ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, ze dne 4. 1. 2018, č. j. 52 Af 31/2015 - 76,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, ze dne 4. 1. 2018, č. j. 52 Af 31/2015 - 76, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22883/15/5300-21441-711676, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 35 922,50 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobce prováděl práce na projektu revitalizace brownfieldu na základě smlouvy uzavřené mezi ním a investorem. K provádění prací a dodávkám materiálu využíval dodavatele.

[2] Správce daně vydal dne 13. 6. 2014 čtyři dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, kterými byla žalobci doměřena daň za všechna čtvrtletí roku 2010.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce bránil odvoláním. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání dospěl k závěru, že žalobce v rámci dokazování neodstranil pochybnosti správce daně o přijatých zdanitelných plněních, a odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům rozhodnutím ze dne 5. 5. 2015 zamítl.

[4] Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou u krajského soudu, v níž namítal, že správce daně neunesl důkazní břemeno a žalovaný v rozporu se zákonem přenesl důkazní břemeno na žalobce. Dále namítal, že žalovaný zjištění vyhodnotil nesprávně, čímž porušil princip volného hodnocení důkazů. Žalobce rovněž namítal porušení principu neutrality DPH. Správce daně nebyl oprávněn neuznat nárok žalobce na odpočet DPH.

[5] Krajský soud shrnul poznatky z daňové kontroly a uvedl, že s ohledem na to, že na některých fakturách nebyl řádně specifikován předmět plnění, faktury byly i přes vysoké částky hrazeny výhradně v hotovosti a deklarovaní dodavatelé nepodávali přiznání k dani z příjmů ani k DPH a jsou nekontaktní, s výjimkou jednoho dodavatele, který však jakoukoliv spolupráci s žalobcem popřel, vznikly správci daně ve smyslu § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, důvodné pochybnosti, že tyto zakázky byly uskutečněny tak, jak žalobce deklaroval ve svém daňovém tvrzení. Krajský soud proto dospěl k dílčímu závěru, že žalovaný důvodně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících existenci tvrzených obchodních vztahů a provedení fakturovaných prací.

[6] Krajský soud dále shrnul postup správců daně a výsledky provedených výslechů svědků ve vztahu k deklarovaným dodavatelům žalobce a shrnul, že hodnocení provedeného dokazování považuje za logické a správné. Žalobce, na nějž přešlo důkazní břemeno, uskutečnění plnění uvedenými subjekty v tvrzeném rozsahu a za tvrzenou cenu neprokázal. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, krajský soud uzavřel, že skutečnost, že stavba byla realizována, tedy stavební práce, které žalobce přičítal prezentovaným subjektům, byly provedeny, není dostatečným důkazem o tom, že byly provedeny právě těmito subjekty a za cenu deklarovanou žalobcem. Soud nezpochybnil, že k realizaci stavby skutečně došlo, zpochybnil však materiální stránku spočívající v rozsahu, ceně a v subjektech, které prováděly práce a dodávky. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 - 48, uvedl, že je-li daňový doklad zpochybněn, nemůže sám o sobě obstát jako relevantní důkaz. Důkazní břemeno zůstává na straně daňového subjektu a pouhé tvrzení daňového subjektu, že jeho daňová tvrzení jsou prokázána dostatečně, na situaci nic nemění.

[7] Krajský soud závěrem uvedl, že judikatura Soudního dvora Evropské unie, na kterou žalobce odkazoval, není přiléhavá, neboť řeší situace, kdy daňovému subjektu nebyl přiznán nárok na odpočet DPH, přestože materiální podmínky pro nárok na odpočet splnil. To však není případ žalobce, neboť z šetření správce daně vyšlo najevo, že žalobce materiální podmínky pro nárok na odpočet DPH (§ 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) nesplnil.

[8] Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.").

[10] Stěžovatel především namítá, že z rozsudku krajského soudu nelze dovodit, co znamená pojem „*materiální podmínky pro nárok na odpočet*". Judikatura SDEU hovoří o formální podmínce, kterou je daňový doklad, a hmotněprávní podmínce, kterou je použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost plátce. Stěžovatel dovozuje, že materiální podmínka je nejblíže hmotněprávní podmínce. O splnění této podmínky však krajský soud pochybnosti neměl, neboť uvedl, že k realizaci stavby opravdu došlo. Nejednoznačnost použitých pojmů dle stěžovatele způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[11] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že judikatura SDEU, kterou v žalobě uvedl, není případná. Stěžovatel v kasační stížnosti rozebírá rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, a uvádí, že skutková situace je obdobná jako v jeho případě. Je nepochybné, že plnění existovalo, a sporné je pouze to, kdo plnění dodal. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* a *Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*. Stěžovatel namítl, že krajský soud se s jeho argumentací rozsudky SDEU nevypořádal dostatečně. Rozsudek je proto dle stěžovatele nepřezkoumatelný i z tohoto důvodu.

[12] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně vymezil podmínky pro uznání nároku na odpočet daně. Upozorňuje na judikaturu SDEU, podle níž osobě povinné k dani brání v provedení odpočtu DPH zpochybnění konkrétního dodavatele pouze v případě, jsou-li splněny dvě podmínky, a sice že jde o podvodné jednání a s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí daňového úniku, resp. podvodu na DPH.

[13] Stěžovatel namítá, že neměl povinnost prokázat „*materiální stránku spočívající v rozsahu, ceně a v subjektech, které prováděly práce a dodávky*". Jeho povinností bylo jen předložit daňové doklady a prokázat použití přijatého plnění pro svou ekonomickou činnost. Tím přešlo důkazní břemeno na daňové orgány.

[14] Judikatura, z níž citoval krajský soud, je obsoletní, protože se převážně vztahuje k případům před vstupem ČR do EU. Naopak za klíčový považuje stěžovatel závěr Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 (*Stavitelství Melichar*), v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud analýzou mj. rozsudku SDEU C-277/14, *PPUH Stehcemp*, z nějž stěžovatel vycházel v odvolání i v žalobě.

[15] Krajský soud nepřihlédl ke skutečnosti, že systém DPH je celoevropsky harmonizovaný. Důkazní břemeno o případné účasti na daňovém podvodu tížilo daňové orgány. Žalovaný potvrdil, že neprověřoval, zda byl odvolatel účasten podvodného jednání, o kterém věděl nebo musel vědět, a proto nenastaly podmínky, za nichž bylo možné stěžovateli odepřít nárok na odpočet.

[16] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[17] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel reagoval na skutečnost, že první senát ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* shledal závěry rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar* nesprávnými a usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2018 - 35 postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu, který následně předložil SDEU předběžné otázky. Stěžovatel v této souvislosti vyjádřil přesvědčení, že otázka totožnosti dodavatele byla již judikaturou SDEU dostatečně vyřešena. Z judikatury SDEU stěžovatel dovozuje, že skutečná totožnost dodavatele není pro splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně rozhodná. K tomu odkázal na rozhodnutí SDEU o předběžné otázce ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*

[18] Podle názoru stěžovatele není uplatnění práva na odpočet DPH na vstupu možné podmínit splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani, než která je uvedena na daňovém dokladu a nelze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu. V případě stěžovatele je nepochybné, že mu předmětné dodávky prací a materiálu byly dodány, a stěžovatel správci daně předložil odpovídající daňové doklady. Pochybnosti správce daně o schopnosti dodavatelů stěžovatele dodávky prací a materiálu realizovat proto nemohou vést k odepření nároku na odpočet DPH.

[19] Stěžovatel poukázal na skutečnost, že marně uplynula desetiletá prekluzivní lhůta a žádné další meritorní řízení vést nelze. Stěžovatel proto změnil svůj návrh a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně I. stupně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na stanovisku, že v projednávaném případě nebyly splněny podmínky přiznání nároku na odpočet DPH. Sporné bylo, zda stěžovatel prokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, tedy splnění podmínek dle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Skutečnosti vztahující se k podvodu na DPH nebyly prověřovány, neboť případná účast na podvodu nebo vědomí stěžovatele o podvodu nebyly důvodem pro nepřiznání nároku na nadměrný odpočet daně. Stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet daně z toho důvodu, že nevyvrátil pochybnosti ohledně přijatých plnění, neboť neprokázal, že přijatá plnění mu poskytli tvrzení dodavatelé.

[21] Námitka o nedostatečném vypořádání se s judikaturou SDEU je proto bezpředmětná. Žalovaný vysvětlil, že rozsudky SDEU ve věci *Maks Pen* a *PPUH*, na něž stěžovatel poukazoval, řešily specifické situace, které nemají souvislost s projednávanou věcí.

[22] Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, v němž soud konstatoval, že judikatura SDEU je v posuzované věci podstatná pouze z důvodu argumentační přesvědčivosti.

[23] K námitce vymezení materiálních podmínek pro uznání nároku na odpočet žalovaný uvedl, že vymezení podmínek krajským soudem odpovídá § 72 a násl. zákona o DPH. Žalovaný upozornil, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby stanovenými daňovým řádem.

[24] V dalším vyjádření v reakci na doplnění kasační stížnosti žalovaný zdůraznil, že judikatura k otázce totožnosti dodavatele, na niž odkazuje stěžovatel, není použitelná, neboť v projednávaném případě správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele, nýbrž také o rozsahu dodaného plnění. Uvedl, že rozlišení situací, kdy jsou důvodné pochybnosti o dodavateli plnění, a situace, kdy jsou pochybnosti o více skutečnostech, reflektuje i tuzemská judikatura.

[25] Žalovaný proto vyjádřil přesvědčení, že argumentace rozhodnutím SDEU ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, či argumentace týkající se věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 není v projednávaném případě relevantní. Ani závěry z usnesení SDEU ve věci *Signum Alfa Sped*, C-446/15, na nějž rozhodnutí ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, odkazuje, nelze aplikovat, neboť z tohoto rozhodnutí není zřejmý dopad na členským státem uplatněné výjimky dle č. 287 směrnice č. 2006/112/ES (případně dle čl. 284 – 286 směrnice 2006/112/ES). Je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i to, že se jedná o plátce, který si může nárokovat odpočet daně.

[26] K námitce prekluze žalovaný uvedl, že daň byla pravomocně stanovena rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 7. 2015 a k uplynutí desetileté prekluzivní lhůty nedošlo.

III. Přerušení řízení a další vyjádření účastníků

[27] Předseda senátu řízení o kasační stížnosti dne 16. 5. 2019 přerušil (usnesení č. j. 1 Afs 30/2018 - 36), neboť rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu byly v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* předloženy sporné právní otázky, které mohly být rozhodné i pro posouzení nyní projednávané věci. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v uvedené věci následně obrátil s předběžnými otázkami na SDEU (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54).

[28] Soudní dvůr EU rozhodl o předběžné otázce ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, C-154/20, rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, ECLI:EU:C:2021:989.

[29] Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208.

[30] Předseda senátu poté rozhodl usnesením ze dne 29. 3. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018 - 53, o pokračování v řízení s tím, že dal účastníkům řízení možnost vyjádřit se k situaci po rozhodnutí Soudního dvora EU.

[31] Této možnosti využil stěžovatel i žalovaný.

[32] Stěžovatel znovu zdůraznil, že pro nárok na odpočet daně není rozhodující identita dodavatele. Je nepochybné, že předmětné dodávky prací a materiálu byly stěžovateli dodány, tj. fakticky existovaly. Rozšířený senát dospěl k závěru, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno prokázat, že plnění dodal plátce DPH, lhostejno jaký.

[33] Stěžovatel namítá, že žalovaný vůbec nevedl dokazování k tomu, zda jsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Stěžovateli nemůže být tato absence dokazování přičtena k tíži. Navíc je ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, že dodávky s DPH činily za stavební práce dodané dle tvrzení společností Ellive s. r. o. částku 2 543 620 Kč a stavební práce dle tvrzení dodané K. R. částku 1 221 570 Kč. Ať je dodal kdokoliv, muselo se jednat o plátce DPH, protože tyto částky přesahují obrat rozhodný pro vznik postavení plátce DPH.

[34] Stěžovatel setrval na svém návrhu zrušit rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[35] Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že jeho závěr učiněný v daňovém řízení, že stěžovateli nelze nárokovaný odpočet DPH přiznat, obstojí i po rozsudcích SDEU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. Stejně tak obstojí i závěr krajského soudu.

[36] Žalovaný zdůraznil, že v daném případě nepanovaly pochybnosti pouze o osobách deklarovaných dodavatelů, ale rovněž o rozsahu plnění. Stěžovatel neprokázal dodavatele plnění ani deklarovaný rozsah předmětných zdanitelných plnění.

[37] I prokázání rozsahu je třeba vnímat jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH. Daňový subjekt musí prokázat přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Žalovaný k tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[38] Žalovaný na základě skutkových zjištění v projednávaném případu dospěl k přesvědčení, že předmětná zdanitelná plnění se nemohla fakticky uskutečnit tak, jak byla stěžovatelem deklarována.

[39] Stěžovatel vedle pochybností o rozsahu zdanitelných plnění neodstranil v daňovém řízení ani pochybnosti správce daně o dodavatelích plnění. Stěžovatel po celou dobu daňového řízení neoznačil dodavatele, který mu předmětné služby poskytnul a dodavatele v daňovém řízení neprokázal. Z daňového řízení a provedeného dokazování s jistotou nevyplynulo, kdo byl skutečným dodavatelem stavebních prací a materiálu pro stěžovatele tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Z daňového řízení a provedeného dokazování nevyplynula žádná jiná společnost či osoba, která by mohla dodat stavební práce a stavební materiál v deklarovaném rozsahu.

[40] Souhrnná částka všech předmětných zdanitelných plnění za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2010 převyšuje v základu daně částku 1 milionu Kč (v součtu

zdaňovacích období 1. – 3. čtvrtletí 2010), která by mohla předvídat dodavatele jako osobu povinnou k dani dle § 94 odst. 1 zákona o DPH. K tomu je však třeba uvést, že pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty na základě překročení obratu podle § 94 odst. 1 ve spojení s § 6 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých stěžovateli, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem DPH teprve *pro futuro* (§ 94 odst. 1 zákona o DPH). Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že je posuzováno plnění poskytnuté na základě 27 faktur vystavených 4 dodavateli. Poskytnutí plnění deklarovanými dodavateli v tvrzeném rozsahu přitom bylo správcem daně legitimně zpochybněno. Stěžovatel tyto pochybnosti neodstranil, sám skutečného dodavatele neoznačil ani neprokázal a z řízení není s jistotou zřejmé, kdo by skutečným dodavatelem měl být. Vzhledem k blíže neurčenému rozsahu plnění (a s ohledem na dělitelnost stavebních prací) nelze dle žalovaného dovozovat podíl možných skutečných dodavatelů a posoudit jejich status plátce DPH.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[42] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[43] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť teprve shledá-li Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu přezkoumatelným, lze případ posoudit věcně.

[44] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, jak je tento nedostatek chápán judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS, rozsudek ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012- 45, či rozsudek ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64), však zdejší soud v nyní projednávaném případě neshledal. Krajský soud na žalobní argumentaci reagoval dostatečně a důvody svého rozhodnutí dostatečně vysvětlil. Nejvyšší správní soud neshledal ani nepřezkoumatelnost z důvodu použití nejednoznačného pojmosloví, jak namítá stěžovatel. Přívlastek „materiální“ („materiální stránka“ či materiální podmínka“) krajský soud ve svém rozsudku zjevně používá pro hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně, konkrétně v této souvislosti krajský soud uvádí rozsah, cenu a subjekty, které prováděly práce a dodávky. Skutečnost, že krajský soud nezpochybnil samotnou faktickou realizaci plnění (stavby), neznamená, že nemohou být pochybnosti o dílčích skutečnostech podmiňujících existenci nároku na odpočet. Argumentaci krajského soudu Nejvyšší správní soud neshledal nedostatečnou a ani z jiného důvodu nepřezkoumatelnou.

[45] Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení věcných námitek. Ústřední spornou otázkou je otázka, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH z toho důvodu,

že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu.

[46] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Stavitelství Melichar* soud k této právní otázce vyslovil, že *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“*

[47] Zbývající (převažující) judikatura Nejvyššího správního soudu však trvala na tom, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH, a to konkrétně od plátce deklarovaného na předložených daňových dokladech (např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, nebo ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb zdejší soud uzavřel, že *„daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“*

[48] Rozšířený senát k uvedené právní otázce v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v návaznosti na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 (oba ve věci *Kemwater ProChemie*), uzavřel, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých podmínek nicméně nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.

[49] V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* tak byly závěry dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu významně modifikovány.

[50] Závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (ve spojení s rozsudkem SDEU v téže věci) je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s ř. s. *a contrario*, srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010-95). Nic na tom nemění ani skutečnost, že rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po rozsudku krajského soudu v nyní projednávané věci [k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, dle kterého *„pokud (...) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna.* (...) *Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají*

povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“].

[51] Správce daně i žalovaný nárok na odpočet odepřeli s odůvodněním, že mezi hmotněprávní podmínky uznání nároku na odpočet daně patří uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, přičemž stěžovatel neunesl důkazní břemeno, že jím deklarované subjekty byli skutečnými dodavateli zdanitelných plnění.

[52] Již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 12. 2012 vydané správcem daně s odkazem na § 86 odst. 3 a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu byl stěžovatel coby daňový subjekt ve vztahu k osobám dodavatelů vyzván, aby „*předložil důkazní prostředky prokazující, že společnost Ellive, s.r.o. pro vás skutečně provedla stavební a montážní práce na jednotlivých zakázkách, které byly předmětem fakturace …prokažte, že došlo k faktickému uskutečnění Vámi přijatých zdanitelných plnění … a zda tato plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena na fakturách – daňových dokladech*“. Obdobně pak ve vztahu ke všem třem dalším deklarovaným dodavatelům.

[53] S ohledem na výše popsaný vývoj judikatury je proto třeba posoudit jako důvodnou námitku, že žalovaný nevedl dokazování k ověření skutečnosti, že dodavatelé stěžovatele měli postavení plátce DPH, a poskytnout stěžovateli možnost doplnit v daňovém řízení tvrzení a důkazy k prokázání toho, že dodavatelé měli postavení plátců DPH. Důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatele. Klíčové v dalším řízení bude zjištění a prokázání toho, zda stěžovateli byla plnění dodána plátci DPH (v duchu závěrů rozsudků SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*).

[54] Žalovaný v řízení před správními soudy opakovaně zdůrazňuje, že správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele, nýbrž také o rozsahu dodaného plnění. Zatímco krajský soud toto tvrzení žalovaného, zejména na základě výzvy správce daně, akceptoval, Nejvyšší správní soud tuto kasační námitku za důvodnou nemá, a to ani ve světle těch rozsudků Nejvyššího správního soudu, v nichž vyšel z toho, že „*nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci*“ (srov. např. rozsudek ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 - 63, nebo ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020 - 45).

[55] Správní soudy totiž při přezkumu správních rozhodnutí musí vycházet z důvodů, jimiž byly správní orgány vedeny při vydání přezkoumávaných rozhodnutí a které jsou jako rozhodovací důvody z těchto rozhodnutí jednoznačně seznatelné. To vyplývá již ze základních východisek soudního řízení správního, jimiž jsou přezkumná (nikoliv nalézací) povaha tohoto soudního řízení, respekt k principu dělby moci, subsidiarita a posteriorita soudního přezkumu a kasační princip. Jinak formulováno, rozhodnutí správního orgánu musí při soudním přezkumu obstát z důvodů, pro něž bylo vydáno a jimiž bylo odůvodněno při svém vydání, nikoliv na základě důvodů následně „objevených“ v průběhu soudního řízení.

[56] Dílčí výhrady k daňovým dokladům, týkající se rozsahu stěžovatelem přijatých zdanitelných plnění, jsou uvedeny pouze v bodě 48 žalobou napadeného rozhodnutí, a to zjevně v kontextu hodnocení těchto dokladů jako důkazních prostředků.

[57] Oproti tomu je v rozhodnutí žalovaného opakovaně a důrazně vytknut nedostatek naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, spočívající v tom, že stěžovatel (coby daňový subjekt) **neprokázal, že plnění nabyl právě od deklarovaných dodavatelů**. Již v bodě 47 rozhodnutí žalovaného, jímž je uvozeno vlastní posouzení věci žalovaným, *„odvolací orgán konstatuje, že v předmětném daňovém řízení je spor o to, zda odvolatel prokázal že předmětná plnění nabyl právě od deklarovaných šetřených dodavatelů“*. V bodě 51 pak žalovaný činí závěr: *„Odvolatel vlivem absence důkazních prostředků neunesl důkazní břemeno …uložené v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, když ani na výzvu správce daně neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění. Žádným uspokojivým způsobem totiž nedoložil, že tato přijatá plnění fakticky poskytli právě deklarovaní dodavatelé. Odvolací orgán konstatuje, že daňovým subjektem nebylo prokázáno, že předmětná přijatá plnění deklarovaná na daňových dokladech od společností Ellive, CHEDOSTAV, BETON EXPRESS a K. R. byla těmito deklarovanými dodavateli uskutečněna, tedy že stavební práce byly skutečně realizovány a stavební materiál dodán těmito šetřenými dodavateli, …“*.

[58] S týmž závěrem považoval žalovaný (bod 54 rozhodnutí) za nedůvodnou stěžovatelovu odvolací námitku, podle níž *„pokud by se ukázalo, že předmětná plnění uskutečnil někdo jiný, nemělo by to žádný vliv na nárok na odpočet daně“*.

[59] V odpovědi na stěžovatelovy odvolací námitky stran podmínek pro stanovení daně dokazováním, resp. podle pomůcek, žalovaný v bodě 68 svého rozhodnutí dokonce výslovně uvedl, že *„v řešeném případě správce daně nedošel k závěru, že se předmětná přijatá plnění neuskutečnila. Důvodné pochybnosti správce daně a neunesení důkazního břemene daňovým subjektem však vedly k tomu, že nebylo prokázáno, že tato plnění uskutečnili na daňových dokladech deklarovaní dodavatelé.“* Obdobně v bodě 69.

[60] Ani v kontextu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu tak nelze v posuzované věci učinit závěr, že by rozhodnutí žalovaného mohlo obstát pouze na základě spoře vyjádřených výhrad správce daně a žalovaného k dalším skutečnostem představujícím hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH.

[61] Nelze však souhlasit s tvrzením stěžovatele, že jeho povinností bylo jen předložit daňové doklady a prokázat použití přijatého plnění pro svou ekonomickou činnost. V souladu s § 92 daňového řádu daňový subjekt nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i prvotní důkazní břemeno ve vztahu k veškerým skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2006 - 118, vyplývá, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Pokud je pak správcem daně relevantně zpochybněna či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno ohledně těchto skutečností zůstává u daňového subjektu.

[62] V dané situaci NSS také nepřísluší, aby se vyjadřoval k tomu, zda daňová povinnost stěžovatele není již prekludována s ohledem na běh desetileté prekluzivní lhůty upravené v § 148 odst. 5 daňového řádu (právní otázka, zda se běh této lhůty, která začala běžet ještě před účinností daňového řádu, staví po dobu soudního řízení či nikoli, je nyní předmětem řízení před rozšířeným senátem NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 95/2021). Bude totiž záležet

na žalovaném a na důvodech, o něž opře případné neuznání nároku na odpočet DPH (obdobně např. v rozsudku NSS ze dne 17. 6. 2022, č. j. 9 Afs 388/2018 - 72).

V. Závěr a náklady řízení

[63] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil také ke zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. Věc proto vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude, podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[64] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[65] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku [položka 18 bod 2 písm. a) a položka 20 přílohy k zákonu o soudních poplatcích]. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem. Zástupce v řízení před krajským soudem dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), učinil tyto úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a sepis návrhu na přiznání odkladného účinku žaloby. Za převzetí a přípravu zastoupení a sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] náleží odměna 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a 2 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu)]. Za sepsání návrhu na odkladný účinek žaloby náleží odměna ve výši jedné poloviny z 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu)]. Návrh na přiznání odkladného účinku není výslovně zmíněn v § 11 advokátního tarifu, nicméně § 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu výslovně uvádí návrh na předběžné opatření, dojde-li k němu po zahájení řízení. Podle § 11 odst. 3 advokátního tarifu za úkony právní služby neuvedené v odstavcích 1 a 2 náleží odměna jako za úkony, jimž jsou svou povahou a účelem nejbližší. Návrh na vydání předběžného opatření a návrh na přiznání odkladného účinku jsou instituty obdobné, a proto soud přiznal za tento návrh odměnu ve výši jedné poloviny. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce stěžovatele učinil tyto úkony právní služby: podání kasační stížnosti a tři doplnění kasační stížnosti v návaznosti na průběžný judikaturní vývoj a změnu právního názoru s ohledem na rozsudek SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za úkony právní služby v řízení o kasační stížnosti náleží odměna 4 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a 4 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu)]. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu

za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 22 250 Kč + DPH ve výši 4 672,50 Kč a zaplacené soudní poplatky ve výši 9 000 Kč, tak představuje částku 35 922,50 Kč. K zaplacení náhrady nákladů byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

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

V Brně dne 31. srpna 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu