ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **SD správní, s.r.o.**, se sídlem Tuřanka 1521/92b, Brno, zastoupen JUDr. Petrem Matějkou, advokátem se sídlem Lidická 1005/23, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 5. 2021, č. j. 31 Af 18/2019 - 85,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 5. 2021, č. j. 31 Af 18/2019 - 85, **se zrušuje** v části výroku I, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189, a v části výroku II, v níž bylo rozhodnuto, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.

IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou (dále též „správce daně“), dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 10. 2017, č. j. 1813392/17/2712-50521-603000, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty

(dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce června roku 2014. Dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 10. 2017, č. j. 1813384/17/2712-50521-603000, č. j. 1813387/17/2712-50521-603000, č. j. 1813389/17/2712-50521-603000, č. j. 1813390/17/2712-50521-603000, č. j. 1813391/17/2712-50521-603000, a č. j. 1813394/17/2712-50521-603000, pak správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období měsíců ledna, února, března, dubna, května a července roku 2014.

[2] Rozhodnutím ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189 (dále též „první rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za červen 2014. Rozhodnutím ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12089/19/5300-22443-702189 (dále též „druhé rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období leden, únor, březen, duben a červenec roku 2014; dodatečný platební výměr za květen roku 2014 pak žalovaný změnil (avšak bez vlivu na výši doměřené daňové povinnosti). Důvodem doměření daně bylo v obou případech neuznání žalobcem uplatněných nároků na odpočet daně. V případě zdaňovacího období měsíce června roku 2014 nebyly žalobci uznány odpočty daně související s daňovými doklady za IT činnost a IT zakázky vystavenými společností Mic import spol. s r.o. v likvidaci (IČO: 03053016, dne 4. 12. 2018 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „MI“). Žalovaný v prvním rozhodnutí o odvolání dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že fakturovaná plnění žalobci fakticky poskytla právě obchodní společnost MI a že neprokázal ani rozsah těchto plnění. V případě zdaňovacího období měsíců ledna, února, března, dubna, května a července roku 2014, pak nebyly žalobci uznány nároky na odpočet daně související s daňovými doklady za nákup slitin (EN AC 42100) vystavenými obchodní společností Slévárny D+D METAL a.s. (IČO: 26330911; dále též „Slévárny“). Žalobce u těchto obchodních případů deklaroval dodání zboží (daných slitin) do jiného členského státu (na Slovensko) jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDPH“). Žalovaný však v druhém rozhodnutí o odvolání aproboval závěr správce daně, že žalobce neprokázal, že nákup, prodej a doprava slitin proběhly tak, jak žalobce deklaroval. Orgány finanční správy přitom prokázaly zásadní pochybnosti o důkazech předložených žalobcem. Zjistily, že zboží nebylo převezeno na území ČR, nýbrž se po celou dobu obchodní transakce nacházelo na Slovensku. Místem plnění tudíž bylo Slovensko, kde započala i skončila přeprava zboží. Předmětná plnění proto nebyla předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH. Nebyla tak splněna jedna z podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, tj. existence zdanitelného plnění. Současně pak nebylo uznáno žalobcem uplatněné osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

II.

[3] Žalobce se proti prvnímu a druhému rozhodnutí o odvolání bránil (jednou společnou) žalobou podanou Krajskému soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) dne 25. 5. 2019. Dne 6. 10. 2020, tj. po uplynutí lhůty k podání žaloby, pak žalobce (po změně osoby svého zmocněnce) doručil krajskému soudu podání nazvané „*replika daňového subjektu k řízení o žalobě*“, ve kterém vznesl rozsáhlou argumentaci zpochybňující správnost závěrů orgánů finanční správy. Dne 28. 4. 2021 u ústního jednání před krajským

soudem pak žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) ze dne 18. 3. 2021, ve věci C-48/20, *UAB „P.“ proti Dyrektorowi Izby Skarbowej w B.* (dále též „rozsudek C-48/20“).

[4] Krajský soud žalobu jako celek zamítl výrokem I rozsudku identifikovaného ve výroku tohoto rozhodnutí. Neztotožnil se s tvrzením, že správce daně neunesl důkazní břemeno. Správce daně prokázal pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených důkazů, a důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce. Ten jej však neunesl a neprokázal, že plnění uvedená na příslušných daňových dokladech byla mu poskytnuta obchodní společností MI (případně v jakém rozsahu). Neprokázal pak ani, že plnění jím přijatá od obchodní společnosti Slévárny týkající se slitin byla realizována tak, jak bylo žalobcem deklarováno, a že se tak jednalo o zdanitelná plnění, která by byla předmětem daně v tuzemsku. Krajský soud dále konstatoval, že v rozhodnutí věci mu nebrání ani skutečnost, že usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, byla rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu předložena předběžná otázka týkající se právních důsledků neprokázání konkrétních dodavatelů na nárok na odpočet daně. Stejně tak v rozhodnutí věci soudu nebrání ani skutečnost, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, ohledně problematiky deklarovaného dodavatele položil předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Závěrem rozsudku krajský soud uvedl, že k tvrzením žalobce uplatněným v jeho podání ze dne 6. 10. 2020 a při ústním jednání nemohl přihlédnout. Žalobu lze rozšířit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby. Novou (tj. v žalobě neuplatněnou) argumentací žalobce uplatněnou po uplynutí dané lhůty se proto krajský soud nemohl zabývat. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností. Nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že z důvodu jejich opožděného uplatnění nelze přihlédnout k tvrzením stěžovatele uvedeným v jeho podání ze dne 6. 10. 2020 a během ústního jednání. Rozsudek SDEU C-48/20 byl vydán až dne 18. 3. 2021, tedy téměř dva roky po vydání napadených rozhodnutí žalovaného. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu přitom umožňuje rozšířit žalobní body po lhůtě dle § 71 s. ř. s., pokud došlo ke změně judikaturních závěrů. Dále pak stěžovatel v kasační stížnosti s odkazy na judikaturu SDEU (zejména na rozsudek C-48/20) zopakoval svoji argumentaci (uplatněnou v jeho podání ze dne 6. 10. 2020 a během ústního jednání), že postup orgánů finanční správy při doměření daně z obchodních případů se společností Slévárny představuje narušení principu neutrality DPH a zakládá dvojí zdanění. Ohledně dodání fakturovaných stěžovateli obchodní společností MI stěžovatel konstatoval, že unesl důkazní břemeno jak ohledně prokázání faktického dodavatele, tak ohledně rozsahu plnění. SDEU nadto již v minulosti uzavřel, že požadavek na prokázání faktického dodavatele je v rozporu s unijní úpravou – jestliže byl zpochybněn dodavatel uvedený na daňových dokladech, vzniká daňový únik a orgány finanční správy mají k případu přistupovat tímto způsobem. Stěžovatel pak dále tvrdil, že nebylo prokázáno, že by obchodní společnost MI plnění na výstupu nepřiznala a neodvedla související daň. Jestliže jí byla stanovena daň na výstupu z předmětných dodávek

uskutečněných pro stěžovatele, je neuznání nároku na odpočet daně narušením zásady neutrality a vede fakticky k dvojímu inkasování daně. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak i obě rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Závěrem kasační stížnosti pak stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil SDEU předběžné otázky týkající se možnosti odepření nároku na odpočet daně v situaci, kdy nebyl prokázán rozsah (nefiktivního) plnění, a v situaci, kdy orgány finanční správy s odkazem na princip teritoriality popřou daň na vstupu u odběratele, aniž by popřely daň na výstupu u dodavatele.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvolání a odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Krajský soud postupoval správně, pokud se odmítl zabývat novými tvrzeními stěžovatele. Tyto nebyly ani v obecné rovině uplatněny v žalobě podané v zákonné dvouměsíční lhůtě. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, zda krajský soud postupoval správně, odmítl-li se zabývat argumenty vznesenými stěžovatelem po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tj. argumenty uplatněnými v podání stěžovatele ze dne 6. 10. 2020 a během ústního jednání.

[9] Podle § 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s. *lze žalobu rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.*

[10] Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. *lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou*.

[11] Krajský soud byl názoru, že argumentace uplatněná stěžovatelem po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby (tj. argumentace vznesená v jeho podání ze dne 6. 10. 2020 a během ústního jednání) představovala další žalobní body, tj. body, které nebyly ani v obecné rovině uplatněny v samotné (včas podané) žalobě. Takové žalobní body je nutno posoudit jako nepřípustné.

[12] Stěžovatel s takovým posouzením věci nesouhlasí. Nerozporuje, že danou argumentaci uplatnil po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty k podání žaloby. Stejně tak netvrdí, že by předmětná argumentace byla pouhým rozvinutím včas uplatněných žalobních bodů. Je nicméně názoru, že krajský soud se touto měl zabývat. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu totiž umožňuje rozšířit žalobní body po lhůtě dle § 71 s. ř. s., pokud došlo ke změně judikaturních závěrů. K tomu přitom v projednávané věci došlo, neboť rozsudek SDEU C-48/20 byl vydán až dne 18. 3. 2021, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby.

[13] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

[14] Předně je třeba připomenout, že řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, podá žalobu u soudu či nikoliv. Je rovněž pouze na žalobci, aby v případě, že se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech jasně specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). V mezích takto ohraničených žalobních bodů pak správní soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí (viz § 75 odst. 2 s. ř. s.). V souladu s koncentrační zásadou vymezenou v § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit, rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body však může jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobu proti správnímu rozhodnutí lze podle § 72 odst. 1 s. ř. s. podat do dvou měsíců od oznámení rozhodnutí žalobci.

[15] Smyslem uvedených zásad (koncentrační a dispoziční) je v zákonné lhůtě pro podání žaloby postavit najisto rozsah důvodů (obsažených v žalobních bodech), na základě kterých bude soud přezkoumávat rozhodnutí správního orgánu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Současně se jedná o projev zásady kontradiktornosti řízení a rovnosti účastníků (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Koncentrace řízení spolu se zásadou dispoziční tak přispívají k rychlému a efektivnímu rozhodování správních soudů, a tím k účinné ochraně veřejných subjektivních práv, která je jejich hlavním úkolem.

[16] Se stěžovatelem lze souhlasit potud, že rozhodovací praxe dovodila, že v některých případech je nutno koncentrační zásadu prolomit. Jedním z těchto případů je skutečně i změna judikatury. K tomu lze odkázat například na rozsudek ze dne 24. 2. 2021, č. j. 10 As 46/2020 - 48, ve kterém zdejší soud uvedl, že správní soudy „*musí přezkoumat i takový žalobní bod, byť formálně opožděný, který je reakcí na zásadní změnu judikatury. Typicky jde o situace, kdy k judikaturnímu odklonu došlo až po podání žaloby a* „kdy nebylo možno po žalobci spravedlivě požadovat, aby byl s tímto výkladem zákona seznámen.“ *(rozsudek ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 - 92, shodně usnesení rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006 - 73, č. 1546/2008 Sb. NSS, AQUA SERVIS, část VI).*“

[17] Nejvyšší správní soud však nesdílí názor stěžovatele, že v projednávané věci by se mělo jednat právě o takovou situaci. Resp. že by rozsudek Soudního dvora C-48/20

představoval skutečnost umožňující prolomení zákonné lhůty pro uplatnění žalobních bodů.

[18] Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku C-48/20 posuzoval vnitrostátní (polskou) právní úpravou, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH, i když by příjemce těchto faktur měl nárok na vrácení této daně, pokud by transakce, které jsou předmětem těchto faktur, byly řádně vykázány. Soudní dvůr mj. uvedl, že „[z]*a účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby ve vnitrostátním právním řádu stanovily možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru (rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 27 a citovaná judikatura*)." Dospěl proto k závěru, že „[č]*lánek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně uvádějící DPH, i když by příjemce těchto faktur měl nárok na vrácení této daně, pokud by transakce, které jsou předmětem těchto faktur, byly řádně vykázány*."

[19] Ze soudního spisu přitom zdejší soud zjistil, že stěžovatel v podání ze dne 6. 10. 2020 (podaném po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty) akcentoval, že obchodní společnost Slévárny daň z přidané hodnoty zaplatila. Protože v rámci intrakomunitárních dodávek je uplatňován reverse charge, vznikl tímto společnosti Slévárny i nárok na odpočet daně na vstupu. Při prodeji slitiny stěžovateli přitom došlo k odvedení daně na výstupu. Správce daně tuto skutečnost na straně společnosti Slévárny nerozporoval. Následně však došlo k odepření stěžovatelova nároku na odpočet daně, neboť orgány finanční správy došly k závěru, že nedošlo k zdanitelnému plnění podle ZDPH. Zásada neutrality DPH však stanoví, že s hospodářskými subjekty uskutečňujícími stejná plnění má být při výběru DPH zacházeno shodně a že daňová povinnost jednoho plátce by měla být následována nárokem na odpočet u druhého plátce. Správce daně proto dle stěžovatele postupoval překvapivě, když po něm požadoval úhradu jedné daně dvakrát, a to i když již došlo k uhrazení této daně prostřednictvím dodavatele stěžovatele, kterému stěžovatel uhradil cenu plnění včetně DPH. U dodavatele stěžovatele správce daně nechal daň jako správně vyměřenou, a následně ji požadoval znovu po stěžovateli, u kterého odmítl uznat nárok na odpočet daně. Stěžovatel na podporu svých závěrů obsáhle citoval z judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu. Odkazoval například na rozhodnutí SDEU ve věci C-314/17, ze kterého citoval, že zásada daňové neutrality brání členskému státu odmítnout příjemci dodávky nárok na odpočet daně zaplacené dodavatelem v případech, kdy je u jedné dodávky poprvé vybrána DPH od dodavatele, pak podruhé u kupujícího, a to pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví možnost opravy daně z přidané hodnoty v případě rozhodnutí o úpravě daně. Postup orgánů finanční správy byl přitom dle stěžovatele i v rozporu se zásadou proporcionality, neboť správce daně dospěl ke svým závěrům až po více než 3 letech od realizace obchodních případů. Není tak možno provést opravu základu daně podle § 42 odst. 8 ZDPH. Dochází tak k bezdůvodnému obohacení státu. Stěžovatel navrhl, aby krajský soud položil předběžnou otázku SDEU, zda je možné, aby odběratel vykázal a uhradil DPH státu prostřednictvím svého dodavatele a následně stát uvedenou daňovou povinnost i přes shodnost jednotlivých dokladů deklaroval pouze u dodavatele jako správně vykázanou a u odběratele to stejné vykázání posoudil jako

závadné. Během soudního jednání konaného před krajským soudem dne 28. 4. 2021 stěžovatel k této argumentaci odkázal na rozsudek SDEU C-48/20. Dodal, že podle rozsudku SDEU C-48/20 je nepřípustná taková vnitrostátní právní úprava, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit po zahájení daňové kontroly faktury bezdůvodně obsahující DPH. Stěžovatel přitom postupoval v dobré víře a odvedl DPH České republice (prostřednictvím svého dodavatele – u kterého nebyla daňová povinnost zpochybňována). Měl proto mít možnost provést opravu daňových dokladů. To však česká právní úprava po zahájení daňové kontroly neumožňuje.

[20] Z uvedeného zřetelně plyne, že rozsudek C-48/20 nepředstavuje rozhodnutí, které by odůvodňovalo přijetí opožděných žalobních bodů k věcnému přezkumu ve smyslu výše odkazované judikatury zdejšího soudu. Aby tomu tak bylo, musel by daný rozsudek SDEU představovat takový judikaturní obrat, aby nebylo spravedlivé po stěžovateli požadovat, aby výklad nově přijatý v daném soudním rozhodnutí uplatnil před jeho vydáním (viz výše). Z popsaného obsahu jednotlivých podání stěžovatele však plyne, že o takovou situaci se v projednávané věci nejedná. Stěžovatel totiž neuplatnil po vydání rozsudku SDEU C-48/20 (tj. po dni 18. 3. 2021) u soudu novou, na dané rozhodnutí reagující, argumentaci, kterou nemohl uplatnit před vydáním předmětného rozsudku SDEU. Odkazem na rozsudek C-48/20 stěžovatel pouze „vyztužoval“ svoji dřívější argumentaci uplatněnou před soudem dne 6. 10. 2020 (tedy před vydáním předmětného rozhodnutí SDEU, avšak již po uplynutí lhůty k vznesení nových žalobních bodů). Již v podání ze dne 6. 10. 2020 totiž stěžovatel vznesl tvrzení ohledně nemožnosti opravit základ daně. Poukazoval i na skutečnost, že DPH odvedl prostřednictvím svého dodavatele, u kterého nebyla nadto daňová povinnost rozporována. V této souvislosti dovozoval i porušení principu neutrality daně. Rozsudkem C-48/20 (na jehož existenci stěžovatel upozornil při ústním jednání) pak stěžovatel tuto svoji argumentaci uvedenou v předešlém podání ze dne 6. 10. 2020 pouze podpořil, když tvrdil, že dle uvedeného rozhodnutí je nepřípustná taková vnitrostátní právní úprava, která neumožňuje osobě povinné k dani jednající v dobré víře opravit faktury bezdůvodně obsahující DPH. Stěžovatel byl názoru, že postupoval v dobré víře a odvedl DPH České republice (prostřednictvím svého dodavatele – u kterého nebyla daňová povinnost zpochybňována). Měl proto mít možnost provést opravu daňových dokladů. Z uvedeného dle zdejšího soudu plyne, že stěžovatel během ústního jednání v reakci na rozsudek C-48/20 neuplatnil žádnou zcela novou argumentaci, kterou bylo možno dovodit právě až v návaznosti na dané rozhodnutí SDEU. Již to svědčí o tom, že se nemůže jednat o situaci, kdy vydání rozsudku C-48/20 představovalo takový judikaturní odklon, který by ospravedlnil přijetí opožděných žalobních bodů k věcnému přezkumu. Nezmínit přitom nelze ani skutečnost, že tzv. judikaturním odklonem (umožňujícím ve stanovených případech prolomení lhůty k uplatnění nových žalobních bodů) může být pouze soudní rozhodnutí představující „*zásadní změnu judikatury*“ (viz opět výše citovanou judikaturu). Z výše citovaného textu rozsudku C-48/20 však plyne, že Soudní dvůr své závěry ohledně nutnosti takové vnitrostátní právní úpravy, která by umožňovala opravu bezdůvodně naúčtované daně v případech prokázané dobry víry, neuvedl v rozsudku C-48/20 poprvé. Naopak odkázal na bod 27 svého rozsudku ze dne 2. 7. 2020, *Terracult*, C-835/18. V odkazovaném bodě daného soudního rozhodnutí je přitom uvedeno, že „[z]*a účelem zajištění neutrality DPH přísluší členským státům, aby ve svých vnitrostátních právních řádech stanovily možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru*

(rozsudek ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 26 a citovaná judikatura).“ Totožný závěr je pak uveden i v odkazovaném rozhodnutí SDEU ze dne 11. 4. 2013, *Rusedespred*, C-138/12, či již v rozhodnutí téhož soudu ze dne 13. 12. 1989, *Genius*, C-342/87.

[21] Nejvyšší správní soud tedy dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že argumentaci stěžovatele uplatněnou po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby je nutno považovat za opožděnou. Krajský soud proto nepochybil, pokud se touto odmítl věcně zabývat. Ze stejného důvodu se přitom danou argumentací (vznesenou v kasační stížnosti) nemohl zabývat ani Nejvyšší správní soud. I v řízení o kasační stížnosti se uplatní koncentrační a dispoziční zásada (viz § 104 odst. 4, § 109 odst. 3, 4, 5 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se nemůže meritorně zabývat tvrzeními, která stěžovatel účinně neuplatnil v řízení před krajským soudem.

[22] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami týkajícími se odepření nároků na odpočet z obchodních případů fakturovaných stěžovateli společností MI (poskytování IT činnosti a IT zakázek). Orgány finanční správy svůj závěr ohledně nutnosti odepření těchto nároků na odpočet odůvodnily tím, že stěžovatel neprokázal, že daná plnění by stěžovateli poskytla skutečně společnost MI.

[23] K uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, byla rozšířenému senátu zdejšího soudu položena otázka, zda „*je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že zdanitelné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet věděla, nebo vědět měla a mohla?*“

[24] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (poté co ohledně dané problematiky položil předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie) rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 (dále též „rozsudek RS“), o jemu předložené otázce rozhodl následovně: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*“

[25] V odůvodnění rozsudku rozšířený senátu uvedl, že se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Soudní dvůr EU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: „*Směrnice 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.“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že SDEU potvrdil, „*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.*“ Dle rozšířeného senátu zdejšího soudu „*SDEU připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však 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.*“

[26] Rozšířený senát dále konstatoval, že dosavadní judikatura zdejšího soudu se nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce daně. Jde totiž o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nepočítala. Její většinová část totiž vycházela ze závěru, že je nutné najisto postavit, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Z uvedeného dle rozšířeného senátu plyne, že dosavadní závěry judikatury byly buď popřeny, nebo významně doplněny. Účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU proto nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Orgány finanční správy si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost (viz body 33 až 35 rozsudku RS).

[27] Otázka, která byla předmětem posouzení ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, je přitom otázkou rozhodnou i pro nynější věc. Stěžovateli byly orgány finanční správy odňaty nároky na odpočet DPH, neboť neprokázal, že konkrétní dodavatel (obchodní společnost MI) mu dodal plnění, kterého se nároky na odpočet týkaly. Uvedený závěr přitom aproboval i krajský soud.

[28] Judikaturou rozšířeného senátu je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s ř. s. *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010,

č. j. 1 As 77/2010 - 95). Na tom nic nemění, že odkazovaný rozsudek RS byl vydán až po vydání rozsudku krajského soudu. Správní soudy jsou povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u neskončených řízení. K tomu viz např. závěr uvedený v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86: „*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*.“

[29] Aplikací závěrů rozšířeného senátu přitom nelze dospět k jinému výsledku, než že postup orgánů finanční správy a krajského soudu byl nesprávný. Krajský soud potvrdil postup orgánů finanční správy, které odmítly stěžovateli uznat jím uplatňované nároky na odpočet DPH s odkazem na to, že stěžovatel neprokázal *konkrétní osobu* dodavatele (tj. zda dodavatelem byla obchodní společnost MI). Orgány finanční správy ani krajský soud se nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel (ač nebylo prokázáno, že šlo o obchodní společnost MI) byl fakticky s jistotou plátcem DPH. Tímto směrem nebylo dokazování nikterak vedeno. Stěžovatel nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. Správce daně ani žalovaný se pak návazně nevěnovali tomu, zda stěžovatel v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost). Ve světle výše citovaného rozsudku RS má být přitom ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl s jistotou postavení plátce DPH. Předmětné ověření přitom má své místo primárně před žalovaným, a nikoliv před krajským soudem. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS).

[30] Zdejší soud pro úplnost dodává, že si je vědom, že orgány finanční správy i krajský soud ve svých rozhodnutích za důvod odepření nároků na odpočet daně z plnění fakturovaných společností MI označily i neprokázání rozsahu daných plnění. Bylo-li by tomu tak, nebylo by namístě rozhodnutí krajského soudu rušit (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019 - 43). Nejvyšší správní soud však po prostudování spisového materiálu zjistil, že orgány finanční správy odepření nároků na odpočet daně podepřely primárně právě zjištěními ohledně neprokázání deklarovaného dodavatele. Správce daně v závěru zprávy o daňové kontrole č. j. 1761656/17/2712-60532-604910 stěžovateli nevytýkal neprokázání rozsahu plnění, nýbrž uvedl pouze tolik, že stěžovatel neprokázal osobu deklarovaného dodavatele. Žalovaný se pak obdobně zaměřil předně na to, zda stěžovatel prokázal, že plnění bylo dodáno obchodní společností MI, či nikoliv. Ačkoliv pak žalovaný ve svém rozhodnutí operoval i s tím, že stěžovatel neměl prokázat ani rozsah poskytnutého plnění, jsou tyto jeho závěry natolik kusé, že samy o sobě (po vyloučení úvah stran neprokázání deklarovaného dodavatele) nemohou odůvodnit doměření daně. Poukázáno přitom budiž i na skutečnost, že stěžovatel v průběhu daňového řízení poskytl správci daně rozsáhlé

důkazy týkající se daných plnění – rámcovou smlouvu, zadávací dokumentaci a dále např. fotodokumentaci obsahující fotografie, které mají zachycovat výsledky předmětné IT činnosti (mělo se jednat o rozvody instalací, zálohovací zařízení, server a další dílčí komponenty na provozech v Brně a v Lupenici). Stěžovatel správci daně poskytl i obsáhlé vyjádření týkající se toho, jaké konkrétní plnění a v jakém rozsahu bylo poskytnuto. Mělo se jednat o zhotovení a dodávku programu pro komplementaci implementační studie celkového záměru, zjištění proveditelnosti určení páteřní sítě a skladovou evidenci hliníkových slitin. Dále měla být provedena celková komprimace dat, nutné přenesení do centrálního informačního systému, zahoření a oživení hardwaru, zapojení do sítě, instalace příslušného softwarového vybavení a zapojení do síťové verze, zátěžové testy systému, propojení s přístupem do analyzátoru, kamerového systému a docházkového systému (podání stěžovatele ze dne 20. 4. 2016). Další podrobné vysvětlení pak bylo správci daně poskytnuto během ústního jednání proběhnuvšího dne 19. 5. 2016. Zástupce stěžovatele během tohoto jednání uvedl, že realizace předmětné zakázky spočívala ve vytvoření zadávací a páteřní sítě celého požadovaného systému pro řízení procesu a evidence, a to ve skladovacím nebo výrobním procesu v provozech v Brně a v Lupenici. Systém měl zahrnovat i možnost komunikace s externími moduly (např. spektrální analyzátor, docházkový systém, skladový a evidenční program, kamerový a monitorovací systém). Součástí systému měl být i přechod na prg. Money S5. Obchodní společnost MI vytvořila zadávací dokumentaci a následně i samotný program pro výrobně skladovací evidenci – provedla komprimaci současných dat, jejich zálohu, docházkové systémy, server celého systému, výstupy pro spojení s analyzátorem, systémy pro komunikaci s panoramatickým internetem, vytvořila rozvody, kabeláže, zálohovala celý systém a provedla zátěžové testy. Zástupce stěžovatele dále konstatoval, že stěžovatel daný IT systém využívá doposud – vede v něm skladovou evidenci, historii chemických analýz nutných pro dodávku konkrétním specifickým zákazníkům. Systém jen využíván i pro případné reklamace (program vyhledá číslo tavby zákazníka a jím požadovanou specifickou analýzu). Zástupce stěžovatele úředním osobám správce daně rovněž navrhl, aby za účelem zjištění techničtějších a specifičtějších informací kontaktovaly Ing. Z. (stěžovatel správci daně poskytl telefonní kontakt), který byl za zakázku zodpovědný a vytvořil danou páteřní síť a software. Za této situace dle Nejvyššího správního soudu neobstojí povšechné závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene stran rozsahu daných plnění.

[31] Nejvyšší správní soud dodává, že nepředjímá, že orgány finanční správy měly za nastalé skutkové situace sporné odpočty daně související s IT službami bez dalšího uznat. Takový závěr z rozsudku RS (ani z jemu předcházejícího rozhodnutí SDEU) neplyne. Z těchto rozhodnutí (kterými je nyní rozhodující senát vázán) plyne pouze tolik, že je nutno nárok na odpočet daně posoudit i optikou, zda předmětné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky dodáno s jistotou plátcem DPH (podrobněji viz výše). Stejně tak nelze doposud jednoznačně uzavřít, že stěžovatel s konečnou platností prokázal rozsah daných IT služeb.

[32] Vzhledem k výše uvedenému přitom nebylo namístě obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie se stěžovatelem navrženými předběžnými otázkami. Argumentací týkající se odepření nároku na odpočet daně na vstupu u odběratele, aniž by došlo k popření daně na výstupu u dodavatele, se totiž Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat z důvodu

jejího opožděného uplatnění (viz výše). Co se pak týče druhé navržené předběžné otázky (mající se týkat problematiky odepření nároku na odpočet daně v případech neprokázání rozsahu plnění), je nutno připomenout, že Nejvyšší správní soud nepovažoval úvahy žalovaného stran neprokázání rozsahu plnění za dostačující (viz opět výše).

[33] Nejvyšší správní soud tedy po celkovém posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná, neboť v části týkající se problematiky prokazování postavení dodavatele zboží jako plátce DPH byl naplněn kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Rozsudek krajského soudu se však týkal dvou rozhodnutí o odvolání, přičemž pouze jedno z nich řešilo právní otázku týkající se právě neprokázání poskytnutí zboží dodavatelem uvedeným na daňových dokladech. Přesto, že proti oběma rozhodnutím o odvolání byla podána jedna žaloba a krajský soud o této rozhodl jedním výrokem, fakticky se jednalo o dvě žaloby, které byly zamítnuty jedním rozsudkem. Rozsudek krajského soudu o zamítnutí žaloby je tak třeba vnímat jako rozhodnutí zamítající dvě podané žaloby (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014 - 174, ze dne 27. 5. 2015, č. j. 8 Afs 73/2012 - 160, či ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020 - 53). Nejvyšší správní soud ovšem přisvědčil důvodnosti kasační stížnosti pouze ve vztahu k prvnímu rozhodnutí o odvolání (tj. k rozhodnutím ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189). Proto mu nezbylo než podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušit v části, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189. Ze stejného důvodu pak soud zrušil i samotné rozhodnutí o odvolání ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12088/19/5300-22443-702189, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se přitom žalovaný bude případně (pokud stěžovatel danou argumentaci vznese i před žalovaným) zabývat mj. tvrzeními, že jestliže byla obchodní společnosti MI stanovena daň na výstupu z předmětných dodávek uskutečněných pro stěžovatele, je neuznání nároku na odpočet daně narušením zásady neutrality a vede fakticky k dvojímu inkasování daně. Jelikož v ostatních částech nebyla kasační stížnost stěžovatele důvodná, Nejvyšší správní soud ji ve zbytku zamítl.

[34] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[35] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu (byť toliko částečně) a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, 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.).

[36] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

[37] Vzhledem k tomu, že kasační soud vyhověl stěžovateli pouze částečně (zrušil část rozsudku krajského soudu a jedno ze dvou napadených rozhodnutí o odvolání a ve zbytku

kasační stížnost zamítl – viz výše), rozhodl tak, že stěžovatel ani žalovaný nemají právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 27. dubna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu