



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **Ing. B. K.**
bytem X
zastoupený daňovým poradcem Janem Vyskočilem
se sídlem Praha 10, Šrobárova 2002/40

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 8625/21/5300-22441-712931,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 3. 2021, č. j. 8625/21/5300-22441-712931, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů 11 228 Kč, a to do rukou jeho zástupce Jana Vyskočila, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a současně bylo předepsáno penále

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

z doměřené daně za zdaňovací období měsíce dubna a června roku 2015 a dále března až července 2016, září až prosince 2016 a ledna 2017, a to v souhrnné výši 4 972 898 Kč.

2. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti BEZZY GROUP s.r.o. (dále jen „BEZZY“) za dodání strojů a strojních zařízení, poskytnutí uklízacích a údržbářských prací, prací při výrobě potravinářských výrobků a dodání palet a obalového materiálu a společnosti GTS Group s.r.o. (dále jen „GTS“) za dodání jader vlašských ořechů byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně uplatněných nároků na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně žalobce neprokázal, že příslušná plnění přijal od společnosti BEZZY a GTS.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v podané žalobě namítal, že žalovaný odmítl odvolací důvody jako nedůvodné a potvrdil závěry správce daně, když se v rámci napadeného rozhodnutí pouští do úvah, které mu nepřísluší, a na základě těchto úvah staví napadené rozhodnutí. Konkrétně uvedl, že v bodu [83] napadeného rozhodnutí žalovaný tvrdí, že žalobcem předloženou generální plnou moc nelze připustit jako důkaz o tvrzeném deklarovaném dodavateli za situace, kdy přenesení plného výkonu jednatelského oprávnění jednatele T. na pana G. je zřetelným obcházením zákona. Tvrdil, že to, zda něco je, či není obcházením zákona, může posoudit pouze soud a pokud ten tak neučiní, tak nelze kategoricky takový stav odmítnout a stavět na tom závěry pro další výsledek řízení. V daném případě by se na tuto skutečnost mělo hledět tak, jako by byla v souladu se zákonem do doby, než to odmítne soud.
4. Tvrdil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ignoruje judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Z uvedeného důvodu považoval žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné. Konkrétně žalobce poukázal na usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, ve věci *C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*. Namítal, že daňové orgány neprokázaly žádný daňový únik a nárok na odpočet daně odepřely pouze na základě pochybností o osobě dodavatele a na základě svých domněnek, což je dle žalobce postup nezákonný a v rozporu s judikaturou SDEU. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedenou judikaturu SDEU pro daný případ odmítl použít, protože se dle žalovaného nejedná o judikaturu vztahující se ke kauze žalobce. S uvedeným žalobce nesouhlasil a domníval se, že judikatura je na případ žalobce použitelná.
5. Uvedl, že dle judikatury SDEU lze postihovat jen případy, kdy je prokázán daňový únik. Neunesou-li daňové orgány v tomto důkazní břemeno, nemůžou daňovým subjektům odnímat nárok na odpočet. Vyčíslení daňové ztráty je tak *conditio sine qua non*. Trestat daňové subjekty za pochybení v oblasti DPH ztrátou nároku na odpočet, aniž by se jednalo o daňový únik, je pak považováno za odporující evropskému právu.
6. Žalobce namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod [74]) vyloučil uvedenou judikaturu z důvodu, že je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i to, že se jedná o plátce a může si tak nárokovat odpočet daně. Tato argumentace je dle žalobce pro vyloučení aplikace dané judikatury na předmětný případ velmi strohá a neobsahuje žádný základ pro její odmítnutí. Nadto v případě žalobce byly veškeré strany dodavatelského řetězce dostatečně známy, tudíž mohlo být ověřeno, že se jedná o plátce DPH a nárok na odpočet z daných plnění tím vzniká.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

7. Dále žalobce poukázal na usnesení SDEU C-430/19 s tím, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod [76]) argumentoval, že žalobce nemohl být v dobré víře, že mu daná plnění skutečně dodávají osoby uvedené na daňových dokladech. Žalobce namítal, že posuzování jednání v dobré víře je otázkou nároku na odpočet u transakcí zatížených daňovým podvodem, což však není případ žalobce, kdy daňové orgány v řízení neprokazovaly spáchání podvodu na dani, nýbrž zpochybňovaly toliko existenci daných plnění, a to že byla realizována subjekty uvedenými na daňových dokladech. Posuzování dobré víry v daném případě dle žalobce nemá oporu v zákoně ani v ustálené judikatuře a jako argument pro odmítnutí využití zmiňované judikatury nemůže obstát.
8. Žalobce tento žalobní bod uzavřel, že to, že byla daná plnění od společnosti BEZZY a GTS skutečně přijata, podporují i svědecké výpovědi uvedené v napadeném rozhodnutí, kdy z provedených svědeckých výpovědí vyplývá, že předmětné zboží existovalo a že jej skutečně odebral žalobce.
9. V dalším žalobním bodu žalobce namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela ignoruje princip neutrality DPH. Uvedl, že správce daně v závěrech daňové kontroly na jedné straně odepírá nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společností BEZZY a GTS, aniž by tuto skutečnost zohlednil na straně výstupů. Správce daně vůbec nezkoumal, zda by bylo technicky možné poskytovat služby a dodávat zboží v takovém rozsahu, v jakém žalobce činil, i bez plnění přijatých od firem GTS a BEZZY. Tímto postupem správce daně porušil daňovou neutralitu DPH. Tento závěr v napadeném rozhodnutí aplikoval rovněž i žalovaný. Konkrétně žalovaný tvrdil (bod [78]), že princip neutrality na dané obchodní případy nedopadá, neboť je zřejmé, že neuznání odpočtu daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od korporací BEZZY a GTS nebylo vázáno na skutečnosti, že dodavatelé neodvedli státu daň, a že v řetězci obchodních transakcí došlo k podvodu na DPH, ale na skutečnost, že stav faktický, tj. přijetí deklarovaných zdanitelných plnění právě od těchto deklarovaných dodavatelů nebyl odvolatelem prokázán. Žalovaný se dle žalobce snaží odepřít nárok na odpočet daně z čistě formalistických důvodů. Dle žalobce je princip neutrality DPH aplikovatelný vždy a nelze jej vyloučit. Z principu neutrality je patrné, že žádné zdanitelné plnění by nemělo být zdaněno DPH dvakrát, což však daňové orgány učinily.
10. Poznamenal, že i když byly dané transakce zatíženy dotačními podvody, nemůže mít tato skutečnost vliv na oblast DPH a přiznání či nepřiznání nároku na odpočet daně, protože se jedná o dvě odlišné záležitosti. Namítal, že z napadeného rozhodnutí je dle žalobce patrná tendence odepřít nárok na odpočet DPH rovněž i z důvodu dotačních pochybení.
11. Žalobce uzavřel, že žalovaný vybíral důkazy selektivně a nehodící se důkazy zcela ignoroval. K tomu poukázal na svědeckou výpověď p. K. a tvrdil, že si správce daně vybírá pro něj výhodnější výpověď u Policie ČR a tu, která proběhla v rámci daňového řízení, jako nevěrohodnou vyloučil. Poznamenal, že pro daňové řízení je mnohem důležitější svědecká výpověď, která byla provedena samotným správcem daně a řídila se daňovým řádem, protože u této výpovědi mohl žalobce být přítomen a mohl svědkovi klást otázky. U výslechu na Policii ČR žalobce přítomen být nemohl a nemohl tak svědkovi klást žádné otázky. Z toho vyplývá, že upřednostnil-li žalovaný pro své závěry výpověď vedenou Policií ČR, zasáhl výrazně do práv žalobce, kterému bylo odepřeno právo klást svědkovi otázky. Taková výpověď nemůže být v daňovém řízení použita.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

12. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
13. Uvedl, že žalobce předložením daňových dokladů přijatých od BEZZY a GTS za dodání zboží a poskytnutí služeb z přijatých předmětných zdanitelných plnění unesl své primární důkazní břemeno. Správce daně však identifikoval skutečnosti zakládající jeho důvodnou pochybnost stran předložených daňových dokladů ve výzvě k prokázání skutečností, kterou přenesl důkazní břemeno na žalobce. Bylo pak na žalobci, aby pochybnosti správce daně rozptýlil, což se mu však nepodařilo, naopak byly pochybnosti správce daně prohloubeny.
14. Pochybnosti ve vztahu k dodání strojů (zařízení) od korporace BEZZY pramenily z vyjádření výrobců, z komunikace mezi výrobcí a panem L. Kratochvílem, z pochybností ve vztahu k autenticitě výběrových řízení, z nestandardností okolo korporace BEZZY, z úhrad za některé stroje na soukromý bankovní účet paní W., z výpovědi svědka V. V., z listin a písemností od Policie ČR. Pochybnosti ve vztahu k dodání palet a obalového materiálu od korporace BEZZY pramenily z provedeného místního šetření, z nestandardností okolo korporace BEZZY, z nepředložení žádných objednávek, popř. dalších listin deklarujících tok zdanitelného plnění a z neprokázaného zvýšeného odbytu. Pochybnosti ve vztahu k provádění prací při výrobě potravinářských výrobků vč. komplexních uklízacích a údržbářských prací od korporace BEZZY pramenily z nestandardností okolo korporace BEZZY, ze skutečností, že společnost BRIDX prováděla práce i v kontrolovaném období a z ověření pracovníků korporace BEZZY údajně využitých od společnosti BRIDX. Pochybnosti ve vztahu k dodání jader vlašských ořechů od korporace GTS pramenily z nestandardností okolo korporace GTS, z nevěrohodnosti svědecké výpovědi p. M. M. a z nepředložení jakékoliv plné moci či jiného důkazního prostředku, kterým by osvědčil, že jednal jménem pana G. popř. jménem korporace GTS, ze vzájemného neztotožnění data přijetí a data dovozu zboží, z tvrzení přepravců a jimi předložených důkazních prostředků, z nevykázání pořízení zboží z jiného členského státu korporací GTS a ze zjištění týkajících se již zesnulého svědka I. G.
15. Žalovaný uvedl, že ve vztahu k výše uvedeným deklarovaným plněním byly v rámci řízení vyhodnoceny veškeré předložené důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, a bylo přihlédnuto ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, i přesto však žalobce předloženými listinami, písemnostmi, svědeckými výpověďmi a dalšími důkazy neprokázal uskutečnění přijatých zdanitelných plnění obchodními korporacemi BEZZY a GTS uvedenými na předložených daňových dokladech. Toto se žalobci nepodařilo prokázat ani v průběhu odvolacího řízení, v rámci kterého probíhalo další dokazování.
16. Pokud jde o výpověď pana K., žalovaný uvedl, že z výpovědi je zřejmé, že v rámci protokolu vedeného správcem daně vypovídal oproti výpovědi učiněné na Policii ČR diametrálně odlišně. Oproti své původní výpovědi pan K. správci daně uvedl, že k uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce došlo. Nadto z výpovědi pana K. vyplývá jednoznačný rozpor oproti výpovědi paní H. W. (K.) učiněné na Policii ČR, neboť dle paní W. svědek neměl žádné přístupové údaje k bankovním účtům, ona sama povědomí o výběrových řízeních neměla a žádné dokumenty k tomu ani nezpracovávala. Tvrzení svědka pana K. odporují i zjištěním správce daně získaným z odpovědí oslovených korporací - výrobců, prodejců strojů a zařízení. A dále je v rozporu i se zjištěním

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

uvedeným v napadeném rozhodnutí, neboť bylo prokázáno, že v závodě žalobce v Horní Cerekvi se nenacházeli žádní pracovníci korporace BEZZY, resp. není tomu tak, že by korporace BEZZY využila pracovníky společnosti BRIDX. Vzhledem k vnitřním rozporům ve výpovědi svědka na jednotlivé otázky a rozporům s dalšími důkazními prostředky, žalovaný shledal výpověď pana M. K. nevěrohodnou.

17. Žalovaný se ohradil vůči nařčení, že by ignoroval judikaturu SDEU, když setrval na názoru, že za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán. Dále uvedl, že na usnesení ve věci Vikingo je možno pohlížet optikou předcházejícího rozsudku PPUH Stehcemp. Jak přitom vyplývá rovněž z judikatury SDEU je zneužití daňového identifikačního čísla jedním z častých typů podvodů na DPH. V posuzovaném případě přitom bylo zjištěno, že žalobce plnění přijal od osob, které nebyly skutečným dodavatelem zboží a služeb, resp. byly do řetězce transakcí pouze formálně zasazeny jako deklarovaní dodavatelé. Jak navíc zjistil správce daně, osoba uvedená na přijatých daňových dokladech (tj. deklarovaný dodavatel plnění - korporace BEZZY) přitom řádně nepodala daňové přiznání za zdaňovací období duben 2015 a nevykázala tak dodání zboží a služeb žalobci a za zdaňovací období 1-3/2015, 5/2015 - 12/2015, 3/2016 - 1/2017 sice daňové přiznání k DPH přiznala, ale neumožnila svému místně příslušnému správci daně prověřit správnost a úplnost v něm tvrzených údajů, neboť dlouhodobě se správcem daně nespolupracuje, je zcela nekontaktní a neplní si ani své daňové povinnosti. Dále bylo správcem daně ve vztahu k osobě uvedené na přijatých daňových dokladech (tj. deklarovaný dodavatel plnění - korporace GTS) zjištěno, že daný dodavatel v předmětných zdaňovacích obdobích nevykázal žádná porřízení zboží z jiného členského státu EU. V posuzovaných případech tedy došlo k daňovému úniku, jak o něm hovoří tuzemská i evropská judikatura. Ve smyslu usnesení ve věci Vikingo přitom k odepření nároku na odpočet daně lze přistoupit tehdy, je-li prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedená plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce.
18. Ačkoli správce daně uvedl, že žalobce neprokázal uskutečnění plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, nelze odhlédnout od toho, že věcně na základě zjištěných skutečností přezkoumával právě dobrou víru žalobce o tom, že mu plnění poskytl skuteční dodavatelé uvedení na předmětných dokladech. Jestliže bylo ve věci prokázáno, že žalobce obchodoval s neznámými osobami, tyto si ani řádně neověřoval, stejně jako si neuchoval ani nepřeložil k dodání strojů a zařízení (BEZZY) jakékoliv přepravní dokumenty, technické výkresy (náčrty), zápisy z jednání nebo objednávky včetně jejich specifikací, ve vztahu k poskytovaným službám (BEZZY) nepředložil ani nevyhotovil žádný seznam osob - pracovníků, ve vztahu k dodání palet, obalového materiálu (BEZZY) nepředložil jakýkoliv dokument z komunikace s deklarovaným dodavatelem či jakýkoliv přepravní dokument, ve vztahu k dodání jader vlašských ořech (GTS) nedoložil ani zřejmě nevyhotovil jakoukoliv objednávku, v dané věci jednal s neoprávněnou osobou (tj. pan P. M.) a rezignoval na řadu dalších rizikových znaků zjištěných z veřejných dostupných zdrojů, nemohl pak být v dobré víře, že mu daná plnění skutečně dodávají osoby uvedené na daňových dokladech.
19. Svou neobezřetností žalobce zcela zjevně aktivně přispěl k tomu, že ve věci došlo k daňovému úniku, neboť na základě shora shrnutých skutečností musel vědět, že mu plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

ve skutečnosti nedodávají osoby uvedené na předmětných dokladech, kterými disponuje. S ohledem na tuto skutečnost lze proto konstatovat, že mu správcem daně byl nárok na odpočet daně odepřen správně a daně odepření nebylo v rozporu se závěry uvedenými v usnesení SDEU ve věci Vikingo.

20. K rozhodnutí SDEU C-430/19 žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, konkrétně bod [90].
21. K námitce spočívající v porušení neutrality DPH žalovaný uvedl, že v daném případě byly závěry napadeného rozhodnutí postaveny na skutečnosti, že stav faktický, tj. přijetí deklarovaných zdanitelných plnění právě od těchto deklarovaných dodavatelů nebyl žalobcem prokázán. Pokud žalobce nyní argumentuje tím, že měl žalovaný zohlednit stranu na výstupu, je evidentní, že zcela neporozuměl předmětu tohoto řízení. Žalobce neprokázal, že předmětné zboží a služby přijal právě od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo výzvou přeneseno. V daném případě nebylo nijak zpochybněno, že by žalobce poskytoval služby a dodával zboží dále odběratelům.
22. K informacím ohledně dotačního podvodu žalovaný uvedl, že tyto samy o sobě nebyly důvodem pro vydání napadeného rozhodnutí, ale v komplexu dalších zjištěných skutečností pouze prohloubily pochybnosti správce daně.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
24. Soud rozhodl v souladu § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, protože žalobce s takovým postupem nevyjádřil nesouhlas a žalovaný s rozhodnutím věci bez jednání výslovně souhlasil.
25. Soud vyšel z následující právní úpravy:
 - Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
 - Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plátce 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 nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
 - Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
 - Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH daňový doklad musí obsahovat tyto údaje rozsah a předmět plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

- Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

26. Soud o podané žalobě uvážil následovně:

27. Soud úvodem předesílá, že důvodem vydání napadeného rozhodnutí byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od konkrétního dodavatele, tj. v případě dodání strojů a strojních zařízení, poskytnutí uklízacích a údržbářských prací, prací při výrobě potravinářských výrobků a dodání palet a obalového materiálu od dodavatele BEZZY a v případě jader vlašských ořechů od dodavatele GTS. Žalobce tak logicky v podané žalobě rozporuje zejména tento závěr daňových orgánů.

28. K námitkám žalobce, které rozporují závěr žalovaného, podle kterého žalobce neunesl své důkazní břemeno, soud zdůrazňuje, že žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí, stejně jako správce daně při zpracování zprávy o daňové kontrole vycházeli z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které jednou z podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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). Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, (dále jen „rozsudek ve věci stavitelství Melichar“). Ve snaze sjednotit judikaturu byla věc předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, dospěl k závěru, že „[P]ostavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“

29. V odůvodnění rozsudku rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. SDEU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: „Směrnice 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.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že SDEU potvrdil, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu SDEU připustil i možnost, že „nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“

30. Zároveň rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek ve věci stavitelství Melichar), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). Rozsudek ve věci stavitelství Melichar šel totiž odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Podle rozsudku ve věci stavitelství Melichar nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, podstatná pro posouzení věci, neboť neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě shledání podvodu na DPH. SDEU však potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky. Soud pak podotýká, že v projednávaném případě nebyla daňovými orgány žalobci přičítána účast na daňovém podvodu. Z uvedeného důvodu soud námitky žalobce činěné v tomto směru tak považuje za irelevantní.
31. Rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, je pak zdejší soud v právě projednávané věci vázán (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86).
32. Aplikací závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na projednávaný případ nelze dospět k jinému závěru, než že je nutno napadené rozhodnutí zrušit. Daňové orgány totiž poté, kdy ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřily důvodné pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH u předmětných zdanitelných plnění (viz výzva ze dne 20. 4. 2018, č. j. 59190/18/2910-60562-303432), vedly dokazování v souladu s dosavadní judikaturou k doložení, že tato plnění byla přijata od deklarovaného dodavatele, tj. od společnosti BEZZY a od společnosti GTS. Na závěru, že žalobce neprokázal, že přijal plnění od uvedených dodavatelů je pak založeno napadené rozhodnutí. Ve smyslu výše uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, však daňové orgány měly žalobce vést k prokázání, že dodavatel předmětného plnění byl plátcem DPH, což se však nestalo. Daňové orgány se tedy nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel předmětného plnění byl plátcem DPH. Tímto směrem nebylo dokazování vůbec vedeno. Žalobce nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. V návaznosti na to se pak daňové orgány nevěnovaly tomu, zda žalobce v tomto ohledu unesl důkazní břemeno, případně zda daňové orgány nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost. Dle výše uvedeného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu však má být ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel měl s jistotou postavení plátce DPH.

33. S ohledem na skutečnost, že v otázce důkazního břemene daňového subjektu napadené rozhodnutí pohledem nové judikatury SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu neobstojí, soudu nezbylo než napadené rozhodnutí zrušit.
34. Pro úplnost soud podotýká, že nepřehlédl, že zpráva o daňové kontrole je založena na dvou zjištěních, a to že žalobce neprokázal faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění a dále že tato plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli, tj. společnostmi BEZZY a společnostmi GTS. Naproti tomu žalovaný, který v odvolacím řízení významným způsobem doplnil dokazování, však vystavěl své rozhodnutí výlučně na skutečnosti, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od dotčených dodavatelů. Za uvedeného stavu věci se soud nemohl samostatně zabývat otázkou, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, či nikoliv.
35. Vzhledem k výše uvedenému se soud nezabýval konkrétními námitkami žalobce rozporujícími tvrzení žalovaného, neboť za současného stavu věci by to bylo předčasné.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

36. Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
37. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Ve věci měl plný úspěch žalobce, a soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci ve stanovené lhůtě náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady související s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za dva úkony právní služby (převzetí zastoupení a sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč (§ 6 odst. 1, § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhlášky). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 cit. vyhlášky) a částkou 1 428 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je daňový poradce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, která žalobci v tomto řízení vznikla, činí 11 228 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě do rukou daňového poradce Jana Vyskočila.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 10. srpna 2022

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.