



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Martina Jakuba Bruse a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **L. D.**, zastoupen advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2020, čj. 44009/20/5300-21444-712862, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2022, čj. 30 Af 11/2021-80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci NSS řešil, zda žalobce prokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) v kontextu rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*, a zda krajský soud správně aplikoval závěry tohoto rozsudku.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 6. 2019 doměřil žalobci DPH za zdaňovací období září 2016, říjen 2016, prosinec 2016 a leden 2017 v celkové výši 783 323 Kč a předeepsal mu penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu v celkové výši 156 663 Kč. Finanční úřad současně platebním výměrem ze dne 13. 6. 2019 vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 173 077 Kč (rozdíl oproti žalobcem tvrzené dani činil 33 121 Kč). Důvodem vyměření a doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění (nákup dřevní kulatiny a zprostředkování nákupu a prodeje dřevní kulatiny) od deklarovaných dodavatelů JOHAL TRANS s. r. o. a Flash Business s. r. o.

[3] Uvedené (dodatečné) platební výměry napadl žalobce odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 12. 2020 zamítl.

[4] Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, již ovšem krajský soud nevyhověl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností a navrhl, aby NSS zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

[6] Stěžovatel namítl, že ve světle rozsudku *Kemwater ProChemie* své důkazní břemeno unesl. Deklarovaní dodavatelé byli faktickými dodavateli, měli postavení plátců DPH a také se tak chovali. Stěžovatel proto odmítl závěr krajského soudu a žalovaného, že jeho dodavatelé neměli postavení plátců DPH. Konstatoval, že důkazní břemeno v otázce vyvracení deklarovaného dodavatele jako faktického tíží daňové orgány, které nesmí ignorovat své vlastní evidence. Stěžovatel proto požadoval přezkoumání kontrolních hlášení svých dodavatelů, kteří plnění pro něj řádně přiznali a na základě toho jim byla stanovena daň. Podle stěžovatele nelze v rámci jedné transakce současně neuznat nárok na odpočet a požadovat daň na výstupu. Stěžovatel namítl, že nekontaktnost dodavatelů pro správce daně a jejich virtuální sídla nijak nesnižují důkazní sílu předložených důkazů. Stěžovatel doložil písemné smlouvy, skladovou evidenci a spárování přijatých zdanitelných plnění s plněními uskutečněnými. Důkazní standard vyžadovaný žalovaným je podle stěžovatele neúnosný, v rozporu s unijní i vnitrostátní úpravou a vytváří schizofrenní situaci, kdy stěžovateli není uznán nárok na odpočet DPH a on nemá možnost se domoci náhrady škody od svých dodavatelů nebo jejich prostředníků. Stěžovatel dodal, že od jeho dodavatelů odebírali také P. Č. a M. K.Ko Při zohlednění jimi přijatých plnění je podle stěžovatele vyloučeno, aby jeho dodavatelé nebyli v postavení plátce DPH, což je u obchodníků s dřevní hmotou standard.

[7] Krajský soud podle stěžovatele pochybil při vedení ústního jednání a při zahájení dokazování selhal v poučení o právech a povinnostech. Nepoučil totiž stěžovatele podle § 118a o. s. ř., a to ani o tom, zda ukončením dokazování bude uzavřena možnost případného prokazování alternativního dodavatele v postavení plátce DPH. Stěžovatel konstatoval, že pokud by byl vyzván předem, dostal by dostatečný prostor a řádné poučení, má k dispozici ucelenou řadu důkazních prostředků umožňujících prokázání alternativního dodavatele. Krajský soud však při jednání zastíral svůj náhled na věc a nedal stěžovateli možnost zvrátit svůj dosavadní právní názor. Nezákonnost postupu krajského soudu spatřoval stěžovatel také v tom, že jej při jednání konfrontoval se svým názorem, aniž by předem nastínil, že se neztotožňuje s žalobními tvrzeními.

[8] Stěžovatel dále navrhl, aby NSS položil SDEU tyto předběžné otázky:

- 1) Je třeba závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater*, vykládat tak, že pro splnění hmotněprávní podmínky uplatněného nároku na odpočet daně v podobě postavení dodavatele coby osoby povinné k dani, postačuje, jestliže tento dodavatel podal daňové přiznání, v němž uskutečnění plnění ve prospěch plátce uplatňujícího nárok na odpočet daně přiznal?

pokračování

- 2) Brání směrnice 2006/112/ES ve spojení se zásadou proporcionality a zásadou daňové neutrality praxi daňových orgánů, které deklarovanému dodavateli vyměřily daň podle jím podaného daňového přiznání a následně v řízení u plátce uplatňujícího nárok na odpočet daně tohoto dodavatele nepovažovaly za faktického dodavatele deklarovaného plnění?
- 3) Brání směrnice 2006/112/ES ve spojení se zásadou proporcionality a zásadou daňové neutrality a ve spojení s čl. 47 Listiny základních práv Evropské unie praxi daňových orgánů, které ačkoli sám jednatel dodavatele potvrdí dodání plnění plátcem uplatňujícímu nárok na odpočet daně, nárok na odpočet daně odeprou pouze z důvodu, že si jednatel nevzpomene na některé detaily obchodní spolupráce?
- 4) Brání čl. 47 Listiny základních práv Evropské unie ve spojení se zásadou dodržování práva na účinnou procesní obranu a zásadou daňové neutrality situaci, kdy prokazování alternativního dodavatele ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* nebylo předmětem dokazování u daňových orgánů, převzal toto dokazování členský soud, a aniž by řádně o procesních právech a povinnost žalobce poučil a určil, že má rovněž za to, že nebyl prokázán deklarovaný dodavatel jako faktický, následně podanou žalobu zamítl s odůvodněním, že nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně?

Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný souhlasil s postupem i závěry krajského soudu. Trval na tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal své tvrzení, že plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Podle žalovaného nebylo sporné, že společnosti JOHAL TRANS s. r. o. a Flash Business s. r. o. jsou plátcem DPH, stěžovatelu argumentaci proto považoval za zmatečnou. Pochybnosti správce daně nevycházely jen z nekontaktnosti dodavatelů, žalovaný vyjmenoval řadu dalších správce daně zjištěných skutečností, které se týkaly průběhu stěžovatelu spolupráce s jeho obchodními partnery. Žalovaný podotkl, že obě zmíněné společnosti ve sporných zdaňovacích obdobích neuskutečnily ani nepřijaly žádné zdanitelné plnění. Pochybnosti stran uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli přetrvávaly i po provedeném dokazování, neboť listinné důkazy byly nedostatečné a svědecké výpovědi nekonkrétní. Riziko s tím spojené nesl podle žalovaného stěžovatel, jehož tížilo důkazní břemeno. Žalovaný odmítl, že by se jednalo o vysoký důkazní standard. Zdůraznil, že bylo v zájmu stěžovatele, aby si zajistil takové důkazy, jimiž bude schopen prokázat uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady. Stěžovatelu argumentaci stran uplatnění náhrady škody vůči deklarovaným dodavatelům označil žalovaný za bezpředmětnou.

[10] Krajský soud podle žalovaného nečinil žádné poučení podle § 77 s. ř. s. či § 118a o. s. ř., neboť neprováděl žádné dokazování. Žalovaný konstatoval, že se krajský soud zabýval všemi možnými alternativami ve světle rozsudku *Kemwater ProChemie* a umožnil stěžovateli doplnit svá žalobní tvrzení; této možnosti stěžovatel nevyužil. Žalovaný zdůraznil, že krajský soud neměl povinnost poučit stěžovatele o následcích jeho tvrzení v tom smyslu, že dále již nebude mít možnost prokazovat alternativního dodavatele. Stěžovatel podle žalovaného nikdy netvrdil, že by plnění bylo fakticky poskytnuto jiným dodavatelem v postavení plátce DPH, proto ani nebylo třeba, aby jej krajský soud písemně vyzýval k doplnění tvrzení. Stěžovatelu výklad rozsudku *Kemwater ProChemie* označil žalovaný za nesprávný a dodal, že sám stěžovatel musí vědět, od koho plnění fakticky přijal a co chce daňovým orgánům a soudu tvrdit a prokázat. Ze správného spisu podle žalovaného neplynou indicie ukazující na odlišného dodavatele, který by s jistotou musel být plátcem DPH. Takové indicie přes výzvu soudu neposkytl ani stěžovatel. Žalovaný proto uzavřel, že není dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku.

Replika

[11] Stěžovatel trval na tom, že bylo dostatečně prokázáno přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Zopakoval, že krajský soud jej měl před ústním jednáním písemně vyzvat k vyjádření v návaznosti na rozsudek *Kemwater ProChemie*, případně alespoň jednání odročit, a poskytnout tak účastníkům dostatečný čas k adekvátní reakci. Nově stěžovatel namítl, že žalovaný hodnotil svědecké výpovědi jako nekonkrétní jen kvůli dílčím nedostatkům a že pochybnosti žalovaného neobstojí vedle výpovědi svědka Petra Surého, který dostatečně konkrétně potvrdil stěžovatelova tvrzení. Stěžovatel současně odmítl způsob, jak žalovaný tuto svědeckou výpověď hodnotil.

3. Posouzení věci

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] NSS se věcně zabýval jen těmi kasačními námitkami, které stěžovatel uplatnil v zákonné jednoměsíční lhůtě stanovené usnesením ze dne 10. 8. 2022, čj. 10 Afs 231/2022-12, která uplynula v pondělí 12. 9. 2022. Učinil tak v souladu s vlastní ustálenou judikaturou (usnesení NSS ze dne 22. 12. 2004, čj. 5 Afs 92/2004-63, nebo rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2018, čj. 6 Afs 300/2017-55) i s názorem Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, uvedl: „*Pokud je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti postupem dle § 106 odst. 3 s. ř. s., může rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody jen ve lhůtě jednoho měsíce v tomto ustanovení zakotvené, pokud nebyla na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů soudem prodloužena.*“ NSS se tedy věcně nezabýval námitkami, v nichž stěžovatel zpochybnil hodnocení svědeckých výpovědí a tvrdil, že pochybnosti žalovaného neobstojí vedle výpovědi svědka Surého. Tyto námitky totiž stěžovatel neuvedl v doplnění kasační stížnosti a nově je uplatnil až v replice ze dne 13. 3. 2023, tj. po uplynutí lhůty stanovené zmíněným usnesením.

[14] Ne všechny včasné námitky jsou však přípustné. Stěžovatel totiž, ačkoli mu v tom nic nebránilo, v řízení před krajským soudem neuplatnil námitku, že postavení plátce DPH je u obchodníků s dřevní hmotou standard a že od jeho dodavatelů odebírali také P. Č. a M. K. Tyto námitky jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

[15] Nejprve se NSS zaměřil na tvrzená pochybení krajského soudu spočívající především v nedostatečném poučení a porušení § 118a o. s. ř.

[16] K možnosti užití § 118a o. s. ř. se NSS v minulosti již vyjádřil. V rozsudku ze dne 13. 11. 2006, čj. 8 As 33/2005-52, NSS dovodil, že „*přezkum správních rozhodnutí správními soudy představuje samostatný typ řízení, oddělený od systému civilního soudnictví, a řídící se vlastním procesním předpisem, kterým je soudní řád správní. Použití občanského soudního řádu na základě § 64 s. ř. s. je třeba považovat za výjimečné a uplatňující se pouze v případech, na které ustanovení soudního řádu správního vůbec nedopadají.*“ Jednání před správními soudy upravuje § 49 s. ř. s. a poučovací povinnost stanoví § 36 odst. 1 s. ř. s. Užití § 118a o. s. ř. s. nepřipadá v úvahu, protože zásada koncentrace i systém opravných prostředků je ve správním soudnictví zcela odlišný oproti občanskému soudnímu řízení. Krajský soud nebyl povinen poučit stěžovatele podle § 118a o. s. ř., protože řízení probíhalo podle soudního řádu správního. Občanský soudní řád nebylo možno přiměřeně použít ani podle § 64 s. ř. s., protože úprava poučovací povinnosti je v soudním řádu správním komplexní a ucelená

pokračování

a není třeba ji doplňovat ustanoveními z jiného procesního předpisu (rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, čj. 2 Ans 12/2011-134, nebo ze dne 8. 9. 2014, čj. 8 Afs 75/2013-51).

[17] Ze zvukového záznamu o jednání před krajským soudem, konaném dne 23. 6. 2022, NSS zjistil, že krajský soud připomněl závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* a zeptal se zástupce stěžovatele, zda zastává názor, že sporná plnění dodali deklarování dodavatelé, nebo jiná osoba v postavení plátce DPH. Na to zástupce stěžovatele odpověděl, že deklarování dodavatelé byli dostatečně prokázáni, a co se týče fakticity dodavatele s ohledem na rozsudek *Kemwater ProChemie*, má za to, že deklarování dodavatelé museli mít postavení plátce DPH, neboť podali kontrolní hlášení. Zástupce stěžovatele trval na tom, že dodavatelé byli deklarování dodavatelé, případně že někdo dřevní hmotu dodat musel a nebyla to řada menších dodavatelů, jak naznačuje žalovaný, neboť plnění je třeba posuzovat jako jeden celek. Krajský soud dále poučil účastníky řízení o tom, že v návaznosti na rozsudek *Kemwater ProChemie* není nutno vždy rozhodnutí žalovaného zrušit, a kdyby neobstála první linie stěžovatelovy argumentace (tj. že plnění přijal od deklarováných dodavatelů), bude krajský soud zkoumat, zda dodavatelem nutně musela být osoba v postavení plátce DPH. Krajský soud se proto zástupce stěžovatele zeptal, zda pro případ, že neobstojí jeho hlavní argumentace, tvrdí, že ze spisu vyplývají dostatečné indicie, že (neznámý) dodavatel musel být plátcem DPH, nebo zda je schopen v případném novém daňovém řízení předložit důkazy (a jaké), že tomu tak být muselo. Na to zástupce stěžovatele odpověděl, že deklarování dodavatelé byli plátcí DPH a rozsah plnění je tak velký, že plátcí DPH být museli.

[18] Poučení poskytnuté krajským soudem považuje NSS za dostatečné. Především je třeba si uvědomit, že stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen profesionálním daňovým poradcem, který sám v replice k vyjádření žalovaného poukázal na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, odpovídající na předběžnou otázku NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. Krajský soud proto oprávněně vycházel z toho, že stěžovatel je se základními obrysy vývoje judikatury obeznámen. Za této situace postačilo, že krajský soud při jednání upozornil účastníky řízení na závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS *Kemwater ProChemie*, a poskytl jim možnost reagovat. Cílené otázky krajského soudu přitom jednoznačně umožňovaly, aby zástupce stěžovatele upravil svá tvrzení, poukázal na případné indicie, že sporná plnění dodala osoba odlišná od deklarováných dodavatelů, která měla postavení plátce DPH, a označil důkazy k prokázání takových tvrzení.

[19] NSS zdůrazňuje, že krajský soud nebyl povinen poučovat stěžovatele o tom, že ukončením dokazování bude uzavřena možnost případného prokazování alternativního dodavatele v postavení plátce DPH. Stěžovateli, který byl zastoupen profesionálním daňovým poradcem, muselo být zřejmé, že jednání krajského soudu vyústí ve vyhlášení rozsudku a že právní mocí rozsudku je řízení o žalobě skončeno. Krajský soud umožnil zástupci stěžovatele přednést argumenty pro případ, že jeho hlavní argumentační linie neobstojí, a upozornil jej také na to, že v návaznosti na rozsudek *Kemwater ProChemie* není nutno vždy rozhodnutí žalovaného zrušit. Profesionální zástupce stěžovatele tak od krajského soudu dostal dostatek informací a musel si být vědom toho, že řízení může skončit i zamítnutím žaloby. Krajský soud navíc nemohl pochybit při provádění dokazování, neboť žádné neprováděl. Zástupce stěžovatele totiž žádné důkazní návrhy neuplatnil, a to i přes výslovný dotaz, který krajský soud učinil při jednání.

[20] Stěžovatel se mylí, pokud se domnívá, že krajský soud zastíral svůj náhled na věc. Krajský soud stěžovatelovu zástupci srozumitelně vysvětlil, jaké dopady na nyní řešenou věc může mít rozsudek *Kemwater ProChemie*, a předestřel mu, jaké skutečnosti může tvrdit a k čemu by mohl navrhopat důkazy. Nebylo podstatné, jaký právní názor v době konání ústního jednání zastával krajský soud. Podstatné je výhradně to, že krajský soud v souladu s § 36 odst. 1 s. ř. s. stěžovateli umožnil plné uplatnění jeho práv a poučil jej tak, aby v řízení neutrpěl újmu. Skutečnost, že stěžovatel navzdory poučení neuvedl žádné indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, ani neoznačil případné důkazy k prokázání toho, že dodavatelem musel být plátc DPH, jde výhradně k jeho tíži.

[21] Vzhledem k tomu, že sám stěžovatel ve své písemné replice ze dne 25. 1. 2022, která předcházela ústnímu jednání, argumentoval rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, nebylo podle NSS třeba, aby jej krajský soud ještě před jednáním písemně vyzýval k tomu, aby se ke změně judikatury vyjádřil. Krajský soud zároveň nebyl povinen jednání odročit, neboť z přednesů zástupce stěžovatele nevyplývalo, že by potřeboval delší čas k reakci. Profesionální zástupce stěžovatele se nedomáhal odročení jednání, ani nepožadoval poskytnutí lhůty k vyjádření ke změně judikatury. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že nic takového neučinil.

[22] NSS uzavírá, že krajský soud při vedení ústního jednání nijak nepochybil a stěžovateli poskytl náležité poučení o jeho právech a povinnostech. K stěžovatelovu dovětku, že má k dispozici ucelenou řadu důkazních prostředků umožňujících prokázání alternativního dodavatele, NSS konstatuje, že stěžovateli (jeho zástupci) nic nebránilo, aby je přednesl při jednání krajského soudu, případně aby požádal o odročení jednání za účelem přípravy výčtu těchto důkazních prostředků. To však neučinil a údajné důkazní prostředky blíže neupřesnil ani v kasační stížnosti. Jeho argumentace upozorňující na údajná procesní pochybení krajského soudu tak není důvodná.

[23] Poté se NSS zabýval otázkou, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet DPH.

[24] Plátc DPH je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[25] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátc deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74).

pokračování

[26] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[27] Stěžovateli byl odepřen nárok na odpočet DPH, neboť neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění (nákup dřevní kulatiny a zprostředkování nákupu a prodeje dřevní kulatiny) od deklarovaných dodavatelů JOHAL TRANS s. r. o. a Flash Business s. r. o.

[28] NSS zdůrazňuje, že daňové orgány nezaložily své pochybnosti jen na nekontaktnosti dodavatelů a jejich virtuálních sídlech, jak uvádí stěžovatel. Ve vztahu k plněním od deklarovaného dodavatele JOHAL TRANS s. r. o. uvedly daňové orgány mimo jiné tyto pochybnosti:

- Dodavatel neměl provozovnu či zaměstnance, nezveřejnil účetní závěrku za rok 2015 a podle jeho internetových stránek a údajů ze živnostenského rejstříku nic nenasvědčovalo tomu, že by se zabýval prodejem dřevní hmoty. Z daňového řízení vedeného s tímto dodavatelem vyplynulo, že ve sporných zdaňovacích obdobích neuskutečnil žádné zdanitelné plnění (úřední záznam ze dne 28. 2. 2019, čj. 398360/19/3312-60563-801269).
- Jednatel Vlastimil Müller tuto společnost neřídil, neměl povědomí o její činnosti, nepodepisoval žádné smlouvy a popřel i podpis na stěžovatelem předložených dokladech.
- Stěžovatel nejednal s dodavatelem přímo, ale přes zprostředkovatele Petra Surého, který však danou společnost nezastupoval. Přesto mu stěžovatel svěřoval finanční hotovost určenou pro dodavatele (platby za nakoupenou dřevní hmotu), aniž věděl, zda dodavatel jeho platby obdržel, a spoléhal na doklady jím předložené, aniž věděl, kdo je podepsal. Ani svědek Surý nevěděl, kdo podepisoval faktury a doklady za tohoto dodavatele.
- Předmětem nákupní smlouvy č. 3/2016 bylo dodání nejméně 2 000 m³ smrkové pilařské kulatiny ve sjednané kvalitě, na většině daňových dokladů je však uvedena jiná dřevina (jasan, borovice, modřín, buk, lípa apod.).
- Smlouva o zprostředkování nákupu dřevní kulatiny měla mít ústní formu. Není zřejmé, jak mohla společnost JOHAL TRANS s. r. o. poskytnout stěžovateli takové plnění, když stěžovatel jednal s Petrem Surým, který k této společnosti neměl žádný vztah. Jediným důkazem o zprostředkování je předložený daňový doklad.

[29] Ve vztahu k plněním od deklarovaného dodavatele Flash Business s. r. o. uvedly daňové orgány mimo jiné tyto pochybnosti:

- Dodavatel neměl registrovanou provozovnu a nesplnil povinnost zveřejnit účetní závěrku za rok 2016. Z daňového řízení vedeného s tímto dodavatelem vyplynulo, že ve sporných zdaňovacích obdobích neuskutečnil žádné zdanitelné plnění (úřední záznam ze dne 7. 3. 2019, čj. 377983/19/3312-60563-801269).
- Stěžovatel neměl s tímto dodavatelem uzavřenu písemnou smlouvu, všechny faktury stěžovatel platil v hotovosti.
- Spolupráce mezi oběma subjekty skončila po zahájení daňové kontroly.
- Prakticky šlo o jakési zprostředkování nákupu dřevní hmoty. Společnost Flash Business s. r. o. s dřevní hmotou nemanipulovala, podle tvrzení jednatele Petra Surého ji nakoupila od společnosti JOHAL TRANS s. r. o., ovšem z místa si ji vždy odvážel stěžovatel, kterému ji v mezidobí společnost Flash Business s. r. o. prodala. Jednatel Petr Surý nedokázal přesně určit, odkud dodaná dřevní kulatina pocházela.

[30] Tyto pochybnosti považuje NSS za srozumitelně popsané a dostatečné k tomu, aby daňové orgány unesly své důkazní břemeno. Stěžovatel má sice v obecné rovině pravdu v tom, že nekontaktnost dodavatelů a jejich virtuální sídla nesnižují důkazní sílu předložených důkazů. Daňové orgány však stěžovatelem předložené důkazy rovněž zpochybnily. K námitce stěžovatele, že doložil písemné smlouvy, NSS připomíná, že s dodavatelem Flash Business s. r. o. neměl uzavřenu písemnou smlouvu a předmět smlouvy uzavřené s dodavatelem JOHAL TRANS s. r. o. (smrková kulatina) neodpovídá skutečně dodané dřevní kulatině z jiných stromů. Skladová evidence a spárování přijatých zdanitelných plnění s plněními uskutečněnými, které stěžovatel rovněž doložil, pak nic nevyovídají o tom, kdo stěžovateli sporná plnění skutečně dodal.

[31] NSS nesdílí názor stěžovatele, že důkazní standard vyžadovaný žalovaným je neúnosný. Naopak, daňové orgány postupovaly plně v souladu s daňovým řádem a judikaturou správních soudů, jak je shrnuta v odstavcích [25] a [26] tohoto rozsudku. Otázka, zda se stěžovatel může domoci náhrady škody od svých dodavatelů nebo jejich prostředníků, není pro nyní řešenou věc podstatná. Daňové orgány tedy unesly své důkazní břemeno a bylo na stěžovateli, aby jinými důkazními prostředky prokázal, že sporná plnění skutečně přijal od deklarovaných dodavatelů, případně od jiné osoby či osob v postavení plátce DPH.

[32] Domáhá-li se stěžovatel přezkoumání kontrolních hlášení svých dodavatelů, NSS opakuje, že podle zjištění daňových orgánů ani jeden z dodavatelů ve sporných zdaňovacích obdobích neuskutečnil žádné zdanitelné plnění. Ani společnosti JOHAL TRANS s. r. o., ani společnosti Flash Business s. r. o. nebyla při stanovení DPH zohledněna plnění, která podle tvrzení stěžovatele měly tyto společnosti stěžovateli poskytnout. Není proto pravdou, že by daňové orgány ignorovaly zjištění plynoucí z jejich vlastních evidencí. NSS uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že sporná plnění skutečně přijal od deklarovaných dodavatelů.

[33] Dále se NSS zabýval dopady rozsudku *Kemwater ProChemie* na nyní řešenou věc. Rozšířený senát NSS ve zmíněném rozsudku vyslovil následující závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně*

pokračování

měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt 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.“ Judikaturou rozšířeného senátu je nyní rozhodující senát vázán (rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2010, čj. 1 As 77/2010-95).

[34] NSS si je vědom, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ještě před rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie*, a nemohlo tak zohlednit nové závěry v tomto rozsudku obsažené. Judikatura NSS (např. rozsudky ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, nebo ze dne 17. 10. 2023, čj. 2 Afs 148/2022-57) se však ustálila na tom, že závěry plynoucí z rozsudku *Kemwater ProChemie* nemají vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, a daňový subjekt neměl dříve možnost takovou osobu označit (rozsudek NSS ze dne 2. 11. 2023, čj. 1 Afs 152/2023-40). NSS v nyní řešené věci neshledal žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchýlit.

[35] K námitce stěžovatele, že deklarovaní dodavatelé byli faktickými dodavateli, měli postavení plátců DPH a také se tak chovali, NSS podotýká, že při postupu podle rozsudku *Kemwater ProChemie* se nezkoumá, zda měli postavení plátců DPH deklarovaní dodavatelé, nýbrž to, zda mohla sporná plnění dodat jiná osoba, která měla postavení plátce DPH. Žalovaný ani krajský soud ostatně nezpochybnili, že stěžovatelem deklarovaní dodavatelé postavení plátců DPH měli. To však není podstatné.

[36] Z možných indicií potenciálně ukazujících na odlišného dodavatele sporných plnění, který mohl mít postavení plátce DPH, stěžovatel v řízení před krajským soudem upozornil pouze na celkový objem plnění. Krajský soud k tomu správně uvedl, že stěžovatel dokládá nakoupenou dřevní hmotu, která pocházela z různých míst, velkým množstvím daňových dokladů, a plnění tak bylo rozděleno na velký počet dílčích a relativně samostatných transakcí. Plnění tudíž mohli stěžovateli dodat různí dodavatelé a s ohledem na objem dílčích plnění by žádný z nich nemusel mít postavení plátce DPH. NSS souhlasí s tím, že na základě zjištěného skutkového stavu není možné s jistotou dovodit, jaký počet dodavatelů stěžovateli tato plnění dodal a určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 22, nebo ze dne 29. 1. 2024, čj. 7 Afs 296/2022-53, bod 35).

[37] NSS uzavírá, že stěžovateli se nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Provedené dokazování neprokázalo, že by faktickými dodavateli byly stěžovatelem deklarované společnosti JOHAL TRANS s. r. o. a Flash Business s. r. o., a stěžovatel v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem neuvedl žádnou relevantní indicii o tom, že by jiný faktický dodavatel sporných plnění byl v postavení plátce DPH, přestože k tomu měl dostatečný prostor. Takové indicie přitom nevyplynuly ani z obsahu správního spisu. Stěžovatel tak své důkazní břemeno neunesl ani ve světle rozsudku *Kemwater ProChemie*.

[38] K námitce stěžovatele, že v rámci jedné transakce nelze současně neuznat nárok na odpočet DPH a požadovat daň na výstupu, NSS dodává, že pokud je prokázáno uskutečněné

zdanitelné plnění, zatímco přijaté zdanitelné plnění prokázáno není, může nastat situace, že daňový subjekt má povinnost zaplatit daň na výstupu, aniž by měl nárok na odpočet DPH na vstupu. Koneckonců není vyloučeno, že stěžovatel nakoupil dřevní hmotu od neplátců DPH. V takovém případě by mu nárok na odpočet daně vzniknout nemohl. Naopak, o uskutečnění zdanitelných plnění ze strany stěžovatele nebylo sporu, takže povinnost priznat a zaplatit daň na výstupu stěžovatel jako plátce DPH měl. Ani tato námitka tak není důvodná.

[39] Stěžovatel dále navrhoval, aby NSS položil jím formulované předběžné otázky. NSS k tomu uvádí, že s ohledem na individuální okolnosti tohoto případu není důvod předběžné otázky pokládat. Jejich formulace totiž vychází z nesprávné interpretace závěrů žalovaného, krajského soudu a rozsudku *Kemwater Pro Chemie*. Pokud je nyní řešená věc posouzena komplexně, aniž by byly jednotlivé okolnosti vytrhovány z kontextu a závěry rozsudku *Kemwater Pro Chemie* dezinterpretovány, je zřejmé, že daňové orgány o odepření nároku DPH rozhodly v souladu s vnitrostátní úpravou, s unijním právem i s judikaturou SDEU. V takovém případě není položení předběžných otázek namístě (rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2023, čj. 10 Afs 179/2021-90).

4. Závěr a náklady řízení

[40] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[41] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 16. dubna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu