ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **KOMAXO, s. r. o.,** se sídlem Jateční 854, Kolín, zastoupené JUDr. et Mgr. Tomášem Sequensem, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2019, č. j. 20107/19/5300-21443-712603, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 8. 2021, č. j. 54 Af 25/2019-72,

takto:

I. V řízení **se pokračuje.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 8. 2021, č. j. 54 Af 25/2019-72, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) ze dne 22. 5. 2017, č. j. 290596/17/2111-50523-20436, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) ve výši 286 491 Kč za zdaňovací období březen 2016.

[2] Správce daně neuznal žalobkyni odpočet DPH uplatněný z přijatých zdanitelných plnění (dodávky energetické biomasy ve formě fytopelet typu O1, dále souhrnně jen „biomasa“, nebo též „pelety“) od dodavatele FORSLATI s. r. o. (dále jen „FORSLATI“).

[3] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud v první řadě poukázal na to, že mezi účastníky řízení je nesporné, že zdanitelná plnění byla skutečně žalobkyni dodána. Spornou skutečností bylo to, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Správce daně měl pochybnosti o tom, jestli byla splněna podmínka pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH"), spočívající v nezbytnosti přijmout zdanitelné plnění od osoby povinné k dani.

[5] Krajský soud však nesouhlasil s tím, že by provedené důkazy nebyly způsobilé rozptýlit pochybnosti, které o dodavateli zdanitelného plnění správci daně v průběhu daňové kontroly vznikly.

[6] K tvrzení správce daně, že smlouva mezi žalobkyní a FORSLATI byla uzavřena pouze do konce roku 2015, takže na jejím základě nemohla probíhat plnění v roce 2016, krajský soud uvedl, že žalobkyně od počátku vysvětlovala, že dodávky pelet, které obdržela v průběhu prvního čtvrtletí roku 2016, byly nasmlouvány ještě koncem roku 2015, tedy ještě za trvání předmětné smlouvy. V důsledku prodlení na straně FORSLATI se však dodání uskutečnilo později. Dodal, že pokud za této situace orgány finanční správy nerozporovaly samotné uskutečnění dodávek pelet (jak výslovně uvádějí v napadeném rozhodnutí i zprávě o daňové kontrole), pak těžko může obstát jejich závěr, že vypršení platnosti předmětné smlouvy vylučuje jako dodavatele společnost FORSLATI.

[7] Správce daně jako svědka vyslechl zaměstnance žalobkyně M. S., který měl mít podle jednatele žalobkyně celou obchodní spolupráci s FORSLATI na starost. Krajský soud se neztotožnil s hodnocením této svědecké výpovědi. Pan S. totiž podle krajského soudu rozhodně nevyloučil, že by po roce 2015 nebyla přijata žádná dodávka od FORSLATI, jak se snažil správce daně dovodit. Svědek potvrdil, že po vypršení smlouvy byla spolupráce s FORSLATI ukončena. Krajský soud však vzal zároveň v potaz jeho tvrzení, že v prosinci 2015 vystavila FORSLATI žalobkyni na sjednané dodávky zálohové faktury a že nedodržela sjednané termíny dodávek. To mělo podle krajského soudu nasvědčovat verzi žalobkyně o sjednání posledních dodávek ještě před koncem roku 2015. Dále podle krajského soudu pan S. uvedl, že společnost FORSLATI nekomunikovala od února 2016, čímž nepřímo potvrdil, že mezi žalobkyní a FORSLATI do února 2016 komunikace probíhala.

[8] Krajský soud dále uvedl, že žalovaný měl být mnohem kritičtější k svědecké výpovědi bývalého jednatele FORSLATI, pana Fučíka. Ten popřel, že by FORSLATI v roce 2016 s žalobkyní obchodně spolupracovala. Pan Fučík podle krajského soudu až příliš podezřele otočil své tvrzení, že podpis na prohlášení o původu biomasy z ledna a února 2016 je jeho, poté, co byl konfrontován s tvrzením správce daně, že od 1. 3. 2016 již nebyl jednatelem FORSLATI, byť na prohlášení o původu biomasy z února 2016 byl podpis datován k 2. 3. 2016. Po této konfrontaci následně pan Fučík popřel i to, že by mu patřily podpisy na daňových dokladech z roku 2016.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že s ohledem na podezřelý obrat výpovědi svědka a další skutečnosti přejal správce daně jeho závěry až příliš nekriticky. Krajský soud měl naopak o věrohodnosti svědecké výpovědi závažné pochybnosti. Neztotožnil se ani s tvrzením žalovaného, že podpisy na sporných dokumentech se již na první pohled liší od podpisu svědka na kupní smlouvě mezi žalobkyní a FORSLATI. Nadto uvedl, že žalovaný nevzal v potaz, že faktury mohl vystavit i pověřený zaměstnanec, nikoliv pouze jednatel FORSLATI.

[10] Krajský soud konstatoval, že pan Fučík byl zapsán jako jednatel FORSLATI v obchodním rejstříku až do 4. 3. 2016, ačkoli ke změně jednatele došlo již k 1. 3. 2016. Je třeba osvědčit dobou víru žalobkyně v to, že jako autora podpisu na daňových dokladech a jiných listinách vystavených v rozhodné době jménem společnosti FORSLATI označovala právě pana Fučíka.

[11] Za překvapivé krajský soud považoval to, jaký význam byl ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí přikládán „vyjádření pana P." a jaké zásadní závěry z tohoto důkazu orgány finanční správy učinily. Soud připomněl, že ono „vyjádření pana P." je nepodepsaným podáním, jehož autor se v záhlaví označil jako „Ing. P. M.". Ve vyjádření bylo uvedeno: „*Doklad č. 02/002/2016 se sice vystavil, ale vzápětí byl stornován a záloha byla vrácena v plné výši. Co subjekt uvedl či neuvedl, není naše starost. Potřebné informace ještě ověřím u pana jednatele, který je nyní pracovně v zahraničí.*". Podle krajského soudu v obchodním rejstříku v souvislosti se společností FORSLATI nikdy nebyl jako jednatel uveden nikdo se jménem P. Navíc jednatel žalobkyně a její zaměstnanec pan S. shodně uváděli, že žádného pana P. neznají; svědek Marek Fučík pak k dotazu na znalost osoby se jménem P. zcela mlžil.

[12] Navzdory tomu však daňové orgány nakládaly s vyjádřením pana P. jako s oficiálním vyjádřením FORSLATI, např. zdůraznily, že pan P. nepotvrdil uskutečnění dodávek, nebo že podle tvrzení pana P. došlo k vrácení zálohy, která se ale neobjevila na bankovním účtu žalobkyně. Argumentace správce daně, že v předložených výpisech z bankovního účtu žalobkyně není evidována přijatá platba od FORSLATI, ačkoliv dle vyjádření pana P. mělo po stornování faktury č. 02/002/2016 dojít k vrácení zálohy, se tak krajskému soudu vzhledem ke zcela nejasné identitě zmiňovaného pana P. jevila takřka jako účelová snaha nalézt jakýkoliv zpochybňující důvod.

[13] Krajský soud dále uvedl, že mu není zřejmé, z čeho správce daně dovodil, že data vystavení žalobkyní předložených daňových dokladů nesouhlasí s daty skutečných přijetí plateb podle výpisu z bankovního účtu FORSLATI. Data splatnosti uvedená na daňových dokladech se podle krajského soudu zcela shodují s daty, kdy z účtu žalobkyně odešly platby ve prospěch účtu FORSLATI.

[14] Krajský soud dále nesouhlasil s výhradami žalovaného, že dodací listy na pelety od FORSLATI jsou vyplněny ručně a není zjevné, kdo je podepsal. Soud naopak považoval za logické vysvětlení žalobkyně, že ruční vyplnění je dáno tím, že dodací listy vyplňovali řidiči na místě. Soud považoval za nepřiměřené očekávání žalovaného, že by zrovna z dodacích listů mělo být patrné, kdo který subjekt zastupoval. Navíc vyplnění dodacího listu nepředstavuje právní jednání směřující ke vzniku, změně nebo zrušení závazkového

vztahu, nýbrž toliko stvrzení určité skutečnosti v rámci již existujícího právně-závazkového vztahu.

[15] Soud dále nevzal v potaz výhrady žalovaného k původu biomasy dodávané žalobkyni. Ta měla podle Prohlášení o původu biomasy pocházet z Česka, avšak podle výpisů z mýtných bran měly kamiony vezoucí biomasu přijíždět z Polska. Otázku původu dodávané biomasy nepovažoval soud pro posuzovanou věc za významnou. Tato skutečnost měla vypovídat nanejvýš o tom, že FORSLATI nedodávala produkt v kvalitě, kterou žalobkyni garantovala v Prohlášení o původu biomasy. Nedodržení garantované kvality předmětu dodání – aniž by současně bylo pochyb o jeho druhu – však nemůže založit pochybnost o identitě dodavatele.

[16] Krajský soud také uvedl, že dle jeho názoru kladly daňové orgány žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemohla ovlivnit (nekontaktnost společnosti FORSLATI a neplnění jejích daňových povinností) a že z obsahu napadeného rozhodnutí se jeví, jako by si nebyly jisté, zda žalobkyni nepřiznat nárok na odpočet DPH pro neunesení důkazního břemene jeho vzniku, anebo odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[17] Krajský soud tak uzavřel, že byť prvotní zjištění správce daně o neplnění daňových povinností ze strany FORSLATI v březnu 2016 skutečně mohla vyvolat důvodné pochybnosti o ekonomické aktivitě této společnosti v daném období, a tedy i pochybnosti o uskutečnění dodávek žalobkyni v témže období, tak během daňové kontroly byly tyto pochybnosti rozptýleny, neboť řada provedených důkazů poukázala právě na dodání od FORSLATI.

II. Kasační stížnost žalovaného a obsah dalších podání

[18] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje se závěry krajského soudu týkajícími se hodnocení skutkového stavu a unesení důkazního břemene žalobkyní v daňovém řízení. Zdůraznil, že nebylo jeho povinností prokazovat skutkový stav, ale pouze pochybnosti o usnesení důkazního břemene ohledně splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH žalobkyní.

[20] K platnosti kupní smlouvy a implikacím pro obchod navazující po jejím vypršení stěžovatel uvádí, že uplynutí doby, na kterou byla sjednána rámcová kupní smlouva, samo o sobě skutečně nevylučuje, že strany této smlouvy spolu nadále budou obchodovat. Nicméně jde o pouhou domněnku. Pokud žalobkyně tvrdila, že dodávky pelet v průběhu prvního čtvrtletí roku 2016 byly nasmlouvány s dodavatelem koncem roku 2015 a jde o „dobíhající“ spolupráci na základě ukončené smlouvy, pak toto její tvrzení není ničím podloženo, tedy ani předmětnou smlouvou uzavřenou do 31. 12. 2015. Nelze se spokojit s odůvodněním krajského soudu, že by takto mohlo k transakci dojít, protože stejně tak by bylo možné dospět k závěru, že tímto způsobem obchod proběhnout nemusel.

[21] K hodnocení svědecké výpovědi zaměstnance žalobkyně pana S. stěžovatel opakuje, že ta obchodování s FORSLATI v dotčeném zdaňovacím období neobjasnila, resp. nepostavila na jisto. Krajský soud uvedl, že z ní nelze dovodit závěr, že dodávka plnění ze strany FORSLATI po roce 2015 je vyloučena. Nicméně pokud krajský soud toliko ze sdělení svědka, že od konce února nikdo nekomunikuje, dovozuje, že do konce února nějaká komunikace, resp. dobíhající spolupráce probíhat musela, pak se opět jedná o pouhou domněnku. Lze stejně tak dospět k závěru, že žádná dobíhající spolupráce probíhat nemusela. Ani z výpovědi pana S. ohledně vystavení zálohových faktur v prosinci 2015 neplyne žádná konkrétní informace, která by potvrzovala soudem dovozenou „dobíhající spolupráci" mezi žalobkyní a FORSLATI. Daňové orgány nemohou vycházet ze spekulativních závěrů, že pokud svědek dobíhající spolupráci v roce 2016 výslovně nevyloučil, tak by tato spolupráce mohla probíhat způsobem, jak žalobkyně tvrdí.

[22] Ani e-mailové zprávy z února 2016, v nichž zaměstnankyně žalobkyně zasílá podklady k fakturaci společnosti FORSLATI, neprokazují obchod mezi těmito společnostmi. Neobsahují žádné konkrétní informace a nadto zůstaly zcela bez reakce ze strany FORSLATI.

[23] K hodnocení svědecké výpovědi bývalého jednatele FORSLATI, pana Fučíka, stěžovatel uvádí, že důkazní prostředky neposuzoval tak, zda přímo vylučují spolupráci žalobkyně s deklarovaným dodavatelem, ale zda tuto spolupráci jednoznačně potvrzují. Dle stěžovatele předmětná svědecká výpověď takové potvrzení spolupráce neobsahuje, a nesvědčí tedy ve prospěch tvrzení žalobkyně. Pan Fučík potvrdil spolupráci s žalobkyní pouze ve vztahu k roku 2015. Ke spolupráci v rozhodné době uvedl, že v roce 2016 se již s nikým od žalobkyně neviděl. Svědkovi bylo během výpovědi předloženo k nahlédnutí Prohlášení o původu biomasy FORSLATI za období únor 2016, které předložila v daňovém řízení žalobkyně. Svědek však uvedl, že podpis na předloženém prohlášení není jeho. Stěžovatel se neztotožňuje se závěry krajského soudu, že by bylo potřeba svědeckou výpověď zcela odmítnout pro nedůvěryhodnost. I kdyby však (čistě v teoretické rovině) mohla být výpověď uvedeného svědka či osoba svědka shledána nevěrohodnou, nic by to nezměnilo na tom, že svědecká výpověď ničím nepřispěla k potvrzení probíhající spolupráce mezi žalobkyní a FORSLATI v prvním čtvrtletí roku 2016.

[24] Stěžovatel se vymezil také vůči závěrům krajského soudu, že i kdyby podpisy na daňových dokladech vystavených FORSLATI skutečně nebyly pana Fučíka, nevylučuje to, aby za něj daňové doklady – faktury podepsal zmocněný zaměstnanec. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že za situace, kdy nebylo objasněno, kdo vystavoval za společnost FORSLATI daňové doklady předložené žalobkyní, lze dovodit, že žalobkyně rozptýlila pochybnosti správce daně vyslovené ve vztahu k předmětnému plnění. Pro unesení důkazního břemene žalobkyní nepostačuje spekulace, že i když se nepodařilo podpisy na fakturách ztotožnit s konkrétní osobou, neznamená to, že by jejich výstavcem nemohla být společnost FORSLATI. Podle stěžovatele pak ani skutečnost, že s ohledem na zápis změny jednatele v obchodním rejstříku mohla žalobkyně v dobré víře předpokládat, že podpis na daňových dokladech patří panu Fučíkovi, není rozhodná. To, že žalobkyně mohla legitimně považovat daňové doklady a jiné listiny vystavené společností FORSLATI za podepsané panem Fučíkem, ještě nepotvrzuje, že předmětné plnění se uskutečnilo tak, jak žalobkyně deklarovala na daňových dokladech.

[25] K vyjádření pana P. na výzvu správce daně uvádí stěžovatel, že vyjádření bylo zasláno z datové schránky FORSLATI. Je tak zcela nepodstatné, že podání chyběl standardní podpis, neboť odesílatel měl zjevně přístup do datové schránky této společnosti. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že bez ohledu na skutečnost, že nikdo ze svědků ani žalobkyně neznají pana P., je pro projednávanou věc podstatné to, že vyjádření pana P. nepřispělo k prokázání, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele.

[26] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že mu není zřejmé, v čem nesouhlasí data vystavení daňových dokladů s daty skutečných přijetí plateb podle výpisu z bankovního účtu FORSLATI. Krajský soud podle stěžovatele pominul, že daňové doklady byly společností FORSLATI vystaveny dříve, než tato společnost platby od žalobkyně skutečně obdržela. V kombinaci se skutečností, že FORSLATI nevykázala předmětná zdanitelná plnění v kontrolních hlášeních a bývalý jednatel popřel, že by FORSLATI s žalobkyní v kontrolovaném zdaňovacím období obchodovala, se jednalo o další důvod pro pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je deklarovala žalobkyně.

[27] K neúplně vyplněným dodacím listům na dodávané pelety a ručně doplněným údajům stěžovatel uvádí, že samy o sobě by tyto skutečnosti nebyly způsobilé k vyvolání pochybností správce daně. V kontextu všech skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení a zároveň s ohledem na absenci např. písemných objednávek k uskutečněným obchodům a absenci konkrétnějších informací ve svědeckých výpovědích uskutečněných v daňovém řízení však správce daně nemohl dodací listy považovat za absolutní formu auditní stopy k prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Nadto se podle stěžovatele krajský soud vůbec nevypořádal se zjištěními, že na vážních lístcích nalepených na dodacích listech bylo uvedeno v součtu o 207 tun více pelet, než kolik měla přijmout žalobkyně podle daňových dokladů. Tento nesoulad přitom žalobkyně nijak nevysvětlila.

[28] Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením původu pelet krajským soudem. Krajský soud uvedl, že původ pelet je pro posuzovanou věc nepodstatný. To však podle stěžovatele není pravda za situace, kdy existují pochybnosti o deklarovaném dodavateli zdanitelného plnění. Pokud deklarovaný dodavatel podle důkazů předložených žalobkyní měl dodávat pelety z Česka, avšak správce daně zjistí, že podstatná část vozidel je registrována v Polsku a odtud se také pelety vozí, pak je opět potřeba dospět k závěru, že výpisy z mýtných bran sledující pohyb vozidel dovážejících zdanitelné plnění žalobkyni neprokazují přijetí tohoto plnění od deklarovaného dodavatele.

[29] Konečně stěžovatel uvádí, že žalobkyni nekladl k tíži skutečnosti, které nemohla ovlivnit. K tíži žalobkyni bylo zohledněno pouze to, že se ocitla v důkazní nouzi, z níž se na základě předložených důkazů nedostala. Stěžovatel je přesvědčen, že veškeré důkazní prostředky v daňovém řízení hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

[30] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti v podstatě plně ztotožnila s napadeným rozsudkem krajského soudu. Žalobkyně tak v reakci na jednotlivé stížní body vždy odkazuje na napadený rozsudek a obhajuje správnost závěrů krajského soudu.

[31] Žalobkyně následně soudu předložila rozhodnutí ze dne 3. 8. 2022, č. j. 25690/22/5300-21443-712603 (dále jen „nové rozhodnutí“), kterým stěžovatel změnil platební výměr v souladu s požadavky krajského soudu vyjádřenými v závazném právním názoru v napadeném rozsudku. Vzhledem k tomu, že stěžovatel novým rozhodnutím v plném rozsahu vyhověl odvolání žalobkyně v původním daňovém řízení, je podle ní kasační stížnost nedůvodná.

[32] Stěžovatel v replice nesouhlasí s argumentací ve vyjádření žalobkyně a dodává, že v řízení o kasační stížnosti nelze zohlednit předložený protokol o výslechu svědka M. S. Rovněž poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu zabývající se otázkou nároku na odpočet DPH. Zdůraznil, že důvodnost kasační stížnosti nemůže být ovlivněna novým rozhodnutím, ve kterém byl vázán právním názorem krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[33] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 12. 4. 2023, č. j. 2 Afs 221/2021-75, řízení přerušil, neboť dospěl k závěru, že ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé.

[34] Usnesením ze dne 7. 12. 2022, č. j. 8 Azs 172/2020-56, totiž předložil 8. senát Nejvyššího správního soudu rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. k rozhodnutí následující otázku, jež byla v rozhodovací praxi soudu řešena rozdílně: „*Má být kasační stížnost podaná proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro odpadnutí předmětu řízení před Nejvyšším správním soudem, pokud správní orgán vydá nové rozhodnutí ve správním řízení v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu?*“ V nyní projednávané věci přitom v období od zrušení rozhodnutí stěžovatele napadeným rozsudkem krajského soudu stěžovatel vydal nové rozhodnutí ve věci. Nejvyšší správní soud proto považoval výsledek řízení před rozšířeným senátem za rozhodný pro posouzení podmínek řízení v nyní projednávané věci.

[35] Usnesením ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66, rozšířený senát vrátil věc 8. senátu a vyslovil právní názor, že „*předmětem řízení o kasační stížnosti proti konečnému rozhodnutí krajského soudu je toto rozhodnutí. Dokud napadené rozhodnutí krajského soudu existuje, nelze kasační stížnost odmítnout pro odpadnutí předmětu řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.*“

[36] Nejvyšší správní soud proto výrokem I. rozhodl o pokračování v řízení, neboť odpadl důvod pro přerušení. Zároveň v intencích právního názoru vysloveného rozšířeným senátem v usnesení č. j. 8 Azs 172/2020-66 přistoupil k meritornímu přezkumu kasační stížnosti, neboť vydání nového rozhodnutí stěžovatelem nezaložilo důvod pro odmítnutí kasační stížnosti podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[37] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[38] Kasační stížnost **je důvodná**.

[39] Podstatu věci tvoří polemika stěžovatele se závěry krajského soudu, kterými krajský soud na rozdíl od stěžovatele shledal, že žalobkyně unesla důkazní břemeno pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

[40] Žalobkyně v daňovém přiznání uplatňovala odpočet DPH za zdaňovací období březen 2016. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.

[41] Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“), je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).

[42] Stěžovatel rozporoval v daňovém řízení splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH žalobkyní, neboť dle jeho názoru v řízení vyvstaly důvodné pochybnosti o tom, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech.

[43] Podle § 92 daňového řádu „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (odstavec 3). „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [odstavec 5 písm. c)].

[44] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen

prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

[45] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

[46] Nejvyšší správní soud k otázce prokazování nároku na odpočet DPH podotýká, že v době od vydání napadeného rozsudku krajského soudu došlo k posunu v judikatuře týkající se otázky, jaký konkrétní skutečný stav je potřeba pro přiznání nároku na odpočet DPH prokazovat. Až donedávna vyplývalo z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (např. rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[47] S ohledem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Kemwater Prochemie* však přijal Nejvyšší správní soud k posuzované otázce nový postoj, podle něhož „*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 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.*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS).

[48] S ohledem na vývoj judikatury tak pro uznání nároku na odpočet DPH není povinností daňového subjektu prokázat přijetí plnění od (formálního) dodavatele deklarovaného na daňových dokladech, ale pouze to, že skutečný (materiální) dodavatel přijatého zdanitelného plnění je plátcem DPH (byť bude s ohledem na povahu věci v drtivé většině případů deklarovaný a skutečný dodavatel tatáž osoba).

[49] Výjimku z tohoto pravidla tvoří případy, kdy má správce daně informace o tom, že skutečný dodavatel je plátcem DPH, k dispozici z vlastní úřední činnosti. Závěry rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater Prochemie* však není v tuto chvíli potřeba uplatňovat v nyní projednávané věci, neboť krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, který je zároveň osobou povinnou k dani, aniž by připadala jako dodavatel zboží v úvahu jiná osoba povinná k dani.

[50] Po zhodnocení obsahu napadených rozhodnutí, jakož i napadeného rozsudku a obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud se závěry krajského soudu nesouhlasí. V první řadě je potřeba připomenout, že mezi účastníky řízení před krajským soudem nebylo předmětem sporu to, zda žalobkyně zdanitelné plnění skutečně obdržela. Krajský soud v napadeném rozsudku nerozporuje ani to, zda vůbec byly původní pochybnosti správce daně o tom, zda zdanitelné plnění dodala žalobkyni společnost FORSLATI, důvodné [bod 49 napadeného rozsudku]. Krajský soud však z provedeného dokazování nabyl přesvědčení, že tyto pochybnosti byly žalobkyní dostatečným způsobem rozptýleny. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu dospěl k odlišnému závěru.

[51] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s argumentací stěžovatele, že podstatou závěrů krajského soudu je, že na základě provedeného dokazování není vyloučeno, že se obchod mezi žalobkyní a FORSLATI v rozhodném zdaňovacím období uskutečnil tak, jak žalobkyně deklarovala v daňových dokladech. Tyto závěry samy o sobě Nejvyšší správní soud nerozporuje.

[52] Jak již však bylo shrnuto výše, podle ustálené judikatury platí, že pokud správce daně prokáže, že má důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví daňového subjektu, je pak povinností daňového subjektu prokázat skutkový stav tak, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Není proto rozhodné, zda „*není vyloučeno*“, že zdanitelné plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel, ale zda je to daňovým subjektem *prokázané*. V nyní projednávané věci žalobkyně důkazní břemeno neunesla.

[53] Krajský soud ke kupní smlouvě mezi žalobkyní a FORSLATI uvádí, že i když byla uzavřena pouze do konce roku 2015, nevylučuje to, aby FORSLATI dokončila v roce 2016 objednávky učiněné ještě v roce 2015. Podle Nejvyššího správního soudu to však zároveň nutně neznamená, že v roce 2015 k objednávkám, které by bylo možné dokončit v roce 2016, skutečně došlo. Krajský soud uvádí v bodě 50 napadeného rozsudku, že takto to tvrdila od počátku žalobkyně. V rovině pouhých tvrzení však žalobkyně také zůstala, čemuž nasvědčují další provedené důkazy.

[54] Svědek M. S. ve svědecké výpovědi nikdy neuvedl, že by FORSLATI měla v roce 2016 dokončovat pro žalobkyni objednávky učiněné ještě v roce 2015. Naopak sdělil, že spolupráce mezi žalobkyní a FORSLATI po vypršení smlouvy skončila. Jak přitom sám

krajský soud uvádí v bodě 51 napadeného rozsudku, na to, zda byla od FORSLATI žalobkyní po roce 2015 přijata nějaká dodávka, se svědka správce daně neptal a nezeptal se jej ani výpovědi přítomný zástupce žalobkyně. To, že svědek dodávky pelet pro žalobkyni od FORSLATI po roce 2015 nevyloučil, neprokazuje, že k dodávkám v tomto období došlo.

[55] Je pravdou, že svědek uvedl, že v prosinci 2015 byly vystaveny pro FORSLATI zálohové faktury a že nasmlouvané termíny nebyly dodrženy. Výpověď svědka je však v tomto ohledu obecná (stejně jako její další pasáže). Svědek neuvedl, o jaké termíny se jednalo, ani kdy došlo ke skutečnému dodání. Činit závěry o konkrétních dodávkách v konkrétních termínech by bylo pouhým domýšlením.

[56] Byla to přitom žalobkyně, na kom leželo důkazní břemeno, a bylo proto plně v její moci, aby svědkovi položila takové otázky, které by mohly okolnosti dodávek zdanitelného plnění dostatečně osvětlit. Žalobkyně k vyjádření ke kasační stížnosti přiložila opakovanou svědeckou výpověď z řízení navazujícího na zrušení rozhodnutí žalovaného napadeným rozsudkem krajského soudu. Nejvyšší správní soud však k tomuto důkazu nemůže přihlížet, neboť o něj stěžovatel neopíral své závěry v napadeném rozhodnutí, jejichž zákonnost z pohledu žalobních bodů pak posuzoval krajský soud. Zákonnost napadeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, tak nemůže potvrdit ani vyvrátit důkaz, který krajský soud při rozhodování z povahy věci nemohl vzít v úvahu, protože ke dni rozhodnutí neexistoval.

[57] Stěžovatel dále trefně uvádí, že pokud svědek S. sdělil, že od února 2016 neprobíhala s FORSLATI žádná komunikace, nejedná se o nepřímý důkaz, že do února 2016 naopak komunikace s FORSLATI probíhala. Stejně tak je stěžovateli třeba přisvědčit, že e-mailové zprávy žalobkyně adresované FORSLATI z března 2016 zůstaly bez reakce této společnosti. To na jedné straně podporuje tvrzení pana S., že FORSLATI s žalobkyní od února 2016 již nekomunikovala. Zároveň to ale neznamená, že by se jednalo o důkaz spolupráce FORSLATI s žalobkyní před únorem 2016. Ostatně pokud měla žalobkyně důkaz o komunikaci s FORSLATI z období před únorem 2016 (např. z ledna 2016), mohla tuto komunikaci k podpoře svých tvrzení v daňovém řízení předložit. Stěžovatel tedy skutečně tyto důkazní prostředky nehodnotil k tíži stěžovatelky, pouze z jejich obsahu neshledal, že by podávaly důkaz o přijetí obchodované biomasy žalobkyní právě od FORSLATI.

[58] K výpovědi bývalého jednatele FORSLATI pana Fučíka Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že popření pravosti podpisu na daňových dokladech a Prohlášení o původu biomasy z 2. 3. 2016 vůbec není tak náhlé a podezřelé, jak se žalobkyně snažila naznačit a jak uzavřel krajský soud. Z protokolu o svědecké výpovědi vyplývá, že svědek nejprve uvedl, že podpisy na Prohlášení o původu biomasy za leden a únor 2016 jsou jeho. Když však byl konfrontován se skutečností, že podpisy byly učiněny v době, kdy již neměl být jednatelem FORSLATI, uvedl, že když se na podpisy dívá pozorně, tak nejsou jeho, byť podobné dokumenty v době, kdy jednatelem byl, podepisoval.

[59] Podle Nejvyššího správního soudu není „až příliš podezřelé“, pokud svědek nejprve „na první pohled“ potvrdí, že podpisy na dokumentech, které běžně podepisoval, jsou jeho, avšak když je upozorněn na nesrovnalost a znovu si podpisy pozorně prohlédne, změní své přesvědčení o pravosti podpisů. Přesně to totiž svědek podle bodů 16-18 protokolu

o svědecké výpovědi na dotazy správce daně uvedl. Nad rámec obsahu protokolu o svědecké výpovědi (myslitelně např. z nonverbálního projevu svědka) může žalobkyně pouze těžko přesvědčivě dovozovat motivy změny výpovědi pana Fučíka, když na jednání, na němž se prováděla jeho svědecká výpověď, ani přes obeslání správcem daně nebyla přítomna.

[60] Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že na tvrzení, kterými bývalý jednatel společnosti neplnící si své daňové povinnosti popírá, že by tato společnost uskutečnila plnění, z nichž by jí mohla vzniknout povinnost přiznat a odvést DPH, je potřeba nahlížet kriticky. Nic to však nemění na tom, že svědek byl předvolán za účelem prokázání tvrzení žalobkyně, že v předmětném zdaňovacím období dodala zdanitelné plnění žalobkyni společnost FORSLATI. Tuto skutečnost svědecká výpověď nepotvrdila. I kdyby tak bylo možné vnímat svědeckou výpověď pana Fučíka jako nevěrohodnou, stále to neznamená, že jeho nevěrohodná tvrzení o tom, že podpisy na předložených dokladech nejsou jeho, a že s žalobkyní v roce 2016 nespolupracoval, zároveň prokazují opak.

[61] Stěžovateli je nutno přisvědčit i v tom, že na úrovni hypotetické možnosti zůstávají i závěry krajského soudu, že i kdyby bylo prokázáno, že daňové doklady a Prohlášení o původu biomasy nepodepsal pan Fučík, nevylučuje to, že je za tuto společnost nemohl podepsat oprávněný pracovník. Stejně tak je nepodstatné, že s ohledem na princip materiální publicity mohla žalobkyně až do 4. 3. 2016 oprávněně předpokládat, že daňové doklady společnosti FORSLATI mohl podepsat pan Fučík (neboť do té doby byl uveden v obchodním rejstříku jako jednatel). Ani jeden ze závěrů nepřispívá žalobkyni k unesení důkazního břemene, neboť tyto závěry nemají pro věc relevantní důkazní hodnotu – neprokazují, kdo žalobkyni dodal v rozhodném zdaňovacím období zdanitelné plnění, z něhož žalobkyně uplatňuje odpočet na DPH.

[62] K vyjádření Ing. P. ze dne 11. 7. 2016 na výzvu k poskytnutí informací, kterou učinil správce daně vůči společnosti FORSLATI, Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečně bylo odesláno z datové schránky této společnosti. Je tak nepodstatné, že není podepsáno – odesílatel totiž zjevně měl přístup do datové schránky společnosti FORSLATI. Stěžovatel však nepřičítal obsah tohoto vyjádření k tíži žalobkyni. V bodě 16 napadeného rozhodnutí žalovaný pouze uvádí, že mj. s odkazem na toto vyjádření nebylo ze strany FORSLATI potvrzeno, že by tato společnost dodala žalobkyni v rozhodném období pelety, z nichž žalobkyně uplatňovala odpočet na DPH.

[63] Krajský soud dále v napadeném rozsudku uvádí, že mu není zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje rozpory dat přijetí plateb za pelety podle výpisů z účtu FORSLATI s daty vystavení daňových dokladů. Nejvyšší správní soud se opět musí ztotožnit s tvrzeními stěžovatele. Rozpor existuje v tom, že na fakturách a daňových dokladech k přijaté platbě od FORSLATI je vždy jako datum úhrady uvedeno datum odeslání finančních prostředků z účtu žalobkyně, nikoliv datum jejich přijetí na účet FORSLATI.

[64] Otázkou je, jak mohla FORSLATI pokaždé vystavit žalobkyni daňové doklady o přijaté platbě ještě předtím, než žalobkyně odeslala finanční prostředky ze svého účtu, a na těchto dokladech uvést jako datum úhrady den odeslání peněz žalobkyní, když ještě nemohla vědět, že došly na její účet. Platby totiž byly připsány na účet FORSLATI ve všech případech nejdříve den poté, co je žalobkyně odeslala. Žalobkyně neprokazovala (ani netvrdila), že by

s FORSLATI komunikovala a informovala ji vždy s předstihem o tom, že následující den dojde k zaplacení zálohových faktur. Ve vztahu k platbám zálohových faktur, k nimž mělo dojít v únoru a březnu 2016, je to dokonce vyloučeno. Jak vyplynulo ze svědecké výpovědi pana S., od února 2016 již FORSLATI s žalobkyní nekomunikovala.

[65] Nadto je potřeba uvést, že podle čl. 4.5 kupní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a FORSLATI se zaplacením rozumí připsání částky na účet prodávajícího. Pokud se tedy skutečně jednalo o obchody podle této smlouvy, pak jsou data úhrady faktur podle žalobkyní předložených dokladů v rozporu s touto smlouvou.

[66] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že zavedená praxe může být odlišná, pokud je oběma stranami respektována, avšak žalobkyně žádnou takovou zavedenou praxi neprokázala. Tyto rozpory tak opět přispívají k pochybnostem o tom, jak vlastně proběhly obchody s peletami v rozhodném zdaňovacím období.

[67] Stěžovatel měl dále výhrady k dodacím listům na pelety za leden a únor 2016. Krajský soud tyto výhrady nesdílel. Je potřeba souhlasit s krajským soudem, že ruční vyplnění jména dodavatelské společnosti na dodacím listu samo o sobě není skutečností vzbuzující pochybnosti o průkaznosti tohoto důkazu. Žalovaný však poukazoval na skutečnost, že množství dodaných pelet podle dodacích listů se o více než 200 tun liší od množství pelet, které měla FORSLATI dodat žalobkyni podle údajů na daňových dokladech. Krajský soud se s tímto tvrzením v napadeném rozsudku nijak nevypořádal. Jedná se tak o rozpor mezi důkazními prostředky, k němuž krajský soud nepřihlédl.

[68] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti naznačuje, že nesrovnalosti v datech platby podle výpisů z účtu a podle daňových dokladů i nesrovnalosti v množství dodaných pelet v žalobě podrobně vysvětlila. Nejvyšší správní soud však takové vysvětlení nesrovnalostí v žalobě nenašel.

[69] K vysvětlení nesrovnalostí v datech plateb žalobkyně pouze popsala důvod, proč byly vystaveny zálohové faktury a následné daňové doklady. Dále uvedla, že jí byly zaslány dvě faktury s duplicitními čísly, jejichž opravy se nedočkala. To však nijak nevysvětluje, proč jsou na daňových dokladech uvedena jako data platby dřívější data, než kdy měla FORSLATI peníze od žalobkyně skutečně na svém účtu.

[70] K vysvětlení nesrovnalostí v množství dodávaných pelet žalobkyně uvedla, že neplatila za množství pelet, ale za jejich energetickou hodnotu. To taktéž nijak nevysvětluje, proč je tedy na fakturách množství dodaných pelet uvedeno, když to nebylo pro platbu podstatné, a proč se toto množství liší od množství na vážních lístcích nalepených na dodacích listech. Pochybnosti správce daně tak ani v jednom případě nebyly vyvráceny, neboť nesrovnalosti v předložených důkazních prostředcích nebyly přesvědčivě vysvětleny.

[71] Krajský soud dále nepřikládal význam skutečnosti, že podle výpisu z mýtných bran, které si opatřil správce daně k vozidlům, která měla podle dodacích listů pelety dovážet, se tato vozidla v některých případech pohybovala na trase z Polska. V první řadě je potřeba uvést na pravou míru, že podle zjištění správce daně byla všechna vozidla, o nichž správce daně získal údaje z mýtných bran, registrována v Polsku na polské daňové subjekty a ve

většině případů jejich cesta vedla z Polska přímo do energobloku Domoradice a zpět do Polska. Na základě toho vznikly správci daně pochybnosti, zda jsou pelety dodávané žalobkyni vůbec původem z Česka.

[72] Podle dokladů předložených žalobkyní však měla FORSLATI prohlašovat, že žalobkyni dodávala biomasu pocházející z Česka. Krajský soud této skutečnosti nepřikládal význam, považoval ji nanejvýš za vadné plnění ze strany společnosti FORSLATI. Z bodu 58 napadeného rozsudku je však zjevné, že krajský soud hodnotí tento důkaz tak, jako by bylo prokázané, že zdanitelné plnění dodala žalobkyni FORSLATI.

[73] Tento důkazní prostředek však měl být hodnocen za situace, kdy není prokázané, kdo dodal žalobkyni v rozhodném zdaňovacím období pelety, právě jako důkaz směřující k prokázání toho, že tímto dodavatelem byla FORSLATI. Pak je potřeba ztotožnit se s hodnocením provedeným stěžovatelem. Žalobkyně na jedné straně dodala v daňovém řízení Prohlášení o původu biomasy, o nichž tvrdí, že je vystavila FORSLATI, podle kterých mají mít jí dodávané pelety původ v Česku. Vozidla, která měla tyto pelety dovážet, jsou však registrována v Polsku na polské daňové subjekty a ve většině případů měla přímou cestu z Polska do energobloku Domoradice a zpět.

[74] Tato skutečnost pak zakládá důvodné pochybnosti o tom, zda pelety dovážené těmito vozidly měly původ v Česku, a tudíž i zda je mohla dodat společnost, která měla deklarovat původ jí dodávaných pelet v Česku. V takové situaci tak ani dodací listy předložené žalobkyní nemohly být s přihlédnutím ke všem ostatním okolnostem považovány za dostatečný důkaz o dodavateli biomasy.

[75] V konečném důsledku se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelem, že ten dostatečně prokázal pochybnosti o deklarovaném dodavateli pelet v rozhodném zdaňovacím období, z nichž žalobkyně uplatňovala odpočet na DPH. Stěžovatel zároveň nepřičítal k tíži žalobkyni nic s výjimkou důkazní nouze, v níž se nacházela. Pokud žalobkyně předložila v daňovém řízení důkazy k prokázání svých tvrzení, správce daně, resp. stěžovatel srozumitelně vysvětlili, proč tyto důkazy nemohly prokázat, že společnost FORSLATI skutečně dodala žalobkyni předmětné zdanitelné plnění.

[76] Nejvyšší správní soud přitom ve shodě s krajským soudem opakuje, že z předložených důkazů lze jistě učinit závěr, že *není vyloučeno*, že pelety, z nichž žalobkyně uplatňovala odpočet na DPH, byly dodány společností FORSLATI. Důkazní břemeno v daňovém řízení však není nastaveno tak, že nárok na odpočet DPH vznikne tehdy, pokud není vyloučeno, že zdanitelné plnění dodala osoba povinná k dani. Daňový subjekt tuto skutečnost musí *prokázat*. K tomu v nyní projednávané věci nedošlo.

IV. Závěr a náklady řízení

[77] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Pokud by v navazujícím řízení krajský soud hodlal setrvat na svých závěrech, že žalobkyně splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, musí současně odůvodnit, proč má za

prokázané, že zdanitelné plnění bylo žalobkyni dodáno osobou povinnou k dani. K tomu případně zohlední i závěry rozšířeného senátu z rozsudku ve věci *Kemwater Prochemie*, budou-li pro to splněny podmínky.

[78] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. dubna 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu