

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **VT MOTORS s.r.o.**, Husova 362, Strakonice, zast. advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017, čj. 35207/17/5300-21443-708394, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2018, čj. 50 Af 36/2017 - 37,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2018, čj. 50 Af 36/2017 - 37, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017, čj. 35207/17/5300-21443-708394, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 34 172 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mileny Novákové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dne 12. 8. 2016 DPH za III. čtvrtletí 2013 a I. čtvrtletí 2014. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2017 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Finanční orgány neuznaly odpočet na DPH, neboť žalobkyně

neprokázala, že přijaté zdanitelné plnění, které doložila řádnými daňovými doklady a doklady o úhradě tohoto zboží prostřednictvím bankovního účtu, skutečně dodala společnost F.E.Z.N. obchodní s. r. o.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí s krajským soudem, že neprokázala faktické dodání zboží, jakož i s tím, že tato skutečnost má význam pro posouzení splnění podmínek pro uplatnění nároku na daňový odpočet. Tento závěr nemá oporu ve spisu. V průběhu daňového řízení nebyla existence daňového plnění jakkoli zpochybněna. Finanční orgány neuznaly stěžovatelce odpočet DPH, neboť údajně neprokázala, že zboží bylo dodáno společností F.E.Z.N. obchodní. Na druhou stranu krajský soud uvádí, že dodání zboží bylo doloženo daňovými doklady, ale nebylo prokázáno, že ho dodala společnost F.E.Z.N. obchodní.

[4] Stěžovatelka dále namítla, že unesla důkazní břemeno ohledně toho, že zboží jí bylo dodáno společností F.E.Z.N. obchodní. Popsala, z jakých skutečností to lze dovodit.

[5] Podle stěžovatelky krajský soud též nesprávně posoudil právní otázku. Zdůraznila, že v případě, kdy nelze určit, kdo daňovému subjektu plnění skutečně poskytl, není mu možné odepřít nárok na odpočet DPH. To by bylo možné pouze tehdy, pokud by byla prokázána existence daňového podvodu a to, že daňový subjekt o takovém podvodu vědět mohl a měl (rozhodnutí SDEU ze dne 22. 10. 2015, věc C-277/14, a ze dne 10. 11. 2016, věc C-446/15, rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78 (*Stavitelství Melichar)*, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2018, čj. 10 Af 33/2016 - 46). Vysvětlení krajského soudu, proč na danou věc nedopadá rozhodnutí SDEU ze dne 10. 11. 2016, je pro stěžovatelku nesrozumitelné.

[6] Stěžovatelka rovněž upozornila na to, že žalovaný na některých místech rozhodnutí uvádí, že neprokázala, že zboží bylo dodáno od konkrétního daňového subjektu, na jiných místech však hovoří o daňovém podvodu.

[7] Stěžovatelka dále vytkla, že žalovaný odmítl provést jí navržené důkazy (zejména opětovný výslech jednatelů společnosti F.E.Z.N. obchodní) pro nadbytečnost. Vysvětlila, proč provedení těchto důkazů podle jejího názoru nebylo nadbytečné.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka v podstatě opakuje svou předchozí argumentaci. Odkázal proto na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se ztotožňuje, a na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Konstatoval, že stěžovatelka vytrhává části rozsudku krajského soudu z kontextu. Krajský soud dospěl ve shodě s finančními orgány k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že dané plnění jí dodala společnost, která byla uvedena

na dokladech. To lze vyvodit zejména ze svědeckých výpovědí, na kterých nemůže nic změnit ani to, že stěžovatelka převáděla peníze za zboží na účet společnosti F.E.Z.N. obchodní. Žalovaný dodal, že kontinuální a dlouhodobá rozhodovací praxe NSS vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Vysvětlil také, proč na projednávanou věc podle jeho názoru nelze použít judikaturu, na kterou stěžovatelka odkazuje.

[10] Žalovaný rozvedl, že v rozhodnutí konstantně setrvává na závěru, že stěžovatelce nebyl přiznán nárok na odpočet daně, neboť neprokázala, že jí zboží dodala společnost, která byla uvedena na dokladech. Podle žalovaného nebylo ani třeba provádět stěžovatelkou navržené důkazy.

[11] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[12] Stěžovatelka v replice uvedla, že žalovaný na finanční orgány klade nižší standard na unesení důkazního břemene než na stěžovatelku. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, čj. 7 Afs 267/2018 - 37, podle kterého zpochybnění věrohodnosti daňového dokladu a přijetí plnění od deklarovaného dodavatele nemůže správce daně založit pouze na potenciálně nevěrohodné výpovědi svědka, která popírá přijetí plnění. Vždy je nutno tuto výpověď posoudit v kontextu s ostatními skutkovými okolnostmi a zejména provést všechny dostupné důkazní prostředky, které jsou způsobilé potenciálně nevěrohodnou výpověď svědka potvrdit, či vyvrátit.

[13] Stěžovatelka také upřesnila, že úvahy správce daně o daňovém podvodu vyplývají ze zprávy o daňové kontrole.

III. Přerušení řízení

[14] První senát NSS předložil rozšířenému senátu usnesením ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017 - 35, následující otázku:

Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?

[15] První senát zjistil, že v judikatuře NSS existuje rozpor ohledně otázky, zda je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH prokázání, že plnění bylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Převažující rozhodovací praxe NSS vychází ze skutečnosti, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně. Čtvrtý senát naopak zastával názor, 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 dané plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba, jež uplatňuje nárok na odpočet daně, věděla nebo musela

vědět (rozhodnutí *Stavitelství Melichar*). První senát se přiklonil k většinové rozhodovací praxi.

[16] Řízení před rozšířeným senátem vyhodnotil předseda senátu jako řízení, které může mít vliv na nyní projednávanou věc, a proto řízení o kasační stížnosti usnesením ze dne 6. 2. 2020 přerušil.

[17] Rozšířený senát při projednávání věci dospěl k závěru, že je nutné předložit předběžné otázky SDEU. Usnesením ze dne 11. 3. 2020 předložil SDEU následující otázky:

1. *Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?*

2. *Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze 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?*

[18] SDEU dne 9. 12. 2021 vydal rozsudek, věc C-154/20 (*Kemwater ProChemie)*. Dospěl k závěru, 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. Připustil také, 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, která uplatňuje 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. Určení, zda určité plnění bylo součástí daňového podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat existenci daňového podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.

[18] Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208. Konstatoval, že rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* představuje nový judikaturní vývoj, se kterým dřívější judikatura NSS nepočítala. Hmotněprávní podmínky na odpočet daně budou splněny i v případě, kdy nebude zjištěna identita dodavatele, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Rozšířený senát upřesnil, že dosavadní většinová judikatura NSS spočívala na závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014 - 34). Rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* však vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl v postavení plátce DPH. Čtvrtý senát se v rozsudku *Stavitelství Melichar* vydal výrazně odlišnou cestou. Nepovažoval otázku prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, za podstatnou pro posouzení věci. Dospěl 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. Rozšířený senát shrnul, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek *Stavitelství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura).

[19] Vzhledem k tomu, že SDEU dal odpověď na sporné otázky, rozhodl předseda senátu dne 10. 3. 2022 o pokračování v řízení a vyzval stěžovatelku a žalovaného k vyjádření se k rozsudku SDEU. Později jim dal také možnost vyjádřit se k rozsudku rozšířeného senátu.

[20] Stěžovatelka uvedla, že jen stěží mohla předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH může hrát roli, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Stěžovatelka nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat tímto směrem. Podle stěžovatelky je proto třeba rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, a dát tím stěžovatelce prostor k tomu, aby mohla uvést nová tvrzení a navrhnout důkazy v souladu s aktuální judikaturou, která se vztahuje k dané problematice.

[21] Žalovaný popsal dosavadní průběh řízení a závěry SDEU a rozšířeného senátu. Dodal, že z daňového řízení a provedeného dokazování nevyplynulo, kdo byl skutečným dodavatelem daných plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Ani s ohledem na hodnotu plnění nelze dovozovat, že dodavatel byl plátce DPH. Žalovaný shrnul, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti o deklarovaném dodavateli. V daňovém řízení stěžovatelka neoznačila ani neprokázala skutečného dodavatele plnění. Podle žalovaného jeho rozhodnutí obstojí i vedle rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu. Stejně tak obstojí i rozsudek krajského soudu. Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je důvodná.

Existence zdanitelného plnění

[23] Stěžovatelka namítala, že krajský soud zpochybnil existenci zdanitelného plnění. Konkrétně v bodě 23, ve kterém uvedl, že „*faktické dodání zboží prokázáno nebylo a právě tato skutečnost má význam pro posouzení splnění podmínek pro uplatnění nároku na daňový odpočet.*“

[24] NSS připouští, že citovaná věta z bodu 23 napadeného rozsudku může být zavádějící. Tuto větu je však nutné číst v kontextu celého rozhodnutí. Krajský soud v bodě 22 svého rozsudku uvedl, že přijaté zdanitelné plnění stěžovatelka doložila řádnými doklady. Toto zboží stěžovatelka v rámci své podnikatelské činnosti prodala. Podle krajského soudu je v projednávané věci spor o tom, zda stěžovatelka zboží skutečně převzala od společnosti F.E.Z.N. obchodní. V dalším bodě se krajský soud zabýval tím,

proč nebylo prokázáno, zda zboží fakticky dodal dodavatel, který je uveden na dokladech. Nezpochybňoval existenci zdanitelného plnění. Pokud v tomto bodě použil nešťastně spojení *„faktické dodání zboží prokázáno nebylo“*, měl na mysli, že nebylo prokázáno dodání zboží od konkrétního dodavatele, neboť je zřejmé, že v daném bodě řešil prokázání dodavatele, který byl deklarován na předložených dokladech. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud existenci zdanitelného plnění nezpochybňoval. To je uvedeno výslovně i v bodě 23, ve kterém krajský soud mj. konstatoval, že *„existence zboží skutečně zpochybněna nebyla“*.

Prokázání dodavatele

[25] V projednávané věci finanční orgány dospěly k závěru, že u dodání rozmetacího čela profi v roce 2013 a kompletních dílů na opravu VFW v roce 2014 stěžovatelka neprokázala, že bylo skutečně dodáno společností F.EZ.N. obchodní, jak je deklarováno na předložených účetních dokladech. Stěžovatelka uvedla, že s danou společností nikdy dříve nespolupracovala, zboží si našla prostřednictvím inzerátu na internetu, kontaktovala společnost a dohodli si obchod. Na předložených fakturách je razítko společnosti F.E.Z.N. obchodní, jsou na nich odlišné podpisy. Podle stěžovatelky společnost F.E.Z.N. obchodní dodala zboží do jejího sídla, odkud si ho odvezl odběratel stěžovatelky. V daňovém řízení bylo však zjištěno, že společnost F.E.Z.N. obchodní neměla zaměstnance, žádná vozidla a prakticky nevyvíjela žádnou činnost. K nízké obchodní přirážce stěžovatelka uvedla, že je to pro ni lepší než nic. Jednatelka společnosti F.E.Z.N. obchodní Zdeňka Němetová uvedla, že se stěžovatelkou nikdy nekomunikovala, neuzavírala s ní smlouvy, společnost F.E.Z.N. obchodní v době, kdy v ní působila, nic neprodávala, faktury, které byly předloženy stěžovatelkou, nevyhotovovala. Svědek Michal Touš, jednatel společnosti F.E.Z.N. obchodní, rovněž uvedl, že se stěžovatelkou nikdy nespolupracoval, faktury nevyhotovil, bankovní účet nevedl, o účetnictví se starala paní Němetová. Jediný společník společnosti F.E.Z.N. obchodní, Bc. M. P., uvedl, že žádné obchody se stěžovatelkou neuzavřel, nevystavoval faktury. Finanční orgány také zjistily, že místem nakládky zboží pro odběratele stěžovatelky nebylo její sídlo, ale areál Agrozet v Husinci. Uzavřely rovněž, že stěžovatelkou předložené fotografie a listiny nevypovídají nic o původu zboží. Fotografie štítku zboží byla zhotovena nejdříve po prodeji tohoto zboží odběrateli stěžovatelky. Důkazní hodnotu v tomto ohledu nemá ani kopie technického průkazu, protože do doby jeho vydání se vozidlo nemohlo samostatně pohybovat po silnici. K návrhu stěžovatelky, aby byla zjištěna dispoziční práva k účtu společnosti F.E.Z.N. obchodní, finanční orgány konstatovaly, že s ohledem na judikaturu nelze od poskytovatelů platebních služeb požadovat údaje o disponentech. Stěžovatelka rovněž navrhla provedení svědeckých výpovědí, které finanční orgány neprovedly, neboť byly podle jejich názoru nadbytečné. Svědkové se k věci už vyjádřili a jejich výpovědi byly posouzeny jako věrohodné.

[26] Podle stěžovatelky skutečnost, že majitelem bankovního účtu, na který stěžovatelka bezhotovostně daně zboží zaplatila (to bylo doloženo), je společnost F.E.Z.N. obchodní, prokazuje, že dané plnění dodala stěžovatelce společnost F.E.Z.N. obchodní. Pokud měla paní Němetová dispoziční oprávnění k účtu, není stěžovatelce zřejmé, proč tvrdila, že se stěžovatelkou neobchodovala. Stěžovatelka navrhovala, aby správce daně zjistil, kdo měl k účtu dispoziční oprávnění. Pokud by to byla paní Němetová a pan Touš, vyvracelo

by to dosavadní výpovědi svědků, resp. zpochybňovalo jejich věrohodnost. Stěžovatelka podotkla, že v jiném řízení správce daně zjišťoval dispoziční oprávnění k účtu. Neví proto, proč nebylo možné tímto způsobem postupovat i v projednávané věci.

[27] NSS souhlasí s finančními orgány a krajským soudem, že obchod s daným zbožím vykazuje mnoho nestandardností. Stěžovatelka se zemědělským zbožím běžně neobchodovala, nebyla schopna doložit, jak obchod proběhl, neprokázala, jak jí bylo zboží doručeno, tvrdila, že společnost F.E.Z.N. obchodní doručila zboží do jejího sídla, ale následně bylo zjištěno, že odběratel odebral zboží v jiném skladu (tuto skutečnost stěžovatelka nevysvětlila), stěžovatelka měla z prodeje malý zisk. Jednatelé společnosti F.E.Z.N. obchodní a její společník shodně uvedli, že se stěžovatelkou neobchodovali. Vyjádřili se také v tom smyslu, že jejich společnost nevyvíjí činnost, nemá zaměstnance a dopravní prostředky. Dané zboží by proto stěžovatelce neměla společnost F.E.Z.N. obchodní jak dopravit. Dokumenty, které předkládala stěžovatelka, svědčí především o tom, že zboží prodala svému odběrateli. Neprokazují však skutečného dodavatele tohoto zboží. Existenci skutečného dodavatele zpochybňuje i skutečnost, že podpisy jednatelů společnosti F.E.Z.N. obchodní se liší na předložených fakturách a na protokolech o jejich svědeckých výpovědích. K tomu se stěžovatelka nevyjádřila.

[28] Z výše uvedeného by bylo jistě možné dovodit, že stěžovatelka neprokázala, kdo je faktickým dodavatelem zboží. Nelze ale odhlédnout od toho, že v průběhu řízení správce daně zjistil, že na účet společnosti F.E.Z.N. obchodní byly zaslány stěžovatelkou finanční částky, které odpovídaly těm, které byly uvedeny na předložených fakturách. Svědci pan P. i pan Touš shodně uvedli, že o účetnictví se starala paní Němetová. Finanční orgány tuto skutečnost dále neprověřovaly, nedoptaly se např. přímo paní Němetové, proč byly tyto částky na účet společnosti F.E.Z.N. obchodní zaslány, přestože právě ona měla podle vyjádření ostatních svědků na starosti účetnictví společnosti. Tyto skutečnosti by mohly zvrátit posouzení existence skutečného dodavatele. Pokud stěžovatelka navrhovala, aby finanční orgány u banky zjistily dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu společnosti F.E.Z.N. obchodní, NSS shodně s finančními orgány i krajským soudem konstatuje, že tyto skutečnosti banky nemohou poskytovat (v podrobnostech viz § 57 odst. 3 daňového řádu a rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2016, čj. 4 Afs 177/2016 - 35), a proto nebylo namístě, aby takový požadavek finanční orgány na banku vznášely.

[29] NSS shrnuje, že závěr o neprokázání skutečného dodavatele finančními orgány a krajským soudem je zatím předčasný. Přestože daný obchod vykazoval mnoho nestandardností, nelze nebrat v potaz další významné skutečnosti, které mohou ovlivnit posouzení věci. Z tohoto důvodu musel NSS zrušit rozhodnutí krajského soudu a rovněž žalovaného.

[30] Dále NSS dodává, že žalovaný i správce daně vycházeli z toho, že stěžovatelka neprokázala konkrétního dodavatele daného plnění. To se line celou zprávou o daňové kontrole, vymezuje to tak žalovaný např. v bodě 22 svého rozhodnutí. Finanční orgány nepracovaly s tím, že by se stěžovatelka účastnila daňového podvodu, jak v kasační stížnosti stěžovatelka předesílá.

[31] NSS závěrem rovněž poznamenává, že rozsudek (bod 30) krajského soudu ve vztahu k rozhodnutí SDEU ze dne 10. 11. 2016, věc C-446/15, není nesrozumitelný. Krajský soud rozlišil skutkové základy nyní projednávané věci a věci řešené SDEU. V nynější věci vycházel z toho, že dodavatel nebyl prokázán. SDEU pracoval s jinou situací, kdy faktický dodavatel podle vnitrostátního práva byl považován za neexistující subjekt. Závěry SDEU však byly doplněny v rozhodnutí *Kemwater ProChemie,* jak již bylo uvedeno.

[32] NSS rovněž podotýká, že nyní posuzovaná věc se liší od věci vedené u NSS pod sp. zn. 10 Afs 374/2020 tím, že v projednávané věci byla prokázána existence faktického plnění. Ve druhé uvedené věci existence faktického plnění nebyla prokázána.

V. Závěr a náklady řízení

[33] NSS tedy napadený rozsudek z důvodů popsaných výše podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že pro takový postup byly důvody již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil také žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.], ve kterém bude žalovaný povinen respektovat vyslovený závazný právní názor NSS.

[34] NSS dále dodává, že z pasáže tohoto rozsudku, která se týká řízení před rozšířeným senátem a SDEU, vyplývá, že žalovaný posoudil věc v souladu s tehdejší praxí. Nárok na odpočet DPH mohl být odepřen v případě, že nebylo prokázáno, kdo je skutečným dodavatelem zboží. Judikatura se však, jak je popsáno v rozsudku rozšířeného senátu, vyvinula. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH budou splněny i v případě, kdy nebude zjištěna identita dodavatele, pokud bude současně prokázáno, že (faktický) dodavatel měl postavení plátce DPH. Tuto skutečnost prokazuje daňový subjekt, ledaže rozhodné údaje má k dispozici správce daně. Judikaturou SDEU a rozšířeného senátu byly popřeny závěry, kterou jsou uvedeny v rozsudku *Stavitelství Melichar*, v němž nebyla vůbec podstatná identita dodavatele ani to, zda dodavatel je plátcem DPH.

[35] Ačkoli NSS musel zrušit nejen napadený rozsudek, ale i rozhodnutí žalovaného z důvodů uvedených v předcházejících odstavcích, je vhodné také zdůraznit důsledky popsaného vývoje judikatury (ten ovšem v projednávané věci nebyl důvodem zrušení napadeného rozsudku). V řízení před finančními orgány stěžovatelka netvrdila skutečnosti, které by se týkaly toho, že dodavatel daného zdanitelného plnění byl plátcem DPH. Avšak vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemohla vědět, že tyto skutečnosti mohou být podstatné pro posuzovanou věc, musí jí být v dalším řízení dána možnost, aby v tomto ohledu svá tvrzení doplnila. Případně žalovaný také sám opětovně posoudí, zda nemá k dispozici údaje, které by vypovídaly o tom, že dodavatel zboží byl v postavení plátce DPH. To vše samozřejmě za předpokladu, že nebude prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem zboží.

[36] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch

ve věci neměl. Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatelku. Naopak žalovaný v řízení neuspěl.

[37] Stěžovatelka tak obdrží náhradu nákladů řízení, kterou tvoří tyto částky:

- soudní poplatky ve výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost);
- zastupování daňového poradce v řízení o žalobě, tři úkony právní služby - převzetí a příprava věci, sepsání žaloby, účast na jednání dne 14. 3. 2018 (vyjádření k výzvě soudu, v níž se stěžovatelka vyjádřila k rozhodnutí věci bez jednání, podjatosti soudců a příslušnosti soudu, NSS nebral v úvahu jako úkon právní služby, neboť se jednalo o jednoduché vyjádření, které na samotné posouzení věci nemělo vliv). Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu), činí 3 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. K úkonům právní služby je třeba připočíst 3 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Dále stěžovatelka žádala náhradu cestovních výdajů (§ 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu), které spočívaly v cestě daňového poradce z Katovic do Českých Budějovic na jednání soudu (cca 130 km), celkem 730 Kč. Stěžovatelka rovněž žádala náhradu za promeškaný čas, který konkrétně nespecifikovala. NSS vycházel z toho, že daňový poradce stěžovatelky promeškal na cestách na jednání soudu při jedné cestě něco málo přes jednu hodinu. Stěžovatelce tedy náleží náhrada nákladů řízení za promeškaný čas ve výši 500 Kč (cesta daňového poradce tam a zpět, § 14 odst. 3 advokátního tarifu). Náhrada je zvýšena o DPH ve výši 21 %. To činí dohromady **13 830 Kč**.
- odměna advokátce za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za tři úkony právní služby – příprava a převzetí věci, sepsání kasační stížnosti a vyjádření po rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu (repliku stěžovatelky NSS nebral v úvahu jako úkon právní služby, neboť se jednalo o jednoduché vyjádření, které pouze doplnilo námitky obsažené již v kasační stížnosti). Obdobně jako v předchozím bodě, odměna činí 3 x 3 100 Kč + 300 Kč náhrady hotových výdajů ke každému úkonu. Jelikož advokátka je plátkyní DPH, je třeba přičíst DPH ve výši 21 %. To činí dohromady **12 342 Kč**.

[38] Žalovaná je tedy povinna stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti ve výši **34 172 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její advokátky. Ve vztahu k náhradě nákladů řízení daňového poradce je advokátka pouze platebním místem.

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

V Brně dne 20. května 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu