



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **J. Š.**, zast. Mgr. Dianou Kořovou, advokátkou, se sídlem Kollárova 1879, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 11. 1. 2023, č. j. 15 Af 1/2021-111,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, č. j. 47292/20/5300-22444-707622, ve věci daně z přidané hodnoty.

[2] Stěžovateli byla vyměřena za zdaňovací období prosinec 2017 daň z přidané hodnoty ve výši 54 762,- Kč z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH uplatněný z přijatých plnění od dodavatelů DORALIA GROUP s.r.o. (dále „DORALIA“) a MTO-CV spol. s r.o. (dále „MTO“), neboť stěžovatel neprokázal, že plnění přijal od dodavatelů uvedených

na daňových dokladech, tj. od dodavatelů DORALIA a MTO. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal dne 7. 9. 2019 odvolání, které žalovaný zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] V žalobě stěžovatel namítal, že správce daně extenzivně vymezil věcný rozsah důkazního břemene v daňovém řízení tím, že důkazní břemeno stěžovatele rozšířil o podmínku prokázání identity dodavatele zdanitelného plnění namísto toho, aby učinil závěr o zasažení obchodních transakcí daňovým podvodem. Namítal, že se žalovaný při vymezení rozsahu důkazního břemene nijak nevypořádal s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze plátcí odepřít pouze z toho důvodu, že se mu nepodaří prokázat identitu osoby dodavatele zdanitelného plnění, pokud se neprokáže vědomá účast plátce na daňovém podvodu; odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-277/14, PPUH, *Stebcemp* a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 - 78; namítal, že žalovaný postupoval v rozporu s ústavní zásadou *in dubio mitius*. Dle stěžovatele správní orgány vůbec nezmiňují, zda společnost DORALIA sporné plnění přiznala ke zdanění a zda z něj odvedla DPH; tato skutečnost je přitom dle stěžovatele rozhodná pro posouzení otázky, zda došlo k zasažení transakce daňovým podvodem. Konstatoval, že za dané situace mohl žalovaný přistoupit k prokazování skutkových okolností daňového podvodu a případně i prokazování vědomé účasti stěžovatele na takovém podvodu.

[4] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji.

[5] Při ústním jednání dne 11. 1. 2023 zástupce stěžovatele odkázal na četnou judikaturu NSS týkající se prokazování identity dodavatele; uvedl, že správce daně by měl *ex offio* prozkoumat jiná daňová řízení a výsledky tohoto zkoumání v rozhodnutí přezkoumatelně odůvodnit. K samotnému plnění konstatoval, že nejprve byla uzavřena smlouva mezi panem Č. a společností DORALIA a následně mezi touto společností a stěžovatelem, přičemž není nelegální, jestliže zboží z bazaru pořídí obchodní společnost, která zboží následně prodá jinému daňovému subjektu, který z nákupu tohoto zboží uplatní nárok na odpočet DPH. Zástupce stěžovatele při jednání předložil usnesení Policie ČR o zahájení trestního stíhání č. j. KRPA-175926-5/TČ-2022-000097-LN, kterým bylo zahájeno trestní stíhání osob, mezi nimiž byl i stěžovatel, přičemž zástupce stěžovatele poukázal především na strany 8 a 20 daného usnesení, z nichž plyne výše plnění společnosti DORALIA a to, že daná společnost vyvíjela činnost a byla plátcem DPH. Byl toho názoru, že je potřeba došetřit dojem daňových orgánů, že byl pan Č. dodavatelem sporného plnění.

[6] Krajský soud předeslal, že předmětem obšírně pojatých žalobních námitek, a to včetně velkého množství citací a odkazů na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu, byly výlučně právní otázky týkající (ne)unesení důkazního břemene stěžovatele ohledně prokázání identity dodavatele sporného zdanitelného plnění a zda mu mohl být nárok odepřen, aniž by správce daně prokázal vědomé zapojení stěžovatele do daňového podvodu a aniž by zjistil, zda dodavatel sporné plnění přiznal ke zdanění a zda z něj odvedl DPH. Předmětem žaloby tak nebyly žádné námitky, které by směřovaly k tomu, zda daňové orgány správně hodnotily skutkový stav, zda správně vyhodnotily svědecké výpovědi a zda prokázaly, že skutečným dodavatelem vybavení posilovny byl pan Č.

pokračování

[7] Krajský soud poukázal na to, že nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které stěžovatel nově vznesl v doplnění žaloby ze dne 27. 3. 2021, neboť tak učinil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud se tak nezabýval námitkou, že jednatelka společnosti DORALIA dne 23. 5. 2019 vypověděla, že plnění dodala stěžovateli tato společnost a že se daňovým orgánům nepodařilo opatřit žádný důkaz, který by toto vyvracel, přičemž e-mailová korespondence ohledně inzerátu umístěného na internetových stránkách www.sbazar.cz ani přetrvávající nejasnosti ohledně přepravy zboží takový důkaz nepředstavují; ze stejného důvodu se soud nemohl zabývat opožděnou námitkou, že povinností správce daně či žalovaného bylo prokázat, že skutečným dodavatelem plnění byl pan Č. (a tedy nikoliv prokázat pouze to, že skutečným dodavatelem nebyla společnost DORALIA), což se ovšem správci daně ani žalovanému prokázat nepodařilo. Dále se soud nemohl zabývat námitkami, které stěžovatel uplatnil teprve v triplice ze dne 30. 5. 2022, a to, že závěr o tom, že skutečným dodavatelem zboží je pan Č., není v napadeném rozhodnutí vůbec obsažen, tento závěr nadto nevyplývá z provedených důkazů, pan Č. uzavření kupní smlouvy se společností DORALIA nepotvrdil ani nevyvrátil; hodnocení výpovědi svědkyně Ž. žalovaným je v rozporu s obsahem její výpovědi.

[8] Krajský soud poté hodnotil otázku, kterou stěžovatel učinil spornou, a to, zda je prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Konstatoval, že otázka, zda prokázání faktického dodavatele představuje jednu z hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, byla předmětem určitých nejasností, které se projevíly též v judikatuře Nejvyššího správního soudu, na kterou odkázal. Tyto nejasnosti vedly k předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu a poté k položení předběžné otázky SDEU.

[9] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, položil SDEU tyto předběžné otázky: „1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že porušením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ SDEU přinesl odpovědi na uvedené otázky v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.*, (dále jen rozsudek „*Kemwater*“), v němž vyslovil: „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 odepráno, 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.“ Jinak řečeno, i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný

dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplývá, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality. Krajský soud konstatoval, že závěry formulované v citovaném rozsudku ve věci *Kemwater* lze využít i v posuzovaném případě.

[10] Dle krajského soudu daňové orgány v posuzovaném případě nestíhala povinnost prověření možného podvodu na DPH; v souzené věci stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky (neprokázání dodavatele, resp. přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH), a nikoli z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH. Krajský soud dodal, že výklad judikatury NSS ve „věcech *Kemwater*“ týkající se § 72 zákona o DPH je bezrozporný a jednoznačný a neumožňuje dvojí výklad, poukázal přitom na ojedinělost rozsudku 4. senátu ve věci *Stavebnictví Melichar* (č. j. 4 Afs 58/2017-78). Krajský soud konstatoval, že aplikace zásady *in dubio mitius*, které se stěžovatel dovolával, nepřipadá v úvahu, neboť použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy. To však v posuzované věci není splněno (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06).

[11] Krajský soud shledal nedůvodnou rovněž námitku, že žalovaný rezignoval na stanovení a vybrání DPH od společnosti DORALIA; poukázal na to, že stěžejní otázkou v posuzované věci bylo, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno k nárokovanému nadměrnému odpočtu a zda prokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Jelikož daňové orgány dospěly k závěru, že neprokázal, že mu posilovací stroje dodala společnost DORALIA, nemusely dále zjišťovat, zda uvedená společnost z daného plnění odvedla DPH.

[12] V **kasáční stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Tvrdí, že v daňovém řízení i v řízení před krajským soudem namítal, že skutkové závěry vyvozené správcem daně jsou v extrémním nesouladu s provedenými důkazy; vycházel z tehdy aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78), namítal, že správce daně neprokázal vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu. Na tomto tvrzení stěžovatel nadále trvá a odkazuje na svoji žalobu a následující podání vůči krajskému soudu, na řízení vedené před krajským soudem a předcházející daňové řízení.

[13] Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu vystavěn na nesprávném posouzení otázky určení okamžiku vzniku povinnosti daňových orgánů zabývat se šetřením podvodu na DPH. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s posouzením některých žalobních námitek jako opožděných; uvádí, že dne 14. 1. 2021 podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, následně dne 28. 3. 2021 zaslal krajskému soudu repliku k vyjádření žalovaného k žalobě, a dne 27. 3. 2022 podal doplnění žaloby; na toto doplnění žaloby žalovaný reagoval vyjádřením, na které stěžovatel reagoval podáním ze dne 30. 5. 2022.

pokračování

Dle stěžovatele se námitky v doplnění žaloby týkají závěru učiněného žalovaným ohledně prokázání identity dodavatele; podle stěžovatele žalovaný jednak neprokázal, že skutečným dodavatelem byl pan Č., a dále ani nevyvrátil, že tímto dodavatelem byl stěžovatelem deklarovaný dodavatel.

[15] Stěžovatel se závěrem krajského soudu, který k námitkám nepřihlédl, nesouhlasí, tvrdí, že byť by tyto žalobní námitky byly vzneseny opožděně, krajský soud byl přesto na základě § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *ex offio* povinen zaobírat se podstatou tvrzení stěžovatele obsažených ve zmiňovaných podáních; navíc samotná opožděnost uplatnění žalobních námitek stěžovatelem se může jevit jako sporná, neboť v bodě [63] žaloby stěžovatel namítal, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem nemá oporu v provedeném dokazování. Dle stěžovatele lze navrhopvat důkazy k prokázání těchto tvrzení kdykoli, jde-li o okolnosti, které byly již v žalobě napadeny. Stěžovatel neuváděl ve svých podáních žádné nové žalobní body, jak konstatuje krajský soud, neboť již v samotné žalobě uvedl podstatu jeho tvrzení ohledně požadavku správce daně na prokázání identity dodavatele zdanitelného plnění (body 9, 21, 22, 42 žaloby); v následujících podáních pouze odpovídal na zavádějící tvrzení žalovaného o prokázání skutečného dodavatele zboží (pana Č.); tomuto odporují veškeré dosud předložené důkazy a provedené dokazování (výslech svědkyně J. Ž., Ing. L. H. apod.). Všechna tato tvrzení a důkazy nejsou nova, stěžovatel se jimi bránil již v průběhu daňového řízení před správcem daně a tato tvrzení mají vliv na splnění podmínek pro odpočet DPH. Žalobní námitky, které se týkají právního posouzení celé věci, vycházejí ze znalosti práva a judikatury, nejde o nová tvrzení, ale pouhá upozornění na existující judikaturu, ačkoli je stěžovateli jasné, že „soud zná právo“.

[16] V tomto ohledu stěžovatel poukazuje na nálezh Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15: „*Ústavní soud tedy uzavírá, že městský soud a Nejvyšší správní soud svými rozhodnutími porušily stěžovatelčino právo na spravedlivý proces zaručené čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny, neboť jimi vyřčené právní závěry se neslučovaly s principy spravedlivého rozhodování, neboť přepjatě formalisticky přistupovaly k zásadám dispozitivnosti a koncentrace řízení před správními soudy, plynoucím z ustanovení § 75 odst. 2 soudního řádu správního ve spojení s ustanovením § 71 odst. 1 písm. d) citovaného zákona (resp. § 104 odst. 4 tohoto zákona), aniž by přihlédly k obecným principům správního trestání.*“ Rovněž např. v usnesení NSS č. j. 10 As 24/2015 - 71 se Nejvyšší správní soud pokusil dát odpověď na to, jak by mělo být řešeno rozhodování správních soudů v plné jurisdikci. Jedním ze závěrů je, že soudy musí zkoumat, zda, resp. nakolik správní orgány dostaly zásadě materiální pravdy, bez ohledu na způsob obhajoby účastníka řízení. Stěžovatel podotýká, že ačkoli se uvedené usnesení NSS týká přestupkového práva, má za to, že posun judikatury v tomto ohledu je nutno promítnout i do rozhodování ve věcech daňových.

[17] Podle stěžovatele závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem ohledně prokázání identity dodavatele nemá oporu v provedeném dokazování, způsobuje tak nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek skutkových důvodů. Podle judikatury tato vada, byť by nebyla stěžovatelem v řízení před krajským soudem vůbec (tj. ani opožděně) namítána, brání přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí a je důvodem pro jeho zrušení na základě § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.); stěžovatel k tomu odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84. Podle stěžovatele proto krajský soud pochybil tím, že se otázkou

(ne)unesení důkazního břemene stěžovatelem ohledně prokázání identity dodavatele vůbec nezabýval.

[18] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný nebyl povinen se zabývat otázkou daňového podvodu; není dle něj pravdivé tvrzení krajského soudu v bodě 39 rozsudku, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Dle stěžovatele z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že k prokázání daňového podvodu mohou daňové orgány přistoupit až tehdy, resp. jakmile je *najisto postavena (prokázána) (pouze) faktická existence plnění*, a tedy nikoliv je-li prokázáno splnění všech zákonných (hmotněprávních) podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH (viz např. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-35, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 90/2019-59 a další). Jinak řečeno, pokud je prokázáno, že *došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění*, neprokázání identity jeho dodavatele není překážkou šetření podvodu na DPH. Stěžovatel dodává, že pokud judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou krajský soud odkazuje v době 39, šetření daňového podvodu podmiňuje prokázáním splnění všech zákonných (hmotněprávních) podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, potom je podle stěžovatele tato judikatura v rozporu s judikaturou, na kterou poukazuje stěžovatel. Proto stěžovatel navrhuje, aby rozhodující senát na základě § 17 s. ř. s. předložil věc do rozšířeného senátu.

[19] Stěžovatel tvrdí, že k unesení jeho důkazního břemene v dané věci by postačovalo, aby prokázal, že plnění mu dodala skutečně osoba v postavení plátce DPH, tak jak byl povinen dle závěrů rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Poukazuje na to, že při ústním jednání předložil usnesení o zahájení trestního stíhání, z něhož vyplývá, že v době uskutečnění plnění se deklarovaný dodavatel nutně musel nacházet v postavení plátce DPH. Krajský soud provedení tohoto důkazu odmítl pro jeho nadbytečnost. Podle stěžovatele ovšem odůvodnění odmítnutí provedení tohoto důkazu nemůže obstát. Totiž především zvukový záznam z jednání soudu jakož i bod 17 rozsudku dokládají, že stěžovatel poukazyval na to, že z předloženého důkazu vyplývá, že deklarovaný dodavatel v rozhodném období a v období bezprostředně předcházejícím deklaroval uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch dalších subjektů v hodnotě desítek milionů Kč, což podle stěžovatele představuje silnou indicii ukazující na postavení deklarovaného dodavatele coby plátce DPH.

[20] Zásadní pochybení krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud judikaturu ve věci *Kemwater* v dané věci vůbec neaplikoval. Přitom žaloba podaná stěžovatelem před vynesením tohoto rozsudku SDEU vycházela z právního názoru stěžovatele podloženého tehdejší judikaturou, podle níž správce daně nebyl oprávněn odeprít stěžovateli uplatněný nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání identity dodavatele tohoto plnění stěžovatelem bez toho, aby správce daně prokázal vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu. Podle stěžovatele proto bylo za dané situace povinností krajského soudu postupovat tak, aby bylo možné závěry judikatury ve věci *Kemwater* na posouzení věci aplikovat, tzn. buď žalobou napadené rozhodnutí zrušit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44, bod [23]),

pokračování

případně akceptovat důkazní návrh stěžovatele. Krajský soud tak ovšem neučinil. V bodě 35 napadeného rozsudku sice krajský soud na judikaturu ve věci *Kemwater* odkazuje a cituje z ní, ovšem fakticky závěry plynoucí z ní vůbec neaplikoval.

[21] Stěžovatel má za to, že rozsudek krajského soudu zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod), když byly zejména bezdůvodně odmítnuty námitky v doplnění žaloby a dalších podáních jako opožděné; ze strany krajského soudu bylo přehnaně formalisticky přistupováno k zásadám dispozitivnosti a koncentrace řízení plynoucím z § 75 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rovněž spatřuje porušení jeho základních prav v nedostatečné a nesprávné aplikaci jím předložených rozhodnutí SDEU.

[22] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že námitky tak, jak byly formulovány v doplnění žaloby ze dne 27. 3. 2021 a v triplice ze dne 30. 5. 2022, nelze považovat za doplnění (konkretizaci) již uplatněných žalobních bodů. Žaloba obsahovala obšírně pojaté (obecné) námitky, a to včetně velkého množství citací a odkazů na judikaturu SDEU a NSS. V žalobě byly obsaženy výlučně právní otázky týkající se toho, zda byly orgány finanční správy oprávněny odepřít stěžovateli nárok na odpočet DPH na základě závěru o neunesení jeho důkazního břemene ohledně prokázání identity dodavatele sporného zdanitelného plnění, aniž by prokázaly vědomé zapojení stěžovatele do daňového podvodu a to, zda dodavatel sporné plnění přiznal ke zdanění a zda z něj odvedl DPH. Předmětem žaloby nebyly žádné námitky, které by směřovaly k tomu, zda orgány finanční správy správně hodnotily skutkový stav, zda správně vyhodnotily svědecké výpovědi a zda prokázaly, že skutečným dodavatelem vybavení posilovny byl V. Č.

[23] K prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle žalovaného prokazatelně nedošlo. Stěžovatel podal přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2017, v němž si nárokoval nadměrný odpočet; na základě § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, tedy i nárok na nadměrný odpočet, prokazuje daňový subjekt. Jak vyplývá ze spisového materiálu, stěžovatel splnil svou primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když předložil správci daně několik důkazních prostředků. Nicméně správce daně v těchto případech identifikoval vážné a důvodné pochyby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o souladu stěžovatelem deklarovaného stavu se skutečností. V rámci výzvy k prokázání skutečností správce daně tyto pochybnosti definoval a uvedl konkrétní skutečnosti, ze kterých tyto pochybnosti vyplývají (přenesl důkazní břemeno opět na stěžovatele). Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k obchodním případům, popř. aby svá tvrzení korigoval. Stěžovatel pochybnosti přes výzvu správce daně neodstranil. Nebylo prokázáno, že byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, nebylo tedy možné dle ustálené judikatury NSS jakkoliv zkoumat a prokazovat případný podvod na DPH v obchodním řetězci a případnou účast stěžovatele na tomto podvodu. Nárok na odpočet daně je daňovému subjektu přiznán teprve za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně a výjimku z tohoto principu představuje až poté situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem

(viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).

[24] Žalovaný nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že krajský soud judikaturu ve věci *Kemwater* v dané věci vůbec neaplikoval. Krajský soud zcela přesvědčivě v bodech 32.-36. a v bodě 42. napadeného rozsudku popsal vývoj názoru na otázku prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Rozebral závěry formulované v rozsudku ve věci *Kemwater* a okolnosti, za nichž lze tyto závěry aplikovat. Podstata ve zde řešeném případě je ta, že stěžovatel trvá na tom, že dodavatelem plnění byla společnost DORALIA; správce daně, potažmo žalovaný nicméně naopak dostatečně prokázal, že skutečným dodavatelem byl pan V. Č.

[25] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, v níž vyslovil nesouhlas s žalovaným a v podstatě setrval na své kasační argumentaci. K aplikaci rozsudku ve věci *Kemwater* poukázal stěžovatel na to, že krajský soud se této aplikaci vyhnul tím, že akceptoval změnu argumentace žalovaného založenou na tvrzení, že daňové orgány prokázaly, že dodavatelem plnění byl neplátce, pan Č. Pozměňování důvodů přezkoumávaného rozhodnutí je však dle judikatury nepřijatelné (viz rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58).

[26] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady napadeného rozsudku, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval zcela obecně uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Má-li tedy být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností, což musí nalézt svůj odraz v odůvodnění; pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Nic z uvedeného však Nejvyšší správní soud ve vztahu k přezkoumávanému rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal řádně uplatněné žalobní námitky, závěry, k nimž dospěl, mají oporu ve správním spise. Skutečnost, že stěžovatel se závěry části judikatury NSS a krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost.

pokračování

[29] Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen včas uplatněnými žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah rozhodnutí soudu a rozsah jeho argumentace. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Jinými slovy, nevymezí-li žalobce konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti správního aktu nebo procesní vady předcházející jeho vydání, krajský soud není oprávněn ani povinen za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 127/2005-62). Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Takový postup soudu by rovněž popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny, § 36 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Nad rámec žalobních bodů proto přihlíží soud z úřední povinnosti pouze k vadám podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tedy k vadám, které by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to za předpokladu, že jsou bez dalšího patrné ze správního spisu a zároveň se jedná o vady takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 As 6/2007-65, ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84). Z obecné zásady, že správní soud přezkoumá napadené správní rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů, existuje dále výjimka stran určitých skutečností významných z hlediska hmotného práva. Zmínit lze absolutně neplatné právní úkony (např. absolutní neplatnost smlouvy), prekluze (např. prekluze práva státu vybrat daň nebo prekluze práva státu postihovat fyzické či právnické osoby za přestupky nebo jiné správní delikty), nerespektování zásady *ne bis in idem* ve správním trestání aj. Pokud by se v těchto případech správní soud zmíněnými skutečnostmi odmítl zabývat, znamenalo by to odepření spravedlnosti a v konečném důsledku i porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (N 112/53 SbNU 397)].

[31] Nejvyšší správní soud podotýká, že nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence), nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry. V případě stěžovatele tomu tak však zjevně nebylo. Krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného zcela přezkoumatelným, neshledal ani žádné vady, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (přestože je stěžovatel nenamítal), neboť jak bylo již uvedeno, stěžovatel se omezil na námítky ve věci právního posouzení, nenamítal skutkové vady.

[32] Nejvyšší správní soud ze soudního spisu ověřil, že v žalobě stěžovatel namítal výlučně právní otázky týkající se toho, zda mu byl po právu odepřen nárok na odpočet DPH na základě závěru o neunesení důkazního břemene ohledně prokázání identity

dodavatele sporného zdanitelného plnění, aniž by správce daně prokázal vědomé zapojení stěžovatele do daňového podvodu, a to, že správce daně nezjišťoval, zda dodavatel sporné plnění přiznal ke zdanění a zda z něj odvedl DPH. Namítl extenzivní vymezení důkazního břemene, k čemuž odkazoval na četnou judikaturu, vyčítal žalovanému, že se nijak nevypořádal s judikaturou SDEU a NSS, ze které vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze plátcí odepřít pouze z toho důvodu, že se mu nepodaří prokázat identitu osoby dodavatele zdanitelného plnění, pokud se neprokáže vědomá účast plátce na podvodu., odkazoval na četnou judikaturu SDEU, upozornil rovněž na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, kterým byly postoupeny SDEU předběžné otázky, jejichž zodpovězení je ve věci rozhodné. Poukázal na rozpory v judikatuře NSS, jakož i na fakt, že předložením předběžné otázky NSS tyto rozpory uznal, zejm. v otázce, zda je součástí důkazního břemene daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet prokázat, že plnění mu bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani. V žalobě dále polemizoval s tím, že rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017 je pouhým excesem, jak tvrdí žalovaný, jinak by nebylo třeba pokládat předběžnou otázku; z judikatury SDEU dovozuje, že rozsudek sp. zn. 4 Afs 58/2017 byl aplikován v souladu s ní a zcela korektním způsobem. Namítal, že se správce daně zabýval řadou nestandardních okolností stran deklarovaných dodavatelů, které však nejsou součástí hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet a ohledně kterých nese důkazní břemeno stěžovatel, nečinil však závěr o daňovém podvodu. Dále namítal, že nebylo prověřováno, zda společnost DORALIA odvedla daň, poukazuje na to, že faktická realizace plnění nebyla zpochybněna, žalovaný tak měl přistoupit k prokazování skutkových okolností daňového podvodu, příp. k prokázání vědomé účasti stěžovatele na něm.

[33] Předmětem včas podané žaloby zcela zjevně nebyly žádné námitky, které by směřovaly k samotnému dokazování, stěžovatel nečinil spornými žádné výpovědi svědků ani závěry žalovaného ohledně zjištění, že zařízení fitness centra bylo stěžovatelem odkoupeno přímo od pana Č. Pokud námitky v tomto směru stěžovatel uplatnil až v doplnění žaloby či jiných podáních po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s., krajský soud nepochybil, pokud se jimi nezabýval. Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit v názoru, že se nejednalo o nové námitky, ale pouze o doplnění včas uplatněné žalobní argumentace či doplnění důkazů. Pokud se stěžovatel dovolává jediné věty v žalobě „závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem nemá oporu v provedeném dokazování“, jde o zcela obecné tvrzení bez náznaku toho, v čem deficitní dokazování stěžovatel spatřuje. Je v podstatě irelevantní tvrzení stěžovatele, že tyto námitky byly již součástí spisu před prvostupňovým správcem daně, pokud je neuplatnil v žalobě v zákonem stanovené lhůtě.

[34] Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec v zákonné lhůtě uplatněných žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).

pokračování

[35] Argumentace stěžovatele judikaturou Ústavního soudu, resp. Nejvyššího správního soudu týkající se „prolomení“ § 75 odst. 2 s. ř. s. není případná. Jak správně poznamenal stěžovatel, týkala se tato judikatura (sp. zn. 10 As 24/2015, resp. nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2732/15) správního trestání. Stěžovatel z nálezů Ústavního soudu však vytrhává části bez kontextu na skutkovou podstatu tam projednávané věci (viz. bod 32 nálezů: *„Před vydáním napadeného rozhodnutí městského soudu bylo Nejvyšším správním soudem pravomocně rozhodnuto, že inkriminovanou reklamu zpracovanou stěžovatelem nelze vůbec považovat za klamavou reklamu ve smyslu zákona o regulaci reklamy. Za této situace tedy lze přisvědčit stěžovateli, že obecné soudy měly závěry kasačního soudu vyřčené v případě zadavatele inkriminované reklamy zohlednit též v jeho věci, a to i přesto, že v podané žalobě nikterak uvedenými skutečностями neargumentoval. Základním znakem jakéhokoliv správního postihu je totiž příslušnými orgány deklarované protiprávní jednání jakožto jeden z předpokladů delikt ní odpovědnosti. Pokud přitom z dříve přijatého rozhodnutí kasačního soudu vyplýne, že podstata stíhaného jednání není vůbec protiprávní, nemohou příslušné orgány logicky dospět ani k závěru o spáchání inkriminovaného právního deliktu. K absenci této podmínky delikt ní odpovědnosti přitom musí obecné soudy přihlídnout z úřední povinnosti, neboť v opačném případě by akceptovaly možnost vyvození delikt ní odpovědnosti příslušného subjektu i za situace, kdy podstata stíhaného jednání nebyla protiprávní, tj. v rozporu s dotčenými ustanoveními právního řádu.“*)

[36] Ústavní soud v citovaném nálezu jednoznačně konstatoval: *„Smysl zásady dispozitivnosti a koncentrace řízení [§ 75 odst. 2 ve spojení s ustanovením § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního] spočívá v racionalizaci a efektivnosti řízení před správním soudem tak, aby nedocházelo k jeho zbytečnému prodlužování, k opakování stejné či podobné argumentace anebo naopak k dodatečnému (a někdy i účelovému) předkládání dalších tvrzení, názorů a důkazů, které mohly být bez větších obtíží účastníky řízení uplatněny již dříve. V podmínkách právního státu je však nepřijatelné, aby v důsledku uplatnění těchto zásad docházelo k zásahu do základních práv a svobod účastníků řízení či k podstatnému rozporu s principy spravedlnosti a spravedlivého rozhodování. Tyto zásady jsou totiž pouze prostředkem ke zmíněné racionalizaci, a nikoliv samoučelným cílem.“* Tedy ani Ústavní soud nečinil žádný posun či obecný průlom do zásady dispoziční a koncentrační obsažené v § 71, resp. § 75 odst. 2 s. ř. s., jak se domnívá stěžovatel. V odst. 30 citovaného nálezů Ústavní soud zdůraznil: *„V nyní projednávaném případě je totiž třeba mít též na zřeteli, že se jedná o věc z oblasti správního trestání, která se vyznačuje určitými specifiky.“* V tomto kontextu poté vyslovil názor: *„Pokud je tedy rozhodujícím soudem známo, že již dříve vyslovil Nejvyšší správní soud v pravomocném rozsudku názor, že určitá reklama není klamavá a její zadavatel se proto ani nemohl dopustit protiprávního jednání, nelze s poukazem na zásady dispozitivnosti a koncentrace řízení, odmítnout jakkoliv zohlednit tento názor správním soudem při rozhodování o delikt ní odpovědnosti zpracovatele stejné reklamy. V opačném případě by totiž mohla nastat situace, kdy je postiženo jednání, které není vůbec protiprávní.“* Postavení stěžovatele v nyní projednávané věci je zcela nesrovnatelné (obdobně to platí i v případě odkazovaného rozhodnutí NSS sp. zn. 10 As 24/2015). Stěžovatel zcela pomíjí odlišnosti trestního řízení, resp. přestupkového řízení ovládaného zásadou vyšetřovací a zásadou zákazu „sebeobviňování“ a řízení daňového, které je založeno na striktně vymezeném rozložení důkazního břemene, které primárně tíží daňový subjekt. Každé z těchto řízení má jiný cíl a je ovládáno odlišnými zásadami. Závěry judikatury učiněné ve vztahu k oblasti správního trestání nelze aplikovat

promiscue a již vůbec je nelze považovat za nějaký posun v judikatuře. Daňové řízení není řízením ve věci trestního obvinění. Stejnou optikou je třeba nahlížet na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, ve věcech mezinárodní ochrany.

[37] Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s., jehož se stěžovatel dovolává, stanoví podmínky, za nichž soud není povinen nařídít jednání, a to proto, že by to bylo nadbytečné a neekonomické, neboť soudu je ze spisu či z rozhodnutí dostatečně zřejmé, že procesní postup či rozhodnutí jsou natolik vadné, že rozhodnutí musí být zrušeno. Neznamená to ovšem, že soud je k této úvaze oprávněn bez ohledu na žalobní námítky. Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. není výjimkou z dispoziční zásady (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, část VI., (publ. pod. č. 1546/2008 Sb. NSS).

[38] Stěžovatel setrvale namítá, že správce daně, resp. žalovaný byl povinen zabývat se otázkou podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud opakovaně poukazuje na to, že posouzení zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH je možné až poté, kdy bylo daňovým subjektem prokázáno splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. K prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně ale v případě stěžovatele nedošlo.

[39] Ze spisového materiálu je zřejmá existence řady konkrétních nestandardních okolností (rozpory ve výpovědi stran zadání inzerátu, stěžovatel tvrdil, že zadal poptávku na internetu a zboží nabízela společnost DORALIA, pan Č. uvedl, že nabízel zboží prostřednictvím www.sbazar.cz, na jeho inzerát reagoval stěžovatel, komunikoval s ním, byl si zboží prohlédnout, naopak stěžovatel tvrdil, že zboží viděl na fotografiích, dle svědků přepravu zboží zajišťoval stěžovatel, nikoli společnost DORALIA, dále je zde existence dvou kupních smluv totožného obsahu ale jiného data a s jiným kupujícím, rozpory ve výpovědích apod.), které vzbuzují pochybnosti o souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním (deklarovaným předloženými doklady). Veškeré pochybnosti byly stěžovateli sděleny, byl vyzván k jejich rozptýlení, což však neučinil.

[40] Ze spisu vyplývá, že pan Č. provozoval fitness centrum a po ukončení této činnosti nabídl vybavení posilovny k prodeji formou inzerátu. Z doložených listin ve spise je zřejmé, že vybavení posilovny, jež pan Č. nabízel prostřednictvím internetových stránek, poptával stěžovatel, nikoliv společnost DORALIA. Taktéž pan Č. jednoznačně uvedl, že v této věci jednal pouze se stěžovatelem. Sám stěžovatel si zboží prohlédl a vyzkoušel. Odvoz zboží zajišťoval také stěžovatel. Část kupní ceny ve výši 35 000 Kč pan Č. převzal v hotovosti od stěžovatele. Zbývající část kupní ceny byla panu Č. převedena na bankovní účet. Stěžovatel nikterak neobjasnil smysl obchodní transakce; nevysvětlil, proč zboží, které prokazatelně nakoupil od pana Č., vykazoval jako plnění od společnosti DORALIA, s níž nebyl nikterak personálně spojen; přes všechna zjištění správce daně svědčící tomu, že zboží stěžovatel nakoupil od pana Č., setrvale tvrdil, že plnění poskytla společnost DORALIA. Není tedy pravdou, že skutečnost, že zboží dodal pan Č., není ve spise obsažena, a žalovaný doplnil svá tvrzení nad rámec skutkových zjištění ve spise, jak se snaží tvrdit stěžovatel.

pokračování

[41] V rozsudku ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodíním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy stěžovatel splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU, k níž, jakožto k výkladové pomůcce při aplikaci Směrnice Rady 2006/112/ES je třeba přiblížit, spojuje.*” Stěžovatel v rámci své argumentace však zcela opomíjí, že *a priori nesplnil zákonné hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty*, v důsledku čehož mu nárok na odpočet daně vůbec nevznikl; za této situace tak nebylo na místě posuzovat věc z hlediska daňového podvodu, tedy zabývat se mimo jiné i tím, zda stěžovatel věděl či mohl vědět o možném zapojení v podvodném jednání či zda učinil dostatečná opatření, aby se do takového postavení nedostal. Nejvyšší správní soud podotýká, že hmotněprávní podmínkou zdaleka není toliko to, že plnění se fakticky uskutečnilo, jak tvrdí stěžovatel. Takto formulovaný závěr ostatně nevyplývá ani z judikatury, na kterou stěžovatel odkazuje.

[42] SDEU ve věci *Kemwater* potvrdil nutnost prokázat hmotněprávní podmínky pro nárokování nadměrného odpočtu DPH. Zdůraznil přitom, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje tento nárok, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení dodavatele je právě onou hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální (viz bod 25 citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie). 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. Závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázáno, pak zdůraznil také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, kterým navázal na závěry Soudního dvora EU s tím, že jasně stvrdil i to, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky.

[43] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, uvedl: „*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.*“ Dle rozšířeného senátu 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.*“

[44] Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem konstatuje, že nebylo prokázáno, že byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, a nebylo tedy možné jakkoliv zkoumat a prokazovat případný podvod na DPH v obchodním řetězci a případnou účast stěžovatele na něm. Proto je irelevantní námitka, že žalovaný rezignoval na stanovení a vybrání DPH z plnění od společnosti DORALIA, neboť jádrem sporu je skutečnost, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno k nárokovanému nadměrnému odpočtu ke svému tvrzení, že dodavatelem zboží byla společnost DORALIA.

[45] Nejvyšší správní soud podotýká, že na dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že osoba nárokující si odpočet daně musí prokázat i to, že dodavatelem zboží či služby byl jiný plátce DPH, se tedy ničeho nemění ani po rozhodnutí Soudního dvora EU. Změna pohledu na věc se týká toliko formální podmínky pro uplatnění odpočtu – tj. uvedení skutečného dodavatele na daňovém dokladu, nikoli však jeho postavení jako plátce DPH – tj. materiální podmínky. SDEU sice připustil, že na daňovém dokladu nemusí být uveden skutečný dodavatel zboží či služby, stále však musí být prokázáno, že i skutečný dodavatel (na dokladu neuvedený) je v postavení plátce DPH (to ostatně vyplývá již z rozsudku NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, není to tedy žádné *novum*). Prokázání postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH je přitom stále na daňovém subjektu, který nárok na odpočet uplatňuje, „*ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně*“ (viz bod 38 rozsudku ve věci *Kemwater*). Pokud má tedy správce daně ze své činnosti k dispozici údaje, ze kterých lze s jistotou dovodit, že skutečný dodavatel zboží či služby (na faktuře neuvedený) byl v době realizace plnění v postavení plátce DPH, nemůže nárok na odpočet daňovému subjektu odepřít – takové odepření by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality (bod 40 citovaného rozsudku). V daném případě měl správce daně naopak k dispozici údaje, ze kterých bylo možno s jistotou konstatovat, že skutečný dodavatel zboží nebyl v době realizace plnění v postavení plátce DPH.

[46] Nejvyšší správní soud popravdě nerozumí argumentační linii stěžovatele, pokud se dovolává toho, že měly být zkoumány okolnosti daňového podvodu, když mimo jiné i z předloženého usnesení Policie ČR o zahájení trestního stíhání 11 osob, mezi nimi i stěžovatele, je zcela zjevné, že stěžovatel byl zapojen do celé řady podvodných řetězců a stěží lze dovodit, že o účasti na podvodu nevěděl (byl „*obviněn z trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, zločinu legalizace výnosů trestné činnosti, kterých se měl dopustit tím, že nejméně od ledna 2017 do června 2018 soustavně společně s ostatními na území České republiky jednali úmyslně... a za účelem eliminace daňové povinnosti na DPH vzniklé z titulu vlastní obchodní činnosti vůči tuzemským plátcům - odběratelům-* (mimo jiné zde figuruje i společnost DORALIA), *zcela účelově využili obchodní společnosti, které zapojili do účelových obchodních řetězců, které ovládali a v rámci kterých předstírali nákupy a prodeje zboží nebo služeb a platby za ně, když nepravdivě deklarovali přijetí zdanitelného plnění od tuzemských plátců daně.*“ Aniž by se Nejvyšší správní soud pouštěl do jakýchkoli spekulací, poznamenává, že i za situace, kdy by správce daně uznal, že plnění poskytla společnost DORALIA, stěžovateli by nárok na odpočet musel být odepřen, neboť z vědomé účasti na podvodu by se nevyvinil. V daném případě však správce daně naopak zjistil,

pokračování

že plnění poskytl subjekt jiný – neplátce DPH, tudíž, jak bylo uvedeno výše, nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu, aniž by bylo na místě zabývat se otázkami daňového podvodu.

[47] Nejvyššímu správnímu soudu uniká smysl argumentace stěžovatele výší obratu společnosti DORALIA, která měla vyplynout právě z obsahu usnesení o zahájení trestního stíhání, z něhož měl krajský soud dovodit, že stěžovateli dodal plnění plátce DPH. Skutečnost, že společnost DORALIA byla plátcem DPH, totiž nebyla sporná. Z veřejně dostupného administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) je zřejmé, že tato společnost byla registrována k DPH od 14. 10. 2013 do 14. 10. 2019, přičemž sporné plnění se uskutečnilo v roce 2018. Nota bene, právě proto stěžovatel „přes“ tohoto plátce dodání zboží deklaroval, jinak by nárok na odpočet daně ani nemohl uplatnit (nesplnění hmotněprávní podmínky). Krajský soud nepochybil, pokud důkaz navržený stěžovatelem pro nadbytečnost neprovedl.

[48] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že soud nepřipustně vycházel z pozměněných závěrů žalovaného ve vyjádření. Žalovaný nepozměnil své závěry, ve vyjádření pouze poukázal na to, že jeho závěry podle jeho názoru ob stojí i ve světle aktuální judikatury, tj. ve smyslu rozsudku *Kemwater*. Nejvyšší správní soud se s ním zcela shoduje. Žádná skutková zjištění ani právní závěry žalovaný nad rámec odůvodnění svého rozhodnutí neuváděl.

[49] Byť se v daném případě jedná o situaci rozsudkem *Kemwater* nepředvídanou, jeho přiměřená aplikace krajským soudem na danou věc je zcela správná. Stěžovatel nikdy netvrdil, že by plnění dodala jiná osoba, než společnost DORALIA, nebylo tedy ani na místě zabývat se tím, zda skutečný dodavatel nemohl být někdo jiný, a zda ten někdo jiný mohl být plátcem DPH. V daném případě byla zjištěna identita skutečného dodavatele, přičemž není žádných pochyb o tom, že skutečný dodavatel – pan Č. v rozhodné době nebyl v postavení osoby povinné k dani (tj. plátce DPH), což lze ověřit z veřejně dostupných databází. Nebyla tudíž splněna hmotněprávní podmínka pro přiznání nároku na odpočet daně.

[50] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že za skutkových okolností, jaké nastaly v nyní projednávané věci, se stěžovateli nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Provedené dokazování neprokázalo, že by faktickým dodavatelem byla společnost DORALIA, přičemž stěžovatel neuvedl ani v náznaku žádnou indicii o tom, že by zde byl jiný faktický dodavatel sporných plnění v postavení plátce DPH. Současně bylo najisto postaveno, kdo byl skutečným dodavatelem, jakož i to, že ten nebyl plátcem daně. Za dané situace neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou námitku stěžovatele, že krajský soud pochybil, nezrušil-li rozhodnutí žalovaného s tím, aby umožnil stěžovateli dokazovat v intencích rozsudku *Kemwater*. Dovolává-li se stěžovatel judikatury NSS, která takový postup naznačila, je třeba podotknout, že nelze odhlížet od individuálního posouzení skutkového stavu každého případu. V případě stěžovatele však pro takový postup nebyl důvod, neboť není zřejmé, k čemu by další dokazování v řízení mělo směřovat (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, v němž se konstatuje: „NSS je přesvědčen, 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 namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.). V dané věci taková indicie v průběhu daňového ani soudního řízení nevyvstala a neposkytl ji dodatečně ani stěžovatel. Ten naopak setrval na tvrzení, že plnění poskytl jen a právě, deklarovaný dodavatel – společnost DORALIA.

[51] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[52] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu náklad řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 5.dubna 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu