

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **JOGA VALAŠSKO s. r. o.**, Brumovská 1059, Valašské Klobouky, zastoupené advokátem Mgr. Pavlem Lízalem, J. A. Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2017, čj. 53257/17/5300-22442-712448, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2020, čj. 29 Af 30/2018 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 8. 2016 daň z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2013 ve výši 56 912 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Při daňové kontrole, která tomu předcházela, dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění dvou sporných plnění – oprav vysokozdvižného vozíku a lisu plastového odpadu – tak, jak je deklarovala (co do rozsahu oprav a osoby dodavatele – společnosti AUTOCENTRUM RS Car). Neuznal jí proto odpočty daně na vstupu, které si u těchto plnění uplatnila.

[2] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl, stejně tak zamítl i krajský soud podanou žalobu. Ani podle krajského soudu žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Zjištěné skutečnosti jednoznačně

vyvolávají pochybnosti nejen o tom, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani (což podle krajského soudu postačí k odepření nároku na odpočet daně), ale také o tom, zda a jak se opravy vůbec uskutečnily.

II. Kasační řízení

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyhodnotil výpovědi svědků (Stanislava Blažka, tehdejšího jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car, a stěžovatelčiných zaměstnanců J. H. a F. J.). Výpovědi podle ní potvrzují, že se opravy fakticky uskutečnily. Stěžovatelka také nesouhlasí s tím, že krajský soud vyhodnotil jako nepřiléhavé její odkazy na rozsudky Soudního dvora.

[4] Domnívá se, že jí daňové orgány i krajský soud nesprávně přičítají k tíži nekontaktnost subdodavatele (společnosti Open Space). Závěr, že tato společnost nemohla být subdodavatelem, nedává logický smysl. Hodnocení řetězce služeb se zastavilo u dodavatele AUTOCENTRUM RS Car, subdodávku mezi společnostmi AUTOCENTRUM RS Car a Open Space daňové orgány i soud zcela opomněly. Daňové orgány však měly důkladně zkoumat i to, zda byla služba poskytnuta (k tomu rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013 - 22). Daňové orgány i krajský soud se měly zabývat její dobrou vírou ve vztahu k případnému daňovému podvodu.

[5] Žalovaný ve vyjádření setrval na svých závěrech. Kasační stížnost by podle něj měla být zamítnuta. Stěžovatelka nesprávně směšuje nekontaktnost subjektu s jeho neexistencí. Žalovaný zdůraznil, že případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH je možné se zabývat, až je-li postaveno najisto, že daňový subjekt naplnil formální i hmotněprávní podmínky podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. To se v této věci stěžovatelce prokázat nepodařilo.

[6] V dubnu 2022 vyzval NSS strany, aby se vyjádřily k nejnovější judikatuře Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208).

[7] Žalovaný je přesvědčen, že jeho závěry i závěry krajského soudu obstojí i po rozsudcích ve věci *Kemwater ProChemie*. Stěžovatelka v této věci neprokázala ani rozsah plnění, ani postavení deklarovaného dodavatele jako osoby povinné k dani. Obojí jsou hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a nenaplnění každé z nich samo o sobě postačí k neuznání nároku.

[8] Soud stěžovatelce přeposlal vyjádření žalovaného a ta uvedla, že doručí své vyjádření soudu dne 30. 5. 2022. Soud však od stěžovatelky toho dne ani později žádné vyjádření neobdržel.

III. Právní hodnocení

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

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

[12] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[13] Stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, že jí sporná plnění – opravu vysokozdvižného vozíku a lisu odpadu – poskytla společnost AUTOCENTRUM RS Car, kterou stěžovatelka deklarovala jako dodavatele na fakturách. V průběhu daňového řízení vyšlo najevo (a mezi stranami ani není sporné), že tato společnost opravy neprováděla, skutečného dodavatele oprav se však přesvědčivě zjistit nepodařilo (přestože stěžovatelka později tvrdila, že jím je společnost Open Space). Ze zjištěných skutečností vyvstaly daňovým orgánům pochybnosti rovněž o tom, zda vůbec a v jakém rozsahu se opravy uskutečnily.

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že provedené svědecké výpovědi potvrzují faktické uskutečnění oprav.

[15] S tímto stěžovatelčiným hodnocením NSS nesouhlasí.

[16] Ze svědecké výpovědi pana Stanislava Blažka, jednatele společnosti AUTOCENTRUM RS Car a jediného zaměstnance této společnosti v době deklarovaného plnění, vyplynulo ke sporným opravám jen to, že byly provedeny subdodavatelsky, na internetu bylo vyhlášeno výběrové řízení. Dále svědek vypověděl, že na jméno subdodavatelské společnosti si už nevzpomíná, v účetnictví existuje určitě faktura s rozpisem práce a použitých dílů. Opravy pracovních strojů prováděla společnost AUTOCENTRUM RS Car v roce 2013 jen pro stěžovatelku. Společnost za opravy vystavila fakturu, dodací list, možná předávací protokol. Svědek si nebyl jist, zda dělali detailní cenovou nabídku. Opravy se uskutečnily ve stěžovatelčině sídle ve Valašském Meziříčí, náhradní díly si zajišťovala sama subdodavatelská společnost včetně dopravy na místo. Svědek neví, kdo byl u opravy strojů přítomen, on sám to nebyl. Na dotaz správce daně, kdo se účastnil přejímek strojů za stěžovatelku a zda o tom byl vyhotoven písemný záznam, svědek vypověděl, že předání dokladů (faktur, dodacích listů, případně předávacího protokolu, jestli existoval) proběhlo v Luhačovicích nebo Slavičíně ve stěžovatelčině provozovně.

[17] Svědek tedy sice potvrdil, že se opravy uskutečnily, jeho svědectví v tomto bodě však nemá žádnou skutečnou vypovídající hodnotu. K samotnému průběhu a rozsahu oprav neuvedl vůbec nic konkrétního, dokonce ani nevěděl, kdo opravy fyzicky provedl a za jakou společnost. Správce daně až později vlastní vyhledávací činností zjistil, že subdodavatelskou společností měla být Open Space, které byla za sporné opravy vystavena faktura. Správce daně však současně zjistil, že je tato společnost (v době daňové kontroly v likvidaci) nekontaktní, nezdržuje se v místě sídla, v době deklarovaných oprav neměla žádné zaměstnance, nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, neplnila si své daňové povinnosti a žádná její dokumentace nebyla k dispozici.

[18] Stěžovatelka se v kasační stížnosti podivuje nad tím, že správce daně při výslechu pana Blažka nezjišťoval skutečnosti týkající se předání oprav společností Open Space. Správce daně se však těžko mohl ptát svědka konkrétně na tuto společnost, jejíž subdodavatelskou roli (alespoň podle dokladů) zjistil při vlastní vyhledávací činnosti až později. Teprve ze svědectví Stanislava Blažka správce daně poprvé zjistil, že opravy byly provedeny subdodavatelsky. Svědek přitom sám uvedl, že si na jméno subdodavatelské společnosti nevzpomíná. Správce daně se svědka dotazoval na okolnosti spolupráce se stěžovatelkou a faktický průběh oprav z jeho pohledu, nikoli na skutečnosti, k nimž by musel mít při výslechu přístup k dokumentaci a účetnictví.

[19] Na přesvědčivosti celé transakci nedodávají ani rozpory mezi tvrzením pana Blažka, že doklady k opravám byly předány ve Slavičíně či v Luhačovicích (ačkoli si nebyl jist), a skutečností, že na předávacích protokolech podepsaných stěžovatelkou a panem Blažkem jako jednatelem je uvedeno Valašské Meziříčí (viz též bod 20 rozsudku krajského soudu). Tuto nesrovnalost by snad šlo vysvětlit i tím, že si svědek přesně nevybavil podrobnosti transakce s odstupem dvou let; izolovaně by to tedy fakticitu plnění nezpochybnilo. Podstatné však je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu vytvářejí pochybný obraz o průběhu oprav. Z výpovědi pana Blažka vyplynulo, že při opravách přítomen nebyl

a ani neví, kdo je fyzicky provedl. To i bez ohledu na to, kde si stěžovatelka a pan Blažek doklady předali, vyvolává pochybnost o tom, že doklady odrážejí faktický průběh plnění.

[20] NSS sdílí s krajským soudem i pochybnosti vyvolané stěžovatelčinou nabídkou. Stěžovatelka v ní totiž přesně označila počet náhradních dílů i jejich cenu, přestože podle výpovědi pana Blažka si náhradní díly obstarávala sama subdodavatelská společnost. Stěžovatelčino vysvětlení v kasační stížnosti, tedy že výběrové řízení proběhlo na internetu, *„kde musel být řešen průběh oprav včetně cenové hladiny, která měla být zasmluvněna“*, je nepodložené.

[21] Ani výpovědi svědků J. H.(tehdejšího stěžovatelčina zaměstnance, lisaře) a F. J. (tehdejšího zaměstnance společnosti JOGA LUHAČOVICE, údržbáře) nijak nerozptýlily pochybnosti o průběhu oprav. Pan H. uvedl jen to, že o uskutečnění oprav ví, ale přítomen jim nebyl. Vypověděl, že *„přišli nějací chlapi, já jsem jim dal klíček a oni si lis odvezli do oddělené zadní části haly a použili vysokozdvižný vozík firmy“*. Opravy probíhaly sedm nebo osm dní, svědek neví, která společnost opravy prováděla, přijeli dva nebo tři lidé, o nichž nic neví. Toho dne mu volal ředitel, že přijdou, svědek jim dal klíče od haly a odemkl jim. Nevěděl nic o tom, jak se tam tyto osoby dopravovaly a zda používaly náhradní díly. Napřed se opravoval vozík, pak lis. Po opravách stroje fungovaly. Nic bližšího svědek k opravám neuvedl. Obdobně F. J. sdělil jen to, že na podzim 2013 se v provozovně ve Valašském Meziříčí opravoval vozík Desta a lis vzadu v hale. Na dotaz, co konkrétně viděl, odpověděl *„rozdělaný vozík, rozšroubované to bylo“*. Viděl tam jednu osobu, neví, z které společnosti.

[22] Oba svědci tedy sice rovněž potvrdili, že se opravy uskutečnily, k jejich rozsahu ani (sub)dodavateli však neuvedli cokoli bližšího. NSS proto hodnotí jako vedlejší nejasnosti o tom, kde opravy probíhaly a kdo měl k tomu prostoru přístup. Stěžovatelka totiž k výsledkům kontrolního zjištění uvedla, že opravy probíhaly v uzamykatelné hale, do níž neměli stěžovatelčini zaměstnanci přístup. J. H. vypověděl, že opravy probíhaly v jiné oddělené části stejné haly, v níž pracovali stěžovatelčini zaměstnanci, a F. J. viděl rozšroubovaný vozík *„vzadu v hale“*. Krajský soud v tom viděl rozpor (viz bod 20 napadeného rozsudku), NSS jeho pohled úplně nesdílí. Jako přesvědčivé se mu naopak jeví stěžovatelčino vysvětlení v kasační stížnosti, že hala je rozdělena na dvě uzamykatelné části. Tomu neodpovídá jen stěžovatelčino původní tvrzení, že její zaměstnanci byli opravám přítomni. Tato dílčí okolnost však nemá na celkové závěry krajského soudu a daňových orgánů žádný vliv.

[23] Podstatné je, že ani výpovědi svědků nerozptýlily důvodné pochybnosti daňových orgánů o rozsahu plnění a jeho dodavateli. Daňové orgány i krajský soud se svědeckými výpověďmi zabývaly a hodnotily je samostatně i ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěními. NSS souhlasí s krajským soudem, že všechny zjištěné skutečnosti vytváří neucelený a poměrně pochybný obraz toho, jak se tvrzené plnění uskutečnilo. Naopak nesouhlasí se stěžovatelkou, podle níž svědecké výpovědi nepřímo prokazují, že stroje byly opraveny. NSS si je vědom i dvouletého časového odstupu mezi deklarovanými opravami a svědeckými výpověďmi, v důsledku čehož si svědci nemuseli pamatovat všechny detaily. Z výpovědí ale vyplývá, že svědci nebyli schopni uvést žádné konkrétní podrobnosti nikoli proto, že by si je nepamatovali, ale proto, že u oprav nebyli vůbec fyzicky přítomni.

Současně NSS připomíná, že důkazní břemeno leželo na stěžovatelce: bylo na ní, aby rozptýlila důvodné pochybnosti správce daně, a to se jí nepodařilo svědeckými výpověďmi ani jinak.

[24] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud vyhodnotil nesprávně jako nepřiléhavé její odkazy na rozsudky Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*; ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*; ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*; a na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*.

[25] Ani tuto námitku neshledal NSS důvodnou. Naopak se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu v bodě 23 napadeného rozsudku a stěžovatelku na ně odkazuje. Stěžovatelka s ním v kasační stížnosti ostatně ani nijak nepolemizuje, jen z těchto rozsudků rozsáhle a mechanicky cituje. Odkazy na rozsudky ale stěžovatelce nemohou prospět. Ve věci *PPUH Stehcemp* Soudní dvůr posuzoval zásah do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní (polskou) úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani, neboť ho *ex lege* považovala za neexistující subjekt; tím upřela společnosti PPUH Stehcemp nárok na odpočet daně (body 37–39, 42 rozsudku). To je situace zcela odlišná od této věci. V rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda je dodavatel osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou (bod 8 rozsudku). Ve věcech *Bonik EOOD* a *Maks Pen EOOD* šlo o odepření odpočtu DPH pro účast na daňovém podvodu, nikoli o hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně jako v tomto případě. Závěry učiněné ve věci *Stavitelství Melichar* výslovně popřel rozšířený senát svým rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie* (1 Afs 334/2017, bod 33).

[26] Není pravda, že daňové orgány a krajský soud přičítají stěžovatelce k tíži „*nekontaktnost subdodavatele* (společnosti Open Space), *tedy neexistujícího dodavatele*“. Stěžovatelka nesprávně směšuje nekontaktnost a neexistenci subdodavatele. Snaží se tak na svou věc vztáhnout závěry Soudního dvora ve věci *PPUH Stehcemp*, které na ni však nedopadají, jak vysvětlil NSS výše a krajský soud v bodě 23 napadeného rozsudku.

[27] Zejména však NSS poukazuje na to, že stěžovatelce byl odepřen nárok na DPH nikoli proto, že se účastnila daňového podvodu, ale proto, že nesplnila hned dvě z hmotněprávních podmínek, neboť neprokázala, (1) že jí zboží dodal dodavatel deklarovaný v dokladech (společnost AUTOCENTRUM RS Car) nebo jiný plátce DPH a (2) zda se deklarované plnění fakticky vůbec uskutečnilo.

[28] Je-li dodavatel nejistý, může být obtížnější zajistit neutralitu DPH. Je tomu tak proto, že právě ztotožněním konkrétního dodavatele coby osoby povinné k dani se potvrzuje, že konkrétní zboží dodala osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se páruje s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani; přitom

by však plnění mohla nabýt od neplátce. Tím by se narušila neutralita DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by stejná část později byla uplatněna na vstupu při odpočtu daně.

[29] Daňovým podvodem je naproti tomu neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016 - 55). Právě neúčast na případném daňovém podvodu je další podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani se podvodu účastní (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, *Optigen a ostatní*, či ze dne 6. 7. 2006, C-439/04, *Axel Kittel*).

[30] Existenci daňového podvodu posuzuje správce daně zpravidla až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 a násl.; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13; či ze dne 24. 5. 2017, čj. 5 Afs 144/2016 - 32;). Může se však stát, že nárok na odpočet daně bude upřen pro samotnou účast na daňovém podvodu a nebude ani nutné zkoumat naplnění hmotněprávních podmínek (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2017, čj. 1 Afs 10/2017 - 39, bod 33).

[31] Rozlišení důvodů vedoucích k nepřiznání odpočtu daně je výstižně popsáno v rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016 - 30. Buď nárok na odpočet daně plátci vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že zdanitelné plnění se uskutečnilo; nebo nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (především v případě, kdy je nárok na odpočet zneužit, jak to popisuje judikatura Soudního dvora). Teprve prokáže-li daňový subjekt, že plnění, z jehož titulu žádá odpočet daně, se opravdu uskutečnilo, je třeba zkoumat, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud se však zdanitelné plnění neuskutečnilo, respektive daňový subjekt to neprokázal, je zbytečné se případným podvodným jednáním zabývat, neboť zde žádné daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo (ať už zneužívající, či jiné). Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění a z jeho titulu žádá odpočet daně, je sice také v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost zde bude plátci daně zvýšena nikoli proto, že se účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno (bod 16 rozsudku).

[32] Je tedy třeba odlišovat situaci, kdy daňový subjekt neprokázal existenci plnění od určitého dodavatele, od situace, kdy byl vědomě účasten podvodného řetězce. V této věci daňové orgány odepřely nárok na odpočet DPH proto, že stěžovatelka neprokázala skutečného dodavatele oprav a jejich rozsah. NSS zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně dodavatele leželo na stěžovatelce, nikoli na správci daně v tom smyslu, že by snad on musel prokazovat, že společnost AUTOCENTRUM RS Car, respektive Open Space, nebyly skutečnými dodavateli. Stačilo, že jejich deklarovanou roli důvodně zpochybnil. Správce daně se sice věnoval stěžovatelčině domnělé subdodavatelce, společnosti Open Space, nikoli však proto, že se chtěl zabývat možným podvodným daňovým řetězcem, ale proto, aby se pokusil dopátrat skutečného dodavatele sporných oprav či aby odůvodnil přenos důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Bylo na stěžovatelce, aby případně vyvinula větší

aktivitu a navrhla další důkazy k prokázání subdodavatele. Postup daňových orgánů není žádnou zneužívající „*správní taktikou*“, jak naznačuje stěžovatelka, ale naopak správným a logickým postupem v souladu s citovanou judikaturou.

[33] Právě nová judikatura Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudky ve věcech C-154/20 a 1 Afs 334/2017) jednoznačně vyslovila, že správce daně musí odepřít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odepřít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). Soudní dvůr tak významně doplnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinově zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).

[34] V této věci nebyl skutečný dodavatel s jistotou ztotožněn (rovněž o potenciálním subdodavateli Open Space panovaly důvodné pochybnosti). Z daňových dokladů, z hodnoty plnění, ze stěžovatelčiných tvrzení ani z vlastních zjištění daňových orgánů nevyplynulo, že by dodavatel (bez ohledu na jeho totožnost) byl plátcem DPH. I po rozsudcích ve věci *Kemwater* tedy bezezbytku obstojí závěr krajského soudu, podle něhož pro odepření nároku na odpočet daně postačí, nebylo-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani.

[35] Nová judikatura ve věci *Kemwater* nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie chybí. Správce daně se již v průběhu daňového řízení zabýval tím, zda takovou osobou nemůže být společnost Open Space; její postavení skutečného dodavatele oprav a navíc plátce DPH se však prokázat nepodařilo. Stěžovatelka měla v daňovém řízení dostatek prostoru k tomu, aby označila skutečného dodavatele, neučinila tak však tehdy ani dodatečně. I v kasační stížnosti sice setrvala na tvrzení, že opravy uskutečnila společnost Open Space, správce daně však již v daňovém řízení přesvědčivě zpochybnil faktickou úlohu této společnosti. Kromě dodavatele navíc zůstalo sporné i to, že a v jakém rozsahu byly stroje opraveny.

[36] Citace z rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013 - 22, rovněž nemůže stěžovatelce prospět. NSS v ní zkoumal přenos důkazního břemene za specifických skutkových okolností. Sporné bylo, zda se pravděpodobně trvale snížila hodnota akcií, v důsledku čehož byl stěžovatel oprávněn upravit svoji daňovou povinnost k dani z příjmů o snížení hodnoty nakoupených akcií. Této věci se to nijak nepodobá.

[37] NSS nepřisvědčil ani stěžovatelčině námitce, že žalovaný a krajský soud měli zkoumat její dobrou víru. Existence či neexistence dobré víry osoby povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, nemá dopad na otázku, zda se plnění uskutečnilo či zda je dodal plátce DPH (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 6. 2018 ve věci C-459/17, *SGI*, bod 38, a rozsudek NSS ve věci *Kemwater*, bod 30).

[38] Pro úplnost NSS dodává, že rozsudek krajského soudu není ani nepřezkoumatelný, jak stěžovatelka obecně namítá. Z rozsudku je patrné, z jakých skutkových okolností krajský soud vyšel i k jakým právním závěrům na jejich základě dospěl; krajský soud také reagoval na všechny žalobní námitky.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[40] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. června 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu