemwater ProChemie*, vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Předmětem řízení ve věci *Kemwater ProChemie* bylo posouzení otázky, zda lze odmítnout nárok daňového subjektu na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Šlo tedy o otázku, na níž se zakládá přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Posouzení dané otázky ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v návaznosti na právní názor SDEU tedy mělo dopad na rozhodování krajského soudu o věci samé.
19. Usnesením ze dne 22. 4. 2022, č. j. 29 Af 121/2018-89, ve znění opravného usnesení ze dne 29. 4. 2022, č. j. 29 Af 121/2018-91, krajský soud žaloby spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 29 Af 121/2018 a rozhodl o pokračování v řízení.
20. Žalobce si od soudu vyžádal rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, které mu soud zaslal dne 18. 5. 2022 spolu s výzvou k vyjádření se k těmto rozsudkům. Žalobce ve vyjádření ze dne 30. 5. 2022 uvedl, že s ohledem na novou judikaturu mohl žalobce i žalovaný jen těžko 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 žalobce, ten však nevěděl, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nemohl být vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobce důkazní břemeno neunesl, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici.
21. Žalovaný také využil možnosti vyjádřit se k nové judikatuře, ve svém vyjádření ze dne 26. 5. 2022 uvedl, že žalobce po celou dobu daňové kontroly tvrdil, že mu byla zdanitelná plnění poskytnuta pouze uvedenými společnostmi, které však byly jako dodavatelé zpochybněny. Přitom žalobce po celou dobu daňového řízení neoznačil žádného jiného dodavatele, který by mu předmětná plnění poskytnul a tohoto ani v daňovém řízení jakkoliv neprokázal. Žalovaný dodal, že postavení těchto společností jako plátců DPH není sporné (poskytnutí zdanitelného plnění těmito dodavateli však bylo správcem daně relevantně zpochybněno), pro účely rozsudků SDEU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* by však bylo stěžejní, aby žalobce označil jinou osobu nebo jiné osoby (než ty které mu sporné daňové doklady formálně vystavily) a aby tyto osoby byly v postavení plátce DPH. To se však v daňovém řízení nestalo. Žalovaný dále uvedl, že z daňového řízení a provedeného dokazování vůbec, natož s jistotou, nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH.

V. Ústní jednání

22. Při ústním jednání konaném dne 31. 5. 2022 žalobce odkázal na své vyjádření k rozsudkům SDEU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, přičemž zdůraznil z nové judikatury vyplývající procesní pochybení žalovaného. Žalovaný rovněž pouze odkázal na své vyjádření k nové judikatuře.

VI. Posouzení věci soudem

23. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i prvostupňové rozhodnutí finančního úřadu, a shledal, že žaloba je **důvodná**.
24. Soud se prvně zabýval námitkou žalobce stran nesprávného posouzení nároku na odpočet DPH žalovaným a správcem daně. Mezi stranami řízení není sporu o existenci zdanitelného plnění (víno a hroznový cukr). V posuzované věci naopak vyvstal spor o to, zda je prokázání skutečných dodavatelů zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, a zda tedy správní orgány dospěly ke správnému závěru ohledně neexistence nároku žalobce na odpočet DPH.
25. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „[p]látce 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.“
26. Ustanovení § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) zákona o DPH praví, že „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce [...] povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.“
27. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“
28. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „[s]právce 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 právního jednání nebo jiné 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.“
29. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

30. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.
31. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
32. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
33. 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 „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočít od daně, kterou je povinná 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 4 Afs 317/2021 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 pořízeních 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 zákona o DPH.

34. Odpověď na otázku, zda prokázání faktického dodavatele představuje jednu z hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, byla i v rámci judikatury Nejvyššího správního soudu nejasná. A právě tato nejasnost ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH pak vedla k podání předběžné otázky SDEU (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54).
35. Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.*, vyslovil, 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).“
36. 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 SDEU 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 ze dne 23. 3. 2022, 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.
37. Právě citovaný právní názor SDEU a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na posuzovanou věc. Správce daně i žalovaný se totiž při svém rozhodování, v souladu s

tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda dodavateli žalobce byly právě ty subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech. Vzhledem k tomu, že žalobce nevyvrátil důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet mu nebyl uznán. V tomto ohledu je nutno odmítnout tvrzení žalobce, že již v daňovém řízení prokázal skutečné dodavatele deklarovaných plnění. Soud ve shodě s žalovaným uvádí, že pochybnosti o deklarovaných dodavatelích byly a jsou namísto (viz např. výzva k prokázání pochybností ze dne 26. 10. 2016, č. j. 4311108/16/3008-60561-705750). Ovšem s ohledem na závěry rozsudků SDEU, rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* a převažující navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019-39, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 6 Afs 27/2021-37) je nutné v daňovém řízení dále zkoumat nejen osoby konkrétních deklarovaných dodavatelů, ale ke splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu postačuje prokázání, že fiktivní dodavatelé měli postavení plátců DPH.

38. S ohledem na výše citovanou judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* je totiž třeba při neznámé identitě dodavatele zkoumat také okolnost, zda dodavatel nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno k jejímu prokázání sice leželo primárně na žalobci, který měl prokazovat i to, že jeho dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se mu nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené v daňových dokladech, to však nemůže mít vliv na závěr o výše uvedených vadách v dokazování, pokud jde o zjištění faktických dodavatelů či otázku, zda nezjištění dodavatelé měli postavení plátců DPH. Jak uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*, 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 žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má [...] k dispozici.“
39. S ohledem na to, že dokazování správce daně se soustředilo 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, nemohou závěry žalovaného ve světle rozsudků SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* a ně navazující převažující judikaturu Nejvyššího správního soudu obstát.
40. Pro úplnost krajský soud k povinnosti prokázání účasti na daňovém podvodu dodává, že SDEU v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* uvedl následující: „[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“. Z uvedeného vyplývá, že správní orgány nestíhala povinnost prověření možného podvodu na DPH. V souzené věci daňové orgány žalobci 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 povinna 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 Nejvyššího správního soudu 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).

41. Námitky stran neprokázání daňového podvodu žalovaným jsou proto nedůvodné, stejně tak odkazy na dřívější judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu jsou nyní již nepřiléhavé. Avšak na základě převažující judikatury Nejvyššího správního soudu navazující na rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie* krajskému soudu nezbylo, než žalobě vyhovět a rozhodnutí žalovaného zrušit.

V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
43. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.
44. Náklady řízení žalobce se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 12 000 Kč (3 × 3 000 Kč za podané žaloby a 3 × 1 000 Kč za návrhy na přiznání odkladného účinku) a z odměny a náhrady hotových výdajů žalobcova zástupce. Soud přiznal zástupci žalobce odměnu podle § 12 odst. 3, § 9 odst. 4 písm. d) [v nyní posuzované věci činí tarifní hodnota 150 000 Kč (3 × 50 000 Kč)], § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, účast na jednání před soudem) 3 × 7 100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3 × 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky); celkem tedy 22 200 Kč (žalobcův advokát rovněž požadoval náhradu cestovních výdajů za cestu na trase Mikulov – Břeclav a náhradu za promeškaný čas, přičemž není zřejmé, z jakého důvodu žádal náhradu právě za tuto cestu, když se jednání soudu konalo v Brně). Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 4 662 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobce náleží náhrada nákladů řízení ve výši 38 862 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu