



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **BEDATA s.r.o.**, IČO: 283 46 181
sídlem Slavníkova 2357/9, Praha
zastoupen Censitio s.r.o., IČO: 247 74 219
sídlem Ratajova 1113/8, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26057/19/5300-22442-706033,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26057/19/5300-22442-706033, **se ruší** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám jeho zástupce Censitio s.r.o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 27. 6. 2019, č. j. 26057/19/5300-22442-706033 (dále také „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správce daně“ či „finanční úřad“) ze dne 6. 3. 2018, č. j. 313187/18/2907-50524-701530, č. j. 313897/18/2907-50524-701530, č. j. 313979/18/2907-50524-701530, č. j. 314137/18/2907-50524-701530, č. j. 314251/18/2907-50524-701530, č. j. 314303/18/2907-50524-701530, č. j. 314328/18/2907-50524-701530, č. j. 314382/18/2907-50524-701530, č. j. 314407/18/2907-50524-701530 a č. j. 314445/18/2907-50524-701530, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období 3. čtvrtletí 2012 až 4. čtvrtletí 2014 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.
2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů cargofit s.r.o., IČ: 29237556 (dále jen „cargofit“) a Instar Praha s.r.o., IČ: 24218677 (dále jen „Instar“) a zároveň u pohonných hmot (dále jen „PHM“), stavebního a jiného materiálu a jízdního kola neprokázal použití plnění k ekonomické činnosti. Žalobce tak dle žalovaného neprokázal nároky na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil. Napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, žalobce unesl své důkazní břemeno.
4. Spotřebu PHM prokázal žalobce rozpisem spotřebovaných PHM v předmětném období podle jednotlivých vozidel a strojů, které odpovídají technickým parametrům strojů a vozidel, přičemž žalovaný tento důkazní prostředek neuznal, avšak proti předloženému rozpisu nevznesl žádné konkrétní připomínky. Žalobce poukazuje na absurditu tvrzení, že k provozu vozidel a strojů žalobce nepotřeboval žádné PHM.
5. Stavební materiál byl použit pro stavební činnost žalobce. Žalobce poukazuje na soupis nakoupeného stavebního materiálu a tomu odpovídající faktury předložené v odvolacím řízení, ze kterých je zřejmé, na jaké stavební zakázky byl stavební materiál použit. Žalobce poukazuje na nelogičnost úvahy, že lze poskytovat stavební práce bez pořízení stavebního materiálu.
6. Deklarované práce od cargofit a Instar Praha prokázal žalobce svědeckou výpovědí F. K. a dále jeho písemným vyjádřením. Žalobce tak má za to, že prokázal přijetí prací v deklarovaném rozsahu, přičemž k vyhodnocení zjištění plynoucích ze svědecké výpovědi F. K. žalobce dodává, že skutečnost, že cargofit přestala být vlastníkem předmětných vozidel, neznamená, že je nemohla nadále využívat, např. formou pronájmu nebo výpůjčky. Žalobce dodává, že v tomto směru jej důkazní břemeno netíží a dokazování nebylo vedeno.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný zprvu shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na napadené rozhodnutí. Žalovaný i nadále setrval na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí.

8. Žalobce ani důkazními prostředky předložené či navržené v rámci odvolacího řízení neprokázal oprávněnost nároku na odpočet a neunesl své důkazní břemeno.
9. Žalobce teprve až v odvolacím řízení předložil důkazní prostředky k prokázání přijetí a použití PHM. Předložení sestavy obsahují údaje za celý rok, přestože je žalobce čtvrtletním plátcem DPH. Není tedy možné přezkoumat v jaké dny a za jakým účelem dané vozidlo či stroj jezdilo apod. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůvodnil, proč předložené důkazní prostředky neprokázaly oprávněnost nároku na odpočet. Žalovaný netvrdil, že k provozu vozidel a strojů nepotřeboval žalobce PHM, avšak tato skutečnost není dostačující k prokázání nároku na odpočet DPH.
10. Obecné konstatování, že k prokázání nároku na odpočet nestačí tvrzení, že stavební práce nelze poskytovat bez pořízení stavebního materiálu, je nedostatečné. Stran stavebního materiálu žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH, neboť nedoložil dostatečné důkazní prostředky. Až v odvolacím řízení byly předloženy tabulky pro každý kalendářní rok obsahující soupis přijatých a vydaných faktur. Další důkazní prostředky nebyly doloženy.
11. Ohledně přijetí deklarované práce od cargofit a Instar Praha neunesl žalobce své důkazní břemeno. Tvrzení žalobce neprokázala ani svědecká výpověď F. K. provedená v odvolacím řízení. Důkazní břemeno tíží daňový subjekt a ten je neunesl.
12. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
13. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž žalobce v zásadě setrval na argumentaci vyjádřené v žalobě. Nad rámec uvedeného namítal, že žalovaný zcela opominul, že důkazním prostředkem je rovněž účetnictví.

IV. Doplnění žaloby

14. Rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* C-154/20, jenž je pro Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) závazný (rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208, bod 29), dle kterého byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, podle kterého nebyla otázka dodavatele v postavení plátce podstatná) či významně doplněny (zbývající judikatura, dle které musela být identita dodavatele postavena zcela na jisto).
15. Žalobce nemohl předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání deklarovaného dodavatele může hrát roli rovněž skutečnost, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že faktický dodavatel měl postavení plátce DPH. Žalobce nevěděl, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat tímto směrem.
16. Je třeba napadené rozhodnutí zrušit a vytvořit prostor pro dokazování a posoudit, zda faktický dodavatel byl plátcem DPH. Ke stejnému závěru došel i NSS v recentní judikatuře.

V. Doplnění vyjádření žalovaného

17. Žalovaný setrává na svém právním názoru. Rozsudek SDEU C-154/20 a NSS č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie* se vztahují toliko na nárok na odpočet daně u přijatých plnění od dodavatelů cargofit a Instar Praha. V případě dalších plnění nebyl žalobci nárok na odpočet uznán z důvodu neprokázání použití plnění k ekonomické činnosti.

18. Společnosti cargofit a Instar Praha nereagovaly na výzvu k poskytnutí údajů. Žalovaný na žalobce řádně přenesl důkazní břemeno prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností, na kterou žalobce nereagoval. Až v odvolacím řízení navrhl žalobce provedení svědecké výpovědi pana K., přičemž ani ta neprokázala provedení prací deklarovaným dodavatelem, přičemž žalovaný shrnul, v čem tato výpověď ještě více prohloubila jeho pochybnosti.
19. Z daňového řízení ani provedeního dokazování s jistotou nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, zda se jednalo o plátce DPH.
20. Dodavatele plnění nebylo možné považovat s jistotou za osobu s postavením plátce DPH. Provedeným dokazováním nebylo prokázáno poskytnutí plnění deklarovanými dodavateli, přestože toto žalobce po celou dobu tvrdil. Ani v případě, že by skutečným dodavatelem byl jiný dodavatel, nebylo ze strany žalobce prokázáno, kdo tímto dodavatelem byl a že se jednalo o plátce DPH. Dle rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* je v zásadě na osobě povinné k dani, aby doložila, že její dodavatel byl plátcem DPH, ledaže má údaje potřebné k ověření, zda byla tato podmínka naplněna, má správce daně. Tato situace však v daném případě nenastala. Žalovaný neměl ve své dispozici žádné údaje potřebné ke zjištění, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, a tedy nemohlo být ověřeno, že skuteční dodavatelé byli plátcí DPH. Svědecká výpověď navíc nasvědčuje, že plnění byla poskytnuta více fyzickými osobami, čemuž také odpovídá předmět plnění.
21. U přijatých plnění od dodavatelů cargofit a Instar Praha nebylo zpochybněno jen poskytnutí plnění deklarovaným plátcem DPH, ale nebylo dále prokázáno, že plnění byla použita k ekonomické činnosti. Už nesplnění podmínky použití k ekonomické činnosti samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně. Žalovaný k tomu odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*. Dále žalovaný odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 8. 2. 2007, C-435/05, *Investrand BV* a rozsudek NSS č. j. 5 Afs 30/2012-28 ze dne 31. 3. 2014.
22. Žalovaný je přesvědčen, že jeho závěr, že žalobci nelze přiznat nárok na odpočet DPH, ob stojí i po rozsudku SDEU NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. K tomuto žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78 ve věci *M Plast spol. s r.o. – v likvidaci*. Dále žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43 ve věci *Jan Surý* a na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43 ve věci *Petr Vašek*.

VI. Procesní okolnosti řízení

23. Usnesením ze dne 9. 3. 2021, č. j. 29 Af 74/2019-41 bylo řízení přerušeno z důvodu, že NSS podal SDEU předběžné otázky ve věci *Kemwater ProChemie*, vedené NSS pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Předmětem řízení v této věci bylo posouzení otázky, zda lze nárok daňového subjektu na odpočet daně odepřít z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Šlo tedy o otázku, na níž se zakládá přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Posouzení této otázky ze strany rozšířeného senátu NSS v návaznosti na právní názor SDEU tedy mělo dopad na rozhodování krajského soudu o věci samé.
24. Vzhledem ke skutečnosti, že NSS rozhodl o věci rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, odpadly tak důvody, pro které bylo řízení před zdejší soudem přerušeno. Soud poté usnesením ze dne 24. 5. 2022, č. j. 29 Af 74/2019-54 rozhodl tak, že se v řízení pokračuje.

VII. Posouzení věci soudem

25. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba je **důvodná**.
26. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
27. 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.“
28. 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.“
29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“
30. 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.“
31. 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.
32. 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.

33. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, 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 NSS 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).
34. 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 vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

Použití plnění pro ekonomickou činnost žalobce

35. Správce daně odepřel žalobci nárok na odpočet DPH u přijatých plnění týkajících se PHM, stavebních prací a jízdního kola. Co se týče neprokázání použití jízdního kola k ekonomické činnosti, to nebylo předmětem žalobních námitek, tudíž soud se jím nebude nadále podrobněji zabývat.

36. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly použití PHM k ekonomické činnosti.
37. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil k plněním týkajícím se PHM pouze daňové doklady. V rámci odvolacího řízení posléze doložil sestavy za kalendářní roky 2012, 2013 a 2014. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce je čtvrtletním plátcem DPH a předložené sestavy byly za kalendářní roky. Ze sestav není zřejmé, z jakých podkladů žalobce vycházel při stanovení průměrné spotřeby jednotlivých vozidel či strojů, neboť z předložených technických průkazů tento údaj nevyplývá. Dle zdejšího soudu nelze z předložených důkazních prostředků seznat, kdo daná vozidla či stroje řídil, v jaké dny, kam a za jakým účelem daná vozidla či stroje jezdila, tedy nebyla prokázána jejich souvislost s ekonomickou činností žalobce. Předložené důkazní prostředky jsou pouze formální povahy, neboť prokazují toliko spotřebu předmětných PHM, nikoli však jejich účel. S ohledem na neprokázání těchto skutečností postupoval žalovaný správně, když nárok na odpočet daně žalobci odmítl.
38. Stejný případ nastal i u nákupu stavebního a jiného materiálu. Žalobce předložil faktury, z nichž nevyplývalo, jaké množství zásob – stavebního materiálu bylo použito pro jednotlivé zakázky. Skladová evidence nebyla žalobcem předložena. Až v odvolacím řízení byly žalobcem předloženy tabulky stavebního a dalšího materiálu za roky 2012, 2013 a 2014. Žalobcem nebyly předloženy další důkazní prostředky, tudíž není možné seznat, při jakých zakázkách byl stavební a jiný materiál použit a zda tedy byl použit k ekonomické činnosti žalobce. Tabulky byly jediným důkazním prostředkem, jímž žalobce prokazoval použití stavebního materiálu, avšak tyto obsahují pouze soupis přijatých a vydaných faktur a evidenční číslo, z něhož není možné zjistit, k čemu se vztahuje a co vyjadřuje. Ani smlouva o dílo ze dne 1. 10. 2012, jež byla na vydaných fakturách uvedena, nebyla žalobcem doložena. Žalovaný tak došel ke správnému závěru, když zhodnotil, že předložené důkazní prostředky neprokazují použití těchto plnění k ekonomické činnosti žalobce a tedy neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně.
39. Žalobce v průběhu daňového řízení neposkytnul ani nenavrhnul žádné přesvědčivé důkazy, které by prokazovaly, že předmětné PHM, stavební práce a jízdni kolo by použil ke své ekonomické činnosti, přičemž taková informace nevyvstala ani z okolností zjištěných v posuzované věci. Žalobce proto dle zdejšího soudu stran těchto plnění neunesl své důkazní břemeno.

Prokázání deklarovaného dodavatele

40. 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, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež 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 pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH,

kteřá 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.

41. K identifikaci dodavatele zboží se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34: *„Daňový 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“.*
42. Názor uvedený ve výše zmíněném rozsudku byl popřen rozsudkem 4. senátu NSS, a to rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Staviteľství Melichar*. Tento rozsudek byl důvodem postoupení věci *Kemwater ProChemie* prvním senátem rozšířenému senátu (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2022, 6 Afs 159/2018-59). 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).
43. SDEU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater Prochemie s.r.o.* vyslovil, že *„[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“.* Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. 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).“ Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplývá, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít.

44. Je nutno zdůraznit, že prokázání skutečnosti, že dodavatel měl postavení plátce DPH, leží podle SDEU na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH.
45. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Správce daně následně ve výzvě k prokázání skutečností zaslané žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně žalobcem předložených dokladů a tím prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Důkazní břemeno se tím přeneslo zpět na žalobce. Bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.
46. Co se týče prokázání deklarovaných dodavatelů, žalovaný i finanční úřad vedli dokazování se zaměřením na to, zda plnění, u nichž si žalobce uplatnil nárok na odpočet, byla dodána deklarovanými dodavateli. V době vedení daňového řízení převládal v judikatuře NSS názor, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu (viz například rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 a ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
47. Skutečnost, že by u plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů nebylo prokázáno jejich použití k ekonomické činnosti, z rozhodnutí žalovaného neplyne, přestože tak žalovaný tvrdí ve svém vyjádření. Použití plnění k ekonomické činnosti nebylo prokázáno toliko u PHM, stavebního materiálu a jízdního kola, s čímž se zdejší soud ztotožnil. Přestože, pokud by nebylo prokázáno použití plnění od deklarovaných dodavatelů k ekonomické činnosti žalobce, stále se v nynějším případě jedná o zásadní změnu judikatury, při které je nutno zaměřit své dokazování jiným směrem. K tomuto krajský soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2022, 6 Afs 159/2018-59, v němž Nejvyšší správní soud řešil situaci, kdy byly pochybnosti nejen o deklarovaném dodavateli, ale i o použití plnění k ekonomické činnosti a u jednoho plnění nebyla prokázána samotná existence plnění. Přesto NSS rozhodnutí krajského soudu i správního orgánu s ohledem na změnu judikatury zrušil.
48. Uvedené závěry Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu však zcela mění průběh daňového řízení a směr dokazování. Správce daně a žalovaný se při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda dodavateli žalobce byly subjekty označeny jako dodavatelé na daňových dokladech, a vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nevyvrátil důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet mu nebyl uznán. S ohledem na převládající judikaturu NSS ohledně této otázky (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2022, 6 Afs 159/2018-59, ze dne 1. 6. 2022, 6 Afs

16/2021-59, ze dne 27. 5. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019-49 a ze dne 20. 5. 2022, č. j. 5 Afs 138/2018-61) tedy krajský soud považuje za nutné, aby bylo vedeno dokazování v souladu s rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie*.

49. S ohledem na recentní judikaturu SDEU a na něj navazující judikaturu NSS je nutno při neznámé identitě dodavatele zkoumat rovněž okolnost, zda byl skutečný dodavatel osobou povinnou k dani. Jak uvedl soud v bodu 39, leží důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu, tedy na žalobci. Žalobce tedy může prokazovat i to, že jeho dodavatelé byli osobami povinnými k dani, přestože se mu nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené na daňových dokladech. Jak SDEU uvedl ve věci *Kemwater ProChemie*, tuto informaci může mít k dispozici i správce daně. S ohledem na skutečnost, že dokazování správce daně se doposud soustředilo výlučně na otázku, zda dodavateli plnění byly pouze subjekty deklarované na daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění nelze zcela vyloučit, že skutečnými dodavateli plnění byly jiné osoby, které současně byly osobami povinnými k dani, je nezbytné ve světle rozsudků SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie* dát žalobci a žalovanému procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019-49).

IX. Závěr a náklady řízení

50. 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.).
51. Žalovaný se v dalším řízení bude muset vypořádat s otázkou, zda s ohledem na časový odstup a úpravu časového rámce pro stanovení daně (srov. § 148 daňového řádu) lze ještě daň stanovit. Pokud dospěje k závěru, že daň stanovit lze, bude dále klíčovou otázkou, zda dodavatelé měli postavení plátců DPH, i kdyby jimi nebyli dodavatelé uvedení na předložených daňových dokladech. K této otázce bude namísto zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skuteční dodavatelé žalobce byli plátcí DPH. Pokud bude prokázáno, že dodavatelé žalobce byli plátcí DPH v době dodání deklarovaných plnění, bude na žalovaném, aby posoudil, u které části plnění nelze nárok na odpočet DPH uznat z dalších důvodů, které shledal v předchozím řízení. Krajský soud však nemůže posouzení žádné z těchto otázek nyní předjímat.
52. 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.
53. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika na vyjádření žalovaného, účast na jednání před soudem) a čtyři režijní paušály, a to ve výši 4 × 3 100 Kč a 4 × 300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2

856 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

54. Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalované přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 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 30. června 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu