



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Rekonstrukce Group, s.r.o.**, IČO: 267 96 503
sídlem Československého exilu 1888/4, 143 00 Praha 4
zastoupena advokátkou JUDr. Kateřinou Martínkovou
sídlem Sokolská třída 966/22, 702 00 Ostrava

proti

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

za účasti: **KONREO, v.o.s.**, IČO: 047 06 498, žalobkynin insolvenční správce
sídlem Dobrovského 1310/64, 612 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 43981/15/5300-21442-711315 z 15. 12. 2015

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 43981/15/5300-21442-711315 z 15. 12. 2015 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, advokátky JUDr. Kateřiny Martínkové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a správní řízení.

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění (komponentů k výrobě střešních světlíků a požárních systémů pro odvod kouře a tepla) přijatých ve zdaňovacích obdobích listopadu a prosince 2011 od společnosti DIETHNES SCHEISIS s.r.o., IČO: 241 69 536 (dále jen „Diethnes“), a to též ve světle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* z 9. 12. 2021 a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu.
2. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně víceméně současně čtyři daňové kontroly za řadu zdaňovacích období v letech 2010 a 2011. Na jejich základě konstatoval, že žalobkyně v listopadu a prosinci 2011 deklarovala pořízení zboží v obchodním řetězci: zahraniční výrobci SA MADICOB, DIČ: FR25337508659 (dále jen „Madicob“) nebo GRASL Pneumatic-Mechanik GmbH, DIČ: ATU20151608 (dále jen „Grasl“) --> ATIYANA ENTERPRISES LIMITED, DIČ: CY10191041T (dále jen „Atiyana“) --> NOITECHNOLOGII TIMP s.r.o., IČO: 293 87 370 (dále jen „Noitechnologii“) --> Diethnes --> žalobkyně. Zároveň správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že plnění uvedená ve zdaňovacích dokladech č. 101011, 111011, 011111 až 17111 a 031211 pořídila od deklarované dodavatelky, nýbrž podle jeho názoru je koupila přímo od zahraničních výrobců. Ostatní subjekty obchodního řetězce byly nastrčené mezičlánky, vykonávající obchodní činnost jen formálně. Správce daně dále shledal, že v případě daňových dokladů č. 101011, 111011, 011111, 121111 a 031211 žalobkyně pořídila zboží přímo od osob registrovaných v jiných členských státech, avšak nepřiznala daň při pořízení zboží z jiného členského státu v souladu s § 25 a 108 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Správce daně tak neuznal žalobkyni nároky na odpočet daně ze všech zdanitelných plnění přijatých dle daňových dokladů od Diethnes, vyměřil jí daň při pořízení zboží z jiného členského státu a zároveň jí přiznal ve stejné výši nárok na odpočet související s pořízením zboží z jiného členského státu.
3. Z důvodu změny místní příslušnosti rozhodl o dani Finanční úřad pro hlavní město Prahu, jenž vydal 5. 12. 2014 dva platební výměry: č. j. 6825902/14/2012-50521-107273, jímž vyměřil žalobkyni za listopad 2011 vlastní daňovou povinnost 136 168 Kč oproti nadměrnému odpočtu 5 442 544 Kč deklarovanému v daňovém přiznání a č. j. 6837194/14/2012-50521-107273, jímž jí vyměřil za prosinec 2011 vlastní daňovou povinnost 2 722 331 Kč oproti deklarovanému nadměrnému odpočtu 2 916 381 Kč. Žalobkyně podala proti oběma platebním výměrům odvolání.
4. Žalovaný se v odvolacím řízení se zjištěními správce daně i jejich hodnocením převážně ztotožnil. Připustil, že všechny články řetězce řádně vykázaly dodávky zboží a splnily své daňové povinnosti, avšak dodal, že o faktickém průběhu dodávek vyvstaly oprávněné povinnosti, které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit. Žalovaný nicméně nepovažoval za dostatečně prokázané, že zboží dodali žalobkyni přímo jeho zahraničními výrobci nebo společnost Atiyana formou trojstranného obchodu. Žalovaný zdůraznil, že nezpochybňuje existenci zboží, nicméně souhlasil se správcem daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jeho přijetí od deklarované dodavatelky. Vzhledem k tomu žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím vyloučil z platebních výměrů hodnoty vyměřené jako pořízení zboží ze zahraničí a k nim přiznané nároky na odpočet daně z pořízení zboží ve stejné výši. Tato změna nicméně neměla vliv na výši daňové povinnosti stanovené správcem daně. Ve zbytku ponechal žalovaný platební výměry nezměněny.

II. Řízení před soudem.

5. Žalobkyně v žalobě namítla, že ani ze zpráv o daňové kontrole, ani z napadeného rozhodnutí neplynou důvodné a podstatné pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění jí dodala společnost Diethnes. I kdyby však k přenosu důkazního břemeno došlo, žalobkyně je ohledně rozhodných skutečností podle svého přesvědčení unesla. Zdůraznila zejména to, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu v rámci daňových kontrol u Diethnes a její dodavatelky Noitechnologii na základě shodných listinných důkazů seznal, že zdanitelné plnění bylo oběma společnostmi dodáno v souladu s daňovými doklady (tedy nakonec žalobkyni), a že rovněž žalovaný připustil, že všechny subjekty zapojené do dodavatelského řetězce řádně splnily své povinnosti ve vztahu ke správci daně, tedy vznik daňové povinnosti vykazovaly a příslušnou daň odvedly. Postup daňových orgánů v nynější věci tak odporuje zásadě legitimního očekávání.
6. Kromě toho považuje žalobkyně napadené rozhodnutí za nezákonné kvůli řadě procesních pochybení. Přestože u ní probíhaly čtyři daňové kontroly, s jejich výsledky byla seznámena jedinou písemností, z níž není zřejmé, která zjištění se vztahují ke které kontrole, a navíc se v nich hovoří o daňovém podvodu, ač v posuzované věci k žádnému nedošlo. Výše daňové povinnosti uvedená v platebních výměrech pak neodpovídá výši plnění u faktur zahrnutých do příslušných zdaňovacích období. Platební výměry kromě toho vydal jiný finanční úřad než ten, který vedl daňovou kontrolu; při jejich vydání neměl vůbec k dispozici správní spis a svůj postup nijak neodůvodnil. Žalovaný rozhodl o odvoláních proti dvěma platebním výměrům jediným rozhodnutím, aniž by dříve rozhodl o spojení věcí. Dále změnil platební výměry na základě odlišného posouzení původu nakoupeného zboží, ačkoli je měl z tohoto důvodu zrušit. Žalobkyně se též ohradila proti způsobu provádění dokazování, jelikož nebyly provedeny jí navržené důkazy, překlad některých listin získaných v rámci mezinárodního dožádání do českého jazyka byl nepřesný a zavádějící a žalobkyně neměla příležitost účastnit se některých výslechů provedených v rámci dožádání a klást svědkům otázky.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah svého rozhodnutí, v němž podle svého přesvědčení reagoval přiměřeně na všechny odvolací námitky, a stěžejní úvahy stručně zopakoval. K žalobnímu bodu, podle něž neměl v důsledku přehodnocení závěrů správce daně platební výměry měnit, nýbrž měl je zrušit, doplnil, že takový postup je namísto pouze tam, kde odvolací orgán dospěje k závěru, že rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno a nebyly důvody pro vedení daňového řízení. V nynější věci však žalovaný v odvolacím řízení neprováděl dokazování, a v jednom aspektu dospěl sice k odlišnému právnímu názoru, avšak tato změna neovlivnila rozhodnutí správce daně v žalobkynin neprospěch, proto ji nebylo třeba o změně právního názoru předem poučovat.
8. Soud usnesením z 27. 5. 2019 přerušil řízení o žalobě do pravomocného rozhodnutí rozšířeného senátu NSS v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Toto řízení bylo pro změnu přerušeno do doby rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, v níž označený soud dospěl 9. 12. 2021 k závěru, že „*uplatnění nároku na odpočet 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.“

9. Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS rozsudkem č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2022. Připomněl, že „[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.“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
10. Městský soud poté usnesením z 20. 6. 2022 rozhodl o pokračování v řízení a výzvou z 27. 6. 2022 vyzval účastníky řízení o změně relevantní judikatury a umožnil jim doplnit v návaznosti na to jejich procesní stanoviska.
11. Žalovaný ve vyjádření z 1. 7. 2022 vyslovil přesvědčení, že jeho rozhodnutí ob stojí i s ohledem na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturu NSS. Zdůraznil, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí předmětné zboží dodali, a naopak tvrdila, že dodavatelkou byla Diethnes. To správce daně zpochybnil, a žalobkyně tyto relevantní pochybnosti neodstranila. Žalovaný dodal, že z daňového řízení a provedeného dokazování s jistotou nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem plnění pro žalobkyni (zda to byli přímo výrobkyně z jiných členských států nebo Atiyana), takže správce daně mohl ověřit, zda se jednalo o plátce DPH.
12. Žalobkyně ve sdělení z 11. 7. 2022 zopakovala, že zboží nakoupila od společnosti Diethnes a že v daňovém řízení ve spojení s řízeními vedenými u Noitechnologii a Diethnes bylo prokázáno, že plnění byla všemi zúčastněnými stranami uskutečněna a příslušné daňové povinnosti byly uhrazeny.

III. Posouzení věci soudem.

III. 1. Obecná východiska.

13. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
14. Soud rozhodl bez nařízení jednání, jelikož oba účastníci s tím výslovně souhlasili (žalobkyně ve sdělení z 15. 3. 2019, žalovaný ve vyjádření z 23. 3. 2016), a kromě toho byly splněny podmínky § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009).

15. Úvodem právního hodnocení soud předesílá, že řízení o správní žalobě je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žaloby tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li žaloba kuse nebo nepřiléhavě zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni nebo z vlastní iniciativy vyhledávat podporu pro její argumentaci ve správním spisu. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli žalobkynina advokáta (namátkou rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008-78 z 24. 8. 2010 nebo rozsudek téhož soudu č. j. 9 Afs 35/2012-42 z 18. 7. 2013).
16. Žalobkyně pojala žalobu z velké části jako soubor výhrad proti postupu prvostupňového správce daně a jeho zjištěním formulovaným v Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a ve zprávách o daňové kontrole, zejména proti jejich tvrzené irelevanci z hlediska rozhodných zdaňovacích období, nepřehlednosti a místy až nesrozumitelnosti. Obdobné výhrady uplatnila již v odvolání, a žalovaný na ně ve svém rozhodnutí reagoval. K tomu je třeba v obecné rovině zdůraznit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. na příklad rozsudek NSS č. j. 1 Afs 88/2009-48 z 19. 11. 2009) a žalovaný je oprávněn napravit ve svém rozhodnutí nedostatky rozhodnutí správce daně, včetně případných nejasností nebo nepřesností. Pokud žalobkyně v žalobě opakuje odvolací námitky, přehlížejíc argumentaci odvolacího orgánu reagující na její výhrady, pak tyto žalobní body mohou být jen stěží úspěšné.

III. 2. Právní rámec nárok na odpočet DPH.

17. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
18. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). 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 (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
19. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“

20. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba v postavení plátkyně daně.*
21. Ustálená judikatura správních soudů dovozující povinnost prokázat přijetí plnění od dodavatele uvedeného na daňových dokladech ovšem doznala značné změny v důsledku rozsudků SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie*, jejich závěry jsou shrnuty v bodech 8 a 9 tohoto rozsudku.

III. 3. Tvrzená procesní pochybení daňových orgánů.

22. Z logiky žalobních bodů se soud nejprve zabýval těmi upozorňující na údajná procesní pochybení daňových orgánů. Žalobkyně předně brojí proti tomu, že se zjištěními správce daně byla seznámena prostřednictvím jediné písemnosti, ačkoli u ní byly vedeny za roky 2010 a 2011 celkem čtyři daňové kontroly, a vytýká tomuto seznámení nepřehlednost až nesrozumitelnost.
23. Ustanovení § 88 daňového řádu ukládá správci daně povinnost sepsat na základě provedené kontroly dosavadní výsledek kontrolních zjištění, jehož součástí je hodnocení zjištěných důkazů (odst. 1), a povinnost daňový subjekt s kontrolními zjištěními seznámit a umožnit mu vyjádřit se k nim (odst. 2). Zákon však neukládá správci daně povinnost provést seznámení zvláště pro každou kontrolu (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 111/2020-56 z 16. 2. 2022, bod 22). V projednávané věci by takový požadavek ani neměl své opodstatnění. Zjištění týkající se jednotlivých zdaňovacích období spolu navzájem souvisely, navazovaly na sebe a částečně se prolínaly, jak vyložil žalovaný v bodě 26 svého rozhodnutí. Právě plnění od Diethnes měla žalobkyně přijímat nejen v listopadu a prosinci 2011, ale také v říjnu 2011, a každého z těchto období se týkala jiná daňová kontrola. Žalovaný má pravdu také v tom, že v rámci čtyř formálně vedených kontrol prováděl správce daně fakticky jen jedno šetření společné pro všechny kontroly. Žalobkyni lze přisvědčit, že takto pojaté seznámení klade větší nároky na čtenářovu pozornost, neboť ne všechny

závěry se týkají všech zdaňovacích období; to platí kupříkladu o existenci daňového podvodu, jenž ve vztahu k nyní posuzovaným zdanitelným plněním vskutku zjištěn nebyl, o čemž nelze mít z žalobou napadeného rozhodnutí nejmenších pochyb. Nemá však za následek nesrozumitelnost, nedostatečnou přehlednost nebo neurčitost této písemnosti. Z ní je totiž zřejmé, jaká zjištění správce daně shromáždil ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím (u kterých plnění a z jakých důvodů nepovažoval za prokázané jejich dodání deklarovaným subjektem), na základě jakých důkazů ke svým zjištěním dospěl a jak tyto důkazy hodnotil. Ostatně také žalobkyně očividně pochopila, jaký byl výsledek kontrolních zjištění, neboť s ním v dalších fázích řízení i v žalobě polemizovala (některými konkrétními tvrzenými nejasnostmi se soud bude zabývat dále).

24. Totéž platí v plné míře o zprávách o kontrole. U nich žalobkyni vadí, že byla pro každou kontrolu vyhotovena vlastní, avšak až na jednu stranu se obsahově shodují. To je však dáno právě tím, že správce daně prováděl fakticky jediné šetření společné pro všechny kontroly. Ačkoli každá zpráva o daňové kontrole obsahuje řadu zjištění, jež se týkají jiných zdaňovacích období, přesto je z nich jednoznačně zřejmé, která z nich se vztahují ke kterým zdanitelným plněním a jak je správce daně hodnotil: Nelze tak na příklad pochybovat o tom, u kterých obchodních transakcí správce daně zjistil daňový podvod (o něm pojednává právě rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 111/2020-56) a u kterých neměl pouze za prokázané dodání zboží deklarovaným subjektem. Ostatně také žalobkyně hodnocení správce daně porozuměla, o čemž svědčí i obsah jejich odvolání a žaloby, na jejíž straně 7 to ostatně nesměle přiznává. Větší individualizace zpráv o daňové kontrole by jistě byla žádoucí a vedla by k jejich větší přehlednosti, soud je přesto považuje za dostatečně srozumitelné, takže jimi žalobkyně nemohla být nijak zkrácena na svých právech.
25. Důvodnou soud neshledal ani námitku, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu nemohl vydat platební výměry, když nedisponoval úplným spisovým materiálem. Daňovou kontrolu zahájil místně příslušný Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Až poté se změnila místní příslušnost na Finanční úřad pro hlavní město Prahu. V takovém případě může daňovou kontrolu dokončit ten finanční úřad, který ji zahájil (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Daňovou kontrolu proto provedl místně příslušný finanční úřad a skončila seznámením žalobkyně se zprávou o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Pravomoc dále vůči žalobkyni postupovat měl v tu chvíli jen Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který správně stanovil daň podle výsledku daňové kontroly a v odůvodnění na ni odkázal (§ 147 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020). Jelikož naposled citované ustanovení umožňuje, aby byla daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, tak Finanční úřad pro hlavní město Prahu nebyl povinen provádět jakoukoli úvahu a přehodnocovat závěry správce daně, a proto ani nemusel disponovat úplným spisovým materiálem. (Totožnou žalobkyninu námitku neshledal NSS důvodnou v bodech 24 až 26 rozsudku sp. zn. 10 Afs 111/2020).
26. Nezákonost napadeného rozhodnutí nezpůsobuje ani to, že žalovaný jím rozhodl o obou žalobkyniných odvoláních, aniž řízení nejprve formálně spojil. Správce daně může rozhodnout jedním rozhodnutím o několika zdaňovacích obdobích, ve kterých jde o právně i skutkově shodné věci; společné rozhodnutí však musí být srozumitelné, přehledné a určité (rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 111/2020, bod 21). V nynější věci šlo v obou zdaňovacích obdobích o odpočet DPH z typově shodného plnění deklarovaného od dodavatelky Diethnes. Kromě toho žalovaný jednoznačně označil daňový subjekt i přezkoumávaná rozhodnutí správce daně a přehledně vypořádal veškeré odvolací námitky.

Ani žalobkyně ostatně neuvedla, jakým způsobem měla být v důsledku tohoto postupu zkrácena na svých právech.

27. Žalobkyně dále namítla, že údaje uvedené v platebních výměrech za listopad 2011 jsou v rozporu se zprávami o daňové kontrole (v této souvislosti označila hodnoty uvedené na řádcích 3 a 43 daňového přiznání) a že ze zprávy o daňové kontrole nelze zjistit, jak správce daně dospěl k výši stanovené daně. Shodnou námitku vznesla žalobkyně již v odvolání, a žalovaný se s ní vypořádal v bodě 55 svého rozhodnutí. S odkazem na bod V. zprávy o daňové kontrole za listopad 2011 vysvětlil, že žalobkyni nebyly uznány nároky na odpočet od tuzemské dodavatelky Diethnes ve výši 1 917 605,44 Kč a 3 661 106,75 Kč, tedy nároky v celkové výši 5 578 712 Kč, neboť žalobkyně neprokázala přijetí těchto plnění od této dodavatelky. Zároveň žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl čísla daňových dokladů vztahujících se k plněním, u nichž nárok na odpočet neuznal. Shora uvedené hodnoty přitom plně korespondují s výrokem platebního výměru (rozdíl mezi částkami +136 168 a -5 442 544 činí právě 5 578 712). Žalobkyně tuto argumentaci žalovaného nijak konkrétně nezpochybnila, soud proto nemůže přisvědčit námitce, že výše stanovené daňové povinnosti není přezkoumatelně odůvodněna.
28. Soud se neztotožnil ani s tvrzením, že z napadeného rozhodnutí nelze poznat, která plnění žalovaný nepovažoval za plnění z jiného členského státu a kvůli nimž platební výměry změnil. Žalovaný naopak v bodě 46 výslovně konstatoval, že jde o dodávky zboží v daňových dokladech č. 101011, 111011, 011111, 121111 a 031211. Ve shodě s žalovaným pak soud naznal, že tato změna nebyla důvodem pro zrušení platebních výměrů, neboť takový postup je na místě v případech, kdy rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno a kdy nebyly důvody pro vedení daňového řízení. Daňový řád v § 115 naopak předpokládá, že odvolací orgán může v rámci odvolacího řízení provádět dokazování nebo dospět k odlišnému právnímu názoru. V naposled uvedeném případě je jeho povinností odvolatele se změnou právního názoru seznámit, pokud by změna ovlivnila rozhodnutí v odvolatelův neprospěch (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 173/2017-58 z 30. 7. 2020 nebo Lichnovský, O., Ondrýsek, R., a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, str. 526-527).
29. V nynější věci žalovaný zaujal jiný právní názor než správce daně k jedné dílčí otázce, jejíž posouzení nemělo žádný vliv na výši stanovené daňové povinnosti (jak žalovaný opětovně zdůraznil a žalobkyně to nezpochybnila). Především však dal žalovaný v této otázce plně za pravdu žalobkyni, která od již počátku konzistentně tvrdí, že předmětná plnění nenakoupila o výrobce z jiného členského státu. To žalobkyně výslovně připustila také na straně 9 žaloby uprostřed. Změna právního názoru tudíž neovlivnila rozhodnutí v žalobkynin neprospěch a žalobkyně jí nemohla být nijak zkrácena na svých právech.

III. 4. Důvody pro odmítnutí nároku na odpočet.

30. V nyní posuzované věci jde o dodávky zboží, které měla žalobkyně v listopadu a prosinci 2011 podle svých tvrzení i daňových dokladů koupit od společnosti Diethnes. Mezi účastníky řízení není sporu o to, že toto zboží existovalo a bylo skutečně dodáno (na příklad bod 33 napadeného rozhodnutí) a že žalobkyně splnila svou prvotní dokladovou povinnost. Správce daně následně sdělil žalobkyni konkrétní pochybnosti o tom, zda zboží dodala právě Diethnes, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění na žalobkyni.
31. Žalobkyně namítla, že není zřejmé, z jakých důvodů dospěl správce daně k závěru o neexistenci jejího nároku na odpočet daně. Tomu však přisvědčit nelze.

32. Žalovaný shrnul pochybnosti správce daně o věrohodnosti a správnosti žalobkyniných účetních dokladů v bodech 33 až 45 svého rozhodnutí. Pramenily zejména z toho, že žalobkyně nejprve nakupovala součástky potřebné pro své podnikání od Atiyany (své stoprocentní vlastnice), která je pořizovala přímo u zahraničních výrobců, avšak od roku 2020 (resp. 2021) začala tytéž součástky nakupovat také od českých dodavatelek Henamane, Silas a Diethnes za vyšší ceny. S těmito společnostmi neměla žádné předchozí zkušenosti, dvě z nich vznikly krátce před zahájením spolupráce (konkrétně Diethnes 13. 10. 2011) a zboží jim dodávala právě Atiyana. Aniž by žalobkyně osoby ze společnosti Diethnes jakkoli prověřovala, začala s ní okamžitě uzavírat obchody za milionové částky: hned první obchod dosáhl hodnoty 2,5 milionů Kč, celkem přesáhly 60 milionů Kč. Žalobkyně nepředložila k těmto obchodům žádné smlouvy.
33. Předložené daňové doklady, objednávky a dodací listy pak podle žalovaného obsahují formální chyby a vyvolávají řadu otázek. Daňové doklady vystavené pro žalobkyni neobsahovaly sazbu daně jako svou povinnou náležitost. U některých nebylo vůbec zřejmé, co bylo předmětem objednávky a co bylo dodáno (jaké druhy zboží a v jakém počtu), a chyběla také jakákoli příloha specifikující předmět koupě. U dalších dokladů byl rozpor v množství, počtu položek a rozměru zboží s objednávkou. Za neobvyklé považoval správce daně také to, že na některých dokladech i souvisejících objednávkách je předmět plnění uváděn v cizím jazyce (polsky, německy nebo francouzsky), ačkoli oba subjekty byly českými plátcí DPH, ačkoli žalobkyně dle svých tvrzení neznala totožnost dodavatelů společnosti Diethnes a ačkoli také většina jejích dokladů byla v češtině. Žalovaný poukázal také na to, že text na žalobkyniných objednávkách byl doslova totožný s textem na daňových dokladech vystavených předchozími články řetězce. V řadě případů byly objednávky vystaveny stejný den jako dodací listy, což by znamenalo, že žalobkyně obdržela zboží ještě v den objednání, ačkoli datum dodání bylo v objednávkách stanoveno až za tři dny. Jedna objednávka byla dokonce vystavena až čtyři dny po deklarováném dodání zboží a několik objednávek bylo vystaveno s IČO a DIČ společnosti Diethnes ještě před tím, než byla tato společnost vůbec zapsána do obchodního rejstříku. To vše svědčí o účelovém dotváření dokladů. Dodací listy pak neprokazují, kdy, kam a jak bylo zboží žalobkyni dodáno, převzetí zboží na nich není potvrzeno. Z mezinárodního dožádání pak správce daně zjistil, že mnoho zboží porízeného od Diethnes objednala u zahraničních výrobců Madicob a Grasl sama žalobkyně, resp. osoby pro ni pracující nebo za ni vystupující, a že objednávky byly na žalobkynině objednávkovém formuláři, s její hlavičkou a jejími kontaktními údaji.
34. Žalobkyně označuje toto hodnocení bez bližších podrobností za šikanózní a nedostatečné (str. 10 žaloby), ale s tím se soud neztotožňuje. Daňové orgány naopak přezkoumatelně a přesvědčivě odůvodnily pochybnosti o věrohodnosti a správnosti a žalobkyniných účetních dokladů a vysvětlily, proč shora uvedené listiny (objednávky, daňové doklady, dodací listy) neprokázaly porízení zboží právě od Diethnes. Žalobkyně ovšem dále upozorňuje na několik pochybení daňových orgánů při shromažďování a hodnocení skutkových zjištění, a v tom jí dal soud částečně za pravdu.
35. Již žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 22 a 23) konstatoval, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když některé výslechy svědků nahradil písemnými důkazy – protokoly o výslechu těchto svědků v jiném řízení. Tím byla žalobkyně připravena o možnost být těmto výslechům přítomna a klást svědkům otázky (rozsudek NSS č. j. 1 Azs 96/2005-63, č. 1181/2007 Sb. NSS z 21. 2. 2007). Žalovaný však zároveň správně shledal, že

toto pochybení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně, neboť jeho závěry se opíraly výlučně o hodnocení listinných důkazů, a nikoli svědeckých výpovědí (bod 69 napadeného rozhodnutí). Výslech jednatele společnosti Diethnes označil žalovaný v bodě 68 svého rozhodnutí za nadbytečný, a žalobkyně v žalobě nijak nespécifikovala, jaké skutečnosti jím chtěla prokázat a proč měla být jeho neprovedením zkrácena na svých právech. Tato námitka tudíž není důvodná.

36. Žalobkyně považuje za nezákonný též postup správce daně při dokazování formou mezinárodního dožádání. Konkrétně jí vadí, že nemohla být přítomna výslechům svědků a že překlad dožádání je zřejmě nesprávný, neúplný či zavádějící (str. 12 žaloby). K tomu je třeba předně uvést, že v rámci daňové kontroly byla provedena velká spousta úkonů formou dožádání (vnitrostátního i mezinárodního) a žalobkyně nespécifikuje, vůči kterým z nich její výhrady směřují. Soud proto obecně konstatuje, že správce daně v rámci dožádání nepožadoval výslech svědků a z odpovědí na tato dožádání není zřejmé, že by byly nějaké výsledky provedeny. Správce daně své závěry naopak opřel o získané listinné důkazy. Ty jsou částečně v cizích jazycích, nicméně žalovaný výstižně podotkl, že jde o dokumenty se standardizovanou strukturou (daňové doklady, objednávky, CMR listy), z nichž je i bez nutnosti překladu zřejmé, kterých společností se týkají, kdy byly vyhotoveny a co bylo předmětem objednávek a dodávek (bod 59 napadeného rozhodnutí). Žalobkynin poukaz na neúplnost nebo nesprávnost překladů některých listin je pak naprosto neurčitý, neboť nekonkretizovala, které listiny má na mysli a v čem konkrétně nedostatky spatřuje.
37. Soud proto shledal, že výlučně na podkladě obsahu správního spisu, který měly daňové orgány k dispozici, by obstál jejich závěr, podle něž žalobkyně neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od Diethnes. Žalobkyně však v odvolání odkázala na výsledky daňových kontrol provedených za listopad a prosinec 2011 u Diethnes a Noitechnologii, v nichž Finanční úřad pro hlavní město Prahu považoval za prokázané, že zboží bylo dodáno společnosti Diethnes a následně též žalobkyni. To žalobkyně doložila mimo jiné platebním výměrem na DPH z 15. 1. 2015, jímž byla společnosti Diethnes vyměřena daň za období od 18. 10. 2011 do 31. 12. 2011 v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání.
38. Žalovaný se s touto argumentací vypořádal v bodech 29 a 30 svého rozhodnutí. Ohledně společnosti Noitechnologii konstatoval, že na výzvu k odstranění pochybnosti nijak nereagovala, a proto jí byla vyměřena daň v souladu s jejím daňovým přiznáním. Ze skutečnosti, že tato společnost dodala zboží společnosti Diethnes, dále nutně nevyplývá, že bylo zboží následně dodáno žalobkyni. Tomuto hodnocení není co vytknout.
39. Závěry žalovaného ohledně výsledku kontroly u společnosti Diethnes však aprobovat nelze. Žalovaný nezpochybnil žalobkyniny vývody ohledně prokázání dodání předmětného zboží žalobkyni, ale svůj odmítavý postoj odůvodnil tím, že výsledky jednoho daňového řízení nelze vztáhnout na daňové řízení vedené u jiného subjektu, neboť důkazní situace i průběh řízení jsou u každého daňového subjektu odlišné (bod 30 napadeného rozhodnutí). K tomu je třeba předně uvést, že u žalobkyně a její možné dodavatelky Diethnes jde o různé daňové povinnosti. Ty jsou však úzce spojeny společným skutkovým dějem, jenž je rozhodný pro stanovení daňové povinnosti obou subjektů. Skutkově i právně obdobný případ posuzoval NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS z 30. 1. 2008, v němž konstatoval, že „výsledky takto úzce skutkově souvisejícího řízení ve věci daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o. nemůže

příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny; opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení, plynoucím z ustanovení čl. 1 odst. 1 Ústavy, podle něhož je Česká republika právním státem.“ (Obdobně rozsudek NSS č. j. 1 Afs 148/2019-59 z 19. 11. 2019).

40. NSS v tomto rozsudku také poskytl daňovým orgánům konkrétní pokyn, jak mají postupovat v případě, kdy subjekt, jemuž správce daně neuzná daňový odpočet kvůli neprokázání přijetí daného zboží, poukáže na to, že v daňovém řízení u jeho dodavatele bylo dodání zboží žalobkyni prokázáno: *„Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsanych případech identických skutkových otázkách nebude zajištěn cestou vázanosti jednoho z nich zjištěními druhého na základě § 28 d. ř., nýbrž cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo. Jinak řečeno – poukázal-li na to stěžovatel, správce daně si v jeho věci opatří podklady příslušného správce daně týkající se daňové povinnosti společnosti VEBAHN, spol. s r. o., skutkově svázané s daňovou povinností stěžovatele, a uváží, nakolik skutková zjištění ve věci společnosti VEBAHN, spol. s r. o., odpovídají dosavadním skutkovým zjištěním ve věci stěžovatele; shledá-li rozpory, odstraní je v důkazním řízení, vázán ustanovením § 31 odst. 2 věty první d. ř.“ (Podtrženo městským soudem).*
41. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že není vázán skutkovými závěry správce daně učiněnými v řízení u dodavatelky Diethnes. Avšak aby předešel porušení zákazu libovůle, musí se vypořádat s tím, proč dospěl ohledně téhož skutkového stavu k odlišnému závěru než příslušný správce daně v platebním výměru z 15. 1. 2015, tedy musí tyto rozpory odstranit v důkazním řízení. Je jistě možné, že důkazní situace v obou řízeních byla odlišná a že Finanční úřad pro hlavní město Prahu v řízení vedeném u společnosti Diethnes neměl k dispozici některé důležité důkazy, jež jsou součástí správního spisu v nynější věci. Takový závěr je však v napadeném rozhodnutí zformulován pouze hypoteticky a nelze z něj ověřit, jestli tomu tak skutečně bylo, nebo jestli má pravdu žalobkyně, když tvrdí, že obě rozhodnutí byla vydána na podkladě totožných důkazů. Napadené rozhodnutí obsahuje v tomto ohledu pouze ryze obecné úvahy, které se nijak nevztahují ke konkrétním okolnostem věci.
42. Na právě řečeném přitom ničeho nemění skutečnost, že žalobkyně vznesla tuto námitku až v odvolání (s ohledem na datum vydání platebního výměru to ostatně ani dřív učinit nemohla). V odvolacím daňovém řízení se totiž neuplatní zásada koncentrace řízení. Jak konstatoval rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52 z 24. 6. 2020, „[t]ento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož ‚do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.‘ Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel.“
43. Jelikož platební výměr na DPH u žalobkyniny dodavatelky Diethnes nabyl právní moci v průběhu odvolacího řízení v nynější věci, bylo povinností žalovaného opatřit si potřebné podklady z tohoto řízení a uvážit, nakolik skutková zjištění učiněná v daném řízení odpovídají skutkovým zjištěním v nynější věci, a následně případný rozpor odstranit a svůj

závěr odůvodnit. To však žalovaný neučinil, a proto je jeho rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

III. 5. Aplikace rozsudku *Kemwater ProChemie* a navazující judikatury.

44. Přestože neobstál závěr žalovaného, podle nějž žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarované dodavatelky, považuje soud s ohledem na povahu důvodu pro zrušení napadeného rozhodnutí za vhodné, aby tento závěr zhodnotil také ve světle rozsudku SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie* pro případ, že by se v dalším řízení ukázal jako správný.
45. Daňové orgány vedly dokazování se zaměřením na to, zda bylo zboží dodáno deklarovanou dodavatelkou. Vycházely z právního názoru, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu, jenž měl oporu v rozsáhlé judikatuře správních soudů. To však nic nemění na povinnosti soudu aplikovat na věc závěry rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. Správní soudy jsou totiž povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u neskončených řízení: „pokud [...] rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“ (Usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 8 As 47/2005-86 z 21. 10. 2008).
46. Jak již soud uvedl, i po tomto rozsudku je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (srov. bod 37 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 215/2019-56 z 23. 6. 2022).
47. Městský soud si uvědomuje, že NSS není jednotný v aplikaci nové judikatury. Nicméně desátý senát se ztotožňuje s opakovaně vyjádřeným názorem, že tato judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci: „Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (Na příklad rozsudky NSS č. j. 10 Afs 254/2018-43 z 13. 5. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48 z 20. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56 z 23. 6. 2022 nebo č. j. 10 Afs 66/2019-51 z 29. 6. 2022). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 NSS konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl. Zároveň nelze dovozovat postavení plátce DPH z toho, že souhrnná výše vícera poskytnutých plnění překračuje limit pro registraci k DPH, pokud daňový subjekt neprokáže, že byla tato plnění poskytnutá jediným dodavatelem (bod 36 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 334/2017-208 nebo bod 43 rozsudku č. j. 4 Afs 317/2021-43 z 24. 3. 2022).
48. V posuzované věci není spor o to, že zboží existovalo, žalobkyně je nakoupila a bylo jí dodáno, ale výhradně o to, kdo byl jeho dodavatelem. Žalobkyně od počátku tvrdí, že

zboží koupila od společnosti Diethnes, správce daně naznal, že dodavatelkami zboží byly přímo jeho zahraniční výrobci Madicob a Grasl, a že ostatní subjekty figurovaly v řetězci toliko jako formální mezičlánky. Správce daně tedy označil za dodavatelky zboží konkrétní subjekty odlišné od žalobkyně, u nichž se však – s ohledem na tehdejší judikaturu zcela pochopitelně – nezabýval tím, zda jsou v postavení plátek DPH, a tím méně takové zjištění promítl do svého rozhodnutí. Žalovaný nepovažoval závěr správce daně za nesporný z toho důvodu, že „není možné zcela vyloučit, že právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník nepřešlo ještě před jeho dodáním daňovému subjektu na společnost ATIYANA, které bylo zboží jednotlivými výrobci fakturováno, případně na další společnosti, kterým společnost ATIYANA zboží následně prodala“ (bod 46 napadeného rozhodnutí).

49. Existoval tedy uzavřený okruh určitých subjektů, které mohly zboží žalobkyni dodat, a patrně též určité (jakkoli nedostatečné) indicie o tom, že dodavateli byli zahraniční výrobci zboží. Daňové orgány tento aspekt věci podrobně nehodnotily, neboť s přihlédnutím k tehdejší judikatuře by to bylo bývalo nadbytečné. Za nynější situace by však bylo třeba i při případně neznámé identitě dodavatele zkoumat také okolnost, zda měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno k jejímu prokázání leží primárně na žalobkyni, která může prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátek DPH, i kdyby se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekt uvedený v daňových dokladech. Nelze vyloučit ani možnost, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně. S ohledem na to, že dokazování daňových orgánů se doposud soustředilo výlučně na otázku, zda dodatelem plnění byl pouze subjekt deklarovaný v daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění nelze zcela vyloučit, že skutečnými dodavateli plnění byly jiné osoby, které současně byly plátkyněmi DPH, je nezbytné ve světle rozsudků SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie* dát žalobkyni a žalovanému procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat. Takové ověření přitom má své místo primárně před žalovaným, a nikoli před správním soudem. Ten je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoli orgánem nalézacím. (Obdobně srov. namátkou rozsudky NSS č. j. 7 Afs 254/2018-48 z 27. 4. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019-49 z 27. 5. 2022, č. j. 6 Afs 16/2021-59 z 1. 6. 2022 nebo č. j. 9 Afs 388/2018-72 ze 17. 6. 2022).

IV. Závěr a náklady řízení.

50. Daňové orgány sdělily žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily vážné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Diethnes. V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně přijetí sporných plnění právě od této společnosti. Žalobkyně následně argumentovala tím, že totožný správce daně, jenž jí z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarované dodavatelky doměřil daň, dospěl při daňové kontrole u této společnosti k závěru, že předmětná plnění žalobkyni dodala. S touto zásadní námitkou se žalovaný vypořádal jen zcela obecně, bez zohlednění konkrétních okolností případu, a jeho rozhodnutí je v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Kromě toho daňové orgány, řídíce se právním názorem zastávaným tehdejší judikaturou správních soudů, neumožnily žalobkyni prokázat, že byl její nezjištěný dodavatel předmětného zboží v postavení plátce DPH, k čemuž jsou povinny, i když není postaveno najisto, že je tím dodatelem osoba uvedená na daňovém dokladu. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí jednak dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro částečnou

nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jednak dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a zároveň vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude úkolem žalovaného postupovat podle pokynů obsažených v tomto rozsudku a přitom bude vázán právním názorem v něm vysloveným (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

51. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalované právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení advokátkou. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, a jsou tvořeny odměnou za tři úkony právní služby po 3 100 Kč: převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby a sepsání vyjádření k výzvě soudu z 11. 7. 2022 [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)], paušální náhradou hotových výdajů 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 4) a částkou 2 142 Kč odpovídající DPH 21 % ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s., neboť žalobkyněna zástupkyně je registrována k placení DPH. Náklady vynaložené na návrh na přiznání odkladného účinku žalobě neshledal sodu důvodně vynaloženými, neboť tento návrh nebyl úspěšný. Žalobkyněny náklady zastoupení advokátkou tak činí 12 342 Kč a náklady řízení celkem 15 342 Kč, a žalovaná je povinna nahradit je žalobkyni v přiměřené 30denní lhůtě k rukám její zástupkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

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 15. září 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu