



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Ing. V. Z.**, zast. JUDr. Helenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 21. 6. 2021, č. j. 65 Af 38/2020-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 29. 4. 2019, č. j. 1075295/19/3109-50521-804402, byla žalobci na základě výsledku daňové kontroly vyměřena vlastní daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 ve výši 105 173 Kč namísto nadměrného odpočtu ve výši 12 427 Kč, který žalobce vykázal v daňovém přiznání. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění fakturovaného deklarováním dodavatelem VV First Company s.r.o. (dále jen „VV First“), jehož předmětem mělo být zajišťování technické pomoci s přípravou projektu kanalizační přípojky v obci Ruda nad Moravou, neboť žalobce nesplnil podmínky § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2016 (dále jen

„ZDPH“). Odvolání proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16553/20/5300-22444-710968, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalovaný rekapituloval průběh postupu k odstranění pochybností, následné daňové kontroly i doplnění dokazování provedené v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný upozornil na nesoulad mezi tím, že smlouva uzavřená mezi žalobcem a VV First byla nazvána smlouvou o zprostředkování, a daňovými doklady, dle nichž měla být VV First přímo dodavatelem prací, nikoli pouhým zprostředkovatelem. Z předložených dokladů ani svědeckých výpovědí nebylo zřejmé, na základě čeho byla stanovena cena, která byla následně fakturována, ani jaký byl skutečný rozsah dodaných prací. Žalovaný rovněž popsal řadu dalších neodstraněných pochybností (např. nesrovnalosti mezi výpověďmi svědků a tvrzeními žalobce ohledně toho, kdo a kdy skutečně práce vykonal; způsobu předávání, formátů a množství dokumentace; počtu přípojek; kontroly prací; fyzického umístění podkladů; nevykázání plnění u subdodavatele; komplikovaných předání hotovosti a bankovních převodů; neschopnosti svědků blíže popsat způsob spolupráce mezi jednotlivými články tvrzeného dodavatelského řetězce).

[3] K návrhu na opakovanou svědeckou výpověď pana R. A. žalovaný připomněl, že tento svědek již byl v rámci daňové kontroly ohledně své účasti na předmětných pracích jednou vyslechnut a jeho výpověď nikterak nepřispěla k objasnění věci. Sám svědek dokonce uvedl, že po prodělané srdeční příhodě si spoustu věcí již nepamatuje. I z tohoto důvodu žalovaný vyhodnotil, že po dalších dvou letech by se svědek na nové okolnosti spolupráce se žalobcem patrně nerozpomněl. O tom, že nebude provádět opakovaný výslech svědka A., žalovaný žalobce vyzooměl v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení, na tuto písemnost však žalobce nereagoval. Provedení některých výslechů z vlastní iniciativy správce daně shledal žalovaný souladným s § 92 odst. 2 a § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný poznamenal, že samotná skutečnost, že VV First uvedla uskutečnění plnění pro žalobce ve svém daňovém přiznání, neprokazuje, že se plnění uskutečnilo. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný upozornil, že za účelem uplatnění nároku na daňový odpočet je daňový subjekt povinen prokázat, že plnění přijal od dodavatele uvedeného na předloženém daňovém dokladu, aby správce daně (za účelem zachování daňové neutrality) mohl ověřit, komu vznikla odpovídající daňová povinnost.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci. Žalobce namítal, že na předmětné zakázce skutečně spolupracoval s VV First a za vyúčtované služby zaplatil. Podle žalobce nebylo zřejmé, jakého období se týkaly výpovědi svědků, jelikož projekt kanalizačních přípojek se řešil již od roku 2009. Žalobce dále rozporoval hodnocení svědecké výpovědi pana L. V. a upozornil, že žalovaný hodnotil i skutečnosti, které nikdy nebyly předmětem sdělených pochybností. Žalovaný rovněž neporovnal výpověď svědka V. s jeho výpovědí předchozí. Podle žalobce měl být proveden opakovaný výslech svědka R. A., neboť jeho původní výslech se konal již před sdělením pochybností správcem daně. Žalovaný podle žalobce porušil povinnost danou § 92 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce bylo plnohodnotným důkazem rovněž daňové přiznání VV First. Žalobce připomněl, že VV First před 1. 1. 2016 neměla povinnost uvést předmětné zdanitelné plnění v kontrolním hlášení. Správce daně se podle žalobce dostatečně nevypořádal s námitkou neutrality DPH.

pokračování

[5] Podáním ze dne 14. 6. 2021 žalobce poukázal na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673.

[6] Krajský soud na nařízeném jednání neprovedl výslech R. A., neboť žalobce neuvedl, které konkrétní skutečnosti by měly být tímto způsobem prokázány. Krajský soud zároveň konstatoval, že tento svědek již byl vyslechnut v rámci daňového řízení (přičemž žalobce nevyužil svého práva výslechu se zúčastnit) a že skutkový stav zjištěný daňovými orgány považuje za dostačující.

[7] V odůvodnění shora uvedeného rozsudku krajský soud k žalobním námitkám upozornil, že ve výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 bylo dostatečně specifikováno, ke které transakci se pochybnosti správce daně vztahují. O jednoznačnosti výzvy svědčí dle krajského soudu i to, že žalobce nenamítal, že by výzva neodpovídala zákonným požadavkům, a reagoval očekávaným způsobem (doložil listiny vztahující se ke spolupráci s VV First). Správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, která byla taktéž vztahována k ověření oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u jednoho konkrétního daňového dokladu. Z tohoto důvodu krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou námitku, že nebylo zřejmé, k jakému časovému období se prověřování správce daně vztahovalo. Krajský soud poznamenal, že samotná podstata dokazování spočívá v tom, že pochybnosti správce daně se určitým způsobem vyvíjejí (jsou buď vyvráceny, nebo prohloubeny). Účelem výzvy k odstranění pochybností nebylo popsat veškeré nesrovnalosti, které tou dobou správci daně ani nebyly známy.

[8] Podle krajského soudu žalovaný přesvědčivě odůvodnil, z jakých skutečností pramenily jeho závěry o nepřesvědčivosti výpovědi svědka L. V. Z obsahu spisu rovněž nevyplývalo, že by tento svědek již byl dříve vyslechnut, jak tvrdil žalobce. Výpověď svědka ze dne 11. 11. 2019 byla jeho první výpověď ve vztahu k předmětu řízení. Krajský soud dále poznamenal, že po žalobci nebylo požadováno prokázání všech detailů, ale pro unesení svého důkazního břemene měl rozptýlit pochybnosti správce daně vhodnými důkazními prostředky, které by ve vzájemných souvislostech logicky podpořily jeho tvrzení.

[9] Krajský soud se neztotožnil s tvrzením žalobce, že výslech svědka R. A. proběhl před sdělením jakýchkoli pochybností. Pochybnosti byly sděleny již ve výzvě správce daně ze dne 17. 5. 2016, daňová kontrola byla zahájena dne 2. 6. 2016 a v jejím rámci byl dne 18. 9. 2017 proveden výslech svědka A. Krajský soud zdůraznil, že žalobce nevyužil svého práva výslechu se zúčastnit. K návrhu opakovaného výslechu tohoto svědka krajský soud upozornil, že z § 92 odst. 2 daňového řádu *a contrario* vyplývá, že správce daně je oprávněn rozhodnout o tom, které navržené důkazní prostředky směřují ke zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, a které nikoli. Podle krajského soudu žalovaný nadbytečnost opětovného výslechu svědka A. odůvodnil dostatečně (byl již jednou vyslechnut a tázán na okolnosti obchodní spolupráce v dané věci; jeho zdravotní stav ovlivnil již předchozí výpověď). Krajský soud se plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že opakovaná výpověď svědka A. by nemohla žádným relevantním způsobem přispět k osvětlení průběhu realizace sporného plnění. K tomu krajský soud citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[10] Ani námitku opomenutí daňového přiznání VV First neshledal krajský soud důvodnou. Krajský soud připomněl, že žalovaný uznal, že VV First ve svém daňovém

přiznání vykazala uskutečněné plnění pro žalobce. Samotná tato skutečnost však nepostačovala k odstranění závažných pochybností o skutečné realizaci deklarovaných plnění. Krajský soud vysvětlil, že to byl žalobce, na kom leželo důkazní břemeno k prokázání, že zdanitelné plnění přijal a použil je výhradně pro uskutečňování své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Krajský soud zdůraznil, že ani formálně správné daňové doklady nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, odkázal přitom na nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. pod č. N 73/22 SbNU 131. Krajský soud uzavřel, že rozhodující je fakticita provedení deklarovaného plnění.

[11] Krajský soud souhlasil se žalobcem, že před 1. 1. 2016 neměla VV First povinnost uvést poskytnutá plnění v kontrolním hlášení (to ostatně uznal i žalovaný ve vyjádření k žalobě), tato okolnost však není pro projednávanou věc právně významná. Podle krajského soudu je podstatné, že správce daně zpochybnil údaje o přijatém zdanitelném plnění podle § 89 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a výzvou k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 přenesl důkazní břemeno na žalobce. Na tom dle krajského soudu nic nemění ani fakt, že základ pochybností správce daně spočíval na povinnosti, která do 31. 12. 2015 neexistovala. Byl to žalobce, komu se nepodařilo věrohodným způsobem pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat svá tvrzení o deklarovaném plnění. Podle krajského soudu bylo sice prokázáno, že se na tomto plnění nějakým způsobem podílel svědek L. Š., ovšem nebylo věrohodně prokázáno, s kým byl ve smluvním vztahu, kdo mu platil a v jakém rozsahu dané práce provedl.

[12] K námitce popření zásady neutrality DPH (jíž se dle žalobce žalovaný vůbec nezabýval) krajský soud odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný podrobně vysvětlil, proč žalobcově argumentaci nepřisvědčil. Krajský soud zdůraznil, že identifikace osoby, která plnění poskytla (a ověření, že tato osoba je součástí systému DPH), je potřebná právě z důvodu zajištění neutrality DPH. Výše zmiňované usnesení Soudního dvora ve věci *Vikingo Fővállalkozó* podle krajského soudu není na projednávanou věc přílehlavé, neboť plnění v nynějším případě mohlo být ve skutečnosti poskytnuto osobou, která nebyla plátcem DPH. Ani při prokázání fakticity plnění jako takového nelze totiž bez zjištění osoby dodavatele ověřit, jestli byl plátcem DPH a jestli tedy daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet. Krajský soud uzavřel, že v projednávaném případě nebyl prokázán ani rozsah plnění, ani to, že jej poskytl plátcem DPH. Jelikož se krajský soud neztotožnil s žádnou z žalobních námitek, žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 písm. a) s. ř. s.

[14] Stěžovatel předně uvádí, že na zakázce, která mu přinesla výnos v řádu milionů korun, spolupracoval s VV First, která své plnění realizovala ve spolupráci s RS MOTO s.r.o. (dále jen „RS MOTO“), již zastupoval pan R. A. Výslech svědka A. byl dne 18. 9. 2017 proveden z iniciativy správce daně, aniž by stěžovatel znal jedinou pochybnost k dokladům, které předložil (a které potvrdila rovněž VV First). Konkrétní pochybnosti formuloval správce daně až ve výzvě ze dne 14. 8. 2018. Následuje citace z vyjádření k výsledku

pokračování

kontrolního zjištění, kde stěžovatel namítal především možnost správce daně dovodit totožnost neúplně označeného svědka, případně vyzvat daňový subjekt k odstranění vad podání. Stěžovatel v citované pasáži dále vysvětloval, že výsledků svědků se neúčastnil, neboť byly prováděny z iniciativy správce daně, aniž by byly stěžovateli sděleny relevantní pochybnosti.

[15] Dále stěžovatel cituje část žaloby, v níž upozornil, že svědek A. byl vyslechnut v rámci shromažďování podkladů správcem daně ještě před vydáním jeho výzev ze dne 26. 2. 2018 či 24. 8. 2018. Stěžovatel zde namítal, že pokud správce daně nesdělí daňovému subjektu své pochybnosti, daňový subjekt nemůže realizovat své právo označit důkazy k jejich vyvrácení. K odkazu krajského soudu na výzvu k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 stěžovatel uvádí, že tato výzva neobsahovala žádné konkrétní pochybnosti kromě tvrzení, že poskytnuté plnění nebylo u VV First obsaženo v kontrolním hlášení. Tuto pochybnost stěžovatel odstranil předložením dokladů, z nichž vyplynulo, že plnění spadalo do prosince 2015, kdy povinnost podat kontrolní hlášení ještě nevznikala. Tím, že neprovedl opakovaný výslech svědka, žalovaný podle stěžovatele porušil § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel se v argumentaci opět vrací k problematice přesné identifikace svědka a konstatuje, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, není přílehlavý.

[16] Podle stěžovatele se správce daně při výslechu svědka dne 18. 9. 2017 neptal na okolnosti, které následně ve výzvách formuloval jako své pochybnosti. Závěr, že výslech svědka nemůže přispět ke zjištění stavu věci, hraničí podle stěžovatele s nepřipustným předjímáním výsledku svědecké výpovědi. Stěžovatel namítá, že svědectví pana A. by mohlo prokázat skutečnosti související s činností RS MOTO (k čemuž odkazuje konkrétně na str. 9 výzvy ze dne 24. 8. 2018).

[17] Stěžovatel upozorňuje, že daňové přiznání VV First nebylo jediným důkazem v řízení – nejednalo se o důkaz „*sám o sobě*“. Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný tomuto důkazu nepřiznává žádnou hodnotu a bagatelizuje jej. Dalšími důkazy, které potvrzují stěžovatelovu verzi, byly podle stěžovatele listinné důkazy, daňový doklad, výsledek činnosti stěžovatele (uskutečnění zdanitelného plnění) i daňová evidence navazující na daňové přiznání VV First. Stěžovatel obecně odkazuje rovněž na další doklady, listiny a smlouvy, jakož i svědecké výpovědi.

[18] Stěžovatel dále obsáhle cituje některé části žaloby, aniž by se vyjadřoval k tomu, co z těchto citací vyvozuje ve vztahu k napadenému rozsudku. Stěžovatel zdůrazňuje, že VV First zahrnuje plnění pro něj v daňovém přiznání a v související evidenci již v době, kdy neměla povědomí o budoucím prověřování ze strany správce daně. Podle stěžovatele rovněž výpověď svědka L. Š. nevyloučila, že práce prováděli L. Š. a R. A. ve prospěch pana V. V závěru své argumentace k provádění a hodnocení důkazů stěžovatel opakuje svůj nesouhlas se závěrem krajského soudu, že výzvou k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 správce daně dostal povinnosti vyjádřit, z čeho pramení jeho pochybnosti, byť původní pochybnost byla založena na v té době neexistující povinnosti. Podle stěžovatele bylo v řízení prokázáno, že dodavatelem poskytnuté služby byla VV First.

[19] Závěrem stěžovatel opakuje svou žalobní argumentaci k neutralitě DPH, kde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Cituje rovněž tutéž část zmiňovaného usnesení Soudního dvora ve věci *Vikingo Fővállalkozó*,

kteřou citoval již ve svém podání ze dne 14. 6. 2021. K argumentaci, již krajský soud jeho námitky vypořádal, stěžovatel namítal, že daná otázka byla předmětem řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, který položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Krajský soud měl podle stěžovatele vyčkat na konečné rozhodnutí rozšířeného senátu v uvedené věci. Pokud krajský soud rozhodnutí rozšířeného senátu nevyčkal, měl aplikovat výklad pro stěžovatele příznivější, tedy výklad podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Podle stěžovatele je podstatné pouze to, zda existuje předmět zdanitelného plnění a zda plnění nebylo zatíženo účastí na daňovém podvodu. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud VV First přiznala a odvedla daň, uplatnil svůj nárok na odpočet s ohledem na neutralitu daně důvodně.

[20] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel poprvé až v kasační stížnosti namítá, že výzva k odstranění pochybností neobsahovala konkrétní pochybnosti správce daně. Tato kasační námitka je dle žalovaného nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl. Žalobní argumentace dle stěžovatele směřovala jen k tomu, že povinnost uvést plnění v kontrolním hlášení před 1. 1. 2016 neexistovala. K tomu žalovaný uvádí, že výzva vyjadřovala konkrétní skutkové okolnosti, které nastaly v souvislosti s daňovým přiznáním k DPH za 1. čtvrtletí 2016. Úvaha správce daně byla podle žalovaného logická a racionální, neboť poznatky zakládající pochybnosti mohou pramenit i z informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů. V průběhu daňového řízení stěžovatel vůbec nenamítal, že by výzva neodpovídala zákonným požadavkům, naopak na výzvu reagoval. Žalovaný zdůraznil, že není povinen ke každé jednotlivé pochybnosti, která v daňovém řízení vznikne, provádět opakované výsledky svědků. Svědek A. již vyslechnut byl a neprovedení jeho opakovaného výsledku bylo řádně zdůvodněno. Stěžovatel se svou neúčastí sám připravil o možnost klást svědkovi otázky.

[22] Podle žalovaného byla řádně a v souladu se setrvalou judikaturou Nejvyššího správního soudu odůvodněna rovněž nadbytečnost opakovaného výsledku svědka A.; stěžovatel neuvedl, proč by rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, měl být na projednávané věci nepřiléhavý. Odmítnutí výsledku svědka z důvodu, že nemůže přispět ke zjištění stavu věci, aprobovala judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (žalovaný odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).

[23] Žalovaný dále poukazuje na to, že text doplnění kasační stížnosti týkající se provádění a hodnocení důkazů je tvořen převážně citacemi předchozích podání (zejména žaloby) bez zjevné argumentace proti závěrům krajského soudu, kasační námitky jsou uvedeny pouze na str. 5 a 9 doplnění kasační stížnosti. K těmto námitkám žalovaný uvádí, že daňovým přiznáním VV First se zabýval na několika místech rozhodnutí o odvolání, kde zdůraznil důvodné pochybnosti o faktické realizaci plnění. V takové situaci pouhá skutečnost, že deklarovaný dodavatel plnění vykázal v daňovém přiznání, nepředstavuje dostatečný důkaz o tom, že se opravdu uskutečnilo tak, jak tvrdil stěžovatel. Krajský soud netvrdil, že by daňové přiznání bylo jediným důkazem, naopak zdůraznil, že veškeré důkazy je třeba posuzovat komplexně ve vzájemné souvislosti.

pokračování

[24] Podle žalovaného stěžovatel přehlíží, že daňový doklad a zprostředkovatelská smlouva byly správcem daně zpochybněny a bylo na stěžovateli, aby uskutečnění plnění prokázal jinými prostředky. Svědek V. vypovídal pouze obecně a nekonkrétně, jeho výpověď obsahovala rozpory a nejasnosti, svědek potvrzoval skutečnosti, které nemohly proběhnout, a ke stěžejnímu důkaznímu prostředku (prvotním podkladům) se odmítl vyjádřit. Žalovaný v této souvislosti odkazuje rovněž na své vyjádření k žalobě, kde shrnul zásadní skutečnosti vyplynuvší z výpovědi svědka V., které vedly k závěru, že nebylo prokázáno uskutečnění předmětného plnění tak, jak bylo deklarováno. Účast svědka Š. na plnění žalovaný nerozporoval ani v rozhodnutí o odvolání, zdůrazňuje však, že nebylo zřejmé, v jakém vztahu a ke komu tento svědek byl a kdo mu za práci zaplatil – k tomu se stěžovatel nikterak nevyjadřuje. Žalovaný rovněž připomíná, že stěžovatel nevyvrací ani další skutečnosti, které podporují pochybnosti o faktické realizaci plnění deklarovaným dodavatelem a deklarovaným způsobem.

[25] Žalovaný upozorňuje, že za validní kasační námitky nelze považovat pouhé negace odůvodněných závěrů žalovaného a krajského soudu. Stěžovatel na podrobnou a logickou argumentaci reaguje v zásadě jen tím, že prokázal, že plnění dodala VV First, nijak konkrétně se ale nevyjadřuje k úvahám krajského soudu, které tento závěr vyvracejí.

[26] Krajský soud nebyl podle žalovaného povinen vyčkat na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, neboť zdůvodnil, proč je prokázání dodavatele jednou z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný upozornil, že není-li prokázáno, že plnění bylo přijato od plátce DPH, není nutné zkoumat možnou účast na daňovém podvodu. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelného plnění v deklarované výši a od deklarovaného dodavatele přitom nese daňový subjekt. Žalovaný k uvedenému odkazuje na rozsudky Soudního dvora ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690, a ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, ECLI:EU:C:2018:933. Zároveň žalovaný podotýká, že nárok na odpočet nebyl stěžovateli odepřen pouze z důvodu neprokázání dodavatele, ale rovněž z důvodu neprokázání rozsahu plnění. Podle žalovaného jsou právě z tohoto důvodu skutkové okolnosti projednávané věci diametrálně odlišné od případu *Vikingo Fővállalkozó*, který opakovaně cituje stěžovatel. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, a další. Žalovaný zdůrazňuje, že posuzoval celý komplex zjištěných skutečností, bez fixace pouze na podmínku dodavatele.

[27] Žalovaný dodává, že ve věci *Vikingo Fővállalkozó* nebyla řešena a zohledněna výjimka pro malé podniky podle čl. 282 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), kterou ČR využila tím, že zavedla institut plátce a provedla tak diferenciaci osob povinných k dani dle jejich obratu. Práva a povinnosti podle směrnice 2006/112/ES tak v ČR dopadají převážně pouze na osoby v postavení plátců. Právě z tohoto důvodu je nutné znát osobu dodavatele, aby bylo možno ověřit, že se jedná o plátce, a lze tak nárokovat odpočet daně.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od

doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] V první řadě je nutné upozornit, že kasační stížnost je z velké části tvořena citacemi různých písemností (protokolů, vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, rozhodnutí o odvolání a zejména žaloby); řada z nich navíc ve svém textu již obsahuje další citace. Kasační stížnost tak představuje jakousi koláž předchozí argumentace spletenou textem, který často směřuje proti rozhodnutím daňových orgánů, nikoli přímo proti napadenému rozsudku krajského soudu. Jak Nejvyšší správní soud připomněl např. v rozsudku ze dne 10. 8. 2017, č. j. 10 As 99/2016-31, *„řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle níž je stěžovatel povinen v kasační stížnosti uvést, z jakých důvodů napadá rozhodnutí krajského (městského) soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Za dostatečně konkrétní námitku nelze považovat pouhý odkaz na žalobu bez toho, aby stěžovatel alespoň v obecné míře uvedl, v čem má spočívat ve vztahu k této námitce pochybení krajského (městského) soudu.“*

[30] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *„[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“.*

[31] Jak vyplývá z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, *„kasační námitka“*, která je pouze opakováním textu žaloby, aniž by reagovala na rozsudek krajského soudu, se opírá pouze o jiné důvody, než jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., je tudíž ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Právě to platí o argumentaci obsažené v doplnění kasační stížnosti na str. 6-8, kde sám stěžovatel mimo jiné uznává, že *„opakuje jen to, co uvedl v podané žalobě“*, aniž by vysvětlil, z jakého důvodu danou část žaloby cituje či rekapituluje. Jedinou výjimku, kdy stěžovatel přímo zmiňuje krajský soud, představuje uvození citace přibližně v polovině osmé strany, kde stěžovatel doslova uvádí: *„Krajským soudem přednesený závěr se vztahuje k té části žaloby, kde stěžovatel uváděl v reakci na závěry žalovaného stran tvrzeného důkazu ve formě daňového přiznání dodavatele, firmy VV First Company, následující:“* Následuje další rozsáhlá citace stěžovatelovy žaloby, takže uvedený kusý text je vklíněn mezi dva rozsáhlé bloky citace, aniž by bylo vysvětleno, k jakému konkrétnímu závěru krajského soudu se vztahuje. Z těchto důvodů nelze ani tuto část doplnění kasační stížnosti považovat za přípustnou kasační námitku.

[32] Přípustnou kasační námitkou není ani tvrzení, že v rámci výslechu svědka A. se správce daně neptal na okolnosti, které následně označil jako pochybnosti. Takovou argumentaci stěžovatel vůbec nevedl v žalobě, ač tak učinit mohl, tato kasační námitka je tudíž taktéž nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Rovněž označení skutečností, které mohl výslech svědka A. podle stěžovatele objasnit, nevedl stěžovatel v návrhu na výslech tohoto svědka v žalobě, ale až v kasační stížnosti, ani toto tvrzení tedy nemůže mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozsudku (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

pokračování

[33] Podle žalovaného je nepřijatelná rovněž kasační námitka nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016, Nejvyšší správní soud však v této souvislosti připomíná, že žaloba obsahovala námitku, dle níž nebylo povinností VV First vykázat plnění v kontrolním hlášení, když k němu došlo před 1. 1. 2016 (předposlední strana žaloby, druhý a třetí odstavec). Kasační argumentace dovozující z tohoto důvodu nekonkrétnost výzvy je pak přímou reakcí na závěr krajského soudu, dle něhož i přes neexistenci povinnosti uvést plnění v kontrolním hlášení byla výzva k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 dostatečně konkrétní.

[34] Námitka nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 je tedy přípustná, ne však důvodná. Pochybnosti správci daně totiž mohou vyvstat na základě širokého spektra okolností daného obchodního případu, přičemž tyto okolnosti nemusí spočívat pouze v nezákonném jednání některého ze zúčastněných subjektů (či přímém podezření na konkrétní porušení zákona). Jak poznamenal rovněž žalovaný, správce daně vycházel z daňově relevantních skutečností, které měly vztah k daňovému přiznání stěžovatele k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016. Poznatky zakládající pochybnosti mohou pramenit již z pouhé skutečnosti, že tvrzení daňového subjektu nejsou běžným způsobem potvrzena tvrzeními jeho obchodních partnerů. Podle názoru krajského soudu byla výzva k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 dostatečně určitá, neboť správce daně uvedl, v čem tkví jeho pochybnosti. Krajský soud rovněž upozornil, že stěžovatel proti výzvě jako takové v daňovém řízení nikterak nebrojil a její vady nenamítal; naopak, reagoval na ni předložením důkazních prostředků, které správce daně požadoval.

[35] Rovněž Nejvyšší správní soud shledává úvahy správce daně racionálními; lze totiž očekávat, že daňové subjekty nejčastěji uvedou plnění ve svých kontrolních hlášeních v jednom období, kde se údaje jednoduše spárují. Pokud data nebyla spárována (ať se tak stalo z důvodu pochybení některého z účastníků transakce, či z legitimních důvodů), jde o objektivní okolnost, z níž mohou vyplynout pochybnosti správce daně. Pokud takové pochybnosti správce daně vyjádří ve výzvě k odstranění pochybností, taková výzva je vydána v souladu se zákonem, byť následně může dojít k vysvětlení původní nesrovnalosti, která k ní vedla.

[36] Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž upozorňuje, že i kdyby výzva k odstranění pochybností ze dne 17. 5. 2016 nebyla formulována dostatečně konkrétně, rozsah následně zahájené daňové kontroly velmi přesně vymezil, kterou transakci správce daně prověřuje. Rovněž z otázek položených stěžovateli při zahájení daňové kontroly dne 2. 6. 2016 bylo zřejmé, čím se správce daně bude v rámci daňové kontroly zabývat, nelze se tudíž ztotožnit s tvrzeními stěžovatele, že v době konání výslechu pana R. A. stěžovatel vůbec nevěděl, kam správce daně směřuje a co je zapotřebí prokázat.

[37] Podle § 6 odst. 2 daňového řádu „[o]soby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují“.

[38] Podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[d]aňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně“.

[39] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“.

[40] Podle § 96 odst. 5 daňového řádu „[d]aňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.“.

[41] Z citovaných ustanovení zákona jednoznačně vyplývá závěr, k němuž dospěl rovněž krajský soud v projednávané věci: správce daně může svědka vyslechnout i bez návrhu daňového subjektu. Nejvyšší správní soud poznamenává, že pro použitelnost takto získaného důkazu není podstatné, z čí iniciativy k němu bylo přistoupeno. Stěžovatel byl o termínu konání výsledku včas vyrozuměn, mohl se jej tedy účastnit. Využití tohoto práva na spolupráci se správcem daně samozřejmě nebylo stěžovatelovou povinností, ovšem pokud jej bez závažného důvodu nevyužil, nemůže se zpětně domáhat opakování svědecké výpovědi. Právo vyvracet pochybnosti správce daně totiž nelze vykládat izolovaně, jednostranně a extenzivně ve prospěch daňového subjektu. Vždy je třeba přihlídnout i k dalším, neméně významným právům a povinnostem, zejména k základním zásadám správy daní, mezi něž patří kromě zásady spolupráce i zásady hospodárnosti a rychlosti (§ 7 daňového řádu).

[42] Ke kontextu projednávané věci je vhodné doplnit, že je na správci daně, v jakém pořadí provádí jednotlivé důkazy a zjišťuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Pozdější výslech svědka může daňovému subjektu zajistit možnost pokládat přesnější otázky za účelem vyvrácení konkrétnějších pochybností správce daně, ovšem nese s sebou i nevýhody v podobě možného zapomínání detailů svědkem a následně menšího časového prostoru k reakci na nové pochybnosti správce daně, které svědecká výpověď může vyvolat. To ostatně stěžovatel namítal v případě svědka L. V., který byl vyslýchán až v průběhu odvolacího řízení a z jehož výpovědi vplynuly nové pochybnosti nad rámec těch již sdělených správcem daně výzvami vydanými v rámci postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. S těmito pochybnostmi byl stěžovatel v rámci odvolacího řízení seznámen, na seznámení a výzvu k vyjádření však nereagoval. Naopak v případě svědka A. došlo k výsledku v dřívější fázi daňové kontroly, kdy byla větší šance, že si svědek bude důležité skutečnosti pamatovat, a zároveň měl následně stěžovatel dostatek příležitostí, aby označil další důkazní prostředky, které by mohly pochybnosti vplynuvší z dosavadního řízení vyvrátit.

[43] K otázce spolupráce stěžovatele se správcem daně lze uzavřít, že pokud by stěžovatel důsledně dbal na využití svých práv v celém průběhu daňové kontroly a zúčastnil se výsledku svědka A. dne 18. 9. 2017, pak by okolnost, že se o některých pochybnostech správce daně dozvěděl až po provedeném výsledku, mohla odůvodnit opakovaný výslech uvedeného svědka. V takovém případě by však stěžovatel musel v návrhu na opakovaný výslech svědka uvést konkrétní skutečnosti, k nimž nemohl svědkovi klást otázky při minulém výsledku, protože neměl vědomosti o pochybnostech správce daně. Bylo by pak na správci daně, resp. žalovaném, aby posoudili, zda by opakovaný výslech svědka mohl mít relevanci pro zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daně. Ovšem vzhledem k tomu, že se stěžovatel výsledku svědka neúčastnil, sám se připravil o možnost klást svědkovi otázky za účelem prokázání svých tvrzení.

pokračování

[44] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem rovněž v posouzení otázky, zda opakovaný výslech svědka A. mohl přispět ke zjištění stavu věci (a zda je tedy i na tuto věc použitelný citovaný závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42). Jak krajský soud, tak před ním žalovaný odůvodnili, z jakého důvodu nepředpokládali, že by opakovaná výpověď svědka A. mohla vnést do případu tolik světla, aby rozptýlila veškeré pochybnosti správce daně. Tyto úvahy nejsou nepřipustným předjímáním výsledku svědecké výpovědi, ale logickým vyústěním celé důkazní situace, včetně již provedené výpovědi svědka A. (z níž mimo jiné vyplynulo, že ze zdravotních důvodů již není schopen se dostatečně rozpomenout na okolnosti jednotlivých obchodů). Námitka nezákonného neprovedení důkazu tedy není důvodná.

[45] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *„[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*

[46] K otázce hodnocení důkazů Nejvyšší správní soud upozorňuje, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání, ani krajský soud v napadeném rozsudku netvrdili, že by snad daňové přiznání VV First bylo jediným důkazem v řízení. Formulace *„nesvědčí tento důkaz sám o sobě pro závěr“* směřovala k vyvrácení stěžovatelovy argumentace, dle níž by přiznání VV First mělo být významným důkazem, který by měl k uznání odpočtu postačovat. Lze poznamenat, že daňové přiznání i daňová evidence pro účely DPH, stejně jako smlouva a daňový doklad, představují pouze formální důkazy, které dostatečně neprokazují, kdo předmětné plnění reálně uskutečnil a že bylo uskutečněno v tvrzeném rozsahu. Je logické, že daňové přiznání VV First odpovídá jejím záznamům v daňové evidenci pro účely DPH (oba tyto důkazní prostředky vyhotovila sama VV First a bylo by elementární chybou, kdyby se neshodovaly) a že bylo podáno ještě před tím, než započalo prověřování stěžovatelova odpočtu. Sám stěžovatel opakovaně zdůrazňuje, že plnění bylo ze strany VV First fakturováno již v prosinci 2015 a bylo zahrnuto v daňovém přiznání za prosinec 2015. K podání tohoto daňového přiznání tedy muselo dojít do 25. 1. 2016, zatímco k prověřování odpočtu u stěžovatele za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016 mohlo dojít nejdříve po ukončení tohoto zdaňovacího období a uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (25. 4. 2016). Tato zřejmá časová linie nikterak neprokazuje, že k tvrzeným skutečnostem došlo i fakticky.

[47] K dalším okolnostem, které dle stěžovatele prokazují jeho tvrzení, lze poznamenat, že skutečnost, že stěžovatel poskytl zdanitelné plnění, nevypovídá o tom, jaké množství práce stěžovatel provedl sám a jaké si naopak zajistil od jiných subjektů, a tím spíše ani o tom, jestli tyto subjekty byly plátcí DPH. Stejně tak ve prospěch stěžovatele nehovoří ani „zprostředkovatelská“ smlouva uzavřená mezi ním a VV First, která přinejmenším dle svého názvu a z větší části i obsahu vzbuzuje dojem, že činnost VV First měla spočívat pouze ve zprostředkování, tedy činnosti směřující pouze k zajištění třetí osoby, která práci provede a vyúčtuje přímo stěžovateli. Podle stěžovatelových tvrzení (a zároveň daňového dokladu, daňového přiznání a evidence VV First) však měla být stěžovatelovým přímým dodavatelem VV First, nikoli třetí osoba (společnost RS MOTO měla být pouze subdodavatelem VV First, nikoliv přímým obchodním partnerem stěžovatele). Stěžovatel dále obecně odkazuje na *„další doklady, listiny a smlouvy, a dále svědecké výpovědi“*, tyto další důkazy ale nspecifikuje a neuvádí, jak by měly přispět k prokázání jeho tvrzení o tom, že plnění pro něj provedla VV First a že je provedla v deklarovaném rozsahu.

[48] Nejvyšší správní soud (obdobně jako krajský soud a žalovaný) nerozporuje úvahu stěžovatele, že svědecké výpovědi L. V. a L. Š. nevyloučily závěr, že práce vykonávali pan Š. s panem A. Je ovšem nutné připomenout, že ani tyto svědecké výpovědi nepotvrdily rozsah provedených prací (kterých částí obce Ruda nad Moravou a kolika kanalizačních přípojek se jejich činnost týkala). Svědek A. navíc ve své výpovědi uvedl, že práce reálně vykonával pan Š. („já jsem dělal vlastně taxikáře“, „po infarktu jsem již nic nedělal“, „já jsem ty plachty neviděl“, „já jsem nikdy nic nekontroloval“). Pan Š. však podle pana A. nepracoval pro RS MOTO, za niž pan A. jednal („Žádný obchodní vztah ani zaměstnanecký nebyl, byl to kamarád.“ „Zřejmě ho vyplatil pan Z., já ne.“). Výpovědi svědků Š. a A. se liší rovněž v tom, kolikrát se setkali, kdy byly předávány podklady a jak tyto podklady vypadaly. Zároveň nelze přehlédnout, že pan Š. byl zastupitelem obce Ruda nad Moravou a do roku 2014 dokonce předsedou komise pro rozvoj obce. Dle písemností založených ve spisu se pan Š. velmi zasazoval o výstavbu kanalizace (např. psal články o tomto tématu do obecních novin), nelze tudíž vyloučit, že jeho činnost byla spojena spíše se zájmy jeho samotného a obce, nikoli s prací pro dodavatele či subdodavatele stěžovatele. Nejvyšší správní soud se i z těchto důvodů ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že nebylo prokázáno, že plnění bylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu a že je poskytl plátce DPH.

[49] Jak přitom vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, „neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně“. Pro projednávanou věc tedy nebylo rozhodné, jakým způsobem posoudí rozšířený senát Nejvyššího správního soudu otázku prokazování dodavatele. I kdyby však totožnost dodavatele byla jedinou neprokázanou hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH v projednávané věci, nebylo by povinností krajského soudu řízení přerušit a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jak namítá stěžovatel.

[50] Podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. „[p]ředseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá“.

[51] Otázkou, zda § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. stanoví krajskému soudu možnost, či povinnost přerušit řízení, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2012, č. j. 5 As 83/2011-273, jehož právní věta zní: „Krajský soud je oprávněn, nikoliv však povinen přerušit podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. řízení, jestliže před Nejvyšším správním soudem probíhá řízení o kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu v související věci. Jestliže však krajský soud řízení nepřeruší a z pravomocného rozsudku v související věci vychází (§ 52 odst. 2 s. ř. s.), přičemž tento rozsudek je následně Nejvyšším správním soudem zrušen, může být tato skutečnost sama o sobě důvodem zrušení i navazujícího rozsudku krajského soudu, je-li rovněž napaden kasační stížností.“ Pokud se tedy krajský soud v projednávané věci přiklonil k jednomu z právních názorů „soupeřících“ před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, nepostupoval v rozporu se zákonem. Pouze v případě, že by rozhodnutí rozšířeného senátu popřelo závěry přijaté krajským soudem, mohl by to být důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že tato situace by mohla nastat pouze tehdy, pokud by otázka posuzovaná rozšířeným senátem byla pro posouzení věci krajským soudem rozhodná, což v projednávané věci nenastalo.

[52] Nad rámec nutného odůvodnění lze poznamenat, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o otázce prokazování dodavatele již (v návaznosti na rozsudek Soudního

pokračování

dvora ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, jímž Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky jemu předložené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v uvedené věci) rozhodl, a to rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS. Právní názor Soudního dvora je v tomto rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu shrnut následovně: „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, 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.“ Z uvedeného vyplývá, že Soudní dvůr ani rozšířený senát Nejvyššího správního soudu nerezignovaly na podmínku účasti dodavatele v systému DPH, byť (oproti převažující dřívější judikatuře) nově připouštějí, že dodavatelem nemusí nutně být osoba uvedená na daňovém dokladu. Musí však být jednoznačně prokázáno, že skutečný dodavatel nutně byl plátcem DPH, přičemž důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který si nárokuje daňový odpočet. Tím byly definitivně překonány závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na který odkazoval stěžovatel.

[53] Závěry krajského soudu v projednávané věci, dle nichž by za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH musel stěžovatel prokázat, že plnění bylo poskytnuto plátcem DPH (nikoli neplátcem), tedy plně odpovídají rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, jakož i jemu předcházejícímu rozsudku Soudního dvora v téže věci (*Kemwater ProChemie*), z něhož rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vycházel. I kdyby tedy v projednávané věci byl prokázán rozsah plnění (což se nestalo), neprokázání toho, že deklarované práce provedla osoba, která je plátcem DPH, by taktéž zakládalo dostatečný důvod pro odepření daňového odpočtu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že k porušení neutrality DPH by došlo právě tehdy, pokud by byl připuštěn daňový odpočet v situaci, kdy by plnění ve skutečnosti provedla osoba, která nebyla plátcem DPH. Ani námitku porušení neutrality DPH tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

IV.

Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[55] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. srpna 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu