



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **VHS Bohemia a. s.**, se sídlem Haškova 153/17, Brno, zastoupené Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem se sídlem Nádražní 600/21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45186/18/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 146/2018 – 76,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 146/2018 - 76, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45186/18/5300-21444-711869, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. et Bc. Luboše Klimenta, advokáta, na náhradě nákladů řízení celkem 19.979 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Meritem projednávané věci je otázka posouzení toho, zda se v projednávané věci krajský soud (potažmo i správci daně) dostatečně zabývali otázkou zjištění ze souvisejícího daňového řízení dodavatele ve vztahu k prokázání deklarovaného plnění (uznání zdanitelného plnění u dodavatele a naopak neuznání daňového odpočtu, z téhož plnění, u odběratele).

[2] Správce daně neuznal žalobci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) na vstupu, uplatněný žalobcem za zdaňovací období červen 2014 z dodávky služeb (zajištění administrativních prací) od dodavatele, FYTOSOL spol. s r. o. (dále jen „FYTOSOL“).

Žalobce v řízení před správci daně neodstranil pochybnosti o deklarovaném dodavateli o rozsahu poskytnutých plnění (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu).

[3] V řízení před krajským soudem žalobce uvedl, že správci daně porušili princip smluvní volnosti, neboť uzavření některých právních jednání ústně považovali za přítěžující okolnost v rámci prokazování poskytnutí služeb od FYTOSOL. Správce daně měl požadovat uhrazení daně primárně po FYTOSOL, která DPH na výstupu z předmětných zdanitelných plnění neuhradila, nikoliv od dodavatele, který DPH uhradil a svůj nárok na odpočet dostatečně prokázal.

[4] V daňovém řízení s FYTOSOL byly svědeckou výpovědí vyvráceny pochybnosti o poskytnutí předmětného zdanitelného plnění identického správce daně společností FYTOSOL, přičemž je absurdní, aby tedy tyto pochybnosti přetrvávaly u stejného správce daně ve vztahu k žalobci. Absurdním je, že DPH na výstupu byla po FYTOSOL exekučně vymáhána a zaplácena, přičemž po žalobci byla tato daň taktéž vymáhána jako po podlužníkovi, když v daňovém řízení s žalobcem správce daně tvrdí, že se toto plnění ve skutečnosti neuskutečnilo.

[5] Krajský soud žalobním bodům nepřisvědčil a žalobu zamítl. V rozsudku mimo jiné uvedl, že daňové řízení stojí na zásadě dispoziční, a daňový subjekt je tak povinen prokázat veškeré skutečnosti tvrzené v daňových podáních. I při preferované neformálnosti vystupování v soukromoprávních vztazích v rámci své obchodní činnosti musí daňový subjekt unést důkazní břemeno (dostatečným a prokazatelným způsobem rozptýlit pochybnosti správce daně). To se v projednávané věci nestalo. Svědecká výpověď P. K., jednatele společnosti FYTOSOL a zároveň člena představenstva žalobce, nevedla k vyvrácení pochybností správce daně.

[6] Daňové řízení ve věci žalobce je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40). Nezákoný stav nezakládá skutečnost, že správce daně dospěl v daňovém řízení se společností FYTOSOL jako dodavatelem žalobce, k závěru, že jeho pochybnosti byly odstraněny, a následně v daňovém řízení s žalobcem jako odběratelem společnosti FYTOSOL dospěl k závěru, že pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění odstraněny nebyly. Pokud byly pochybnosti správce daně v řízení se společností FYTOSOL ohledně předmětného zdanitelného plnění odstraněny, bylo na místě taktéž požadovat po této společnosti uhrazení DPH na výstupu. Neprokázal-li na druhou stranu žalobce v rámci daňového řízení svůj nárok na odpočet DPH, nemůže dle krajského soudu tento nárok uplatňovat.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel zejména poukazuje na skutečnost, že krajský soud opomněl zohlednit závěry jím citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 360/2018 – 24. V bodu [25] tohoto rozsudku se uvádí, že „správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zohlednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového

řízení. Jak uvedl soud v již citovaném rozsudku EURO PRIM, správce daně nemůže zjištění z takového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení), to ovšem pouze za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předeštré, odkáže na ně, výsledky navrhne provést jako důkaz, či jiným způsobem „vnese do řízení“. Krajský soud tak nezohlednil rozpory v souvisejících řízeních, postupoval v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovnosti. Stěžovatel mimo jiné také zdůraznil, že v kasační stížnosti neargumentuje nesouladem hodnocení jednotlivých důkazů v jednotlivých řízeních.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření konstatuje, že předmětem řešeného sporu nejsou daňové povinnosti společnosti FYTOSOL, nýbrž stěžovatele, a pouze ty a jejich plnění, resp. neplnění jsou tak pro podstatu věci významné. Nadto žalovaný je ve vztahu k daňovým povinnostem osob odlišných od stěžovatele vázán mlčenlivostí.

[10] V nyní projednávané věci stěžovatel (ve shodě s body [26] a [27] rozsudku č. j. 1 Afs 360/2018 – 24), poukázal na výsledky jiného řízení až v žalobě proti rozhodnutí o odvolání, ač tak mohl učinit již v případě daňového řízení. Navíc v rozhodnutí o odvolání žalovaný vycházel z prioritní povinnosti žalobce prokazovat správnost svého tvrzení stran oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, nikoliv odvozovat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet od zjištění u jiných daňových subjektů. Závěry z řízení u jiných daňových subjektů nemohou vyvolat legitimní očekávání ohledně prokázaných skutečností, neboť důkazní břemeno je jednotlivými daňovými subjekty nesené odlišně, jinak řečeno úsilí unést své důkazní břemeno se liší subjekt od subjektu.

[11] To, že je u každého jednotlivého článku obchodního řetězce posuzována vlastní daňová povinnost (splnění podmínek pro osvobození od daně, resp. pro nárok na odpočet daně) samostatně bez ohledu na řízení u ostatních článků obchodního řetězce, potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Soud proto posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Úvodem je nutno připomenout, že vzhledem k zákonné konstrukci daně z přidané hodnoty jako rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004, č. 991/2006 Sb. NSS) se daň na výstupu jedné osoby povinné k dani „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V projednávané věci tak sporné plnění tvořilo daň na výstupu stěžovatelky a zároveň daň na vstupu FYTOSOL. Jedná se přitom o řetězec zdanitelných plnění, který se správci daně v rámci své činnosti snaží sledovat „od počátku až do konce“, aby byla zajištěna neutralita daně z přidané hodnoty.

[15] Obecně sice platí zásada, které se dovolává žalovaný a kterou potvrzuje ve svém rozsudku krajský soud, podle níž je třeba považovat každé daňové řízení za samostatné. To však neznamená, že by zjištění učiněná správcem daně v jednom řízení byla naprosto irelevantní pro správce daně (třeba i odlišného) v řízení jiném. Se stěžovatelem lze proto souhlasit, že výsledky úzce skutkově souvisejících řízení ve věci jeho daňové povinnosti a daňové

povinnosti jeho dodavatele nemůže příslušný správce daně ve věci stěžovatele ignorovat, jsou-li mu stěžovatelem jejich souvislosti předestřeny. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení, plynoucím z ustanovení čl. 1 odst. 1 Ústavy, podle něhož je Česká republika právním státem. Právě řečené neznamená, že by skutečnost, že se jedná o totožný skutkový děj, musela automaticky vést k jeho totožnému posouzení pro účely povinnosti platby daně u dvou různých daňových subjektů. Jinak řečeno, příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Soulad mezi skutkovými zjištěními různých správců daně v popsanych případech identických skutkových otázek nicméně musí být zajištěn cestou řádně provedeného důkazního řízení, v němž se druhý ze správců daně (v posuzovaném případě tedy žalovaný) vypořádá se skutkovými závěry prvního správce daně, vyjde-li možný rozpor mezi skutkovými zjištěními v řízení najevo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 128/2008 – 136). To se však v projednávané věci nestalo.

[16] Tvrzení žalovaného o tom, že námitka sjednocení obou daňových řízení (jak dodavatele, tak i stěžovatele), byla uplatněna („vnesena do řízení“) až jako žalobní bod, nenachází oporu ve spisovém materiálu. V samotném rozhodnutí žalovaného je první odvolací námitka zestručněna do této podoby: *„Odvolatel ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet daně z plnění od společnosti FYTOSOL namítá, že přijetí plnění od FYTOSOL bylo v rámci daňové kontroly prokázáno a navrhuje provedení svědecké výpovědi Petra Kučery.“* V odvolání pak stěžovatel mimo jiné poukázal na to, že mu šlo (ohledně návrhu na použití ručení) *„o to, aby správce daně sjednotil své postupy v rámci správy a výběru daně, kdy na jedné straně tvrdí, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo a odmítá přiznat nárok na vyplacení vzniklého nadměrného odpočtu daně a na straně druhé tvrdí, že se zdanitelné plnění uskutečnilo a provádí úkony k úhradě daně.“* Krajský soud pak sám skutečnost, že by stěžovatel tuto námitku neuplatnil již v řízení před správcem daně, nekonstatoval. Ostatně tuto námitku nevznesl ani žalovaný ve svém vyjádření k žalobě.

[17] V projednávané věci tak došlo k tomu, že svědecká výpověď P. K. k totožnému plnění na jedné straně vedla k odstranění pochybností u dodavatele FYTOSOL stran fakticity deklarovaného plnění (srov. platební výměr společnosti FYTOSOL na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 – č. D64 správního spisu), na straně druhé tato svědecká výpověď, kterou žalovaný ve vyjádření k žalobě dokonce neosvědčuje jako důkaz (ač jím jistě je), vedla k prohloubení pochybností správce daně stran deklarovaného plnění (srov. bod [28] rozhodnutí žalovaného). Nezhlednění a nevyřádkání těchto rozporných zjištění majících stejný skutkový základ (výpověď P. K. – viz protokol ze dne 13. 11. 2014, č. j. 1489206/14/2914-60561-707075) na první pohled vykazuje znaky libovůle a nerovného zacházení ve smyslu výše uváděné judikatury. Soudy pak nejsou způsobilé domýšlet, proč správci daně stran svědecké výpovědi k totožnému zdanitelnému plnění postupovali ve věci stěžovatele jinak než ve věci jeho dodavatele.

[18] K povinnosti mlčenlivosti, jakož i procesnímu postupu ve věcech provádění důkazů z jiných daňových řízení, se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 – 119; považuje proto za nadbytečné tyto otázky dále rozvádět.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného (a krajskému soudu by nezbylo než pro tyto důvody rozhodnutí žalovaného zrušit), rozhodl kasační soud tak, že za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4

s. ř. s.). Takto může soud postupovat i bez návrhu stěžovatele. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správních orgánů a vrátí-li věc k dalšímu řízení žalovanému, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[20] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[21] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na právní zastoupení.

[22] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen advokátem, kterému náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby (včetně jejího doplnění) [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Doplnění žaloby soud jako úkon právní služby – podání ve věci samé - nevyhodnotil, neboť v něm žalobce pouze uvedl rozsudek Nejvyššího správního soudu vztahující se k jednomu z již uplatněných žalobních bodů; pro věc samou tak toto podání nic nového nepřineslo. V řízení o kasační stížnosti zástupce stěžovatele učinil jeden úkon právní služby, kterým bylo podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupci stěžovatele odměnu za tři úkony právní služby ve výši 3 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč, celkem tedy 9.900 Kč. Jelikož je stěžovatelův zástupce plátcem DPH (což prokázal), je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 2. 079 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 11.979 Kč.

[23] Celkem tak náklady řízení činí 19.979 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. et Bc. Luboše Klimenta, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 25. února 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu