



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **AG MOTORSPORT s.r.o., v likvidaci**, se sídlem Podvihovská 101/11, Opava, zast. JUDr. Hanou Reclíkovou, advokátkou se sídlem Masařská 323/6, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2018, č. j. 6098/18/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2019, č. j. 25 Af 14/2018 - 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, k rukám její zástupkyně JUDr. Hany Reclíkové, advokátky, do **30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, zrušeno shora označené rozhodnutí stěžovatele a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 5. 3. 2014, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že je rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost spočívající ve vnitřní rozpornosti. Stěžovatel na jedné straně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet

DPH, přestože na druhé straně dospěl k závěru, že plnění uvedená na dokladech týkající se oprav závodních automobilů neuskutečnil na nich deklarovaný dodavatel [společnost C.P. autoservis s.r.o. (dále jen „C.P. autoservis“)], ale P. C. za pomoci svých známých, který sám domlouval poskytnutí plnění a na jméno společnosti C.P. autoservis pouze vystavoval faktury (jednal za ni bez jakéhokoliv formálního oprávnění). Jestliže stěžovatel zjistil, kým byla sporná plnění (fakticky) uskutečněna, a toto zjištění akceptoval, nemůže uzavřít, že žalobkyně neunesla ve vztahu k prokázání uskutečnění plnění důkazní břemeno. Stěžovatel měl vyjít z toho, že dodavatelem žalobkyně byl P. C., a na to navázat další dokazování (včetně toho, zda byl plátcem DPH).

[3] Stěžovatelem provedené skutkové hodnocení uskutečněných plnění ze strany subdodavatelů žalobkyně nelogicky předchází hodnocení uskutečněných plnění ze strany faktického dodavatele žalobkyně, což přispívá k vnitřní rozpornosti rozhodnutí stěžovatele. Nelze konstatovat, že P. C. plnění provedl a zároveň v souvislosti s hodnocením subdodávek dovozovat, že je neprovedl.

[4] Zbývající žalobní námitky, které se do řízení o kasační stížnosti nepromítly (týkající se především plnění spočívajícího v pronájmu motokárové dráhy), krajský soud zamítl, resp. se jimi nezabýval.

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., navrhl jeho zrušení a vrácení věci soudu k dalšímu řízení.

[6] Závěry stěžovatele nejsou vnitřně rozporné. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a NSS platí, že hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH je i faktické uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu (včetně poskytnutí plnění ze strany deklarovaného dodavatele), přičemž důkazní břemeno tíží daňový subjekt. V daňovém řízení bylo prokázáno, že plnění neuskutečnil deklarovaný dodavatel (společnost C.P. autoservis), proto nárok na odpočet žalobkyně nemohl být uznán. To, že plnění bylo poskytnuto osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele, tento závěr podporuje. Bylo-li proto v řízení zjištěno, kdo plnění skutečně poskytl (zde patrně P. C.), na nemožnosti uplatnění nároku na odpočet to nic nemění. V této souvislosti nadto zdůraznil, že důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, závěr krajského soudu o povinnosti správce daně navázat na takovéto zjištění další dokazování neplyne ze zákona ani z judikatury.

[7] Dokazování týkající se plnění ze strany subdodavatelů bylo učiněno k návrhu žalobkyně a nepotvrdilo, že by plnění bylo poskytnuto deklarovanému dodavateli (společnosti C.P. autoservis), závěrům stěžovatele tedy nijak neodporuje. I v této souvislosti zdůraznil, že se dokazování netýkalo uskutečnění plnění P. C.

[8] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalobkyně ztotožnila se závěrem krajského soudu ohledně vnitřní rozpornosti rozhodnutí stěžovatele, podle něhož P. C. poskytl plnění jménem společnosti C.P. autoservis, ale nárok na odpočet žalobkyně uznán nebyl. Zároveň setrvala na své obsáhlé žalobní argumentaci, podle níž jednak přijala plnění od společnosti C.P. autoservis, jednak jí měl být uznán odpočet z pronájmu motokárové dráhy. Kasační stížnost navrhla zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen pověřeným zaměstnancem, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Podstatou sporu je otázka, zda lze odeprít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarováním na daňovém dokladu. V projednávané věci správci daně zpochybnili poskytnutí plnění společností C.P. autoservis jako dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu, neboť měli za to, že P. C. jako osoba, která skutečně zajišťovala opravy (popř. náhradní díly) pro žalobkyni (tj. fakticky poskytovala plnění), nebyla oprávněna jednat za deklarovánoho dodavatele (společnost C.P. autoservis).

[11] O této právní otázce nebylo až donedávna v judikatuře jasno (viz usnesení o přerušení řízení ze dne 18. 1. 2021, č. j. 9 Afs 18/2020 - 33, body 5 až 7). Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20.

[12] Rozšířený senát uzavřel: „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“ (bod 21).

[13] Rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie*, který je pro NSS závazný (viz rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 29), tak byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura, jíž se stěžovatel dovolává, a která trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto; viz její příkladný výčet v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 12).

[14] Krajský soud, aniž mohl znát pozdější názor Soudního dvora EU, částečně vykročil obdobným směrem, neboť v podstatě připustil, že pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel (aniž by byl uveden na daňovém dokladu, resp. byl jednoznačně identifikován) nutně měl postavení plátce DPH. Oproti názoru krajského soudu však důkazní břemeno v tomto ohledu tíží primárně daňový subjekt (žalobkyni), přičemž výjimkou je pouze situace, že takové okolnosti vyplývají z informací, které má správce daně k dispozici. V tomto směru je tak zapotřebí závěr krajského soudu korigovat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[15] Žalobkyně i stěžovatel jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovánoho) dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce

DPH. Žalobkyně 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 k dispozici. Pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje-li stěžovatel v dalším řízení k závěru, že sporná plnění (týkající se dodávek náhradních dílů a oprav závodních automobilů) byla (fakticky) poskytnuta, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společnosti C.P. autoservis), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[17] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla v řízení plný úspěch, proto jí byla přiznána náhrada nákladů řízení proti stěžovateli.

[18] Zástupkyně žalobkyně učinila v řízení o kasační stížnosti jeden úkon právní služby, kterým je písemná podání ve věci samé [vyjádření ke kasační stížnosti; § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tento úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, a dále částka odpovídající DPH ve výši 21 %, celkem tedy 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám její zástupkyně ve lhůtě 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 dne 21. dubna 2022

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu