

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **AUFEER DESIGN, s.r.o.,** se sídlem Bucharova 1314/8, Praha 5, zastoupená JUDr. Zdeňkem Kramperou, advokátem se sídlem Kořenského 15, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2013, čj. 28550/13/5000-14301-706470, čj. 28551/13/5000-14301-706470, čj. 28553/13/5000-14301-706470, čj. 28554/13/5000-14301-706470, a ze dne 19. 11. 2013, čj. 28556/13/5000-14301-706470, čj. 28552/13/5000-14301-706470 a čj. 28517/13/5000-14301-706470, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2018, čj. 8 Af 2/2014-183,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2018, čj. 8 Af 2/2014-183, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2013, čj. 28550/13/5000-14301-706470, čj. 28551/13/5000-14301-706470, čj. 28553/13/5000-14301-706470, čj. 28554/13/5000-14301-706470, a ze dne 19. 11. 2013, čj. 28556/13/5000-14301-706470, čj. 28552/13/5000-14301-706470 a čj. 28517/13/5000-14301-706470, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **58 912 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 5. 2012, čj. 301760/12/001514107795, čj. 301767/12/001514107795, čj. 301871/12/001514107795, čj. 301878/12/001514107795, čj. 301882/12/001514107795, čj. 301886/12/001514107795, čj. 301892/12/001514107795, čj. 301896/12/001514107795, čj. 301897/12/001514107795, čj. 301902/12/001514107795, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíců března až prosince 2008. V průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že není zřejmé, kdo fakticky provedl konstrukční a vývojové práce deklarované na fakturách dodavatele žalobkyně, společnosti TRELIA s. r. o. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, na jehož základě žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími změnil dodatečné platební výměry v části týkající bankovního spojení pro úhradu daně a v některých případech změnil také výši jednotlivých průběžných hodnot (řádků) uvedených v platebních výměrech, ve zbytku ponechal napadená rozhodnutí beze změny. Žalovaný nezpochybnil, že pomocné a konstrukční práce skutečně proběhly a někdo je provedl. Žalobkyně ale neprokázala, že přijala plnění tak, jak formálně deklarovala v listinných dokladech, tedy že je provedl deklarovaný dodavatel (TRELIA s. r. o.) a že existuje předmět fakturace tohoto dodavatele. Tím nesplnila podmínku uplatnění nároku na odpočet podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V důsledku toho se lze na základě zjištěných objektivních okolností domnívat, že žalobkyně věděla či mohla vědět, že se účastní daňového podvodu.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že důkazní břemeno unesla a prokázala přijetí fakturovaných prací od společnosti TRELIA. K prokázání této skutečnosti navrhla řadu důkazů, které správní orgány neprovedly. Údajným daňovým podvodem se zabývaly i policejní orgány a věc odložily s odůvodněním, že k daňovému podvodu nedošlo. Správní orgány dostatečně nevysvětlily, jak dospěly ke zcela opačným skutkovým závěrům. Na posouzení nároku na odpočet nemůže mít vliv, zda práce vykonala společnost TRELIA prostřednictvím svých zaměstnanců nebo subdodavatelsky. Závěr, že Ing. Z. (ředitel žalobkyně) věděl, že TRELIA nemá zaměstnance, je vyfabulované a nemá oporu v důkazech. Trvala na tom, že práce dodala právě TRELIA. Nejsou dány žádné objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že se podílí na plnění, které má za cíl podvod na DPH. Společnost TRELIA sice byla nově založená, ale uzavírat smlouvy s nově vznikajícími společnostmi je právně dovolené. Žalobkyně si ji ověřila zadáním pilotní zakázky. Nelze v tom proto shledávat nestandardní postup.

[3] Městský soud v Praze (dále „městský soud“) žalobu shora označeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že okolnosti uzavření smlouvy s dodavatelem TRELIA vzbuzují důvodné pochybnosti o existenci zdanitelného plnění a odůvodňují další postup správce daně, který se neztotožnil s předloženými daňovými doklady. Jako podstatné označil nejen to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo, což není zpochybněno, ale i to, zda jej uskutečnila osoba uvedená v daňových dokladech. Z provedeného dokazování vyplynulo, že společnost TRELIA práce neprovedla a předmět fakturace tohoto dodavatele neexistuje. Žalobkyní navržené (a správními orgány neprovedené) důkazy by na tento závěr nemohly mít vliv. Pokud jde o závěr o povědomosti žalobkyně o účasti na podvodném jednání, žalovaný v napadených rozhodnutích nevykročil z rámce vymezeného evropskou judikaturou. Jednání žalobkyně vykazuje řadu nestandardních kroků, které odůvodňují

závěry žalovaného. Odložení věci policejními orgány nemá vliv na otázku, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno v daňovém řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Rozsudek městského soudu napadla žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností. Městskému soudu i žalovanému vytýká, že na jedné straně učinili závěr, podle kterého nepřijala zdanitelné plnění od deklarovaného plátce (společnosti TRELIA), ale současně řešili podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z titulu údajné vědomosti o podvodném řetězci. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že se tyto závěry vzájemně vylučují. Tuto judikaturu ostatně v napadeném rozsudku citoval i městský soud, a proto je rozsudek nepřezkoumatelný.
[5] Napadený rozsudek považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelný též z důvodu, že se nevypořádal s odkazy na judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a některými žalobními námitkami, kterými stěžovatelka poukazovala na nesprávnost závěrů žalovaného týkajících se údajných nestandardností obchodů, resp. jejich rozpor s obsahem důkazních prostředků založených ve spise. Závěr o nestandardnosti obchodů není odůvodněn a městský soud nebyl schopen uvést, na základě čeho měla stěžovatelka pojmout podezření, jestliže společnost TRELIA sjednané zakázky řádně dodala. Stěžovatelka navrhovala řadu důkazů k prokázání, že práce fakticky převzala od společnosti TRELIA, ale správní orgány je neprovedly, aby následně dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od společnosti TRELIA. Městský soud se dostatečně nevypořádal ani s argumentací poukazující na odlišné závěry zaujaté policejními orgány k otázce fiktivnosti plnění, resp. skutečného provedení prací. Městský soud stejně jako správní orgány nevysvětlil, na základě jakých důkazů dospěl (na rozdíl od policejních orgánů) k závěru, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Připustil, že městský soud výslovně nereagoval na argumentaci jednotlivými rozsudky SDEU, nicméně nepovažuje jeho rozsudek za nepřezkoumatelný. Důvodem, pro který nebyl stěžovatelce uznán nárok na odpočet DPH, byla skutečnost, že neprokázala faktickou existenci předmětu daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a stejně tak neprokázala, že předmětná plnění přijala od plátce uvedeného na daňových dokladech. Za takové situace je nadbytečné, aby se městský soud podrobně zabýval judikaturou SDEU týkající se odepření nároku na odpočet daně z důvodu podvodného jednání. Městský soud jasně deklaroval, že si je vědom vzájemné neslučitelnosti závěru o neuznání odpočtu daně kvůli neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných plátců a odepření nároku na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu. Městský soud v napadeném rozsudku zcela jasně vymezil, že důvodem neuznání nárokovaného odpočtu bylo neprokázání faktické existence předmětu daně a neprokázání, že předložené daňové doklady byly vystaveny deklarovaným plátcem. Žalovaný sice ve svých rozhodnutích hovořil o podvodu na DPH spolu s výčtem objektivních okolností, které měly svědčit o vědomosti stěžovatele, že je plnění zasaženo daňovým podvodem. Vůbec se ale nezabýval existencí podvodu, neidentifikoval článek řetězce, u kterého chybí daň, ani dalšími podstatnými skutečnostmi. Žalovaný připustil, že použité formulace nejsou ve světle judikatury příliš šťastné, nicméně trvá na tom, že zjištěné skutečnosti prokazují, že si stěžovatelka nepočínala s péčí řádného hospodáře. Jedná se jen dílčí pochybení v rámci odůvodnění,

které nemá vliv na výrok rozhodnutí. Správce daně nebyl povinen provést všechny stěžovatelkou navržené důkazy. V případě neprovedených důkazů přezkoumatelně vysvětlil, proč je neprovedl. Správce daně nebyl vázán výrokem usnesení policejního orgánu. Předmět daného řízení a řízení daňového je ale odlišný včetně odlišného rozložení důkazního břemene.

[7] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, ve které setrvala na své argumentaci uplatněné již v kasační stížnosti.

III. Přerušení řízení a reakce účastníků na rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu NSS

[8] Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil usnesením ze dne 14. 4. 2020, čj. 8 Afs 268/2018-70, do doby rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, resp. do vydání rozhodnutí SDEU, jemuž rozšířený senát předložil předběžnou otázku týkající se povinnosti daňového subjektu prokázat, že přijaté plnění poskytla osoba povinná k dani podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 (řízení před SDEU byla přidělena spisová značky C-154/2020). Na základě rozhodnutí SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater ProChemie*, dospěl k závěru, podle kterého postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona o DPH, 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. Z rozsudku SDEU v dané věci vedle toho rovněž plyne, že je třeba rozlišovat mezi prokázáním toho, zda je naplněna hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH, a určením toho, zda došlo k podvodu na DPH. Tyto dva závěry se od sebe také liší rozložením důkazního břemene. Posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, přichází v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.

[9] S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud v nynější věci usnesením ze dne 5. 4. 2022, čj. 8 Afs 268/2018-77, rozhodl, že se v řízení pokračuje, a vyzval účastníky řízení, aby se k závěrům rozsudků rozšířeného senátu a SDEU případně vyjádřili. Oba účastníci této možnosti využili. Stěžovatelka má za to, že ve světle závěrů NSS a SDEU je potřeba zrušit napadený rozsudek městského soudu i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného. Poukázala na to, že objemy dodávek od společnosti TRELIA dalece přesahují limit pro registraci plátce DPH. Již to dokládá, že dodavatelem služeb byl plátce DPH. Za potvrzenou považuje i chybnost úvah žalovaného, který neprokázání totožnosti dodavatele považuje za dostatečný podklad k závěru o zasažení plnění daňovým podvodem.

[10] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že stěžovatelka neprokázala provedení prací deklarovaným dodavatelem. Za celou dobu daňového řízení ani neoznačila jiného dodavatele, který by zdanitelné plnění skutečně dodal. Tato skutečnost v daňovém řízení

ani jinak nevyplynula. Hodnota jednotlivých plnění sice přesáhla milion Kč, lze však předpokládat, že plnění mohlo pro stěžovatelku učinit více dodavatelů. Z hodnoty plnění proto nelze dovodit, že jej dodal plátce DPH. I po rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu proto obstojí závěr, že stěžovatelce nelze přiznat nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání, že plnění poskytla osoba v postavení plátce DPH. Trvá také na svém vyjádření, že důvodem neuznání nároku na odpočet nebyla skutečnost, že by stěžovatelka byla vědomě účastníkem podvodu na DPH.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku a jemu předcházejícího rozhodnutí žalovaného. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Výše uvedeným rozsudkem rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* a jemu předcházejícím rozsudkem SDEU v téže věci byla potvrzena a dále rozvinuta některá východiska, na kterých judikatura Nejvyššího správního soudu i doposud převážně stála, popřeny naopak byly závěry rozsudku ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*, který směšoval otázku prokázání skutečného dodavatele a zapojení do podvodného jednání. Je proto třeba rozlišovat na straně jedné vznik nároku na odpočet daně, k čemuž při splnění hmotněprávních podmínek může při prokázání, že dodavatel měl postavení plátce DPH, dojít i při neprokázání konkrétního dodavatele, aniž by se jednalo o podvodné jednání, a na straně druhé odepření (vzniklého) nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání. Jde-li o požadavek na odůvodnění závěrů týkajících se odepření nároku na odpočet daně, je nutno nadále vycházet i ze stěžovatelkou odkazovaného rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, podle kterého nelze „*tvrdit, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných plátců a odpočet tak nebyl uplatněn v souladu se zákonem, a hned v následující větě dovozovat odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného jednání stěžovatele.*“ Jestliže soud či správní orgán vedle sebe učiní tyto dva vzájemně neslučitelné závěry, zakládá to dle citovaného rozsudku vadu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (obdobně viz také rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, čj. 1 Afs 47/2018-58). Jak již bylo i výše uvedeno, požadavek na striktní rozlišení mezi neprokázáním přijetí plnění od deklarovaného plátce a situací, kdy je plnění zatíženo podvodným jednáním, potvrdil v návaznosti na SDEU i rozšířený senát NSS (viz bod [21] rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*).

[13] Shora popsanou vadou je v nyní posuzované věci zatížen jak napadený rozsudek městského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole vycházel toliko ze závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku, neboť neodstranila pochybnosti o faktickém dodání plnění deklarovaným plátcem – společností TRELIA.

Rozhodnutí správních orgánů nicméně tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2009, čj. 1 Afs 88/2009-48, č. 2646/2012 Sb. NSS). Přestože městský soud v napadeném rozsudku citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které nejsou shora uvedené závěry vzájemně kompatibilní (bod 60), založil své rozhodnutí jak na závěru o neprokázání faktického dodavatele (zejm. body 85 a 88), tak z hlediska kontextu odůvodnění na zcela rovnocenném závěru, dle kterého jednání stěžovatelky vykazuje tolik nestandardností, že obstojí závěr žalovaného o účasti stěžovatelky na podvodném jednání (body 90 až 92).

[14] Přestože se žalovaný v rámci svých vyjádření během řízení o kasační stížnosti snažil Nejvyšší správní soud přesvědčit o opaku, trpěla touto vadou také jeho rozhodnutí, a proto již městský soud měl rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelná zrušit. Žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích (jež mají obdobnou strukturu) nejprve v obecné rovině rozebral právní úpravu a judikaturu týkající se obou institutů (jak hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet, tak odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného jednání), což by samo o sobě ještě nebylo problematické, následně nicméně na základě skutkových okolností věci učinil zcela zjevně oba vzájemně neslučitelné závěry. Nejprve žalovaný část rozhodnutí věnující se shrnutí zjištěných skutečností uvedl tak, že „*předložené důkazní prostředky obsahují ve vztahu k* ***podvodnému jednání*** *řadu důležitých indicií*“. Následně v části rozhodnutí věnující se hodnocení důkazních prostředků uvedl: „*Odvolací orgán netvrdí, že pomocné a konstrukční práce předané řádně koncovým odběratelům neexistovaly. Tyto práce jistě existovaly a byly někým provedeny. Odvolací orgán došel posouzením výše uvedených skutečností k závěru, že* ***pomocné a konstrukční práce nepřijal odvolatel od jím deklarovaného dodavatele*** *TRELIA, tedy že dodavatel TRELIA tyto práce neprovedl a předmět fakturace dodavatele TRELIA neexistuje. Následkem výše uvedeného je pak i konstatování odvolacího orgánu, že ve spisovém materiálu* ***byly zjištěny objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že odvolatel věděl či vědět mohl, že je účasten podvodného jednání***“ (zvýraznění doplnil NSS). Následně žalovaný tyto objektivní okolnosti v rozhodnutích popsal, přičemž mj. uvedl, že „*odvolatel musel vědět, že se účastní podvodu, neboť se na něm musel aktivně podílet. (...) Ve zkoumaném případě tak byly splněny všechny podmínky pro definování podvodného jednání*“ a „*byly prokázány objektivní okolnosti svědčící o tom, že příjemce plnění mohl či musel vědět, že toto plnění je součástí podvodného jednání*“. Hned v následujícím odstavci již ale žalovaný uvedl, že „*odvolatel neprokázal, že přijal předmětná plnění tak, jak bylo formálně deklarováno listinnými doklady*“. Ve zbylé části rozhodnutí se poté žalovaný zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, přičemž ve vztahu k devatenácté námitce uvedl, že „*i když bylo prvoinstanční řízení ukončeno se závěrem, že odvolatel neprokázal deklarovaný nárok na odpočet daně, v průběhu odvolacího řízení došlo k úpravě právního názoru právě na základě skutečností, že spisový materiál obsahuje řadu indicií o tom, že odvolatel mohl vědět o jednání třetích osob*“. Ve vztahu k dvacáté první námitce žalovaný uvedl, že „*nárok na odpočet nebyl odvolateli uznán z důvodu, že odvolatel uskutečnění deklarovaných prací neprokázal*“, ale současně ve vztahu k dané námitce rovněž uvedl, že byl „*právní názor odvolacího orgánu rozšířen o výše vyspecifikované objektivní kritéria svědčící o tom, že odvolatel musel či alespoň mohl vědět, že se deklarací těchto prací v rámci svého tvrzení účastní podvodu.*“ Je proto zřejmé, že se nejednalo jen o ojedinělou formulační nepřesnost, kterou by bylo možné překlenout výkladem v kontextu celkového vyznění rozhodnutí, neboť oba vzájemně protichůdné závěry se prolínají všemi částmi rozhodnutí žalovaného. Závěry žalovaného nelze vyložit ani tím způsobem, že by snad

závěr týkající se účasti na podvodném jednání učinil pouze nad rámec a z opatrnosti pro případ, že by neobstál jeho prvotní sporný závěr, podle kterého stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od deklarovaného plátce DPH.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti sice tvrdí, že jeho rozhodnutí nebylo založeno vedle neprokázání skutečného dodavatele i na zapojení do podvodného jednání, resp. že to bylo uváděno pouze k odůvodnění rozporu jednání stěžovatelky s požadavky na péči řádného hospodáře, nicméně jak plyne ze shora uvedeného, takto na odůvodnění rozhodnutí žalovaného i rozsudku městského soudu nahlížet nelze. Ostatně není přípustné, aby žalovaný důvody nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí zhojil až v rámci vyjádření k žalobě či kasační stížnosti (viz rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003-58, ze dne 23. 7. 2009, čj. 9 As 71/2008-109, a ze dne 18. 9. 2003, čj. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb.).

[16] Nejvyšší správní soud si je pochopitelně vědom toho, že přezkoumatelnost rozhodnutí krajského (městského) soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí zpravidla pro účastníky a osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti přistupovat krajně zdrženlivě (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 30). Tím spíš uvedené platí za situace, kdy se rozhodnutí žalovaného týkají zdaňovacích období z roku 2008. S ohledem na závažnost vad, kterými rozhodnutí trpí, však nebylo možné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval i zbylými kasačními námitkami. Ty se totiž převážně týkají otázky, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno. Jak plyne mj. i z rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*, v případě prokazování splnění hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet tíží důkazní břemeno osobu uplatňující nárok na odpočet DPH (zde stěžovatelku). Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je ale otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Je proto nemožné, aby Nejvyšší správní soud nyní hodnotil unesení důkazního břemene, jestliže je nejasné, v rámci jakého institutu se toto posouzení má odehrávat. Stejně tak není možné, aby soud aproboval závěry žalovaného, které na jedné straně vznik nároku na odpočet vylučují, vedle toho však z existence nároku na odpočet v rámci úvah o daňovém podvodu vychází. Na žalovaném proto nyní bude, aby si nejprve ujasnil, na kterém z výše uvedených závěrů jeho rozhodnutí stojí a v návaznosti na to, aby ve věci znovu rozhodl, a to při zohlednění výše rozebraného aktuálního judikaturního vývoje.

V. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a rozsudek městského soudu proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně se zrušením rozsudku městského soudu rozhodl z důvodu procesní ekonomie také o zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného a o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78

odst. 5 a § 110 odst. 4 s. ř. s). V závislosti na tom, jaký závěr ve věci stěžovatelky učiní, případně při novém posouzení přihlédne rovněž k závěrům plynoucím z výše již zmiňovaného rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*, který zejm. oproti předchozí judikatuře připustil též možnost, že i v situaci, kdy nebude zjištěna identita dodavatele, budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.

[18] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí rozhodnout též o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Náklady v jejím případě tvoří odměna a hotové výdaje zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovatelce na odměně částku 24 800 Kč za osm úkonů právní služby spočívajících v převzetí a přípravě zastoupení a v sedmi podáních ve věci samé (žaloba, replika ze dne 27. 3. 2014, duplika ze dne 20. 5. 2014, doplnění žaloby ze dne 11. 2. 2015, kasační stížnost, replika ze dne 10. 1. 2019 a vyjádření ze dne 14. 4. 2022) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. Náhradu odměny za jedno písemné podání (replika ze dne 26. 6. 2015) Nejvyšší správní soud nepřiznal, neboť se v zásadě jednalo již jen o opakování argumentace, kterou stěžovatelka uplatnila v předcházejících podáních. K tomu soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 2 400 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož je zástupce stěžovatelky plátcem DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 5 712 Kč. Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů spojených se zastoupením stěžovatelky činí 32 912 Kč. Další náklady stěžovatelky tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 21 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost. Celkem tedy stěžovatelce náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 58 912 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 18. května 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu