

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **1. Písecká lesní a dřevařská, a.s.**, se sídlem Brloh 12, Drhovle, zastoupena JUDr. Stanislavem Vachtou, LL.M., advokátem se sídlem Krajinská 251/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č. j. 55661/16/5300-21444-711083, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2018, č. j. 51 Af 2/2017 - 47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 3. 2018, č. j. 51 Af 2/2017 - 47, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2016, č. j. 55661/16/5300-21444-711083, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku **32.684 Kč** k rukám jejího zástupce JUDr. Stanislava Vachty, LL.M., advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) třemi platebními výměry doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíců srpna a října roku 2011 a února roku 2012. K takto doměřené dani uložil žalobkyni povinnost uhradit penále. Správce daně tak učinil po daňové kontrole, z níž vyplynulo, že žalobkyně neprokázala, že přijala plnění od deklarovaných dodavatelů M&A Družstvo, MINSK I, družstvo a společnosti Foreign s. r. o. S družstvem M&A měla žalobkyně uzavřenu smlouvu o zhotovení díla – těžbu dřeva ze specifikovaných probírek. MINSK I, družstvo pro žalobkyni mělo zajistit komplexní výrobu štěpky. Společnost Foreign s. r. o. pak měla na žalobkyni převést práva k těžbě porostu v blíže nevymezené lokalitě. Platební výměry žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“). V ní tvrdila, že žalovaný jí kladl k tíži skutečnosti, které byly mimo sféru jejího vlivu, případně které nastaly po uskutečnění deklarovaných plnění. Krajský soud uvedl, že jde o skutečnosti, které ve správci daně vyvolaly oprávnění pochyby, nikoliv o skutečnosti, ze kterých by správce daně dovodil nesplnění podmínek pro přiznání nadměrného odpočtu. Vyjádřením pochybností se důkazní břemeno přesunulo na žalobkyni. Takto žalovaný hodnotil postup žalobkyně, která uplatnila smluvní pokutu namísto slevy z ceny díla. Postup žalobkyně byl nestandardní, neboť rezignovala na provádění pravidelných kontrol a družstvo M&A vyrábělo vadné výrobky, které následně musely být seštěpkovány. Takový postup přitom neodpovídá péči řádného hospodáře. Správce daně požadoval, aby žalobkyně doložila, že deklarované plnění jí poskytlo M&A Družstvo. Žalobkyně však předložila pouze smlouvu o dílo a dokumenty, jimiž uplatnila vadné plnění. To však podle krajského soudu neprokazuje faktické plnění poskytnuté deklarovaným dodavatelem. Krajský soud zdůraznil, že správce daně vedly k jeho závěru úvahy o tom, že družstvo M&A nemělo evidováno žádné pracovníky a nebylo zjištěno, že by plnění žalobkyni mělo poskytnout prostřednictvím subdodavatele. Taktéž pohyby na účtu družstva nesvědčily o platbě ze strany žalobkyně. Podle krajského soudu není pochyb o tom, že se plnění uskutečnilo, nicméně žalobkyně neprokázala, že jej poskytlo M&A Družstvo. Krajský soud navíc poukázal na to, že žalobkyně neprokázala ani využití předmětu plnění pro své podnikatelské účely.

[3] Ve vztahu k družstvu MINSK I konstatoval krajský soud, že správce daně měl totožné pochybnosti jako v případě M&A Družstva. Ani v tomto případě žalobkyně nejednala s péčí řádného hospodáře, neboť mohla vyžadovat smluvní pokutu za špatně zpracované výrobky ve výši 40 % z celého objemu prací, což však neučinila. Tento postup navíc správci daně nebyla schopna vysvětlit. Pokud jde o faktické dodání plnění – štěpky – nepotvrdily jej ani svědecké výpovědi. Krajský soud poukázal na to, že z nich vyplývá, že určitá štěpka byla míchána, ale nikoliv to, že byla dodána družstvem MINSK I a že tato štěpka byla následně žalobkyní využita k její ekonomické činnosti. Pokud jde o dodavatele Foreign s. r. o., krajský soud shledal pochybnosti správce daně oprávněnými. Společnost byla nekontaktní, v průběhu řízení před správcem daně si zrušila datovou schránku a měla totéž sídlo jako družstvo M&A. Pokud jde o existenci předmětu plnění, ani v tomto případě ji nebyla žalobkyně schopna prokázat. Tvrzení žalobkyně se s ohledem na nekontaktnost dodavatele nepodařilo ověřit. Z důkazů předložených žalobkyní

(fragmenty Lesního hospodářského plánu) pak neplyne, že tato společnost plnění žalobkyni skutečně poskytla.

II. Řízení před Nejvyšším správním soudem

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Především krajský soud a správní orgány nesprávně posoudily charakter smluvních pokut. Pro stěžovatelku šlo o jediný způsob, jak zajistit kvalitu dodávek. Ve zpracování dřeva nejsou kontroly na místě, často velmi vzdáleném od sídla, zcela běžné a jsou nahrazeny právě smluvními pokutami. Jde o obchodní zvyklost, kterou v tehdy účinném znění jako pramen práva připouštěl zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Krajský soud v tomto ohledu vytýká stěžovatelce, že nepostupovala jako žádný hospodář. Institut péče řádného hospodáře se však vztahuje na statutární orgán společnosti, nikoliv na společnost samotnou. Krajský soud tak výklad nepřípustně rozšiřuje. Stěžovatelka také rozporuje tvrzení správce daně, že obchody se dřevem jsou zasaženy podvody na DPH. Toto tvrzení je ničím nepodložené.

[5] Pokud jde o plnění poskytnuté M&A družstvem, považuje stěžovatelka jí předložené důkazy za věrohodné. Jde zejména o smlouvu o dílo, faktickou realizaci zakázky, následnou fakturaci a reklamaci. Současně bylo prokázáno, že štěpka, která byla odvážena, byla štěpkou, již vyrobilo družstvo. To ostatně potvrzuje svědek J.. Stěžovatelce současně nepřísluší kontrolovat, jaké osoby dodavatel pro práci na zakázce využil. Faktické dodání plnění navíc nebylo rozporováno, a proto by měl být stěžovatelce nárok na odpočet DPH přiznán. Z tohoto důvodu jsou aplikovatelné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79 a Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*. Jestliže plnění bylo dodáno a daňový subjekt současně nebyl účasten podvodu na DPH, je třeba nárok na odpočet přiznat.

[6] Pokud jde o družstvo MINSK I, má stěžovatelka rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost spatřuje v tvrzení, že neprokázala původ štěpky. Tak tomu však není. Dále v tom, že krajský soud označil svědecká tvrzení ohledně zamýšleného odběratele štěpky za protichůdná. Krajský soud také uvedl, že existují nesrovnalosti ohledně přípustné míry znečištění. To však není pravda, neboť tyto hodnoty byly uvedeny ve smlouvách. Stěžovatelka současně měla pro znečištěnou štěpku připravenu čistou v dostatečném množství. Není pravdou, že by neprokázala její existenci. Jestliže krajský soud vyčítá stěžovatelce, že družstvo MINSK I nebylo plátcem silniční daně, a není tak zřejmé, zda by vůbec mohlo plnění poskytnout. Stěžovatelka však namítla, že taková skutečnost je mimo sféru jejího vlivu a navíc jsou štěpkovače vyjmuty ze silniční daně. K tvrzení krajského soudu o tom, že znehodnocená štěpka nebyla ve vlastnictví stěžovatelky, uvádí, že je rozporné s definicí ekonomické činnosti, neboť vlastnictví zboží při jeho dodání není podmínkou uvedenou v zákoně či evropských předpisech. Není ani pravdivé tvrzení, že by stěžovatelka znečištěnou štěpku likvidovala. Stěžovatelka navíc trvá na tom, že svědecké výpovědi prokázaly dodání družstvem MINSK I. Krajský soud však na rozdíl od žalovaného sporuje také faktické dodání plnění, což žalovaný nečiní a pouze zpochybňuje skutečného dodavatele – úvahy krajského soudu jsou

tedy nepřezkoumatelné. V této souvislosti odkázala stěžovatelka na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 9. 2017, *Iberdrola*, C-132/16.

[7] Co se týče transakce se společností Foreign s. r. o., má stěžovatelka za to, že nákup těžebních práv byl proveden řádně a za účelem její ekonomické činnosti. Stěžovatelka však následně netěžila dřevo, neboť dodavatel byl nekontaktní. To však neznamená, že by měla ztratit nárok na odpočet daně na vstupu. Obchod uzavírala v dobré víře, že se těžba v budoucnu uskuteční. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že skutečnost, zda stěžovatelka uplatnila slevu z kupní ceny nebo smluvní pokutu v případě plnění přijatého od družstva M&A, není pro přiznání nároku na odpočet relevantní. Správní orgány i krajský soud považovaly za klíčové to, že stěžovatelka nedoložila, že by se obchodní případy odehrály tak, jak o nich účtovala. Faktické dodání nepotvrdily ani svědecké výpovědi. To platí jak o výpovědi svědka J. ve vztahu k dodávce od družstva M&A, tak o výpovědi svědka H. ve vztahu k dodávce od družstva MINSK I. Výpověď svědka V. pak byla ve vztahu k dodávkám štěpky stěžovatelce také zcela neprůkazná. Z výslechu svědka L. pak nevyplynulo, že by znečištěná štěpka byla vyrobena deklarovaným dodavatelem. Konečně ani svědek H. nepotvrdil, že by společnost MINSK I dodávala stěžovatelce, neboť svědek odpověděl pouze obecně, že nějaká taková společnost pro stěžovatelku pracovala.

[9] Nejvyšší správní soud řízení přerušil usnesením ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 159/2018 - 31, a to do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Rozšířený senát předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky ohledně povinnosti daňového subjektu prokázat postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112. Na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, vyslovil následující závěr:

> Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.

[10] S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud rozhodl usnesením ze dne 30. 3. 2022, č. j. 6 Afs 159/2018 - 46, že v řízení se pokračuje a vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili. Této možnosti jako první využil žalovaný. Podle žalovaného je možné nepřiznat nárok na odpočet DPH, ledaže by daňový subjekt prokázal faktické dodání plnění jinou osobou povinnou k dani. To se však v nynější věci nestalo. Nejenže tato skutečnost z dokazování nevyplynula s jistotou, dokonce nevyplynula vůbec. Žalovaný navíc podotýká, že ačkoliv jednotlivá plnění přesahují 1 milion korun a mohou tak naznačovat, že skutečný dodavatel byl plátcem daně, nejde s jistotou tvrdit, že jím byl v době dodání plnění, neboť plátcem daně se daňový subjekt stává *pro futuro*. Nadále také existují pochybnosti o tom, že by stěžovatel využil plnění

pro svou ekonomickou činnost. Ve vztahu k dodání plnění od společnosti Foreign s. r. o. pak nebyla prokázána ani samotná existence tohoto plnění. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020 - 78 a ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021 - 43. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] Stěžovatelka ve vyjádření k rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie* konstatovala, že jejich závěry na nynější věc zcela dopadají. Má za to, že prokázala, že zdanitelné plnění existovalo, a protože ze skutkových okolností plyne postavení jejích dodavatelů coby plátců DPH, není možné jí odepřít nárok na odpočet. Stěžovatelka navíc v řízení prokázala skutečné dodavatele. Hodnoty dodávek byly u Družstva M&A 8 mil. Kč, u MINSK I družstva 10,5 mil. Kč a u společnosti Foreign 15,3 mil. Kč. Nemůže být pochyb, že tito dodavatelé byli v postavení plátců DPH. Pokud jde o tvrzení žalovaného o prospektivním charakteru plátcovství DPH, je třeba jej odmítnout. Pokud by mělo být pokaždé postaveno najisto, že plátcem daně byl dodavatel již v době dodání, znamenalo by to, že by správce daně mohl odmítnout přiznat nárok na odpočet kdykoliv. Tento výklad však jde již nad rámec rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[13] V nynější věci je hlavní spornou otázkou to, zda je pro nepřiznání nároku na odpočet nezbytné prokázání skutečného dodavatele. Před tím, než Nejvyšší správní soud přistoupí k posouzení této otázky, považuje za důležité se krátce vyjádřit k otázkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a postupu správce daně.

III.A K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[14] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku měla podle stěžovatelky spočívat v tom, že řadu různých okolností hodnotil krajský soud jinak. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76).

[15] Napadený rozsudek krajského soudu však takovými vadami netrpí. Je třeba poznamenat, že stěžovatelka zaměňuje nepřezkoumatelnost s odlišným právním hodnocením. Pouhý nesouhlas s hodnocením krajským soudem může stěží založit

nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Je skutečně pravdou, že správní orgány považovaly v případě plnění přijatého od družstva MINSK I za sporného pouze deklarovaného dodavatele. Samotné plnění však nikoliv. V tomto ohledu krajský soud dospěl k jiným závěrům než správní orgány, což však nečiní jeho rozsudek nepřezkoumatelným.

[16] Pokud jde o odkaz na rozsudek ve věci *Iberdrola*, týká se uplatnění nároku na odpočet v případě, že daňový subjekt přijme plnění, jehož předmětem je zhodnocení nemovitosti ve vlastnictví třetí osoby. Současně třetí osoba musí výsledek (zhodnocení) získat bezúplatně a osoba povinná k dani využít výsledky ke své ekonomické činnosti. Je tedy zřejmé, že tyto závěry na nynější věc nepřiléhají. Rozsudek krajského soudu je srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a proto přezkoumatelný.

III.B K postupu správce daně

[17] Pokud jde o námitku týkající se posouzení charakteru smluvních pokut, je třeba souhlasit s krajským soudem. Krajský soud zdůraznil, že správní orgány považovaly uplatnění smluvní pokuty v případě transakce s M&A družstvem za jednu z indicií, která založila pochybnosti správce daně. Správní orgány ani krajský soud stěžovatelce nevytýkaly využití institutu smluvní pokuty, ale její upřednostnění před slevou z kupní ceny. Takové jednání se jevilo jako nestandardní. V tomto jednání, které se vymyká běžné obezřetnosti řádného hospodáře, bylo možné spatřovat skutečnost, která založila pochybnosti správce daně. Nelze souhlasit s tvrzením, že na samu stěžovatelku coby obchodní korporaci přesouvá krajský soud odpovědnost, která náleží statutárnímu orgánu. Je sice pravdou, že ve vztahu k cizímu (korporačnímu) majetku musí statutární orgán přistupovat s péčí řádného hospodáře, krajský soud však zjevně poukazoval na ekonomickou iracionalitu a neobvyklost jednání stěžovatelky. Užití pojmu „péče řádného hospodáře“ pak nemá souvislost s povinností statutárního orgánu a rozhodně nelze tvrdit, že by krajský soud podrobil jednání stěžovatelky témuž korektivu. Tato námitka tedy není důvodná.

[18] Co se týče námitky, že smluvní pokuty představují obchodní zvyklost a jsou tak pramenem práva, jde o námitku, kterou stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem. Taková námitka je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Dále pokud jde o námitku, že oprávněná úřední osoba jednala vůči stěžovatelce předpojatě a jednala na základě pocitu, nelze s touto námitkou souhlasit. Pokud měla stěžovatelka indicie o tom, že je oprávněná úřední osoba podjatá, mohla využít postup podle § 77 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Z projednávané věci současně neplyne, že by správce daně hodnotil důkazy účelově tak, aby „vytvořil cíleně pocitový dojem o provinění daňového subjektu“ jak tvrdí stěžovatelka. Z provedeného dokazování neplyne, že by byl správce daně veden jakýmsi nepoctivým záměrem stěžovatelce nevyhovět či ji potrestat.

III.C K deklarovanému dodavateli

[19] Správce daně i žalovaný vedli dokazování se zaměřením na to, zda byla plnění, z nichž stěžovatelka dovozuje nárok na odpočet, dodána deklarovanými dodavateli. Správce daně vycházel z právního názoru, že nárok na odpočet je spojen s prokázáním

toho, že skutečným dodavatelem byl ten, kdo byl jako dodavatel uveden na daňovém dokladu. Tento právní názor byl ostatně vyjádřen v rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, 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).

[20] V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, kasační soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]*aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo 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*". Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*.

[21] Rozsudek ve věci Stavitelství Melichar byl přitom důvodem postoupení *věci Kemwater ProChemie* prvním senátem rozšířenému senátu, který následně podal předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie. Ten následně konstatoval, že „[s]*měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*"

[22] V bodech 40 a 41 odůvodnění Soudní dvůr Evropské unie doplnil, že „[o]*depření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).*"

[23] Soudní dvůr Evropské unie tak připustil, že dodavatel plnění nemusí být vždy jednoznačně identifikován, pokud lze ze skutkových okolností dovodit, že postavení plátce DPH musel nutně mít. Dosavadní judikatura tak vycházela z předpokladu, že je třeba

postavit najisto, kdo byl dodavatelem a následně lze ověřit jeho postavení coby plátce DPH. Rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* však připouští také možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel měl nutně postavení plátce DPH. Prokázání této skutečnosti však podle Soudního dvora Evropské unie leží na daňovém subjektu, ledaže by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření postavení dodavatele coby plátce DPH. Z těchto závěrů následně rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, dovodil, že předchozí převažující judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce deklarovaného dodavatele byla modifikována a v případě rozsudku ve věci Stavitelství Melichar a navazujících dokonce zcela popřena.

[24] Právě citovaný právní názor Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na posuzovanou věc. Správce daně, žalovaný a po nich i krajský soud se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda stěžovatelčinými dodavateli byly právě ty subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech, a vzhledem k tomu, že stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl uznán. V tomto ohledu je nutno odmítnout tvrzení stěžovatelky uvedené ve vyjádření k rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, že již v předchozích řízeních prokázala skutečné dodavatele deklarovaných plnění. Podle kasačního soudu pochybnosti o dodavatelích, jak je konstatovali správce daně, žalovaný i krajský soud, dosud byly a jsou na místě, avšak s ohledem na závěry rozsudků Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* a na další skutkové okolnosti bylo v daňovém řízení namístě zkoumat nejen osoby konkrétních deklarovaných dodavatelů, ale ke splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu dostačovalo prokázání, že faktičtí dodavatelé měli postavení plátců DPH.

[25] S ohledem na výše citovanou judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* je totiž třeba při neznámé identitě dodavatele zkoumat také okolnost, zda dodavatel nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno k jejímu prokázání sice leželo primárně na stěžovatelce, která tedy měla prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekty uvedené v daňových dokladech, jak bylo potvrzeno výše. Nabízí se i možnost, že tuto informaci mohl mít k dispozici správce daně. Odpověď na tuto otázku mohla být pochopitelně různá u různých plnění, jichž se týkala daňová kontrola, navíc u některých z těchto plnění měl správce daně pochybnosti i o splnění dalších podmínek pro uznání odpočtu. To však nemůže mít vliv na závěr o výše uvedených vadách v dokazování, pokud jde o zjištění faktických dodavatelů či otázky, zda nezjištění dodavatelé měli postavení plátců DPH. Jak uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku, daňový subjekt i žalovaný *„jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. [...] důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si [žalovaný] nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má [...] k dispozici.*“ S ohledem na to, že dokazování správce daně se soustředilo na otázku, zda dodavateli plnění byly pouze subjekty deklarované v daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění

nelze zcela vyloučit, že skutečnými dodavateli plnění byly jiné osoby, které současně byly plátci DPH, nemohou závěry žalovaného ve světle rozsudků Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* obstát.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a vedle něj také rozhodnutí žalovaného. Kvůli změně rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu by totiž pouhé zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení vedlo beztak ke zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem. S ohledem na hospodárnost řízení tedy Nejvyšší správní soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[27] Žalovaný se v dalším řízení bude muset vypořádat s otázkou, zda s ohledem na časový odstup a úpravu časového rámce pro stanovení daně (srov. § 148 daňového řádu) lze ještě daň stanovit. Pokud dospěje k závěru, že daň stanovit lze, bude dále klíčovou otázka, zda dodavatelé měli postavení plátců DPH, i kdyby jimi nebyli dodavatelé uvedení na předložených daňových dokladech. K této otázce bude namístě zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skuteční stěžovatelčini dodavatelé byli plátci DPH. Pokud bude prokázáno, že stěžovatelčini dodavatelé byli plátci DPH v době dodání deklarovaných plnění, bude na žalovaném, aby posoudil, u které části plnění nelze nárok na odpočet DPH uznat z dalších důvodů, které shledal v předchozím řízení. Nejvyšší správní soud však nemůže posouzení žádné z těchto otázek nyní předjímat.

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch a byla v řízení před soudy zastoupena daňovým poradcem, resp. advokátem. Náklady řízení spočívají v prvé řadě v náhradě zaplacených soudních poplatků ve výši 3.000 Kč v řízení o žalobě a 5.000 Kč v řízení o kasační stížnosti.

[29] V řízení před krajským soudem byla stěžovatelka zastoupena Ing. Liborem Volfem, daňovým poradcem. Ten v řízení učinil celkem tři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a účasti na jednání před soudem. [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto úkony náleží odměna 3 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že uvedený daňový poradce je plátcem DPH, zvýšil soud odměnu za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení před krajským soudem činí 12.342 Kč vč. DPH.

[30] V řízení před Nejvyšším správním soudem byla stěžovatelka zastoupena advokátem JUDr. Stanislavem Vachtou, LL.M. Ten učinil v řízení celkem tři úkony, a to převzetí

a přípravu zastoupení, sepsání kasační stížnosti a vyjádření k rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*. Za tyto úkony náleží odměna 3 x 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce stěžovatelky plátcem DPH, zvýšil soud odměnu za zastupování o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti činí 12.342 Kč vč. DPH.

[31] Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 32.684 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce stěžovatelky JUDr. Stanislava Vachty, LL.M., advokáta. Žalovaný v řízení úspěch neměl, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

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

V Brně 3. června 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu