

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. A.**, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2020, č. j. 25 Af 54/2019 – 186,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2020, č. j. 25 Af 54/2019 - 186, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 7. 2019, č. j. 28640/19/5300-21441-708995, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 13. 7. 2018, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až listopad 2013 a leden až prosinec 2014. Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 17. 7. 2019, č. j. 29010/19/5200-10423-709175, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 13. 7. 2018, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářních let 2013 a 2014. V obou případech bylo důvodem doměření daně neodstranění pochybností správce daně stran dodávky výrobků a služeb v oblasti kovovýroby a zámečnictví od společností RAKSTAR, s. r. o. v letech 2013 a 2014 a LogTrav s. r. o. v roce 2014 (dále jen „*společnost RAKSTAR*“, respektive „*společnost LogTrav*“).

[2] Žalobce brojil proti oběma výše uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobami u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který je spojil ke společnému projednání, a rozsudkem ze dne 3. 12. 2020, č. j. 25 Af 54/2019 – 186, je zamítl jako nedůvodné.

[3] Nejprve krajský soud poukázal na skutečnosti vyplývající ze správních spisů. Dne 18. 1. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a na DPH za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2014. Předmětem byly výdaje, respektive zdanitelná plnění za dodání výrobků a služeb v oblasti kovovýroby a zámečnictví od společností RAKSTAR a LogTrav. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata od těchto dvou společností v deklarovaném rozsahu. Na některých daňových dokladech nebyl určen předmět plnění, součástí daňových dokladů nebyly přílohy, jako např. soupis provedených prací či dodaného materiálu, takže nebylo možné ověřit rozsah, množství a místo provedených prací. Správce daně také poukázal na to, že bez uspokojivého vysvětlení žalobce nejprve obchodoval od ledna 2013 do května 2014 se společností RAKSTAR a od června 2014 pak za stejných podmínek se společností LogTrav, přičemž předmětem obchodování byly stejné výrobky a služby a za obě společnosti vystupovala tatáž osoba, označovaná jako D. R. Úhrady byly prováděny výlučně v hotovosti. Žalobcův syn M. A., který měl obchody s uvedenými společnostmi na starosti, uvedl, že v sídlech společností nikdy nebyl, neuzavřel s nimi písemnou smlouvu, ani si neověřil, kdo za obě společnosti jedná. Ze správního spisu se dále podává, že obě společnosti jsou dlouhodobě nekontaktní a mají virtuální sídla. Dále byly zjištěny rozdíly mezi použitými razítky a podpisy u daňových přiznání a předloženými dokumenty společnosti RAKSTAR; společnost LogTrav daňová přiznání nepodala vůbec. Jednatel RAKSTAV Daniel Indra a jednatel LogTrav D. R. (jenž měl dle syna žalobce jednat i za RAKSTAV) ve svědeckých výpovědích uvedli, že o činnosti obou společností nic nevědí a žalobce ani jeho syna neznají. Jednatel LogTrav Jan Trávníček ve své výpovědi uvedl, že mu o spolupráci se žalobcem není nic známo. Zaměstnanci společnosti RAKSTAR M. D., M. F. a D. A. neznali žádné okolnosti řešených případů, svědek M. S. (tou dobou byl ve výkonu trestu) odepřel výpověď.

[4] Dne 13. 7. 2018 vydal správce dodatečné daně platební výměry (viz odstavec [1] shora), jimiž žalobci doměřil daň z příjmů a DPH, a které žalobce napadl včasnými odvoláními. Žalovaný dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla v prvostupňovém řízení řádně ukončena, a proto bylo v odvolacím řízení napraveno toto procesní pochybení; zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem dne 13. 3. 2019 projednána. Se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení byl žalobce seznámen a vyjádřil se k nim. Dne 17. 7. 2019 vydal žalovaný rozhodnutí napadená žalobami.

[5] Krajský soud poté přistoupil k vypořádání žalobních námitek. Rozdělil je do dvou skupin: první se týkala prekluze práva doměřit daň a druhá tvrzených nedostatků ve zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení.

[6] Co se týče prvně uvedené námitky, krajský soud nejprve rekapituloval právní úpravu daňového řádu ohledně prekluze. Poté konstatoval, že mezi stranami není sporu o tom, že lhůta pro stanovení daně v projednávaných věcech započala znovu běžet v důsledku zahájení daňových kontrol dne 18. 1. 2016. Nebylo též sporu o tom, že v řízení před správcem daně byla žalobci nezákonně zaslána zpráva o ukončení daňové kontroly náhradním způsobem a až v odvolacím řízení byla se žalobcem dne 13. 3. 2019 zpráva o daňové kontrole řádně projednána. Žalobce měl za to, že platební výměry, které byly vydány po nezákonném projednání daňové kontroly či bez jejího projednání, nemohou prodloužit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[7] Krajský soud k tomu předně uvedl, že ve vztahu k dani z příjmů a ve vztahu k DPH za období leden až prosinec 2014 nebylo oznámení prvostupňových rozhodnutí pro běh prekluzivních lhůt relevantní, neboť běh lhůty byl stavěn dobou vyřizování mezinárodního dožádání na Slovensku. Žalobcovy námitky proto mají vztah pouze k běhu lhůty pro stanovení DPH za leden až listopad 2013. Ani ty však krajský soud neshledal důvodnými.

[8] Dospěl totiž k závěru, že i oznámení vadného rozhodnutí o stanovení daně prodlužuje prekluzivní lhůtu, ledaže by bylo nicotné nebo by jeho vydání představovalo účelové zneužití práva ze strany správce daně motivované snahou prodloužit běh prekluzivní lhůty. Pouze v takto extrémních situacích judikatura správních soudů prodloužení prekluzivní lhůty nedovozuje. Žalobce však netvrdí, že by taková situace vznikla. K tomu krajský soud citoval konkrétní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále též „*NSS*“), která tyto závěry podporují.

[9] Co se týče druhé skupiny námitek ohledně nedostatků ve zjišťování skutkového stavu, krajský soud nejprve shrnul závěry judikatury NSS k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Poté uvedl, že správce daně identifikoval skutečnosti zakládající jeho důvodnou pochybnost stran předložených daňových dokladů. Žalobce nebyl schopen prokázat sporné transakce se společnostmi RAKSTAR a Logtrav. Poté krajský soud konstatoval, že žalobce část důkazních prostředků zaměřuje nikoli na prokázání sporných transakcí, ale toho, že se stal či mohl stát obětí podvodu. Tato skutečnost může být relevantní pro trestní řízení, avšak nikoli pro řízení daňové. Krajský soud poté zdůraznil, že jak v řízení o DPH, tak i v řízení o dani z příjmů musí daňový subjekt prokázat, jaký subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, již uplatňuje jako daňově účinný náklad, respektive z nějž nárokuje odpočet DPH. Této povinnosti žalobce nedostál. Nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně původně tvrzeného skutkového stavu, ani nepředestřel nové skutečnosti, dostatečné k unesení jeho důkazního břemene. Ve světle uvedeného považoval krajský soud hodnocení výpovědí jednotlivých svědků a jejich věrohodnosti za bezpředmětné. Z tohoto důvodu nevyhověl ani důkazním návrhům v žalobě.

[10] Krajský soud poté vyhodnotil i další dílčí žalobcovy námitky k otázce zjišťování skutkového stavu jako nedůvodné. Uvedl, že míra jeho obezřetnosti vypovídá pouze o tom, nakolik se sám uvedl do důkazní nouze a nakolik tato důkazní nouze nastala bez jeho zavinění. Pro rozhodnutí žalovaného je však rozhodné, že své důkazní povinnosti nedostál,

nikoli proč se tak stalo. Obsáhlá citace judikatury týkající se daňových podvodů je v dané věci bezpředmětná, neboť podstatou sporu není daňový podvod, ale neunesení důkazního břemene žalobcem. Povinností finančních orgánů nebylo vyšetřit, zda a jak se udál žalobcem tvrzený podvod na něm spáchaný. Bylo naopak povinností žalobce tvrdit a prokazovat skutečnosti rozptylující pochybnosti správce daně. Této povinnosti nedostál.

[11] Žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[12] Úvodem rekapitulace kasační námitek Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je textově velmi bohatá (čítá 64 stránek textu), přičemž významnou část tvoří zopakovaná žalobní argumentace. Stěžovatel podstatnou část textu různými způsoby zvýraznil (tučným písmem, podtrženě, velkými písmeny nebo kombinací několika či všech uvedených způsobů zvýraznění). Příliš časté užívání těchto grafických prostředků však neumožňuje soudu zjistit, jakou argumentaci vlastně stěžovatel považuje za stěžejní. Z tohoto důvodu tedy Nejvyšší správní soud rekapituluje pouze tu část podstatné stěžovatelovy argumentace, která dle úsudku tohoto soudu zjevně míří proti vlastní argumentaci krajského soudu v napadeném rozsudku.

[13] Co se týče otázky prekluze, stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně s ním řádně projednal zprávu o daňové kontrole až dne 13. 3. 2019, takže k řádnému ukončení daňové kontroly došlo po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Stěžovatel připouští, že dle rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 – 36, případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole může být zhojena v odvolacím řízení (jako tomu bylo i v projednávané věci), přičemž taková vada nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (tedy prodloužení lhůty ke stanovení daně o jeden rok, neboť došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně).

[14] Stěžovatel však má za to, že tyto závěry nejsou na jeho věc použitelné, neboť v projednávané věci již v době nápravy dané vady (tedy v době, kdy byla konečně řádně projednána zpráva o daňové kontrole) tříletá prekluzivní lhůta marně uplynula. Jiný výklad by zasáhl do stěžovatelových ústavních práv na spravedlivý proces a na „*ochranu majetku*“. Poukazuje též na to, že opačný výklad by vedl k absurdní situaci, v níž by daňové orgány mohly vydat pouze platební výměr bez dalšího, což by vedlo k prodloužení lhůty ke stanovení daně, a teprve poté by správce daně provedl nalézací řízení, seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolních zjištění a vyhotovil zprávu o daňové kontrole, s níž by daňový subjekt seznámil. Účelem úpravy daňového řádu dle stěžovatele je, aby daňová kontrola trvala maximálně tři roky, a pokud je během této lhůty doměřena daň, má odvolací orgán jeden rok na to, aby o odvolání rozhodl.

[15] V druhém okruhu námitek ohledně zjišťování skutkového stavu stěžovatel uvádí, že krajský soud pochybil, pokud postavil svoje závěry na tom, že stěžovatel neprokázal plnění od konkrétního dodavatele. Pro účely odpočtu na DPH to totiž není nutné. Na podporu svého argumentu stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Stavitelství Melichar*. Též uvádí, že pokud by bylo prokázáno, že zboží dodal jiný subjekt než společnosti RAKSTAR a LogTrav, pak stěžovatelem

vynaložené náklady by byly uplatnitelné jako náklady za účelem dosažení a udržení příjmu.

[16] Dále předestírá velmi podrobnou verzi skutkového děje a vysvětlení, proč jím navržené důkazy neprokázaly, že plnění poskytly společnosti RAKSTAR a LogTrav. Ve stručnosti lze shrnout, že podle stěžovatele jednal vždy „*v dobré víře*“ s konkrétní fyzickou osobou (D. R.), která tvrdila, že za obě společnosti oprávněně jedná. Stěžovatelem navržení svědci k prokázání skutečností však buď nebyli k dispozici anebo odmítli vypovídat kvůli riziku vlastního trestního stíhání. Stěžovatel trvá na tom, že se stal obětí podvodného jednání ze strany třetích osob a že jeho spor má i významný ústavněprávní přesah, protože mu byla stanovena daň v důsledku možného protiprávního jednání jiných osob, které samy jednaly s cílem obohatit se tím, že nesplnily vlastní daňové povinnosti. Stěžovateli naopak byla plnění fakticky poskytnuta a uhradil za ně ceny včetně DPH. Krajský soud rozhodl nezákonně a „*krajně formalisticky*“, pokud považoval za nepodstatné, z jakého důvodu stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem.

[18] Co se týče otázky prekluze, žalovaný odkazuje na rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, a již zmiňovaný č. j. 7 Afs 68/2017 - 36, podle nichž i rozhodnutí, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a které bylo následně soudem pro nezákonnost zrušeno, prodlužuje lhůtu pro stanovení daně. Takové rozhodnutí však nesmí být pouze formálním úkonem, vydaným pouze s cílem dosáhnout prodloužení této lhůty. Žalovaný připouští, že stěžovatel má pravdu v tom ohledu, že účinek prodloužení prekluzivní lhůty nelze přiznat každému vadnému rozhodnutí, neboť „*v extrémních případech*“ (nicotnosti či zneužití práva) by to vskutku mohlo vést k porušení práva na spravedlivý proces. Stěžovatelem vytýkané pochybení však bylo menší závažnosti a bylo podle žalovaného „*plně napravitelné*“ v odvolacím řízení.

[19] Co se týče kasačních námitek ohledně zjišťování skutkového stavu, žalovaný k nim uvádí, že stěžovatel ve zkoumaných transakcích s deklarovanými dodavateli (tj. společnostmi RAKSTAR a LogTrav) nepostupoval obezřetně, tyto společnosti neověřoval a nezjišťoval si, s kým za tyto společnosti jedná. Důkazní nouzi, v níž se stěžovatel ocitl, nelze tedy přičítat k tíži správci daně. Případné protiprávní jednání dodavatelů není relevantní.

[20] Žalovaný se též ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatel měl prokázat konkrétního dodavatele a odkazuje na judikaturu NSS, která tomuto stanovisku přisvědčuje. Polemizuje se závěry rozsudku NSS ve věci *Stavitelství Melichar* a má za to, že tento rozsudek nepřesně vyložil závěry rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „*SDEU*“) ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcemp,* C-277/14. Upozorňuje též na to, že ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 (*Kemwater ProChemie*) rozšířený senát NSS předložil SDEU předběžnou otázku právě ohledně nutnosti prokázat totožnost konkrétního dodavatele. Žalovaný však má za to, že nyní posuzovaný případ se od věci *Kemwater ProChemie* odlišuje, protože správci daně nevznikly jen pochybnosti o osobě dodavatele, ale také o rozsahu plnění. K tomu poukazuje na konkrétní rozhodnutí NSS, které se též od věci *Kemwater ProChemie*

odlišilo, neboť pochybnosti správce daně zahrnovaly více významných okolností týkajících se plnění, než jen pochybnosti nad identitou dodavatele.

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS, dostupný z https://nalus.usoud.cz).

[24] V projednávané věci je nesporné, že daňová kontrola nebyla v řízení před správcem daně řádně ukončena, teprve v odvolacím řízení bylo napraveno toto procesní pochybení a zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelem dne 13. 3. 2019 projednána. Mezi stěžovatelem a žalovaným je naopak sporné, zda – bez ohledu na uvedenou procesní vadu – mohly daňové orgány aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*.

[25] Je též nesporné, že judikatura tohoto soudu citovaná výše dospěla k závěru, že vyjma závažných procesních vad nemají jiné vady vliv na případné lhůty pro stanovení daně. K tomu lze odkázat na již zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 68/2017 – 36 (všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz), na nějž trefně poukázal též krajský soud v napadeném rozsudku. Příslušnou pasáž jmenovaného rozsudku považuje zdejší soud za vhodné citovat rozsáhleji, než tak učinil krajský soud v odstavci 22 napadeného rozsudku. Vyplývá z něj, že „[m]*ají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu*.“ Tento závěr byl v judikatuře NSS dále následován (viz např. již zmiňovaný rozsudek č. j. 2 Afs 239/2017 - 29). Krajský soud též správně dovodil, že uvedený názor nebude možné aplikovat v případě výjimečně závažných vad či v situaci, kdy by daňové orgány zneužily uvedeného pravidla právě jen k tomu, aby docílily prodloužení prekluzivní lhůty dle citovaného ustanovení daňového řádu. S tímto závěrem stěžovatel nepolemizuje.

[26] Stěžovatel spíše poukazuje na absurdní následek tohoto judikaturního pravidla, aniž by výše uvedenou výjimku z něho pro závažné vady reflektoval. Konstruuje ryze hypotetickou situaci, kdy by daňové orgány pouze vydaly platební výměr bez dalšího, aby způsobily účinky § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a teprve poté by správce daně provedl nalézací řízení, seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolních zjištění a vyhotovil zprávu o daňové kontrole, s níž by daňový subjekt seznámil. V takové situaci by se ovšem zjevně musela uplatnit výše naznačená výjimka, a proto by tento hypotetický postup nemohl vést k prodloužení lhůty ke stanovení daně.

[27] Stěžovatel dále namítá, že výše naznačený výklad prodloužení prekluzivní lhůty zasahuje do jeho práva na spravedlivý proces a práva na „*ochranu majetku*“. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že toto tvrzení zůstalo jen v obecné rovině a stěžovatel k němu již nepředložil žádnou podrobnější argumentaci či vysvětlení. Na takto obecnou námitku může dát Nejvyšší správní soud jen obecnou odpověď s tím, že v projednávané věci neshledal, že by výše uvedené výkladové pravidlo zasahovalo do ústavních práv stěžovatele. Účelem tříleté prekluzivní lhůty a jejího případného prodloužení je totiž dle důvodové zprávy k § 148 odst. 2 daňového řádu „*vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně*“. To však nemůže znamenat, že příslušné daňové řízení musí být vždy prosto **jakýchkoli vad** (i méně závažných, jako tomu bylo v projednávané věci), aby oznámení rozhodnutí o stanovení daně vyvolalo prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Aby došlo k zásahu do ústavních práv stěžovatele, procesní vada v daňovém řízení by musela dosáhnout určité míry závažnosti (např. nicotnost rozhodnutí a další podobně zásadní vady naznačené výše) a právě v takové situaci by se prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu neprodloužila.

[28] Stěžovatel se domnívá, že prodloužení původní tříleté prekluzivní lhůty nemohlo nastat, pokud k řádnému ukončení daňové kontroly došlo až v období po jejím marném uplynutí. Diskutované ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu však okamžik prodloužení této lhůty jednoznačně váže na *oznámení rozhodnutí o stanovení daně*, nikoli na okamžik, kdy v odvolacím řízení byla případná dřívější procesní vada zhojena. Stěžovatelův argument tak protiřečí bezrozpornému gramatickému vyjádření zákona.

[29] Dále se Nejvyšší správní soud věnoval druhé skupině kasačních námitek, týkajících se zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení. Spornou je především otázka, zda krajský soud pochybil, jestliže se v podrobnostech nezabýval žalobními tvrzeními ohledně dokazování v daňovém řízení s odůvodněním, že postačuje, pokud stěžovatel neprokázal konkrétního dodavatele příslušného plnění.

[30] V této souvislosti žalovaný správně poukázal na řízení ve věci *Kemwater ProChemie*, které mezitím bylo pravomocně skončeno rozsudkem rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 (dále jen „*rozsudek NSS ve věci Kemwater ProChemie*“). Rozšířený senát NSS tak rozhodl poté, kdy SDEU zodpověděl předběžnou otázku (rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*), kterou mu rozšířený senát NSS položil. V tomto rozsudku rozšířený senát

NSS posoudil jemu předloženou otázku následovně a v právní větě k uvedenému rozsudku uvedl: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty].* ***Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl.*** *Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně*“ (důraz byl nyní přidán). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále ve zmiňovaném rozsudku konstatoval, že SDEU potvrdil, že „[p]*ostavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek 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, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. […] je jednoznačné, že SDEU připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*“

[31] Stěžovatel – byť svoje doplnění kasační stížnosti koncipoval dříve, než byl vydán rozsudek NSS ve věci *Kemwater ProChemie* – polemizuje *de facto* „obdobným směrem“, jakým se později vydaly úvahy SDEU a následně rozšířeného senátu NSS. Stěžovatel totiž rozporuje závěr, že pouhé neunesení důkazního břemene ohledně identity konkrétního dodavatele pro něj může bez dalšího vyvolat nepříznivé následky ohledně neunesení důkazního břemene, bez ohledu na další okolnosti a žalobní tvrzení.

[32] Stěžovatel se přitom dovolává rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar*, jehož závěry jsou pro jeho věc ještě příznivější, než závěry rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. Prvně uvedený rozsudek však byl druhým zmiňovaným rozsudkem překonán. Rozšířený senát k tomu uvedl, že „[v]*ětšinová judikatura doposud trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto* [právě této judikatury se dovolává žalovaný – pozn. NSS]. *Rozsudek SDEU Kemwater ProChemie však vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH. Rozsudek Stavitelství Melichar pak šel výrazně odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Jak vyplývá z citace uvedené v bodě [13], čtvrtý senát nepovažoval otázku prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, za podstatnou pro posouzení věci. Došel totiž k závěru, že neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě, že by byl shledáván podvod na DPH. SDEU však jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky.* ***Je tak zřejmé, že rozsudkem SDEU Kemwater ProChemie byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek Stavitelství Melichar), nebo významně doplněny (zbývající judikatura)***“ (zvýraznění bylo přidáno).

[33] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti pokusil vysvětlit, že nyní projednávaná věc je odlišná od věci *Kemwater ProChemie*, neboť stěžovatel nejenže neprokázal identitu dodavatele, ale ani rozsah uskutečněného plnění. Jakkoli uvedené odpovídá závěrům žalovaného v daňovém řízení, pro posouzení kasační argumentace je významné **odůvodnění napadeného rozsudku**, které stojí právě na premise důkazní „povinnosti" stěžovatele, aby po přechodu důkazního břemene na něj osvědčil **konkrétního dodavatele** zdanitelného plnění. Tuto premisu krajský soud výslovně vyjádřil v závěru odstavce 31 napadeného rozsudku tak, že „[j]*ak v řízení o DPH, tak i v řízení o dani z příjmů musí daňový subjekt prokázat, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, resp. z nějž nárokuje odpočet daně. Této své povinnosti žalobce nedostál*."

[34] Co se týče výše uvedeného závěru krajského soudu ve vztahu k DPH, je zjevné, že tento názor je v rozporu s rozsudkem NSS ve věci *Kemwater ProChemie*, jenž výslovně umožňuje, aby daňový subjekt namísto identifikace konkrétního dodavatele doložil takové skutkové okolnosti, z nichž vyplývá, že dodavatel postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Navíc důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak dle tohoto judikátu je výjimkou je situace, „*kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně*".

[35] Výše uvedený závěr krajského soudu neobstojí ani ve vztahu k dani z příjmů. Podmínky uznatelnosti výdajů (nákladů) upravuje § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dojde-li k přechodu důkazního břemene na daňový subjekt, ten musí prokázat, že daňový subjekt vynaložil prostředky na *dosažení, zajištění či udržení příjmů* (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, vyplývá, že „[z]*a situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem*." Tento názor byl ovšem dále upřesněn následující judikaturou, podle níž pokud má správce daně zásadní a závažné pochybnosti o tom, jak se na výsledku podílel deklarovaný dodavatel příslušného plnění, musí dát daňovému subjektu možnost transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících případně o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností (viz rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, odstavec 19). Krajský soud tedy při hodnocení žalobních námitek „nedocenil" rozdíly v posuzování skutkových okolností ve vztahu k DPH na straně jedné a k dani z příjmu na straně druhé, neboť existují podstatné odlišnosti v rozsahu rozhodných skutečností pro účely posouzení zákonnosti doměření té které daně s důrazem na faktické uskutečnění zdanitelného plnění a úhradu za takové plnění.

[37] S ohledem na skutečnosti výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť rozsudek krajského soudu je z důvodů shrnutých výše zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto postupem dle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[38] V průběhu dalšího řízení bude krajský soud vycházet z tohoto právního názoru: žalobní námitky týkající se zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení je třeba posoudit diferencovaně ve vztahu k DPH a k dani z příjmů. V prvém případě (DPH) bude krajský soud vycházet ze závěrů rozšířeného senátu NSS, které byly vyjádřeny v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*. V druhém případě (ve vztahu k dani z příjmů) krajský soud v mezích žalobních námitek posoudí, zda měl stěžovatel v daňovém řízení možnost transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících případně o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[39] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu