



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **4Leaders, s.r.o.**, IČO: 281 44 708, se sídlem Příběnická 695/5, Tábor, zast. JUDr. Mojmírem Přívarou, advokátem, se sídlem Kovářská 1253/4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 40501/18/5300/21444-700300, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 7. 2022, č. j. 50 Af 31/2018-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 12. 2016 doměřil za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2014 daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč, 16.445 Kč, 90.833 Kč a 144.611 Kč, včetně penále ve výši 3.289 Kč, 18.166 Kč a 28.922 Kč, a dále za zdaňovací období leden až srpen 2015 tuto daň ve výši 69.766 Kč, 39.077 Kč, 89.100 Kč, 27.017 Kč, 19.055 Kč, 47.989 Kč, 30.316 Kč a 42.761 Kč, včetně penále ve výši 13.953 Kč, 7.815 Kč, 17.820 Kč, 5.403 Kč, 3.811 Kč, 9.597 Kč, 6.063 Kč a 8.552 Kč. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečně platební výměry potvrdil. Žalobkyně totiž neprokázala přijetí zdanitelných plnění od jí deklarovaných dodavatelů, a nesplnila tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“).

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítla, že judikatura Nejvyššího správního soudu je v otázce povinnosti prokazování konkrétního dodavatele v rámci splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH vzájemně rozporná. Soudní dvůr Evropské unie (dále též „SDEU“) již několikrát rozhodl, že daňová správa nemůže od osob povinných k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovaly svého dodavatele, a přenést tak na ně fakticky kontrolní úkony, které má vykonávat správní orgán. K unesení důkazního břemene by musela žalobkyně provádět ověřování, která jí podle společného systému DPH nepřislouží. Neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, není dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Finanční orgány neunesly své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „DŘ“).

[3] V reakci na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS (věc *Kemwater ProChemie*), a jemu předcházející rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, žalobkyně uvedla, že v její prospěch je závěr, že není nutné zjistit identitu dodavatele, přesto však mohou zůstat splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Daňový subjekt tak nemusí prokázat, že předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta právě deklarovanými dodavateli, ale je nutné prokázat, že skutečný dodavatel je plátcem DPH. V daňovém řízení nebyly tyto okolnosti zkoumány, a napadené rozhodnutí tak vychází z nedostatečně zjištěného stavu věci. Musí být proto zrušeno.

[4] Krajský soud nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že v posuzované věci neexistují žádné indicie o tom, že by sporná plnění mohl žalobkyni dodat jiný dodavatel, který by byl zároveň osobou povinnou k dani. Z obsahu spisu je patrné, že se správce daně ve spolupráci s místně příslušnými správci daně a za použití veřejně dostupných zdrojů pokoušel ověřit činnost žalobkyní deklarovaných dodavatelů zdanitelných plnění. Přitom správci daně vznikla řada pochybností, které podrobně popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 6. 2016. Tyto skutečnosti lze považovat za natolik závažné, že vzbuzují důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem. Konkrétně ve vztahu ke společnosti NOVOPLUS správce daně ve výzvě k prokázání skutečností uvedl, že v živnostenském rejstříku nemá zapsány žádné provozovny, její činností je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), a nemá uloženy účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Tuto povinnost neplnila ani společnost AGRO COMERCE. Správce daně pak také poukázal na to, že žalobkyně hradila veškerá plnění v hotovosti, ačkoli se jednalo o částky řádově v desítkách tisíc korun a v některých případech dokonce statisíců. Správce daně následně vyjádřil též pochybnost ohledně dobré víry žalobkyně, která přes shora uvedené uskutečnila v areálu tržnice SAPA obchody v celkové výši 3.554.896 Kč, přestože z veřejně dostupných zdrojů je známo, že v tomto areálu dochází k nejružnějším podvodům a obchodování s místními obchodníky může být velmi rizikové. Žalobkyně nadto zboží obdobného charakteru sama dovážela ze zahraničí, a nebyl tedy důvod, aby do těchto transakcí zapojovala prostředníky. Tyto skutečnosti jsou v souhrnu dostatečné k tomu, aby správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ ke všem žalobkyním deklarovaným dodavatelům, tj. i ve vztahu ke společnostem NOVOPLUS a AGRO COMERCE.

pokračování

[5] Nedůvodné jsou též námitky týkající se neprokázání skutečných dodavatelů zdanitelných plnění. Žalobkyně po celou dobu daňového řízení neuvedla nic, co by mohlo nasvědčovat, že posuzovaná plnění mohl ve skutečnosti poskytnout jiný dodavatel, který by byl v pozici osoby povinné k dani. Žalobkyně se k této otázce buď vůbec nevyjadřovala, nebo z jejích podání bylo naopak zřejmé, že setrvává na svém tvrzení, že plnění uskutečnili jí označení dodavatelé. V odvolání proti dodatečným platebním výměřům správce daně žalobkyně dokonce výslovně uvedla, že neexistuje „žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že měl zboží dodat jiný subjekt.“ Nic relevantního v tomto ohledu neobsahuje ani žaloba, která se soustředí především na rozbor soudní judikatury. Ani v rámci vyjádření k judikatornímu vývoji (zejm. k rozhodnutí *Kemwater ProChemie*) žalobkyně neuplatnila žádné tvrzení, které by mohlo představovat indicii o tom, že přijala posuzovaná plnění od plátce DPH. Pouze bez bližší konkretizace uvedla, že tuto otázku je nutné nově posuzovat v rámci daňového řízení, a požadovala proto, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Ani z obsahu daňového spisu nevyplývaly takové skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že dodavatel žalobkyně byl osobou povinnou k dani. Zpráva o daňové kontrole obsahuje podrobný přehled jednotlivých žalobkyní deklarovaných plnění, která správce daně zpochybnil. Z tohoto přehledu vyplývá, že vyjma společnosti Tiny Group plnění od žádného z deklarovaných dodavatelů nepřesáhlo částku 1.000.000 Kč, což by takového dodavatele stavělo do pozice osoby povinné k dani. Nicméně i v případě plnění od deklarovaného dodavatele Tiny Group nelze tento závěr s jistotou učinit. Toto plnění se totiž skládá z 29 dílčích plnění, přičemž žádné z nich nepřekračuje shora uvedený limit. Za situace, kdy žalobkyně identitu skutečného dodavatele neprokázala, nelze učinit jednoznačný závěr o tom, že všechna uvedená plnění pochází od stejného dodavatele, který by tak nutně musel být v postavení plátce DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání stran

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítla, že byla správními orgány v důsledku nejednotného právního výkladu směřována nesprávně, namísto toho, aby byla poučena, že se může zaměřit na prokázání postavení dodavatele jako plátce DPH i bez jeho skutečné identifikace. Z argumentace relevantních rozhodnutí SDEU a NSS vyplývá, že nemusí být jednoznačně identifikován konkrétní dodavatel, ale je nutné prokázat, že skutečný dodavatel je plátcem DPH. Tuto okolnost je správce daně povinen brát v potaz, pokud vyplývá z informací dostupných správci daně z úřední činnosti. V daňovém řízení nebyly tyto okolnosti vůbec zkoumány, a napadené rozhodnutí tak vychází z nedostatečně zjištěného stavu věci. Napadené rozhodnutí stojí na nesprávném předpokladu, a již z tohoto důvodu musí být zrušeno. Je třeba, aby v navazujícím daňovém řízení byla otázka postavení plátce nově věnována pozornost ze strany stěžovatelky i správních orgánů. Krajský soud však nevěnoval možnosti prokázat postavení dodavatele jako plátce DPH pozornost a v rozporu s aktuální judikaturou setrval na tom, že stěžovatelka musí prokázat, že plnění ve skutečnosti poskytl jiný dodavatel, tedy, že je nutné identifikovat dodavatele. Stěžovatelce nelze vyčítat, že v řízení tvrdila, že plnění uskutečnili jí označení dodavatelé, neboť neměla žádné důvody se domnívat, že skutečným dodavatelem jsou jiné subjekty než ty, které jí vystavily daňové doklady.

[7] Krajský soud sice vyzval stěžovatelku, ať se vyjádří k nejnovější judikatuře, nevyzval ji však k tomu, aby stěžovatelka svými tvrzeními a návrhy suplovala procesní fázi, pro niž měl být poskytnut prostor v daňovém řízení. Stěžovatelce nelze vyčítat, že respektovala limity vytyčené obsahem napadeného rozhodnutí. Toto rozhodnutí je v přímém rozporu s aktuální judikaturou, přičemž jeho vady nelze zhojit novou přidanou argumentací a poskytnutím prostoru zcela novému dokazování ohledně skutečností, které nebyly v daňovém řízení vůbec zkoumány. Otevírání prostoru pro nová skutková zjištění až v řízení o žalobě by představovalo nepřijatelnou ingerenci soudní moci do moci výkonné a také odebrání zákonem stanovených fází, v nichž účastníci mohou podávat návrhy. Pokud by soud zaujal jiný přístup, měl by na to stěžovatelku upozornit, což se však v posuzovaném případě nestalo. Neexistuje žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že měl zboží dodat jiný subjekt. Vydáním platebních výměrů a napadeného rozhodnutí je ve skutečnosti řešena předcházející nedostatečná aktivita správních orgánů na úseku kontroly vůči dodavatelům stěžovatelky. Je nepřijatelné, že při množství nedostatků vypočtených u jednotlivých dodavatelů nedošlo k adekvátní reakci správních orgánů a namísto uplatňování kontrolních funkcí jsou následně postihovány jiné osoby. Skutečným důvodem vydání platebních výměrů jsou problematické rysy dodavatelů, nikoliv neprokázání jejich identity.

[8] Pokud nyní nová judikatura dovozuje, že je možné prokázat, že dodavatel je plátcem DPH i bez ohledu na jeho skutečnou identitu, existují zřejmě různé nástroje, jak se lze pokusit tuto otázku prověřit. Po seznámení s rozsudkem rozšířeného senátu byla stěžovatelka připravena vyvinout úsilí na opatření informací o dalších obchodních aktivitách deklarovaného dodavatele. Správní orgány se dosud nevyjádřily, zda evidují podobné dodávky od uváděných dodavatelů vůči jiným subjektům za obdobných podmínek. Finanční správa jako jediná může disponovat souhrnnými a přesnými informacemi v tomto směru. Závěry krajského soudu, že i v případě plnění od Tiny Group nelze s jistotou učinit závěr, že se jednalo o plátce DPH, jsou ke stěžovatelce nepřiměřeně striktní. Pokud nebyly shledány rozdíly v podobě dokladů z jednotlivých plnění, lze si obtížně představit, že by se za uvedeným dodavatelem skrývalo více různých subjektů. Je prokázáno, že skutečný dodavatel se alespoň v určitém rozsahu stal plátcem DPH, a nároky stěžovatelky tak nelze paušálně zamítnout. Podmínky pro odpočet dovozené v rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* byly alespoň v určitém rozsahu naplněny. Stěžovatelka měla dostat příležitost naplnění podmínek prokázat v souladu s novou judikaturou.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v době vedení daňového řízení nemohla být žalovanému budoucí judikatura známa. Z toho důvodu postupovaly správní orgány v souladu s tehdejší převažující judikaturou, tj. požadoval, aby bylo postaveno najisto, že plnění dodal deklarovaný dodavatel. Nelze tedy dovozovat pochybení správních orgánů v tom, že daňové řízení nebylo zaměřeno na prokázání postavení dodavatele jako plátce DPH. Krajský soud nepřehlédl, že sama stěžovatelka v odvolání proti dodatečným platebním výměrům výslovně uvedla, že neexistuje žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že měl zboží dodat jiný subjekt. Tím však je popřena současná argumentace stěžovatelky. Krajský soud se možnými indiciemi o postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH zabýval v bodě 58. napadeného rozsudku, nelze mu tedy vyčítat, že by aktuální judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* nezohlednil. Stěžovatelka neprokázala, že by jí předmětná plnění dodaly deklarované společnosti. Stěžovatelka

pokračování

neoznačila ani žádné jiné dodavatele, kteří by jí předmětná plnění dodali. Odkazy stěžovatelky na judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* jsou tak v rozporu s jejím postojem založeným na tom, že zboží dodali deklarovaní dodavatelé a žádní jiní neexistují. Z daňového řízení a provedeného dokazování vůbec nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem drobných dárkových předmětů pro stěžovatelku, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Stěžovatelka neodstranila pochybnosti správce daně o deklarovaných dodavatelích, byť jí tížilo důkazní břemeno, přičemž v daňovém řízení neoznačila ani neprokázala jiného skutečného dodavatele plnění. Z daňového ani soudního řízení přitom nevyplývala jediná indicie o tom, kdo by tímto skutečným dodavatelem měl být, a s ohledem na hodnotu plnění nelze ani s jistotou konstatovat, že skuteční dodavatelé byli plátcí DPH, a jejich identita je proto nerozhodná.

[10] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že postup vyplývající z judikatury pátého a desátého senátu Nejvyššího správního soudu, a sice že nová judikatura nepředstavuje důvod k paušálnímu rušení všech zamítavých rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, podstatným způsobem pozměňuje smysl závěrů rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Bylo by v rozporu s tímto rozsudkem vyžadovat indicie o jiné osobě dodavatele. Pokud není nutné reálný subjekt identifikovat, nelze další postup vázat na nějaké indicie personifikace. Jde o to, zda neznámý subjekt naplnil podmínky plátce daně. Zásadní roli přitom hrají informace z vlastní úřední činnosti správního orgánu. V bodu 58. napadeného rozsudku pak krajský soud staví závěry na tom, že stěžovatelka identitu skutečného dodavatele neprokázala, což nebere na zřetel požadavky SDEU.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 s. ř. s.].

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předně ze správního spisu ověřil, že dne 2. 11. 2015 byla zahájena daňová kontrola DPH stěžovatelky za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014 a leden 2015 až srpen 2015. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 21. 6. 2016, č. j. 1489146/16/2212-60561-307342, správce daně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti stěžovatelkou uplatněných odpočtů DPH a vyzval ji k prokázání některých skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období, zejména k tomu, aby prokázala, že jí bylo zboží dodáno deklarovanými dodavateli. Stěžovatelka na tuto výzvu reagovala odpovědí ze dne 18. 7. 2016, v níž mimo jiné uvedla, že přijetí zboží od deklarovaných dodavatelů je zcela průkazné a není zřejmé, z čeho plynou pochybnosti správce daně o tom, že zboží bylo skutečně pořízeno. V seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1961140/16/2212-60561-307342, správce daně shrnul, že nebylo prokázáno, že v předmětném období

stěžovatelka přijala deklarovaná fakturovaná plnění od jí uvedených obchodních společností v celkové hodnotě bez daně 2.937.929,72 Kč a že uplatnila odpočet daně v hodnotě celkem 616.966,28 Kč oprávněně. Daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 12. 2016, č. j. 2240001/16/2212-60561-307342, stěžovatelce. Dodatečnými platebními výměry byla stěžovatelce doměřena daň (včetně penále) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2014 a dále za zdaňovací období leden až srpen 2015 (viz výše). Odvolání stěžovatelky proti těmto výměrům bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

[14] Podstatou kasační argumentace je nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu, že v souzené věci neexistují žádné indicie o tom, že by sporná plnění mohl stěžovatelce dodat jiný dodavatel, který by byl zároveň osobou povinnou k dani. Jinými slovy jádro sporu leží v posouzení otázky, zda je podle aktuální judikatury (navazující na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*) nutné rozhodnutí žalovaného vydané ještě před závěry předmětného rozsudku SDEU toto rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit, aby žalovaný mohl prověřit a stěžovatelka případně prokázat, že měl skutečný dodavatel (dodavatelé) stěžovatelky postavení plátce daně ve smyslu citovaného rozsudku.

[15] Soudní dvůr EU v návaznosti na předběžnou otázku položenou rozšířeným senátem ve věci *Kemwater ProChemie* vyslovil, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl (podtržení doplněno)..

[16] Na závěry vyslovené ve věci *Kemwater ProChemie* navázal rozšířený senát NSS výše citovaným rozsudkem *Kemwater ProChemie*, kdy podotknul, že SDEU určitým způsobem modifikoval dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod [33] citovaného rozsudku.). Dále vyslovil, 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“ (podtržení doplněno).

[17] Zdejší soud předně k námitce stěžovatelky, že správní orgány ji řádně nepoučily, že se může soustředit ve svých tvrzeních na prokázání postavení svých skutečných dodavatelů

pokračování

coby plátců DPH i bez jejich skutečné identifikace, podotýká, že správní orgány mohly v době svého rozhodování jen těžko předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku. Ta však tvrdila, že předmětná zdanitelná plnění jí poskytli právě jí deklarovaní dodavatelé (nic jiného ostatně netvrdí ani nyní, srov. str. 5 kasační stížnosti). Za těchto okolností správní orgány mohly stěžovatelku vyzývat k prokázání, že jiný skutečný dodavatel (jehož existenci stěžovatelka výslovně vylučovala a stále vylučuje) musel být nutně v postavení plátce DPH.

[18] Se stěžovatelkou se lze jistě ztotožnit v tom smyslu, že nová judikatura připustila, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel zboží či služeb 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, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz výše). Stěžovatelce naopak nelze přisvědčit, pokud z nové judikatorní linie dovozuje, že je nutno přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného vydaného před vyslovením výše uvedených závěrů ve věci *Kemwater ProChemie* v podstatě vždy bez ohledu na okolnosti daného případu, a to pouze z důvodu, že nelze zhojit vady napadeného rozhodnutí v průběhu soudního řízení novou argumentací a dokazováním ohledně skutečností, které nebyly v daňovém řízení vůbec zkoumány. S tímto názorem se ostatně ztotožňuje judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie*. Například v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43, zdejší soud vyslovil, že „nová judikatura nepředstavuje jakýsi 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“ (podtržení doplněno; obdobně viz rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2022, č.j. 4 Afs 317/2021 - 43, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, bod [29]; ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020 - 48, bod [17]; ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019 - 56, body [38] a [39]; ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020 - 51, bod [35], ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, body [16] a [17]). Tato judikatura přitom není v jakémkoli rozporu se závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, neboť závěry SDEU pracují s předpokladem, že ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Pouze v takových případech je na místě vzhledem k okolnostem konkrétního případu věc vrátit do daňového řízení. Pokud však takové okolnosti ze skutkových okolností a zjištěného stavu nevyplývají, tj. nejsou zde žádné indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, není na místě rušit veškerá rozhodnutí předcházející vydání citovaného rozsudku SDEU. Lze doplnit, že uvedené závěry Nejvyššího správního soudu aproboval rovněž Ústavní soud, (srov. usnesení ze dne 14. 3. 2023, sp. zn. III. ÚS 2618/22, a ze dne 11. 4. 2023, sp. zn. I. ÚS 1357/22).

[19] Jak bylo nastíněno již výše, v průběhu daňového řízení správci daně vznikly pochybnosti ohledně skutečných dodavatelů stěžovatelkou deklarovaných plnění, na

základě nichž si stěžovatelka uplatňovala odpočet DPH. Správce daně přitom 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 (srov rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). V daném případě správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, neboť identifikoval konkrétní skutečnosti, které lze považovat za natolik závažné, že vzbuzují důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem, tj. že deklarované plnění poskytl stěžovatelce jí označení dodavatelé. Jak přílehlavě shrnul krajský soud v bodu 40. napadeného rozsudku, jednalo se o pochybnosti plynoucí zejména z těchto skutečností: a) všichni deklarovaní dodavatelé působili v areálu tržnice SAPA v Praze, tedy v místě odlišném od jejich sídla zapsaného v obchodním rejstříku (s výjimkou obchodní korporace NOVOPLUS), přičemž většina těchto deklarovaných dodavatelů neměla v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu (v areálu tržnice SAPA měla provozovnu pouze společnost AGRO COMERCE; srov. s. 8 Výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 6. 2016); b) stěžovatelka v rámci obchodních vztahů jednala vždy s osobami na prodejních jednotlivých obchodních společnostech, aniž by jejich totožnost jakkoliv ověřovala (viz s. 5 Protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2015, č. j. 2030491/15/2212-60561-307342); c) při předání zboží, které probíhalo na místě, stěžovatelka obdržela pouze daňové a pokladní doklady (viz s. 5 Protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2015, č. j. 2030491/15/2212-60561-307342), d) jednotliví deklarovaní dodavatelé neplnili své daňové povinnosti (viz odpovědi místně příslušných správců daně založené ve správním spisu); e) stěžovatelka nepředložila průkaznou evidenci zásob (srov. s. 4 Výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 6. 2016); f) na předložených příjmových pokladních dokladech absentoval čitelný podpis příjemce a identifikace účelu platby resp. relevantní identifikace platby příjemcem; g) úhradu za předmětné zboží prováděla stěžovatelka pouze v hotovosti (viz s. 6 Protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2015, č. j. 2030491/15/2212-60561-307342). Ze správního spisu je přitom zjevné, že správce daně poskytl stěžovatelce dostatečný prostor k objasnění sporných přijatých plnění. Rozptýlit správcem daně vznesené pochybnosti se však stěžovatelce nepodařilo, neboť nenavrhl v tomto směru žádné důkazy ani netvrdila takové skutečnosti, které by prokázaly, že by předmětné zboží pořídila od jí deklarovaných dodavatelů (resp. jiných osob v postavení plátce DPH).

[20] Krajský soud odůvodnil zamítnutí žaloby především tím, že stěžovatelka neuvedla v daňovém řízení ani v řízení před soudem nic, co by mohlo nasvědčovat, že posuzovaná plnění mohl ve skutečnosti poskytnout jiný dodavatel (či dodavatelé), který by byl v pozici osoby povinné k dani. Současně uvedl, že ani z obsahu daňového spisu nevyplývaly takové skutečnosti, z nichž by bylo možné dovodit, že skutečný dodavatel (či dodavatelé) stěžovatelky byl osobou povinnou k dani (srov. zejm. body 56. až 58. napadeného rozsudku). Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit v její argumentaci, že by krajský soud ignoroval požadavky aktuální judikatury a nevěnoval se otázce, zda v řízení nevyvstaly indicie o tom, že by skutečný dodavatel jiný, než na daňových dokladech deklarovaný byl plátcem DPH. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu se závěry krajského soudu plně ztotožňuje. Jak již bylo uvedeno výše, i po rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie* 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

pokračování

postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněno být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani ze stěžovatelčiných tvrzení však nevyplývá, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společností uvedených na dokladech jiná osoba, která by byla plátcem DPH. Taková skutečnost nevyplývá ani z jiných listin obsažených ve správním spisu.

[21] Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy dodání zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu nebylo prokázáno. Veškeré dokazování provedené v posuzované přineslo pouze takové poznatky zpochybňující, že by skutečnými dodavateli sporných zdanitelných plnění byly společnosti uvedené na stěžovatelkou předložených daňových dokladech. Současně ze spisu nevyplývá, a stěžovatelka to ani v průběhu řízení netvrdila (a netvrdí), že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Sama stěžovatelka po celou dobu řízení, a to jak v řízení daňovém, tak v řízení před krajským soudem, jakož i v samotné kasační stížnosti, naopak konstantně uváděla, že jí předmětná plnění poskytli jí deklarovaní dodavatelé (aniž by však byla schopna toto tvrzení důkazně doložit).

[22] Jak přiléhavě konstatoval krajský soud v bodu 58. napadeného rozsudku, zpráva o daňové kontrole obsahuje podrobný přehled jednotlivých stěžovatelkou deklarovaných plnění, která správce daně zpochybnil (viz zejm. s. 3 - 4 zprávy o daňové kontrole). Z tohoto přehledu (a ostatně též z ostatního obsahu správního spisu) vyplývá, že vyjma společnosti Tiny Group úhrn plnění od žádného z deklarovaných dodavatelů nepřesáhl částku 1.000.000 Kč, což by takového dodavatele za splnění zákonných podmínek stavělo do pozice osoby povinné k dani (§ 6 odst. 1 ZDPH). Nicméně ani v případě plnění od deklarovaného dodavatele Tiny Group nelze tento závěr učinit. Plnění (deklarovaná) od tohoto dodavatele se totiž skládají z 29 dílčích plnění, přičemž žádné z nich nepřekračuje zákonem předpokládaný limit (viz ve správním spise založené daňové doklady). U jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech jako poskytnutých touto společností nelze z obsahu spisu jakkoli usuzovat, že byly reálně poskytnuty jediným daňovým subjektem ani že takový dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Za situace, kdy stěžovatelce byl poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby vyvrátila pochybnosti správce daně o dodavatelích sporných plnění, a kdy tato soustavně tvrdila, že jí uvedená plnění poskytli právě jí deklarovaní dodavatelé, a kdy z obsahu správního spisu nevyplývaly žádné indicie ukazující na osoby odlišné od deklarovaného dodavatele, které mohly fakticky dodat sporné plnění (viz výše citovaná judikatura), nebylo na místě věc vracet do řízení před správními orgány. Krajský soud tudíž postupoval správně, pokud žalobu stěžovatelky zamítl.

[23] Stěžovatelce byl přitom v řízení před krajským soudem poskytnut dostatečný prostor k tomu, aby svými tvrzeními na závěry nové judikatury reagovala (viz přípis krajského soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 50 Af 31/2018 – 70, založený v soudním spisu). Stěžovatelka však v odpovědi na tento přípis nevylicila žádné skutečnosti, na základě kterých by bylo možno usoudit byť jen na existenci indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění (viz výše citovaná judikatura NSS). Stěžovatelka tedy měla možnost vznést další relevantní tvrzení s ohledem na judikatorní vývoj posuzované otázky, této možnosti však adekvátně nevyužila.

S ohledem na její konstantní tvrzení v průběhu daňového i soudního řízení, že předmětné zboží jí dodaly právě jí označení dodavatelé, a nikdo jiný, lze ostatně vyloučit, že by vrácení věci do daňového řízení přineslo něco nového. Jak bylo shrnuto výše, správní orgány prokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost daňových dokladů předložených stěžovatelkou ohledně na nich uvedených dodavatelů předmětných plnění; bylo tedy povinností stěžovatelky prokázat, že sporná zdanitelná plnění jí poskytli dodavatelé v postavení plátců DPH. Současně z daňového řízení nevyvstala jakákoli indicie o tom, že by v daném případě figurovala osoba odlišná od deklarovaných dodavatelů, která by byla skutečným dodavatelem zboží a současně by byla plátcem DPH ve smyslu ZDPH. Stěžovatelka měla přinejmenším v řízení před krajským soudem dostatečný časový prostor k tomu, aby vyvinula úsilí (jak tvrdí v kasační stížnosti) k opatření dalších relevantních informací o svých obchodních partnerech. Jak bylo shora vysvětleno, krajský soud rozhodl o žalobě v souladu s judikaturou NSS vztahující se k obdobným situacím. Stěžovatelka si tedy mohla být vědoma toho, že závěry soudů ve věci *Kemwater ProChemie* nepovedou automaticky ke zrušení rozhodnutí žalovaného v dané věci, a krajský soud tak nebyl povinen na tuto skutečnost stěžovatelku upozorňovat.

[24] Na věci nemění nic ani skutečnost, že správní orgány neuvedly, zda evidují podobné dodávky od označených dodavatelů vůči jiným subjektům za obdobných podmínek. Jak totiž správně poznamenal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, institut kontrolního hlášení, ze kterého by bylo případně možné stěžovatelkou žádané informace získat, byl zaveden až s účinností od 1. 1. 2016. Pokud pak stěžovatelka neprokázala, že zboží dodali deklarovaní dodavatelé, nelze automaticky předpokládat, že stejné osoby, které zřejmě dodaly zboží namísto těchto dodavatelů, vystupovaly rovněž v dalších obdobných dodávkách jménem těchto dodavatelů. Stěžovatelčiny výhrady vůči postupu správních orgánů spočívající v tom, že správní orgány nebyly vůči dodavatelům stěžovatelky dostatečně aktivní, nejsou důvodné, neboť se nikterak nedotýkají podstaty nyní posuzovaného případu. Ta spočívá v neprokázání skutečných dodavatelů stěžovatelkou uplatňovaných přijatých zdanitelných plnění, v souvislosti s nimiž uplatňovala svůj nárok na odpočet DPH.

[25] Nejvyšší správní soud uzavírá, že za takové situace a skutkových okolností, jaké nastaly v nyní projednávané věci, se stěžovatelce nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srov. výše). Provedené dokazování vyloučilo, že by faktickými dodavateli byly stěžovatelkou deklarované společnosti, přičemž stěžovatelka neuvedla ani v náznaku žádnou indicii o tom, že by jiný faktický dodavatel sporných plnění byl v postavení plátce DPH, přestože k tomu měla dostatečný prostor. Takové indicie přitom nevyplývaly ani z obsahu správního spisu.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[27] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

pokračování

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

V Brně dne 18. května 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu