



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem se sídlem náměstí Otýlie Beníškové 1664/14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 27841/23/5300-21441-712906, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2024, č. j. 77 Af 13/2023 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. 2. 2020 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období listopadu 2017 ve výši 124 265 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 853 Kč. Podle správce daně žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období listopadu 2017 z přijatých zdanitelných plnění – dodání náhradních dílů do automobilů – od společnosti Rapid company s. r. o. (dále jen „Rapid company“).

[2] Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 15. 11. 2021 zamítl. Krajský soud však rozsudkem ze dne 26. 9. 2022, č. j. 77 Af 2/2022 - 73, toto rozhodnutí zrušil z důvodu judikaturního vývoje týkajícího se prokazování nároku na odpočet DPH (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, věc „*Kemwater*“, který vycházel z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20). Krajský soud uložil žalovanému, aby se v dalším řízení zabýval otázkou, zda sporné plnění nemohlo být žalobci dodáno ze strany jiného dodavatele, jenž se nutně nacházel v postavení plátce DPH. Žalovaný tak měl pro žalobce vytvořit procesní prostor k tomu, aby v tomto směru doplnil příslušná skutková tvrzení a důkazní návrhy.

[3] V dalším řízení žalovaný dospěl k závěru, že nemá informace svědčící o tom, že šetřené plnění bylo žalobci dodáno osobou či osobami v postavení plátce DPH. Ani sám žalobce na výzvu k prokázání těchto skutečností dle žalovaného nepředložil tvrzení a důkazní návrhy, které by takové skutečnosti prokazovaly. Žalovaný proto v záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalobcovo odvolání opět zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr.

[4] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji. Potvrdil tak závěr žalovaného, že v případě žalobce nebyly splněny zákonné podmínky přiznání nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[5] Podle krajského soudu nejsou pro případ žalobce příléhavé závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020 - 74, a to s ohledem na skutkové odlišnosti obou věcí. V tehdy řešené věci Nejvyšší správní soud potvrdil zrušující rozsudek Krajského soudu v Brně, který shledal pochybení daňových orgánů v tom, že žalobkyni odepřely nárok na nadměrný odpočet DPH z plnění přijatého od jejího dodavatele z důvodu, že neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Nejvyšší správní soud zde zdůraznil, že daňové orgány rozporně hodnotily identické skutkové otázky. Na jedné straně transakce totiž shledaly, že dodavateli tehdejší žalobkyně vznikla daňová povinnost (a nezpochybnily tak podstatu vzniku daňové povinnosti – uskutečnění zdanitelného plnění), avšak na druhé straně konstatovaly, že žalobkyni (jako odběrateli) nevznikne nárok na odpočet DPH z důvodu, že není prokázáno, že bylo zdanitelné plnění dodáno deklarovaným dodavatelem. Pokud daňové orgány dodavateli tehdejší žalobkyně zahrnuly platbu za předmětné plnění do základu DPH, a tedy neměly pochybnosti o tom, že dodavateli vznikla daňová povinnost z částky uhrazené žalobkyní, nemohly žalobkyni odeprít nárok na nadměrný odpočet DPH od tohoto dodavatele.

[6] V nyní posuzované věci se však podle krajského soudu jednalo o skutkově významně odlišnou situaci. Správce daně totiž dospěl k závěru, že žalobcem deklarovaný dodavatel – společnost Rapid company – sám neprokázal faktické přijetí plnění, které měl následně dodat žalobci. Společnosti Rapid company tak správce daně stanovil z tohoto plnění daň (kterou ovšem nakonec Rapid company neuhradila) na základě toho, že na toto plnění vystavila daňové doklady, a proto byla dle (tehdejšího) § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH povinna tuto daň přiznat. Tato daňová povinnost tedy neměla materiální, nýbrž formální základ. Podstatné bylo, že na rozdíl od případu projednávaného v rozsudku Nejvyššího správního

pokračování

soudu č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 zde existovaly pochybnosti o dodání plnění společnosti Rapid company od jejího dodavatele a stejně tak bylo zpochybněno, že by společnost Rapid company toto plnění dodala žalobci. Společnosti Rapid company byl proto také odepřen odpočet DPH na vstupu.

[7] Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, podle níž správní orgány nesprávně aplikovaly závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora ve věci *Kemwater*. V návaznosti na zrušující rozsudek krajského soudu č. j. 77 Af 2/2022 - 73 žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál, resp. dal žalobci prostor k prokázání, že mu plnění dodala osoba, jež by byla nutně v postavení plátce DPH. Žalobci se to však prokázat nepodařilo. Poněkud rozporně přitom na jednu stranu setrval na tvrzení, že skutečným dodavatelem plnění byla Rapid company, na druhou stranu ale argumentoval tím, že to mohl být také jiný dodavatel, který musel být v pozici plátce DPH, a to s ohledem na objem vzájemných obchodů, resp. dodávek, které od něj žalobce obdržel. Krajský soud zdůraznil, že tato dvě tvrzení se navzájem vylučují, a nemohou tak stát vedle sebe. Ztotožnil se přitom se závěrem žalovaného, že žalobce neprokázal faktické dodání plnění od společnosti Rapid company.

[8] S ohledem na skutkové okolnosti věci nemůže být žalobce dle krajského soudu úspěšný ani s námitkou, že mu plnění dodal jiný – neidentifikovaný dodavatel. Žalobce totiž své tvrzení, že jeho dodavatel nutně musel mít postavení plátce DPH, založil pouze na objemu dodávek, které od něj obdržel. Žalovaný ale správně poukázal na to, že z předložených daňových dokladů, resp. z popisu předmětu plnění, nevyplývá, že by je nutně musel dodat právě jeden dodavatel. Přestože však žalovaný použil pro žalobce tu nejprůzračnější verzi výkladu relevantních skutečností, zjistil, že dodávky od neidentifikovaného dodavatele, které žalobce obdržel od listopadu 2017 do května 2018, svědčí o tom, že limit obratu pro zákonnou registraci k DPH dle § 6 odst. 1 zákona o DPH byl překročen dne 14. 12. 2017. Ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o DPH se však osoba stává plátcem DPH až od prvního dne druhého kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém k překročení stanoveného obratu došlo. Na podkladě plnění z předložených daňových dokladů by se tak stalo tedy až od 1. 2. 2018. Pozornost je však nutno zaměřit na stav věcí v listopadu 2017, tj. ve zkoumaném zdaňovacím období.

II. Důvody kasační stížnosti

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a stejně tak i rozhodnutí správních orgánů.

[10] Krajský soud dle stěžovatele chybně založil svůj závěr o nepřiléhavosti rozsudku č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 na údajné odlišnosti skutkových okolností, konkrétně jiných zákonných důvodů pro vznik daňové povinnosti k DPH dodavatelů na straně výstupu [v odkazované věci dle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, zatímco v nyní posuzované věci žalobce vznikla daňová povinnost k DPH na straně výstupu dodavatele stěžovatele podle 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH]. Podle stěžovatele je závěr soudu zcela v rozporu s principem daňové neutrality, která nemůže být zachována, pokud správce daně na jedné

straně akceptuje a aplikuje zdanění dodavatele DPH na straně jeho výstupu a na druhé straně neodůvodnitelně u totožného plnění (a totožné daně) stěžovateli nepřiznává nárok na odpočet DPH na vstupu. Pro posouzení nároku stěžovatele na odpočet DPH je lhostejné, jaký byl na straně jeho dodavatele důvod povinnosti přiznat a odvést DPH. Rozsudek krajského soudu je tedy vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný, neboť soud logicky nevysvětlil „dvojí metr“ pro uznání nároku na odpočet DPH na straně vstupu ani svou úvahu o zachování principu neutrality DPH.

[11] Zásadní pro posouzení přiléhavosti závěrů rozsudku č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 na případ stěžovatele je skutečnost, že v obou případech zpochybněný dodavatel i daňový subjekt podali daňová přiznání, v nichž shodně přiznali plnění zpochybňované správcem daně, přičemž dodavatel však daň neodvedl a správce daně úhradu přiznané daně od dodavatele vyžadoval. V případě stěžovatele bylo navíc poskytnutí plnění ze strany společnosti Rapid company podloženo i tím, že na obou stranách bylo plnění uvedeno i v kontrolních hlášeních. Stěžovatel rovněž zdůraznil, že správce daně na základě daňové kontroly u společnosti Rapid company nezpochybnil plnění na výstupu a z toho jí vzniklou daňovou povinnost (viz rozpory v bodu [80] rozhodnutí žalovaného).

[12] Krajský soud (stejně jako daňové orgány) dále podle stěžovatele nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 ve věci *Kemwater* a potažmo rozsudku Soudního dvora sp. zn. C-154/20. Při hodnocení, zda dodavatel stěžovatele nutně byl plátcem DPH, nelze slepě přihlížet pouze ke zdanitelným plněním v jednom měsíci, ale je třeba zohlednit i další měsíční zdaňovací období. Pokud by soud vzal v úvahu jen plnění za měsíc prosinec roku 2017, tj. měsíc bezprostředně následující po nyní posuzovaném zdaňovacím období, a zohlednil by shodná plnění, musel by dospět k závěru, že je splněna judikurní podmínka nutnosti plátcovství DPH na straně neidentifikovatelného dodavatele. Stěžovatel je přesvědčen, že dostatečně prokázal, že ze strany společnosti Rapid company (případně jiného blíže neurčeného dodavatele, pokud správce daně totožnost dodavatele zpochybňuje), byla stěžovateli poskytnuta zdanitelná plnění významně převyšující zákonný limit 1 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[14] Rozsudek č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 podle žalovaného není na věc stěžovatele přiléhavý. Jeho situace byla skutkově odlišná v tom, že správce daně zpochybnil, že by společnost Rapid company mohla stěžovateli dodat vykázaná zdanitelná plnění. V daném případě nemohlo dojít k narušení neutrality daně, neboť Rapid company svým postupem umožnila stěžovateli neoprávněně si odečíst částku odpovídající DPH uvedenou na vystaveném daňovém dokladu. Částka uhrazená podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH není daní (neboť neproběhlo zdanitelné plnění, ve kterém by měla daň svůj základ), nýbrž pouze „sankcí“ za to, že dodavatel někomu umožnil v rozporu se zákonem uplatnit si nárok na odpočet daně.

pokračování

[15] Kasační námitku spočívající v nesprávné aplikaci rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 považuje žalovaný za nepřipustnou. Stěžovatel nijak nepolemizuje se zcela zásadním závěrem krajského soudu poukazujícím na vnitřní rozpornost stěžovatelovy argumentace – který na jednu stranu tvrdí, že mu sporná zdanitelná plnění dodávala společnost Rapid company (což správce daně vyloučil), a na druhou stranu uvádí, že mu tato plnění případně mohl dodat jiný dodavatel (což se však stěžovatel nesnažil během daňového řízení nijak prokázat). Navíc tvrzení, že případný jiný neidentifikovaný dodavatel musel být nutně v postavení plátce DPH, je zcela nesprávné. Vzhledem k tomu, že je v posuzované věci řešeno zdaňovací období listopad 2017, musel by být případný dodavatel plátem DPH již od tohoto zdaňovacího období, jak ostatně vysvětlil krajský soud.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost **není** důvodná.

[18] Kasační soud úvodem zdůrazňuje, že jeho úkolem je přezkoumání rozhodnutí a postupu krajského soudu. Stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351). Stěžovatel však ve značné části kasační stížnosti opakuje námitky uplatněné již v žalobě (resp. i v odvolání), aniž by relevantně reagoval na argumentaci krajského soudu. Jeho kasační námitky jsou tak na samé hraně přípustnosti. Účelem řízení o kasační stížnosti přitom není obsírně vyvracet opakuující se a prolínající se argumentaci, kterou se již dostatečně zabýval krajský soud v napadeném rozsudku (a předním též žalovaný). Zároveň je třeba zdůraznit, že kvalita a obsah posouzení věci soudem odpovídá kvalitě a míře konkretizace stížnostních bodů (k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Kasační soud tedy všechny námitky vypořádal adekvátně tomu, jak konkrétně v nich stěžovatel reaguje na závěry krajského soudu.

[19] Nejprve Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek je srozumitelně a logicky odůvodněný a splňuje kritéria přezkoumatelnosti, jak je stanovuje setrvalá judikatura (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Neobsahuje ani žádné rozpory, na které upozorňuje stěžovatel.

[20] Jádrem kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že stěžovatel v daňovém řízení nedostatečně prokázal podmínky vzniku nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění, která stěžovateli dle jeho tvrzení dodala společnost Rapid company, případně jiný, neidentifikovaný dodavatel, jenž nutně musel být v postavení plátce DPH.

[21] Obecně lze připomenout, že v okamžiku, kdy plátcí vznikne povinnost přiznat DPH, vznikne jeho odběrateli, je-li rovněž plátcem, nárok na její odpočet, pokud (mimo jiné) přijatá zdanitelná plnění použije výhradně k dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby v tuzemsku (§ 72 zákona o DPH). Dodavatel přiznává daň získanou na svém výstupu, ta je jeho „závazkem“ vůči správci daně; odběrateli vzniká nárok na odpočet daně zaplacené na jeho vstupu, ta představuje „pohledávku“ vůči správci daně.

[22] Nárok na odpočet DPH tedy vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit (tj. zajistit zánik své „pohledávky“ vůči správci daně splněním či započtením), musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální i hmotněprávní podmínky. Uplatňování nároku na odpočet DPH je sice primárně záležitostí dokladovou (daňový subjekt nejprve prokazuje jen splnění formálních podmínek), při odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů s faktickým stavem však musí daňový subjekt prokázat i splnění podmínek hmotněprávních. Hmotněprávní podmínkou je fakticita plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito při ekonomické činnosti odběratele (§ 72 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21).

[23] Kasační soud nesouhlasí s prvním okruhem kasační argumentace, podle níž měl být stěžovateli přiznán nárok na odpočet DPH s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 401/2020 - 74. Shodně s krajským soudem je přesvědčen, že vzhledem ke skutkovým odlišnostem obou věcí nebyly závěry uvedeného rozsudku na případ stěžovatele použitelné. Jak již zdůraznil krajský soud, v případě řešeném v rozsudku č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 bylo podstatné, že správce daně neměl pochybnosti o tom, že dodavateli tehdejší žalobkyně vznikla daňová povinnost z částky přijaté od žalobkyně, tedy že tuto částku žalobkyně uhradila v rámci ekonomické činnosti za zdanitelné plnění poskytnuté jejím dodavatelem (o jeho poskytnutí nebylo pochyb). Jestliže tedy správce daně na jednu stranu nezpochybnil podstatu vzniku daňové povinnosti dodavatele žalobkyně (uskutečnění zdanitelného plnění), avšak na druhou stranu nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH ze stejného plnění z důvodu, že nebylo prokázáno dodání tohoto plnění deklarovaným dodavatelem, jednalo se o rozporné hodnocení identických skutkových otázek. Nejvyšší správní soud proto konstatoval, že správce daně musí tento rozpor, s ohledem na zachování principu daňové neutrality, odstranit.

[24] Krajský soud zcela správně zdůraznil, že nyní posuzovaná věc se významně skutkově liší tím, že dodavatel stěžovatele – společnost Rapid company – sám neprokázal přijetí zdanitelných plnění, která měl následně dodat stěžovateli, a byly tak rovněž pochybnosti o dodání tohoto plnění stěžovateli. Společnosti Rapid company tedy vznikla povinnost uhradit částku odpovídající dani na výstupu uvedené na daňovém dokladu v souladu s § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 [nyní jde o § 108 odst. 4 písm. f)]. Podle tohoto ustanovení osoba, která vystavila doklad a uvedla na něm DPH, je povinna tuto daň přiznat. Daň uvedenou na faktuře je přitom potřeba přiznat (a odvést) bez ohledu na to, zda se plnění fakticky uskutečnilo (povinnost přiznat DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti přiznat tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH). Lze tedy konstatovat, že zatímco odpočet nelze přiznat, pokud plnění nebylo

pokračování

fakticky přijato, daň je třeba odvést i z fiktivně poskytnutého plnění; stačí, že na ně byla vystavena faktura (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2024, č. j. 10 Afs 323/2022 - 38).

[25] Na rozdíl od případu řešeného v rozsudku č. j. 2 Afs 401/2020 - 74, v němž dodavateli tehdejší žalobkyně vznikla povinnost přiznat a uhradit daň z uskutečněných zdanitelných plnění (tedy na materiálním základu), ve věci stěžovatele daňové orgány faktické uskutečnění zdanitelných plnění zpochybnily, a došlo tak pouze k „formální“ povinnosti společnosti Rapid company uhradit vykázanou daň.

[26] S ohledem na výše uvedené stěžovateli nelze přisvědčit, že by pro posouzení vzniku jeho nároku na odpočet DPH bylo lhostejné, že jeho dodavateli vznikla povinnost přiznat a odvést daň toliko „formálně“ ve smyslu § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. Tato skutečnost je naopak zásadní. Pokud ve věci nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění ve vztahu osob povinných k dani (tj. nebyly splněny materiální podmínky vzniku nároku na odpočet), nelze považovat nárok stěžovatele na odpočet DPH za oprávněný. Pro posouzení věci nebylo rozhodné, že stěžovatel i jeho dodavatel vykazali sporná zdanitelná plnění také v kontrolních hlášeních. Jak upozornil žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, kontrolní hlášení jsou toliko systematickým přehledem formálních důkazních prostředků o zdanitelném plnění. Nemohou tedy být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správce daně zpochybnil, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak je prezentováno v předložených dokladech.

[27] Krajský soud rovněž správně uzavřel a z jeho odůvodnění logicky vyplývá, že nedošlo k porušení principu neutrality DPH. Ani v tomto ohledu tedy nelze stěžovateli přisvědčit. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, neutralita DPH není porušena povinností přiznat a zaplatit daň osobou, která vystaví daňový doklad, na němž uvede daň, podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH. DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění. Vystavitel faktury takto ručí za riziko, že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury, jež vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 - 35, bod [16] a v něm citovaná judikatura Soudního dvora).

[28] K tvrzení stěžovatele, že správce daně zjevně neměl pochybnosti o poskytnutí plnění ze strany dodavatele stěžovatele, Nejvyšší správní soud odkazuje na vypořádání této námítky krajským soudem (viz bod [25] napadeného rozsudku), na které stěžovatel nijak konkrétně nereagoval. Nadto soud poznamenává, že zpochybnění uskutečněných zdanitelných plnění je jednoznačně zřejmé i z toho, že deklarovaný dodavatel stěžovatele Rapid company byl povinen uhradit daňovou povinnost na výstupu podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, a tedy jeho daňová povinnost měla toliko formální, nikoliv i materiální základ.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal důvodným ani druhý okruh kasační argumentace. Krajský soud (a před ním také žalovaný) na posuzovanou věc zcela správně aplikoval závěry

judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater*. Z ní plyne, že pro posouzení nároku na odpočet DPH nemusí být dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb 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, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně (viz právní věta k rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS). Krajský soud v napadeném rozsudku srozumitelně vysvětlil, že žalobce neprokázal dodání zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele – společnosti Rapid company, a stejně tak není důvodné jeho tvrzení, že jeho dodavatelem mohl být případně jiný, sice neidentifikovaný dodavatel, který však nutně musel být v posuzovaném zdaňovacím období měsíce listopadu 2017 plátcem DPH.

[30] Stěžovatel ve své kasační stížnosti v podstatě nevznáší žádnou novou polemiku, nýbrž znovu opakuje svou žalobní argumentaci založenou primárně na tom, že nelze slepě přihlížet pouze ke zdanitelným plněním v jednom měsíci – listopadu 2017, ale je nutno zohlednit další měsíční zdaňovací období, a to až v rozsahu 12 po sobě jdoucích měsíců. Tuto argumentaci již přesvědčivě vyvrátil krajský soud a Nejvyšší správní soud mu dává za pravdu. Pro úplnost kasační soud znovu zdůrazňuje, že pro uznání nároku na odpočet DPH by stěžovatel ve světle závěrů judikatury ve věci *Kemwater* musel prokázat, že jeho (byť i neidentifikovaný) dodavatel musel být plátcem DPH již v posuzovaném zdaňovacím období – tj. v listopadu 2017. To se ovšem nestalo. Stěžovatel sice v kasační stížnosti zopakoval, že za období listopadu 2017 mu bylo dodáno zboží v hodnotě 591.737,37 Kč bez DPH a za období prosinec 2017 druhově totožné zboží (automobilové díly) v hodnotě 769.668 Kč bez DPH, z čehož mělo plynout, že k překročení obratu došlo již po dvou měsících, resp. dne 14. 12. 2017. Tímto tvrzením ovšem stěžovatel nijak neprokazuje, že by měl jeho dodavatel zdanitelného plnění být v postavení plátce DPH v již posuzovaném zdaňovacím období, tedy v listopadu 2017.

V. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec její úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 26. listopadu 2024

Lenka Kaniová

pokračování

předsedkyně senátu