ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **MANE STAVEBNÍ, s.r.o.**, se sídlem Okružní 2615, České Budějovice, zast. Mgr. Tomášem Dvořákem, advokátem se sídlem Radniční 133/1, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2016, čj. 43430/16/5300-22443-711377, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2017, čj. 51 Af 29/2016-47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2017, čj. 51 Af 29/2016-47, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2016, čj. 43430/16/5300-22443-711377, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **28 570 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce Mgr. Tomáše Dvořáka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem z 16. 2. 2015, čj. 432263/15/2201-51523-305799, žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z přidané hodnoty ve výši 1 889 384 Kč za zdaňovací období prosinec 2009. Dospěl totiž k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro uplatnění

nároku na odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty"), z plnění přijatých od společnosti STAVEBNÍ CZ s. r. o. (dále jen „STAVEBNÍ CZ") za provedené stavební práce na akci „Rekreační a kongresové centrum Nové Dvory" (dále jen „akce Nové Dvory") a na akci „Rekonstrukce šatny Temelín" (dále jen „akce Temelín"). Současně s tímto platebním výměrem předepsal stěžovatelce penále ve výši 377 876 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Následně podala stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[3] Krajský soud uvedl, že správce daně všechny pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH řádně zdůvodnil a opřel o provedené dokazování. Unesl tedy své důkazní břemeno a bylo dále na stěžovatelce, aby prokázala soulad svého účetnictví se skutečností. Tedy aby setrvala na svých původních tvrzeních a doložila, že se přes vzniklé pochyby sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, nebo aby korigovala svá původní tvrzení. To však stěžovatelka neučinila, neboť neprokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu, a to včetně deklarovaného dodavatele. Zdůraznil, že stěžovatelka byla povinna prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění skutečně došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která byla jako poskytovatel plnění na dokladu uvedena, tj. společnost STAVEBNÍ CZ. Ani provedené výslechy svědků nerozptýlily pochybnosti o tom, zda stavební práce byly skutečně provedeny touto společností. Stěžovatelka zjevně až v průběhu daňového řízení obstarávala důkazy svědčící tvrzenému způsobu realizace staveb. Úřední záznam Policie ČR o podaném vysvětlení Z. T. byl v daňovém řízení použit jako důkaz v souladu se zákonem. Krajský soud popsal rozpory v tvrzeních stěžovatelky a pochybnosti ohledně důkazů předložených stěžovatelkou v průběhu daňového řízení. Nejvyšší správní soud toto hodnocení skutkového stavu s ohledem na rozsudek ze dne 6. 2. 2020, čj. 8 Afs 14/2018-81, *MANE STAVEBNÍ I*, ve kterém se zabýval skutkově totožnou věcí téže stěžovatelky stran daně z příjmů právnických osob, pro nadbytečnost blíže nerekapituloval.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[4] Vzhledem k obsáhlé kasační stížnosti, následnému vyjádření žalovaného a replice stěžovatelky, rozdělil soud pro přehlednost uplatněné kasační námitky a další argumentaci účastníků řízení k nim do tematicky ucelených částí.

II.1 Námitka neunesení důkazního břemene

[5] **Stěžovatelka** namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene mezi ní a správce daně. Stěžovatelka prokázala faktickou realizaci plnění společností STAVEBNÍ CZ bezchybným účetnictvím, smluvní i stavební dokumentací a svědeckými výpověďmi. Správce daně neprokázal důvodné pochybnosti

o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví stěžovatelky. Pochybnosti správce daně tak neměly za následek přenos důkazního břemene.

[6] Svědek Z. K. potvrdil, že společnost STAVEBNÍ CZ práce pro stěžovatelku uskutečnila, předala je a dostala za ně zaplaceno. Doložil i plnou moc ze dne 30. 11. 2009, kterou ho Z. T. zmocnil k veškerému jednání za tuto společnost. Správce daně však označil tuto výpověď za nevěrohodnou, aniž by zhodnotil časový odstup od provedení stavebních prací. Z. K. si nemohl ověřit jména subdodavatelů v účetnictví společnosti, jelikož to předal při prodeji společnosti Z. T. Svědek H. uvedl, že jej oslovil Z. K. s nabídkou práce na akci Nové Dvory. Pracovníci STAVEBNÍ CZ prováděli stavební práce na rekonstrukci objektu Kongresového centra. Svědek Š. a T. potvrdili provedení prací společností STAVEBNÍ CZ, její předání stěžovatelce a následné předání společnosti PRECIS CZ (zadavatel). Svědek Š. uvedl, že se společnost STAVEBNÍ CZ podílela na dokončovacích pracích na akci v Temelíně. Svědek M. (člen představenstva společnosti PRECIS CZ) uvedl, že stěžovatelka akci Nové Dvory realizovala prostřednictvím společnosti STAVEBNÍ CZ. Nenajali si přímo společnost STAVEBNÍ CZ, jelikož šlo o dotační akci a nechtěli, aby administrativním dodavatelem byla společnost, jejíž jednatel je spřízněnou duší. Z. K. nabídl stěžovatelce provedení dané akce a stěžovatelka se následně dotazovala společnosti PRECIS CZ, zda to není problém. Svědek D. uvedl, že jeho společnost prováděla na akci v Temelíně dokončovací práce v jedné polovině. Ohledně druhé poloviny se domnívá, že to byla společnost STAVEBNÍ CZ.

[7] Krajský soud i žalovaný výpovědi svědků hodnotili jako nekonkrétní a obecné. Zaměřili se na to, co svědci neuvedli (např. generálního dodavatele materiálu nebo konkrétní jména pracovníků), aniž by vzali v potaz to, že potvrdili provedení daných stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Krajský soud dovodil vzájemnou rozpornost svědeckých výpovědí. K výpovědi svědka T. uvedl, že se společnost STAVEBNÍ CZ neúčastnila akce v Temelíně, ačkoliv ten danou větu zamýšlel pouze tak, že se pracovník dané společnosti neúčastnil kontrol stavby. Svědek Š. podle krajského soudu uvedl, že se společnost STAVEBNÍ CZ pro stěžovatelku neúčastnila další zakázky kromě akce Nové Dvory, avšak svědek odpovídal na otázku, zda on sám se podílel na další zakázce, na kterých se tato společnost podílela. Je pak logické, že pokud se zakázky v Temelíně neúčastnil, nemohl ani vědět, zda se na ní podílela společnost STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého je svědecká výpověď svědka H. nevěrohodná, jelikož si nepamatoval přesnou částku, za kterou společnosti STAVEBNÍ CZ fakturoval. Žalovaný považoval výpovědi svědků za nepravdivé, jelikož jejich tvrzení nebyly prověřeny jinými důkazními prostředky. Svědek však nemá povinnost svá tvrzení prokazovat, jelikož výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožnil a sám jej při hodnocení použil, aniž by se vyjádřil k namítanému vadnému hodnocení svědeckých výpovědí.

[8] Ve vztahu k předloženým listinným důkazům stěžovatelka namítla, že se krajský soud nevyjádřil k námitkám předestřeným v žalobě a pouze převzal hodnocení žalovaného. Faktické datum uzavření smlouvy o dílo mezi stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ bylo prokázáno výpovědí svědka K. a M. Účelovost předložení smluv o smlouvách budoucích nelze dovodit pouze tím, že je stěžovatelka předložila až v závěru daňové kontroly. Tyto smlouvy nepovažovala stěžovatelka za podstatné a neměla je k dispozici,

aby je mohla předložit. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, umožňuje předkládat důkazy i v rámci odvolacího řízení. Tyto smlouvy se nacházely u investora stavby, proto je předložil R. M. Krajský soud považoval způsob provedení stavebních prací na základě ústní dohody za nestandardní. K tomuto názoru však neprovedl žádný důkaz a jedná se tak pouze o spekulaci krajského soudu. Pracovníci stěžovatelky na stavbě pracovali ještě před formálním uzavřením písemné smlouvy. Provedení díla ze strany STAVEBNÍ CZ však již bylo dohodnuto ve smlouvě o uzavření budoucí smlouvy o dílo. Svědek M. potvrdil, že ve stavebnictví je standardní, že se smlouvy o dílo uzavírají až v průběhu stavebních prací.

[9] Z. T. byl za stěžovatelku oprávněn jednat na základě neomezené plné moci ze dne 25. 7. 2009 a následně z pozice jednatele. K jeho podání vysvětlení před policejním orgánem uskutečněné za nejasných okolností v rámci trestního řízení nelze pro mizivou důkazní hodnotu přihlížet. Žalovaný zpochybňoval stavební deník předložený stěžovatelkou z toho důvodu, že se v něm nevyskytovaly zápisy z kontrolních dnů. Tyto zápisy se však vyskytovaly ve stavebním deníku společnosti STAVEBNÍ CZ. Stavební deníky předložené stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ jsou totiž rozdílné, vedené dvěma různými subjekty. Neprůkaznost stavebních deníků spatřoval žalovaný i v tom, že dle vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, mají být ve stavebních denících uvedena i jména osob pracujících na staveništi. I bez tohoto údaje však byly podle stěžovatelky způsobilé prokázat provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Z auditorské zprávy společnosti TOP AUDIT BOHEMIA a.s. dle krajského soudu vyplynulo, že stavební práce nebyly provedeny stěžovatelkou. To nutně znamená, že musela využít subdodavatele. Celá řada důkazů svědčí tomu, že tímto subdodavatelem byla společnost STAVEBNÍ CZ.

[10] Správce daně musí nejprve unést důkazní břemeno a prokázat nesoulad účetnictví s faktickým stavem. Žalovaný postavil své pochybnosti téměř výhradně na okolnostech týkajících se společnosti STAVEBNÍ CZ. Zejména, že Z. K. nebyl schopen uvést jména žádných zaměstnanců, ani dodavatele materiálu. K tíži stěžovatelky byla posuzována i nekontaktnost zaniklé společnosti STAVEBNÍ CZ a tehdejšího jednatele Z. T. Skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu nelze klást k tíži stěžovatelky. Nebylo povinností stěžovatelky vědět, jaké konkrétní osoby za společnost STAVEBNÍ CZ práce provedly a nelze jí tak klást k tíži, že je nedokázala identifikovat. Krajský soud na jednu stranu uvedl, že i kdyby bylo v daňovém přiznání společnosti STAVEBNÍ CZ přiznáno plnění na výstupu uskutečněné pro stěžovatelku, nemohlo by to nic vypovídat o faktické realizaci tohoto plnění; na stranu druhou ale uvedl, že kdyby stěžovatelka identifikovala generálního dodavatele materiálu, mohl by ho správce daně vytěžit. Tento dodavatel však byl na stavbě ještě méně často než vyslechnutí svědci. Je pak otázka, jak by mohl relevantně potvrdit faktickou realizaci stavby. Uvedené skutečnosti nemohou způsobovat pochybnosti, proto na stranu stěžovatelky důkazní břemeno ani nepřešlo. Správce daně neuvedl, kdo podle něj stavební práce uskutečnil, jestliže to nebyla společnost STAVEBNÍ CZ a sama stěžovatelka. Ta své důkazní břemeno unesla, jelikož bylo prokázáno faktické uskutečnění smluvených prací, dodavatel potvrdil realizaci těchto prací a za toto plnění uhradila stěžovatelka sjednanou odměnu včetně DPH.

[11] **Žalovaný** k těmto námitkám ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelku tížilo důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečností, které sama tvrdila, tedy provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ, a to v určitém rozsahu, ceně a podobě. Správce daně prokazuje, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Není však povinen prokazovat, že se obchodní případ neuskutečnil tak, jak tvrdí daňový subjekt. Unese-li správce daně důkazní břemeno stran důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Tak tomu bylo v nyní projednávané věci. Není to správce daně, kdo vyšetřuje a zjišťuje identitu skutečného dodavatele. Není pravdou, že se jeho pochybnosti vztahovaly pouze k okolnostem na straně společnosti STAVEBNÍ CZ. Stěžovatelce nekladl k tíži nekontaktnost této společnosti. Případná nesprávná interpretace výpovědi svědka T. krajským soudem nezpůsobuje závažnou vadu napadeného rozsudku. Nebylo prokázáno uskutečnění stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ.

[12] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že pochybnosti žalovaného se týkaly pouze shody částek a podobnosti smluv. Veškeré ostatní vyjádřené pochybnosti směřovaly výlučně ke společnosti STAVEBNÍ CZ. Krajský soud však vyhodnotil, že shodu výše uvedených částek nelze stěžovatelce klást k tíži. To dle krajského soudu nečinil ani správce daně ani žalovaný. Žalovaný nepřihlédl k výpovědím svědků pouze z toho důvodu, že si nedokázali vybavit konkrétní zaměstnance společností STAVEBNÍ CZ a jejího dodavatele.

II.2 Námitka opomenutých důkazů

[13] **Stěžovatelka** namítá, že žalovaný neprovedl důkaz výslechem bývalých jednatelů stěžovatelky s odůvodněním, že takový výslech by bylo nutné brát pouze jako vyjádření účastníka řízení. Dle § 93 odst. 1 daňového řádu je tvrzení daňového subjektu však také důkazním prostředkem. Neprovedením takového výslechu byla stěžovatelka zkrácena na svých právech. Je rozdíl v ústní výpovědi osoby a v jejím písemném vyjádření. Důkazní hodnota výslechu je z důvodu bezprostřednosti větší než v případě písemného projevu. Jejich výslech bylo možné provést nehledě na to, v jaké procesní pozici by se nacházeli.

[14] Žalovaný tvrdil, že společnost STAVEBNÍ CZ byla pouze formální společnost bez reálně uskutečňované činnosti. Stěžovatelka navrhovala provedení důkazu výpisem z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ, čímž chtěla dokázat, že tato společnost byla ekonomicky aktivní. Žalovaný sice disponoval výpisem z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ, avšak pouze za období od 1. 1. 2010 do 31. 5. 2010. Tato společnost však vykonávala činnost od 27. 1. 2009 nejméně do 12. 7. 2011.

[15] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelce nijak nebránil, aby její jednatelé podali písemné vyjádření, případně vypovídali během ústního jednání. Nejednalo by se však o výslech svědků. Správce daně neprovedl jako důkaz bankovní výpisy společnosti STAVEBNÍ CZ, jelikož finanční prostředky z tohoto účtu byly převáděny na účet F. K. nebo byly vybírány Z. K. v hotovosti. Jeho tvrzení, že těmito finančními prostředky bylo hrazeno dodavatelům, není věrohodné, jelikož nebyl schopen uvést konkrétní dodavatele.

II.3 Námitka podvodu na DPH

[16] **Stěžovatelka** namítá, že k odepření nároku na odpočet DPH nepostačuje pouhé zpochybnění osoby deklarovaného dodavatele. Daňový subjekt může nárok na odpočet obhájit i za situace, kdy se nepodaří prokázat, že zdanitelné plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Správce daně neověřil, zda společnost STAVEBNÍ CZ plnila své daňové povinnosti. Měl-li správce daně za to, že deklarované transakce byly nestandardní, měl zkoumat, zda nebyly zatíženy podvodem na DPH. Přestože stěžovatelka tuto argumentaci uvedla v žalobě, krajský soud na ni nijak nereagoval.

[17] **Žalovaný** k těmto námitkám ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně zkoumá naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Jednou z těchto podmínek je dodání plnění deklarovaným dodavatelem. To, že nebyla správcem daně zpochybněna existence plnění, nepostačuje k prokázání tohoto, že byly stavební práce poskytnuty tak, jak je v daňových dokladech uvedeno. Stěžovatelka byla povinna prokázat, že plnění skutečně přijala od dodavatele, který je uveden v daňovém dokladu. Teprve jsou-li naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, může správce daně zkoumat, zda případně nedošlo k podvodu na DPH. Krajský soud se proto blíže argumentací stěžovatelky stran daňového podvodu nezabýval, neboť ta neprokázala splnění hmotněprávních podmínek.

[18] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že podle judikatury Soudního dvora EU lze nárok na odpočet odepřít pouze výjimečně, došlo-li ke spáchání podvodu, o kterém daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, a to i tehdy, není-li možné určit subjekt, který zdanitelné plnění skutečně poskytl.

II.3 Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[19] **Stěžovatelka** závěrem namítá, že interpretace předmětu sporu krajským soudem je matoucí, neboť zcela nedůvodně nerozlišuje mezi specifiky uplatňování DPH a daně z příjmu právnických osob. Z napadaného rozhodnutí není zřejmé, zda krajský soud posuzoval splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet na vstupu podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Nadto krajský soud překročil své přezkumné oprávnění, jestliže rozporoval i nesporné skutečnosti, tedy způsob realizace stavebních prací, jejich cenu a úhradu, i když se pochybnosti žalovaného týkaly pouze provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Vynaložení uplatněných výdajů bylo v daňovém řízení prokázáno. Tím zatížil krajský soud své rozhodnutí vadou překvapivosti, jelikož se stěžovatelka nemohla k danému názoru vyjádřit.

[20] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z napadeného rozsudku je seznatelné, že krajský soud přezkoumal, zda stěžovatelka naplnila podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud nepřekročil přezkumné oprávnění. Stěžovatelka totiž určila rozsah přezkumu tím, že uvedla, že napadá rozhodnutí žalovaného v celém jeho rozsahu. Předmětem soudního přezkumu tak bylo posouzení naplnění podmínek dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. toho, zda stěžovatelka přijala zdanitelná

plněna (co do rozsahu, ceny a deklarovaného dodavatele) a zda je následně použila v rámci uskutečňování svých ekonomických činností.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[22] Stěžovatelka předně namítá, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou týkající se podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce, že se krajský soud výslovně nezabýval tím, zda bylo povinností správce daně prokázat vědomí stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu, jestliže se jí nepodařilo prokázat přijetí plnění od společnosti STAVEBNÍ CZ. Z napadeného rozsudku však vyplývá, že jednou z podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH je prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Krajský soud se proto výše uvedenou námitkou zjevně nezabýval z toho důvodu, že nárok na odpočet DPH stěžovatelce vůbec nevznikl, neboť neprokázala přijetí plnění od společnosti STAVEBNÍ CZ. Napadený rozsudek tak nedostatkem důvodů netrpí, neboť z něj přinejmenším implicitně vyplývá, proč se krajský soud touto žalobní námitkou blíže nezabýval.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek ani nesrozumitelným, jak namítá stěžovatelka. Byť krajský soud na str. 21 napadeného rozsudku chybně uvedl, že předmětem nyní projednávané věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala existenci výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tj. okolnosti rozhodné pro daň z příjmů právnických osob), ze zbývajícího obsahu napadeného rozsudku je jednoznačné, že se týkal stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH. Krajský soud na str. 21 citoval § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vymezující základní předpoklady pro vznik nároku plátce na odpočet DPH a na str. 24 uvedl závěry rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74, týkající se podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Dospěl současně k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, protože neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVEBNÍ CZ. Z uvedeného je tak zjevné, že krajský soud posuzoval splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH a nikoliv uznatelnost daňově účinných výdajů pro účely daně z příjmů právnických osob. Stěžovatelkou namítaná nepřesnost v textu napadeného rozsudku zřejmě vznikla tím, že týž senát krajského soudu rozhodoval ve věci *MANE STAVEBNÍ I* o stěžovatelčině dani z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že neuznání nároku na odpočet DPH a daňově účinných výdajů stěžovatelky vychází z totožného skutkového stavu, převzal zřejmě

krajský soud skutková východiska z rozsudku týkajícího se daně z příjmů právnických osob a chybně ponechal v textu nyní napadeného rozsudku podmínky po uznání daňově účinných výdajů. Toto pochybení však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť z něj jednoznačně vyplývá, že jím bylo přezkoumáno neuznání nároku stěžovatelky na odpočet DPH.

[24] Stěžovatelka dále namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu, že krajský soud přezkoumal a posuzoval nesporné skutečnosti (způsob provedení stavebních prací, jejich cenu a úhradu), přestože se pochybnosti žalovaného týkaly pouze provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Správce daně odepřel stěžovatelce nárok na odpočet DPH z důvodu, že neprokázala uskutečnění plnění společností STAVEBNÍ CZ. Žalovaný v bodě 52 napadeného rozhodnutí obecně uvedl, že „[z]*e žádných odvolatelem předložených důkazních prostředků a rovněž ze skutečností zjištěných prvoinstančním správcem daně není zřejmé, že práce byly fakticky provedeny firmou STAVEBNÍ v deklarované podobě, rozsahu a ceně*“. Obdobné závěry uvedl i v bodě 44 ohledně předložených stavebních deníků. Tuto argumentaci však blíže nerozvedl a nezdůvodnil, proč by měl pochybnosti o tom, zda byly stavební práce provedeny v deklarované podobě, rozsahu a ceně. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH tak ve skutečnosti zůstalo pouze to, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele. Krajský soud výše uvedená obecná tvrzení žalovaného bez dalšího v napadeném rozsudku převzal. Způsobem provedení stavebních prací, jejich cenou a úhradou (cena plnění byla pouze jednou z pochybností týkajících se deklarovaného dodavatele) se však shodně jako žalovaný blíže nezabýval. Pozornost naopak věnoval tomu, zda je závěr žalovaného a správce daně o tom, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění společností STAVEBNÍ CZ, správný. Nepřekročil proto své přezkumné oprávnění, jak tvrdí stěžovatelka, neboť způsob provedení stavebních prací, jejich cenu a úhradu věcně neposuzoval, stejně jako žalovaný. Napadený rozsudek proto netrpí vadou překvapivosti a ani není nepřezkoumatelný z tohoto důvodu.

[25] Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené shledal rozsudek krajského soudu přezkoumatelným. Přistoupil proto k věcnému hodnocení uplatněných námitek.

III.2 Námitka neunesení důkazního břemene

[26] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je zejména otázka, zda stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele STAVEBNÍ CZ.

[27] Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platilo, že *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.* Podle § 73 odst. 1 téhož zákona dále platilo, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.* Stěžovatelka byla pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době uskutečnění plnění plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její ekonomickou činnost.

[28] Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013-30, zabýval rozložením důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovanému plnění došlo právě tak, jak o něm bylo účtováno. Shrnul v něm, že „[d]*aňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07...).*“ Z uvedeného tak vyplývá, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117, *Zemědělská společnost Čerchov*). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady (§ 92 odst. 3 daňového řádu), správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*). Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. korigovat svá tvrzení.

[29] Stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele STAVEBNÍ CZ. Nejvyšší správní soud předesílá, že nejnovější judikatura zpochybňuje východisko daňových orgánů i krajského soudu, že již samotné neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je důvodem pro nepřiznání odpočtu (viz níže bod [36] a násl. tohoto rozsudku). Je třeba jim však dát za pravdu, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci důvodných pochybností ohledně stěžovatelčina tvrzení stran uskutečnění stavebních akcí Nové Dvory a Temelín společností STAVEBNÍ CZ.

[30] Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval již v rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*. Přestože se tento rozsudek týkal doměření daně z příjmů právnických osob stěžovatelky za zdaňovací období roku 2009, jsou jeho závěry plně přenositelné i na nyní projednávanou věc týkající se doměření DPH. Námitky stěžovatelky stran skutkového stavu věci a jeho prokázání jsou totiž v obou těchto věcech shodné. Nejvyšší správní soud proto odkazuje v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie soudního procesu na část *III.A Námitka neunesení důkazního břemene* rozsudku *MANE STAVEBNÍ I* a pouze ve stručnosti reaguje na námitky stěžovatelky.

[31] Správce daně popsal svoje pochybnosti týkající se akcí Nové Dvory a Temelín ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 4. 2013. Pochybností týkající se akce Nové

Dvory byly následující. Smlouvy o dílo mezi společností PRECIS CZ a stěžovatelkou a společností STAVEBNÍ CZ a stěžovatelkou měly shodný předmět plnění a shodnou dobu plnění (9/2009 - 11/2009). Smlouva o dílo byla za společnost STAVEBNÍ CZ podepsána Z. T., který se stal jednatelem až od 30. 11. 2009. Svědek K. si při svědecké výpovědi ze dne 14. 3. 2013 nevzpomněl na žádné konkrétní údaje ohledně plnění. Ačkoliv STAVEBNÍ CZ neměla žádné zaměstnance a musela tak zakázku provádět subdodavatelsky, na žádného subdodavatele si nevzpomněl. Pochybnosti, které měl správce daně ohledně akce Temelín, byly následující. Z. T. jednal za společnost STAVEBNÍ CZ ještě před tím, než byl jmenován jednatelem. Společnost STAVEBNÍ CZ i Z. T. byli nekontaktní. Svědek K. si obdobně jako v případě zakázky Nové Dvory nevzpomněl na žádné detaily ani subdodavatele. Vyfakturovaná cena díla byla prakticky shodná s cenou za dílo, kterou požadoval J. D. Navíc provize stěžovatelky za akci Nové Dvory byla shodná jako dojednaná odměna společnosti STAVEBNÍ CZ za akci Temelín.

[32] Z výše uvedeného tak vyplývá, že správce daně přišel na řadu nestandardních skutečností ohledně uskutečněných plnění. Ty jsou podle Nejvyššího správního soudu dostatečné ke vzniku pochybností a přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Bylo proto na ní, aby prokázala, že se události udály tak, jak tvrdí, tedy že společnost STAVEBNÍ CZ stavební práce na akcích Nové Dvory a Temelín pro stěžovatelku vykonala (viz bod 56 rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*).

[33] Stěžovatelka namítá, že důkazní břemeno unesla a že provedení stavebních prací společností STAVEBNÍ CZ prokázala. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný i krajský soud ve svých rozhodnutích uvedli řadu skutečností, které jsou na první pohled v obchodních vztazích netypické a podezřelé. Stěžovatelka na tyto skutečnosti reagovala, snažila se je vysvětlit a objasnit. I tak existuje stále několik skutečností, které stěžovatelka nevysvětlila, či jejímu vysvětlení Nejvyšší správní soud neuvěřil. Vysvětlení k některým nesrovnalostem, které stěžovatelka přednesla, by sama o sobě mohla být uvěřitelná a mohla by vyvrátit pochybnosti v jednotlivých namítaných případech. Nejvyššímu správnímu soudu však přijde vysoce nepravděpodobné, aby přetrvalo tolik nejasností, které stěžovatelka není schopna vyjasnit (blíže k jednotlivým nejasnostem viz bod 60 až 65 rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*), a zároveň bylo navíc třeba vysvětlovat často relativně nestandardně další skutečnosti, aby bylo možné vzít za prokázané uskutečnění namítaných obchodních případů tak, jak stěžovatelka tvrdila. Souhlasí proto s žalovaným a krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala, že přijala plnění od deklarovaného dodavatele STAVEBNÍ CZ.

III.3 Námitka opomenutých důkazů

[34] Jde-li o namítané neprovedení výslechů bývalých jednatelů stěžovatelky, Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry žalovaného i krajského soudu. Podle rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2010, čj. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS, *PHARMOS a další*, je výslech statutárních orgánů právnických osob nutné považovat za výslech účastníka řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23). Postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním, daňovém či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného. Proto také dle § 131 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského

soudního řádu, je účastnický výslech pouze podpůrný důkazní prostředek, neboť nedisponuje takovou vypovídací hodnotou jak výslech svědecký. Tyto závěry jsou přenositelné i pro účely daňového řízení. Protože však Nejvyšší správní soud neuvěřil stěžovatelce z důvodu velkého množství pochybení, nestandardností a nepravděpodobných vysvětlení (viz bod 60 až 65 rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*), má za to, že případná další tvrzení bývalých statutárních orgánů stěžovatelky by tento závěr nemohla již vyvrátit. Jejich účastnický výslech by proto byl nadbytečný. Nejvyšší správní soud souhlasí v této souvislosti i s názorem žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelka mohla vyjádření svých jednatelů předložit písemně, popř. pokud trvala na jejich ústním vyjádření, přijít s nimi na ústní jednání, která se konala.

[35] Stěžovatelka dále namítla, že nebyl jako důkaz opatřen výpis z účtu společnosti STAVEBNÍ CZ. Nejvyšší správní soud plně odkazuje stran této námitky na její vypořádání v bodě 72 rozsudku *MANE STAVEBNÍ I*.

III.3 Námitka podvodu na DPH a důsledky nové judikatury ve věci Kemwater ProChemie

[36] Stěžovatelka namítá, že daňový subjekt může nárok na odpočet obhájit i za situace, kdy neprokáže, že zdanitelné plnění přijal od deklarovaného dodavatele, ledaže správce daně prokáže, že plnění bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl. V této souvislosti odkázala mj. na závěry rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*. Tímto rozsudkem však byla popřena stávající judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž bylo jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného konkrétního plátce DPH (např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016-33, či ze dne 20. 7. 2017, čj. 1 Afs 10/2017-39).

[37] První senát Nejvyššího správního soudu ve snaze tuto judikaturu sjednotit předložil v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 rozšířenému senátu k zodpovězení 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?*“. Protože vyřešení této otázky mohlo mít vliv na rozhodnutí o kasační stížnosti stěžovatelky, přerušil soud usnesením ze dne 22. 10. 2018, čj. 8 Afs 13/2018-83, řízení o ní do doby rozhodnutí rozšířeného senátu.

[38] Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil dvě předběžné otázky Soudnímu dvoru EU. Na ně Soudní dvůr EU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, tak, 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.“

[39] Podle Soudního dvora EU tedy není správce daně povinen prokázat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že dotčené plnění bylo součástí podvodu, jestliže osoba povinná k dani neprokáže skutečného dodavatele plnění. Připustil však, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 40 a 41 rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie*). Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura Nejvyššího správního soudu trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátce DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku Soudní dvůr EU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH. Tyto závěry posléze převzal a rozvinul rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater ProChemie*.

[40] Rozšířený senát k výše uvedenému dodal, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek *Stavitelství Melichar*, kterého se stěžovatelka dovolává stran prokázání podvodu na DPH správcem daně), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). Soudní dvůr EU zároveň potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky (bod 21 a 33 rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*). Posouzení toho, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud nárok na odpočet DPH vznikl. Argumentace stěžovatelky je proto v tomto ohledu mylná.

[41] Nyní rozhodující senát v návaznosti na rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie* usnesením ze dne 13. 4. 2022, čj. 8 Afs 13/2018-86, rozhodl o pokračování v řízení o kasační stížnosti stěžovatelky a dal účastníkům řízení možnost se k výše uvedenému vyjádřit.

[42] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v případě stěžovatelky nepanovaly pochybnosti pouze o osobě dodavatele, nýbrž i o rozsahu plnění a jeho ceně. Výše uvedené závěry tak nemají význam pro věc stěžovatelky, neboť v jejím případě jsou kromě dodavatele sporné i další otázky. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení neoznačila jiného dodavatele, který by jí dotčené plnění dodal. Po celou dobu tvrdila, že dodavatelem byla společnost STAVEBNÍ CZ, což však správce daně zpochybnil. Nadto z daňového řízení nevyplynulo, kdo byl skutečným dodavatelem stavebních prací tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Hodnota plnění bez dalšího postavení plátce neosvědčuje. Plátcem se totiž osoba stává vždy do budoucna. Vzhledem k možné dělitelnosti plnění a tomu, že předmětem sporu je pouze jediné zdaňovací období, nelze

ani s ohledem na objem plnění s jistotou usuzovat, že dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH (rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-49).

[43] Stěžovatelka v návaznosti na vyjádření žalovaného uvedla, že uskutečnění zdanitelného plnění, jeho objem a cena jsou nesporné skutečnosti. I kdyby dodavatelem nebyla společnost STAVEBNÍ CZ, musel mít dodavatel postavení osoby povinné k dani. Stěžovatelka nebyla povinna tuto hmotněprávní podmínku dále prokazovat. Plnění nebylo dělitelné. Neexistuje jediná pochybnost o tom, že by stavební práce uskutečnilo vícero dodavatelů. Objem přijatého plnění mnohonásobně překračuje obrat rozhodný pro vznik plátcovství DPH. Je proto nepravděpodobné, že by dodavatel plnění nebyl plátcem DPH. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení nevěděla, že má prokázat, že dodavatel přijatého plnění je plátcem DPH. Otázka prokázání rozsahu přijatého plnění není předmětem posouzení v nyní projednávané věci, neboť nebyla mezi daňovými orgány a stěžovatelkou sporná. Mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH nepatří povinnost prokázat rozsah a cenu přijatého zdanitelného plnění.

[44] Nejvyšší správní soud uvádí, že z výše uvedeného vyplývá, že správce daně, žalovaný a po nich i krajský soud se při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda stěžovatelčiným dodavatelem byl právě ten subjekt, který byl jako dodavatel označen v předložených daňových dokladech. Protože stěžovatelka nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl uznán. Právní názor Soudního dvora EU a rozšířeného senátu však výrazně mění pohled na posuzovanou věc. Při neznámé identitě dodavatele je totiž třeba zkoumat také to, zda ze skutkových okolností vyplývá, že postavení plátce DPH tento dodavatel nutně měl. Důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti leží primárně na stěžovatelce. Ta tedy může prokazovat i to, že její dodavatel měl postavení plátce DPH, přestože se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekt uvedený v daňových dokladech. To zároveň nevylučuje, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně.

[45] Průběh dokazování a jeho hodnocení se doposud soustředil výlučně na otázku, zda dodavatelem plnění byla společnost STAVEBNÍ CZ deklarovaná v daňových dokladech. Na základě dosavadních skutkových zjištění však nelze zcela vyloučit, že skutečným dodavatelem plnění byla jiná osoba, které současně byla plátcem DPH, jak stěžovatelka poukázala ve vyjádření v návaznosti na rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*. Již samotná hodnota přijatého plnění v celkové výši 9 944 129 Kč totiž může nasvědčovat tomu, že dodavatel plátcem DPH být mohl, neboť jde o částku podstatně překračující prahovou hodnotu 1 000 000 Kč pro vznik plátcovství DPH podle § 94 odst. 1 ve spojení s § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (resp. podle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v nyní platném znění). Tím se věc stěžovatelky odlišuje od rozsudku sp. zn. 4 Afs 317/2021, ve kterém Nejvyšší správní soud v bodě 37 uvedl, že „*z okolností posuzovaného případu nevyplynuly indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani*“. Tím však Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá, že tato okolnost je sama o sobě dostačující pro učinění závěru, že dodavatel musel mít nutně postavení plátce DPH, i s ohledem na poukaz žalované, že dodavatel se nestává plátcem DPH již okamžikem překročení rozhodného obratu. Nejvyšší správní soud však v této situaci dospěl k závěru, že je nezbytné s ohledem na judikaturní změnu a existující indicii o možném postavení

dodavatele jako plátce DPH dát stěžovatelce a žalovanému časový a procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k názoru, že kasační stížnost je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a vedle něj také rozhodnutí žalovaného. Krajskému soudu by totiž s ohledem na změnu rozhodovací praxe Soudního dvora EU a rozšířeného senátu nezbylo nic jiného, než zrušit rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto v souladu se zásadou hospodárnosti řízení zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[47] Nyní se tak klíčovou stala otázka prokázání toho, zda byla stěžovatelce plnění dodána plátcem DPH, i kdyby to nebyl dodavatel deklarovaný v předložených daňových dokladech. Jak totiž uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku *Kemwater ProChemie II*, 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. Jak již bylo rozebráno shora, 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 stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má stěžovatel k dispozici.“* K této otázce bude namístě zaměřit další dokazování. Možné je i to, že žalovanému bude známo, že skutečný stěžovatelčin dodavatel byl plátcem DPH.

[48] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Přísluší jí proto právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[49] Náklady stěžovatelky v řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Odměna advokáta v řízení před krajským soudem tak činí 6 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 1 428 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově představovaly 11 228 Kč.

[50] Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta. Ta zahrnuje tři úkony právní služby spočívající v sepsání kasační stížnosti včetně jejího doplnění ze dne 27. 2. 2018, v replice k vyjádření žalovaného ze dne 2. 7. 2018

a ve vyjádření ze dne 18. 5. 2022 [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a činí v dané věci 3 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 x 300 Kč. Odměna advokáta tak činí 10 200 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 2 142 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkově představovaly 17 342 Kč.

[51] Celkem tedy má stěžovatelka právo na náhradu nákladů ve výši 28 570 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 27. června 2022

Petr Mikeš
předseda senátu