



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupený JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou, sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 10173/19/5300-22444-711887, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 37/2019 - 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 37/2019 - 49, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 10173/19/5300-22444-711887, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 26 428 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Nikoloy Jílkové, Ph.D., advokátky.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Na základě výsledků provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že obchodní transakce spočívající v nákupu smrkové kulatiny od dodavatele BAVAPA TRADE s.r.o. (dále jen „BAVAPA“) byly zasaženy daňovým podvodem, o němž žalobce věděl a nepřijal potřebná opatření, aby účasti na daňovém podvodu

zamezil. Správce daně proto žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2062341/17/3312-50521-803399, doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2016 ve výši 67 754 Kč (daňová povinnost žalobce byla navýšena o 59 949 Kč ze základu daně 285 468 Kč).

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Oproti správci daně však žalovaný změnil právní hodnocení případu. Opustil argumentaci o účasti žalobce na daňovém podvodu a rozporoval naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH a jeho uznání. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce věrohodně neprokázal, že zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech vystavených společností BAVAPA přijal právě od tohoto dodavatele a v uvedeném rozsahu.

[3] Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. V odůvodnění rozsudku shrnul konkrétní skutečnosti, které založily pochybnosti správce daně ohledně realizace dodávky zboží od deklarovaného dodavatele BAVAPA. Poukázal na rozdíl v množství dodávaného zboží, které se v řetězci JOHAL TRANS s.r.o. → BAVAPA → žalobce → WOOD & PAPER a.s. navyšovalo (logické by bylo jeho snižování s ohledem na tvrzené třídění zboží vedoucí k určité ztrátě na celkovém množství). Ve vztahu k prodejní ceně pak bylo zjištěno, že společnost BAVAPA nakoupila zboží za jednotkovou cenu 2 050 Kč na m³, zatímco žalobci je měla prodat za jednotkovou cenu mezi 1 800 až 1 900 Kč na m³. Jednatelka společnosti BAVAPA sice v rámci svědecké výpovědi potvrdila uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, ke spolupráci se žalobcem však neuvedla žádné podrobnosti, přestože svědecká výpověď proběhla pouhé čtyři měsíce po realizaci plnění. Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že žalobce veškerá zdanitelná plnění přijatá v únoru 2016 hradil bankovním převodem, v případě sporných (prověřovaných) transakcí však úhrady prováděl pouze v hotovosti. K těmto transakcím navíc neměl uzavřenu písemnou smlouvu, a to ani s majitelem pozemku, na němž mělo být zboží skladováno. Krajský soud uzavřel, že žalovaný dospěl k důvodným pochybnostem o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech a evidencích a relevantním způsobem zpochybnil žalobcovo tvrzení i předložené daňové doklady, které žalobce nevyvrátil.

[4] S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu krajský soud rovněž konstatoval, že pro odepření nároku na odpočet daně postačuje, není-li (jako jedna z hmotněprávních podmínek) prokázáno, že zdanitelné plnění poskytl či dodal dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, a tedy nelze určit, že to byla osoba povinná k dani. V rozporu s přesvědčením žalobce proto nebylo třeba zkoumat, zda sporná zdanitelná plnění nebyla zasažena podvodem a zda o tom žalobce věděl nebo vědět mohl a měl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že správce daně i krajský soud plošně odmítly jím předložené důkazní prostředky, aniž odůvodnily, proč nepostačují k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. V předcházejícím řízení bylo zasaženo i do práva stěžovatele na spravedlivý proces, neboť jeho námítky nebyly přezkoumatelným způsobem vypořádány a stěžovatel nemohl na důvody jejich odmítnutí reagovat.

pokračování

[6] Stěžovatel namítal, že krajský soud se v rámci posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH odklonil od požadavků judikatury SDEU. Byl přesvědčen, že i kdyby nebyl prokázán skutečný dodavatel, resp. přijetí předmětného plnění právě od tohoto dodavatele, měl nárok na odpočet DPH, nebylo-li prokázáno, že se vědomě účastnil podvodu na DPH. K tomu stěžovatel odkázal na judikaturu SDEU, především na usnesení ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped*, usnesení ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, rozsudek ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stebcemp*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Stavitelství Melichar*.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že stěžovatel byl v předchozím řízení seznámen s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v daňových dokladech, a správce daně relevantně zpochybnil předložené doklady. Žalovaný se neztotožnil se stěžovatelovou námitkou, že by byl povinen zkoumat, zda u dotčeného plnění nedošlo k daňovému podvodu a zda o tomto podvodu stěžovatel věděl či vědět mohl a měl. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. Úvahy o zapojení stěžovatele do podvodu na DPH proto byly za dané situace předčasné.

[8] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zdůraznil, že v souzeném případě byla prokázána faktická existence, předmět i rozsah přijatých zdanitelných plnění. Dle stěžovatele tedy nadále existovaly pochybnosti pouze o dodavateli těchto plnění. Z hlediska správního posouzení věci ovšem bylo rozhodující, zda dodavatel deklarovaný na daňových dokladech byl osobou povinnou k dani. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, v němž byl vysloven závěr, že pro uznání nároku na odpočet daně není nutné prokázat konkrétního deklarovaného dodavatele, nýbrž to, že měl postavení osoby povinné k dani. Ani tuto skutečnost však daňový subjekt nemusí prokazovat v případech, kdy ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že deklarovaný dodavatel toto postavení nutně měl.

[9] Žalovaný ve svém dalším vyjádření připustil, že ačkoli důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně byly též pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění, lze závěry obsažené v rozsudku *Kemwater ProChemie* aplikovat v souzené věci. Byl však přesvědčen, že by býval nepochybil ani v případě, že by stěžovateli nárok na odpočet odepřel z důvodu neprokázání skutečného dodavatele zdanitelných plnění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[11] Projednávaná věc navazuje na rozsudky SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie*.

[12] Je zřejmé, že v souzené věci žalovaný opřel svůj závěr o neuznání stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet DPH o to, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatele BAVAPA deklarovaného na daňových dokladech.

[13] Otázka vzniku a přiznání nároku na odpočet DPH v případě neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech nebyla judikaturou

Nejvyššího správního soudu řešena jednotně. Řešení přinesl až výše zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v návaznosti na rozsudek SDEU C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*.

[14] Rozšířený senát v bodě [21] rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 uzavřel, že „*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*“.

[15] V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* tak byly závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Staviteľství Melichar*, popřeny (podle tohoto rozsudku nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná); resp. ve vztahu k převažující judikatuře významně doplněny (většinová judikatura stála na závěru, že identita dodavatele musí být postavena najisto - viz její výčet obsažený v bodu [12] rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*).

[16] Závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (ve spojení s rozsudkem SDEU v téže věci) je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s. r. s. *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95). Nic na tom nemění ani skutečnost, že rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po rozsudku krajského soudu [viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, dle kterého „*pokud (...) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních*“].

[17] V projednávané věci stěžovatel namítal, že žalovaný v předchozím řízení nezpochybnil, že zdanitelná plnění nepřijal, avšak nárok odepřel s odůvodněním, že mezi hmotněprávní podmínky uznání nároku na odpočet daně patří uskutečnění zdanitelných plnění výhradně dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Na tomto předpokladu žalovaný vystavěl své závěry obsažené v rozhodnutí o odvolání stran neuznání nároku na odpočet DPH (viz např. bod 54, 69 a 70), které následně aproboval též krajský soud (ten sice v bodě 28 napadeného rozsudku správně poukázal na skutečnost, že podmínkou pro uznání nároku na odpočet DPH je mimo jiné skutečnost, že zboží bylo na vstupu dodáno jinou osobou povinnou k dani, tuto skutečnost však bez dalšího přešel a dále ji s ohledem na dosavadní judikaturu již neřešil).

[18] S ohledem na shora popsany vývoj judikatury ovšem z hlediska posouzení naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH může hrát roli právě otázka, zda vzhledem ke skutkovým okolnostem konkrétní věci jsou k dispozici údaje potřebné k ověření sporného dodavatele jako plátce DPH, případně údaje potřebné ke zjištění skutečného dodavatele (včetně jeho postavení jako plátce DPH). V daném případě v tomto ohledu hraje roli mj. skutečnost, že se jednalo o dodávky smrkové kulatiny v řetězci subjektů JOHAL TRANS s.r.o. → BAVAPA → žalobce → WOOD & PAPER a.s., a tedy se logicky nabízí otázka, zda skutečným dodavatelem v postavení plátce DPH (ne)mohl být např. předchozí článek v řetězci.

pokračování

[19] V návaznosti na shora popsanou judikaturu se tak v dalším řízení stává klíčovým zjištění a prokázání toho, zda stěžovateli byla plnění dodána plátcem DPH, a to i v případě, kdy nebylo prokázáno, že se jednalo o dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. K této otázce tedy bude namísto zaměřit v dalším řízení dokazování, a to v duchu závěrů rozsudků SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*, přičemž důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatele. Bez významu pak v projednávané věci není ani skutečnost, že původně správce daně v předchozím řízení nezpochybňoval naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, ale jeho odepření stěžovateli odůvodnil účastí na podvodu na DPH, o kterém stěžovatel věděl, nebo přinejmenším vědět mohl a měl.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Věc však nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil ke zrušení také rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[21] Podle § 110 odst. 3 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. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[22] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích); v řízení před krajským soudem došlo k úhradě soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[23] V řízení před krajským soudem jeho tehdejší zástupce (TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o.) učinil dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), dva úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za úkon spočívající v podání repliky v reakci na vyjádření žalovaného (ze dne 29. 7. 2019), neboť pouze zopakovala argumenty již obsažené v žalobě a nepřinesla nic nového. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupkyně stěžovatele (JUDr. Nikola Jílková, Ph.D., advokátka) učinila tři úkony právní služby, za které jí náleží odměna, a to převzetí a příprava zastoupení (zástupkyně stěžovatele nezastupovala v řízení před krajským soudem), podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu].

[24] Za každý z těchto úkonů náleží odměna ve výši 3 100 Kč dle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože je zástupce stěžovatele, který jej zastupoval v řízení o žalobě, plátcem DPH, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani (1 428 Kč). Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování ve výši 18 428 Kč (včetně DPH) a uhrazené soudní

poplatky ve výši 8 000 Kč, tak představuje částku 26 428 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[25] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, a proto nemá dle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.) právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. června 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu