



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšera a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **HUDYNY, s. r. o.**, se sídlem Na Veselí 14, Praha 4, zastoupena JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2022, č. j. 15 Af 8/2020-44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2022, č. j. 15 Af 8/2020-44, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52861/19/5300-21442-711458, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 24 456 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2019, č. j. 52861/19/5300-21442-711458, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 13. 7. 2016, č. j. 5779429/17/2004-52524-110582 (dále též „platební výměr“), jímž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016.

II.

[2] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl. Městský soud nepřisvědčil žalobkyni, že nedošlo k přesunu důkazního břemene. Konstatoval, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neunesla důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti jí uplatněného nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od (dnes již neexistujícího - *pozn. Nejvyššího správního soudu*) dodavatele AL-MARE TĚŠNOV, s.r.o., sídlem Těšnov 1059/1, Praha 1 (dále též „AL-MARE“) tak, jak uvedla v daňovém tvrzení za rozhodné zdaňovací období. Orgány daňové správy spatřovaly důvodné pochybnosti zejména ve skutečnosti, že se v daňovém řízení nad rámec formálních dokladů, jejichž věrohodnost byla orgány daňové správy účinně zpochybněna, nepodařilo ověřit, že by žalobkyně s tvrzeným dodavatelem vůbec spolupracovala. Žalobkyně byla následně povinna prokázat, že se zdanitelná plnění odehrála tak, jak bylo deklarováno, a vyvrátit tak důvodné pochybnosti finančních orgánů, což se jí však nepodařilo. Soud nekviťoval ani námitku žalobkyně, že žalovaný hodnotil provedené důkazy tendenčně. Žalovaný provedeným dokazováním jednoznačně zpochybnil tvrzení žalobkyně o průběhu obchodní spolupráce mezi ní a jejím údajným dodavatelem, přičemž vzniklé pochybnosti žalobkyně v daňovém řízení žádným způsobem nevyvrátila. Městský soud také konstatoval, že v dané věci není prostor pro aplikaci závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 9. prosince 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie* (dále společně též „rozsudky ve věci *Kemwater*“), neboť zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale též rozsah poskytnutých služeb. Soud nesouhlasil se žalobkyní ani v tom, že na ni finanční orgány kladly nepřiměřené nároky. Žalobkyně podcenila důkazní situaci a nevybavila se ani minimálními podklady, které by objasnily osobu jejího dodavatele a rozsah poskytnutého plnění. Soud proto nemohl dospět k závěru odlišnému od závěrů orgánů finanční správy, a sice že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti AL-MARE ani jeho rozsah. Městský soud uzavřel, že není pravdou, že by finanční orgány porušily své povinnosti v oblasti kontrolních hlášení. Správce daně byl vázán mlčenlivostí a nebyl oprávněn poskytovat informace o plnění zákonných povinností týkajících se podání kontrolního hlášení ze strany jednoho daňového subjektu jiným subjektům. Tvrzení žalobkyně o tom, že měla být ze strany finančních orgánů upozorněna na skutečnost, že společnost AL-MARE kontrolní hlášení nepodala, nebo v případě, že se údaje v jí podaném kontrolním hlášení liší od údajů uvedených v kontrolním hlášení žalobkyně, jde zcela proti smyslu uvedeného institutu. Orgány finanční správy žádným způsobem nepochybily, pokud žalobkyni neinformovaly o neplnění povinností souvisejících s podáním kontrolního hlášení ze strany společnosti AL-MARE.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). V prvním okruhu stížných námitek stěžovatelka dovozuje, že správce daně ani žalovaný neunesli své důkazní břemeno, když neprokázali konkrétní skutečnosti, kterými by zpochybnili věrohodnost účetnictví stěžovatelky, přičemž městský soud tento postup

pokračování

aproboval. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je zapotřebí, aby správce daně, potažmo žalovaný, prokázali skutečnosti, jimiž dosavadní tvrzení daňového subjektu kvalifikovaně zpochybní. Takové skutečnosti ovšem správce daně ani žalovaný v daňovém řízení neprokázali. Správce daně i žalovaný nadto hodnotili provedené důkazy tendenčně, nezákonně a bez náležité opory ve zjištěných skutečnostech. V druhém okruhu stížních námitek stěžovatelka namítá, že správce daně a žalovaný závažným způsobem porušili své povinnosti v rámci kontrolní a preventivní činnosti v oblasti kontrolních hlášení. V rámci daňového řízení bylo žalovaným doloženo, že za kontrolované období společnost AL-MARE nepodala kontrolní hlášení. O této skutečnosti stěžovatelka však nebyla vyrozuměna. Městský soud takový postup daňové správy aproboval s implicitním závěrem, že je v zásadě lhostejné, zda daňové subjekty podávají kontrolní hlášení či nikoliv. Městský soud svým výkladem fakticky vyprázdnil smysl a účel zavedení kontrolních hlášení. Jestliže společnost AL-MARE svá kontrolní hlášení řádně nepodávala, měl správce daně vůči deklarovanému dodavateli a vůči stěžovateli včas zasáhnout tak, aby byly objasněny nesrovnalosti. V opačném případě správce daně porušil zákon. S ohledem na principy fungování systému kontrolních hlášení pak měla stěžovatelka legitimní očekávání ohledně správnosti kontrolních hlášení podaných jejími obchodními partnery. V důsledku porušení povinností ze strany orgánů finanční správy je pak platební výměr v této věci, jakož i napadené rozhodnutí, nezákonné. Ve třetím okruhu stížních námitek stěžovatelka brojí proti závěrům městského soudu ohledně důsledků rozsudků ve věci *Kemwater*. Městský soud ve svém rozsudku sice zrekapituloval klíčové závěry rozsudků ve věci *Kemwater*, opomenul však možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátcem DPH. Správce daně a žalovaný se ale při svém rozhodování zaměřili pouze na posouzení otázky, zda dodavatel stěžovatelky byl právě subjekt, který byl jako dodavatel označen v předložených daňových dokladech. Pohledem rozsudků ve věci *Kemwater* je však třeba se při nejasné identitě dodavatele zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tento dodavatel nutně neměl. Správce daně ani žalovaný se touto problematikou nikterak nezabývali. Městský soud k této věci jen konstatoval, že neexistuje žádná indicie ukazující na nějakou jinou osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která s jistotou byla plátcem DPH a předmětná plnění stěžovatelce dodala. K těmto závěrům městský soud nadto dospěl bez nařízení jednání, tedy aniž by měla stěžovatelka jakoukoliv možnost se k uvedené problematice vyjádřit a tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti. Stěžovatelka z popisovaného postupu správce daně, žalovaného a konečně i městského soudu dovozuje porušení jejího práva na spravedlivý proces, což samo o sobě činí rozsudek nezákonným. Nad rámec uvedeného poukázala i na porušení zásadu neutrality DPH. V řízení, kde v pozici daňového subjektu vystupoval její odběratel Grande Furioso s.r.o., se sídlem Dobrovského 874/29, 702 00 Ostrava (dále též „Grande Furioso“), rozhodnutím ze dne 29. 9. 2022, č. j. 36555/22/5300-22442-712600, žalovaný pravomocně uzavřel probíhající daňovou kontrolu, veškeré vydané dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil. Předmětem daňové kontroly a prvostupňového doměření DPH pak byla právě zdanitelná plnění, která uvedený odběratel obdržel od stěžovatelky. Společnost Grande Furioso od stěžovatelky odebírala zdanitelné plnění, přičemž toto zdanitelné plnění musela stěžovatelka logicky nejprve získat od svého dodavatele. Žalovaný ve věci odběratele stěžovatelky ve shora uvedeném případě uzavřel, že není vyloučeno, že určité soukromoprávní oprávnění k užívání areálu, které odběratel stěžovatelky užíval jako překladiště, stěžovatelka měla. Za takových podmínek podle stěžovatelky není vyloučeno, že ze strany společnosti Grande

Furioso došlo k faktické realizaci plnění od stěžovatelky. Orgány finanční správy jsou povinny posoudit předmětné transakce konzistentně s tím, jak totožné transakce byly posouzeny v řízení o daňové povinnosti společnosti Grande Furioso. Vzhledem k povaze zdanitelného plnění je zřejmé, že aby stěžovatelka mohla toto plnění poskytnout (a odvést daň na výstupu), musela toto plnění nejprve získat (a svědčí jí tedy nárok na odpočet daně na vstupu). Postup žalovaného a jeho argumentace jsou tedy v rozporu se zásadou neutrality, neboť zjevně směřují k tomu, že daňová správa vybrala daň na výstupu z plnění, u něhož současně odmítá uznat stěžovatelce daň na vstupu. Na podporu svých tvrzení stěžovatelka označila rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2022, č. j. 36555/22/5300-22442-712600. Protože bylo toto rozhodnutí vydáno až po rozsudku městského soudu, stěžovatelka doposud z objektivních důvodů nemohla v projednávané věci tento důkazní prostředek navrhnout a činí tak až nyní, a to s odkazem usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením městského soudu v napadeném rozsudku. Nad rámec svých předchozích vyjádření v dané věci uvedl zejména, že v reakci na rozsudky ve věci *Kemwater* nelze automaticky rušit všechna zamítavá soudní rozhodnutí ve věci odpočtu DPH bez zhodnocení skutkových okolností věci. Je potřeba se zabývat tím, jestli existují indicie k tomu, že by dodavatelem skutečně mohl být neidentifikovaný plátců DPH. V dané věci takové indicie z daňového spisu nevyplývají. Dodal nadto, že v dané věci zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale i rozsah plnění. Co do stěžovatelkou tvrzeného porušení neutrality DPH žalovaný konstatuje, že stěžovatelka se tímto argumentem pokouší nepřipustně rozšířit žalobní body po vydání rozhodnutí městského soudu. Uvedená argumentace je nadto i věcně lichá. Společnosti Grande Furioso se sice podařilo prokázat, že plnění přijala od stěžovatelky, v řízení u stěžovatelky však nebylo objasněno, odkud a jak plnění přijala. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami směřujícími do přesunu důkazního břemene v řízení před orgány finanční správy.

[7] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které*

pokračování

je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[8] 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.

[9] K otázce přesunu důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost danь přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 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. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). 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. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41 nebo ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27.

[10] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“), podle něhož měl plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně byl plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 2 písm. b) a c) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění a označení

osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího 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,*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). V rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, dále Nejvyšší správní vyjádřil nutnost faktické existence zdanitelného plnění, když vyslovil, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění,*“ (podtržení provedl nyní Nejvyšší správní soud).

[11] Nejvyšší správní soud se optikou daných východisek zabýval přesunem důkazního břemene v dané věci a naznal, že ze strany orgánů finanční správy ani městského soudu nedošlo k pochybení. Městský soud se přesunem důkazního břemene podrobně zabýval mj. v bodě 48 rozhodnutí: „*Finanční orgány spatřovaly důvodné pochybnosti nejen v obecnosti formulací na daňových dokladech, nespolu práci dodavatele žalobkyně a jeho nekontaktnosti či v platbách v hotovosti, jak se snaží tvrdit žalobkyně, ale zejména ve skutečnosti, že se v daňovém řízení nad rámec formálních dokladů, jejichž věrohodnost byla finančními orgány účinně zpochybněna, nepodařilo ověřit, že by žalobkyně s tvrzeným dodavatelem vůbec spolupracovala. Finanční orgány založily své pochybnosti jak na shora uvedených okolnostech, tak také, a to zejména, na tom, že se nepodařilo předvolat ani předvést L. Š., která měla být údajně zmocněna za tvrzeného dodavatele žalobkyně jednat, a že jednatel společnosti p. B. AL-MARE vypověděl, že L. Š. nezná, nikdy ji k jednání za uvedenou společnost nezmocnil a nebyla mu známa ani žalobkyní předložená rámcová smlouva, která měla být údajným podkladem obchodní spolupráce těchto dvou subjektů. Tyto skutečnosti samy o sobě zcela postačují ke zpochybnění formálních dokladů předložených žalobkyní a ke zpětnému přenosu důkazního břemene zpět na ni.*“ Z uvedeného, jakož i z dalšího obsahu daňového spisu, vyplývá, že stěžovatelka podala daňové doklady, které vyvolaly pochybnosti žalovaného o jejich správnosti. Tyto pochybnosti se stěžovatelce následně nepodařilo rozptýlit. V podrobnostech odkazuje Nejvyšší správní soud na posouzení městského soudu. Námitku proto důvodnou neshledal.

[12] Důvodnými neshledal soud ani námitky obsažené ve druhém stížním bodě. I v tomto ohledu přitakává posouzení, které provedl městský soud.

[13] Stěžovatelka namítala, že správce daně měl stěžovatelku upozornit na to, že společnost AL-MARE nepodává kontrolní hlášení. Tím, že nebyla upozorněna, je celé daňové řízení zatíženo nezákonností. Městský soud postup orgánů finanční správy aproboval, čímž podle stěžovatelky implicitně vyjádřil názor, že nezáleží na tom, zda daňové subjekty kontrolní hlášení podávají, či nikoliv. Argumentaci stěžovatelky nelze přisvědčit.

[14] Zákonná úprava institutu kontrolního hlášení není koncipována tak, jak stěžovatelka dovozuje. Orgány finanční správy nemají povinnost upozorňovat na to, že něčí smluvní partner nepodává kontrolní hlášení. Orgány finanční správy neporušily ani

pokračování

žádnou jinou povinnost v oblasti kontrolních hlášení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak výstižně uvedl městský soud: „Není pravdou, že by finanční orgány porušily své povinnosti v oblasti kontrolních hlášení. To, zda společnost AL-MARE podala či nepodala kontrolní hlášení, ani případně skutečnosti týkající se jeho obsahu se přímo nedotýkají práv a povinností žalobkyně. Správce daně je vázán mlčenlivostí a není oprávněn poskytovat informace o plnění zákonných povinností týkajících se podání kontrolní hlášení ze strany jednoho daňového subjektu jiným subjektům. Zákon stanoví při nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení jasný mechanismus sankcí, které se však týkají pouze toho daňového subjektu, který svou povinnost porušil. Tvzení žalobkyně o tom, že měla být ze strany finančních orgánů upozorněna na skutečnost, že společnost AL-MARE kontrolní hlášení nepodala, nebo v případě, že se údaje v jí podaném kontrolním hlášení liší od údajů uvedených v kontrolním hlášení žalobkyně, jde zcela proti smyslu uvedeného institutu. Jak k této problematice uvádí odborná literatura: ‚Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely), a předejít tak situacím, kdy si odběratel (plátce daně) uplatní nárok na odpočet daně, zatímco jeho dodavatel (odběratel) tuto daň ve svém přiznání k DPH nepřizná‘ (Brandejs, T. a kol.: Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019). V případě, kdy by měly finanční orgány povinnost okamžitě informovat veškeré dotčené subjekty, nikoliv případně jen subjekt, který kontrolní hlášení nepodal, a to ještě před tím, než je zahájena kontrolní činnost, byl by tím cíl předmětné právní úpravy zmařen a jeho smysl popřen. Finanční orgány tedy žádným způsobem nepochybily, pokud žalobkyni neinformovaly o neplnění povinností souvisejících s podáním kontrolního hlášení ze strany společnosti AL-MARE. Jak již bylo soudem několikrát konstatováno, povinností žalobkyně bylo zajistit si dostatečný soubor důkazů, aby byla schopna prokázat, že obchodní transakce, u nichž si nárokuje odpočet DPH, se skutečně odehrály tak, jak bylo zachyceno na daňových dokladech. Nesplnění této povinnosti nemůže žalobkyně obházet poukazem na postup správce daně, jež se týká (ne)podání kontrolního hlášení jiným daňovým subjektem.“

[15] Z rozsudku městského soudu současně nevyplývá, že by nebylo třeba podávat kontrolní hlášení, jak výslovně tvrdí stěžovatelka. K institutu kontrolních hlášení soud dodává, že ta jsou podávána pro potřeby správce daně (jako vykonavatele specifické činnosti státu). Proto je to právě stát, jehož právo na úplné a správné informace je vymáháno sankční pravomocí při porušení povinnosti spjaté s kontrolním hlášením (srov. § 101h zákona o DPH). Zákon není postaven takovým způsobem, že by stát sankcionoval daňové subjekty v zájmu jejich obchodních partnerů. Jinými slovy, Nejvyšší správní soud není názoru, že by správce daně porušil zákon tím, že stěžovatelce umožnil dále obchodovat s dodavatelem, o kterém věděl, že nepodává kontrolní hlášení. Ze zákona nevyplývá povinnost správce daně informovat stěžovatelku o tom, že jeden z jejích obchodních partnerů nepodává kontrolní hlášení. Ostatně na tom nestojí ani jádro argumentace správních orgánů. Stěžovatelka v daňovém řízení nebyla úspěšná z toho důvodu, že neunesla své důkazní břemeno ohledně zdanitelných plnění (viz výše). Ani žádné další námitky obsažené ve druhém stížním bodě neshledal soud případnými a odkazuje na posouzení městského soudu.

[16] Nejvyšší správní soud však shledal důvodné námitky obsažené v třetím stížním bodě. Stěžovatelka vytykala městskému soudu, že nesprávně aplikoval závěry ve věci *Kemwater* na danou věc.

[17] Soud nyní považuje za nutné shrnout nejprve rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve kterém rozšířený senát dovodil, že: „*Postavení 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.*“

[18] V odůvodnění rozsudku rozšířený senát uvedl, že se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Soudní dvůr EU 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, jebož 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 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.*“ Podle rozšířeného senátu zdejšího 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.*“

[19] Rozšířený senát dále konstatoval, že dosavadní judikatura zdejšího soudu se nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce daně. Jde totiž o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nepočítala. Její většinová část totiž vycházela ze závěru, že je nutné najisto postavit, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Z uvedeného podle rozšířeného senátu plyne, že dosavadní závěry judikatury byly

pokračování

buď popřeny, nebo významně doplněny. Účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU proto nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Orgány finanční správy si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost (viz body 33 až 35 rozsudku rozšířeného senátu).

[20] Otázka, která byla předmětem posouzení ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, je přitom otázkou rozhodnou i pro nynější věc. Stěžovatelce byly orgány finanční správy odňaty nároky na odpočet DPH, neboť neprokázala, že konkrétní dodavatel (AL-MARE) jí dodal služby a zboží, kterých se nároky na odpočet týkaly. Uvedený závěr přitom aproboval i městský soud.

[21] Judikaturou rozšířeného senátu je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s. ř. s., *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010-95).

[22] Aplikací závěrů rozšířeného senátu přitom nelze dospět k jinému výsledku, než že je nutno zrušit jak napadený rozsudek městského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného o odvolání. Městský soud potvrdil postup žalovaného, který odmítl stěžovatelce uznat jí uplatňované nároky na odpočet DPH s odkazem na to, že stěžovatelka neprokázala *konkrétní osobu* dodavatele (tj. zda dodavatelem byla společnost AL-MARE). Orgány finanční správy ani městský soud se nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel předmětného plnění byl s jistotou plátcem DPH. Tímto směrem nebylo dokazování nikterak vedeno. V řízení o odvolání žalovaný navíc dospěl k závěru, že v řízení před správcem daně nedošlo k řádnému přesunu důkazního břemene, neboť stěžovatelka nebyla správcem daně přímo vyzvána k prokázání hmotněprávní podmínky odpočtu. Na základě toho žalovaný vydal výzvu ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které stěžovatelku vyzval k prokázání přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Žalovaný se pak návazně nevěnoval tomu, zda stěžovatelka v ohledu postavení dodavatele jako plátce DPH unesla důkazní břemeno (či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost). V napadeném rozhodnutí o odvolání pak žalovaný opakovaně odvozuje neúspěch stěžovatelky pouze od neprokázání *konkrétní osoby* dodavatele (srov. body 30, 39, 41, 44 a 46 napadeného rozhodnutí). Dovedil-li městský soud, že ve věci došlo ke zpochybnění i rozsahu plnění, takový závěr nemá oporu v žalobou napadeném rozhodnutí. Stěžovatelka byla vyzvána pouze k prokázání osoby dodavatele a žalovaný na tomto neprokázání postavil jádro své argumentace. Obsah správního rozhodnutí pak nelze doplňovat v řízení před soudy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25,

č. 73/2004 Sb. NSS, ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012-44, ze dne 10. 2. 2016, č. j. 4 As 207/2015-107, ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013-68, ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43).

[23] Ve světle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu má být přitom ověření skutečnosti postavení dodavatele jako plátce DPH provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl s jistotou postavení plátce DPH (k tomu srov. i stěžovatelkou odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020-38, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018-48, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018-58, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019-39, ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 6 Afs 27/2021-37). Nejvyšší správní soud ve vyjádření ke kasační stížnosti nepřehlédl argumentaci žalovaného o souladnosti napadeného rozhodnutí se závěry rozsudků ve věci *Kemwater*. Jak již však bylo uvedeno, není přípustné, aby správní orgán rozšiřoval odůvodnění svých rozhodnutí prostřednictvím procesních úkonů ve správním soudnictví, a to i přesto, že se jedná o reakci na novou judikaturu. Předmětné ověření splnění hmotněprávních podmínek odpočtu má své místo předně před žalovaným, a nikoliv před správními soudy. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS). Z tohoto důvodu je nutno zrušit kromě rozsudku městského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

[24] Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud dodává, že si uvědomuje, že odkazovaný rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po vydání rozhodnutí o odvolání. Uvedené nicméně nic nemění na povinnosti městského soudu a nyní rozhodujícího senátu na věc aplikovat závěry rozsudku rozšířeného senátu. Správní soudy jsou povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u neskončených řízení. K tomu viz např. závěr uvedený v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86: „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.“

[25] Pro úplnost lze dodat, že výše uvedené závěry judikatury nelze vyložit tak, že orgány finanční správy mají v dalším řízení stěžovatelce sporné odpočty daně bez dalšího přiznat. Takový závěr z rozsudků ve věci *Kemwater* neplyne. Z těchto rozhodnutí (kterými je nyní rozhodující senát vázán) plyne pouze tolik, že je nutno nárok na odpočet daně posoudit i optikou, zda předmětné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky dodáno s jistotou plátcem DPH (podrobněji viz výše).

[26] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že přistoupil ke zrušení rozsudku městského soudu i žalobou napadeného rozhodnutí na základě argumentace obsažené ve třetím

pokračování

okruhu stížních námitek. Na základě toho se již věcně nezabýval námitkou směřující do porušení zásady neutrality DPH (nové rozhodnutí ve věci odběratele stěžovatelky, společnosti Grande Furioso). Tato námitka, ač je v kasační stížnosti novem, je obecně přípustná, neboť se jedná o skutečnost, kterou stěžovatelka před krajským soudem objektivně nemohla uplatnit (*a contrario* § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine*). Jakékoliv věcné úvahy kasačního soudu směřující k této námitce by však byly přinejmenším předčasné a způsobilé zkrátit účastníky řízení na jejich právech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 103/2007-77).

[27] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Žalovaný je v dalším řízení vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný také v dalším řízení zohlední stěžovatelkou odkazované rozhodnutí ve věci jejího odběratele, společnosti Grande Furioso, resp. s tím související argumentaci, neboť toto může mít relevanci pro posouzení splnění hmotněprávních kritérií uznání odpočtu DPH.

[28] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., 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. Procesně úspěšným byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadla žalobou.

[29] Náklady řízení stěžovatelky v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jejího zástupce a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatelka zaplatila celkově 8 000 Kč (3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti).

[30] Za zastoupení v řízení před městským soudem zástupci stěžovatelky přísluší odměna za tři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a písemné podání (replika) [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu náleží zástupci stěžovatelky odměna za tyto tři úkony právní služby v částce 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč) a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v částce 900 Kč (3 x 300 Kč). Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 2 142 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před městským soudem částku 12 342 Kč.

[31] Za zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem přísluší odměna za jeden úkon právní služby: podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu náleží zástupci stěžovatele odměna za tento úkon právní služby v částce 3 100 a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající

této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před Nejvyšším správním soudem částku 4 114 Kč.

[32] Stěžovatelce tedy náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 24 456 Kč. Žalovaný je povinen uhradit stěžovatelce uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 1. února 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu