



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **K.D.**
zastoupený společností UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové

za účasti: **Insolvenční agentura v.o.s., IČO: 29115540**
insolvenční správce úpadce K. D.
sídlem Západní 1448/16, 360 01 Karlovy Vary

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1948582/16/2701-50521-608306,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1948582/16/2701-50521-608306, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.
- III. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“ či „žalovaný“). Správce daně uvedeným rozhodnutím vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 2 836 820 Kč. Správce daně neuznal žalobcův nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“), a to ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů J. D. a P. M.. Žalobce dle správce daně neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů.
2. Žalobce se proti rozhodnutí správce daně původně bránil odvoláním, které zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 2. 2018. Žalobu podanou žalobcem proti uvedenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018 – 124. Následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020 – 35, zrušil jednak rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 23/2018 – 124, jednak rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2018, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Učinil tak s odkazem na právní názor vyslovený v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 (věc „*Kemwater ProChemie*“).
3. Krajský soud v Hradci Králové ovšem k insolvenčnímu návrhu dlužníka (žalobce) spojenému s návrhem na povolení oddlužení usnesením ze dne 22. 12. 2021 zjistil úpadek dlužníka a povolil jej řešit oddlužením. Dne 25. 8. 2022 pak krajský soud vydal usnesení č. j. KSHK 45 INS 22731/2021-B-16, kterým schválil a zveřejnil zprávu o přezkumu a oddlužení dlužníka plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty. V návaznosti na toto usnesení Odvolací finanční ředitelství dne 23. 9. 2022 rozhodlo s odkazem na § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), o zastavení řízení o odvolání žalobce proti výše specifikovanému rozhodnutí (platebnímu výměru) správce daně ze dne 12. 12. 2016. Žalobce následně podal žalobu přímo proti uvedenému rozhodnutí správce daně, které tak je předmětem soudního přezkumu v nynějším řízení.
4. Pro úplnost soud dodává, že správce daně dne 12. 12. 2016 dále vydal (dodatečné) platební výměry, kterými žalobci doměřil, případně vyměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a leden a únor 2015. Také v těchto případech správce daně neuznal žalobcův nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů J. D. a P. M., a to z obdobného důvodu jako v nynější věci (žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů). Výše zmiňované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2018, rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 23/2018 – 124 a rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020 – 35 se týkaly všech těchto věcí. O samostatných žalobách podaných žalobcem proti (dodatečným) platebním výměrům na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a leden a únor 2015 krajský soud vede řízení pod sp. zn. 31 Af 29/2022, sp. zn. 31 Af 37/2022 a sp. zn. 31 Af 38/2022.

II. Argumentace žalobce a žalovaného

5. Žalobce v žalobě především odkázal na zrušující rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020 – 35 vydaný v této věci. Podle uvedeného rozsudku se orgány finanční správy ani krajský soud nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatelé (ač nebylo prokázáno, že šlo o P. M. a J. D.) byli fakticky s jistotou plátcí DPH. Tímto směrem nebylo dokazování nikterak vedeno a žalobce nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. NSS postupoval v daném případě v intencích závěrů, k nimž dospěl rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 – 71. Tedy že smyslem soudního přezkumu ve správním soudnictví není nahrazovat činnost správních orgánů a vyprazdňovat účel správního řízení. Žalobce je názoru, že ze stejných důvodů nezbyvá krajskému soudu než zrušit žalobou napadené rozhodnutí pro vady řízení také v nynějším řízení.
6. Podle žalobce jsou ale dány i další důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný ve zprávě o daňové kontrole předně uvedl, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, zároveň ale konstatoval, že žalobce se vědomě účastnil podvodu na DPH. Žalobce s těmito závěry nesouhlasí, nadto je považuje za vzájemně rozporné.
7. První z uvedených závěrů žalovaného je dle žalobce irelevantní, neboť aktuální judikatura NSS dovozuje, že prokázání identity dodavatele zdanitelného plnění nespadá mezi zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Přiznání nároku na odpočet je podmíněno pouze tím, že skutečný dodavatel musí být v době jeho uskutečnění plátcem DPH. Podle žalobce lze přitom v nynější věci usuzovat, že oba dodavatelé byli v době obchodování plátcí DPH, již na základě celkové hodnoty plnění, kterou dodavatelé žalobci poskytli (a kterou žalovaný nezpochybil).
8. Navíc neobstojí ani závěr žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal, že skutečnými dodavateli plnění byli deklarovaní dodavatelé. J. D. dodání předmětných plnění žalobci výslovně potvrdil a tato svá tvrzení doplnil i podrobným popisem příslušných transakcí. P. M. při výslechu konaném dne 3. 4. 2015 na Finančním úřadě pro hl. m. Prahu potvrdil, že zboží předával žalobci, že vyžadoval úhradu v hotovosti, že již v době svého výslechu obchodoval s drahými kovy asi 3 roky a že hmotnost dodávaného zboží kontroloval na váze a ryzost na spektrometru. Že byl P. M.s žalobcem v obchodním kontaktu vyplývá také z čestných prohlášení paní M. N., pana V. W. a pana J. D.. Žalobce přiložil tato čestná prohlášení k žalobě a pro případ, že by soudu nepostačovala, navrhl, aby soud vyslechl uvedené osoby. Úvahy žalovaného, který vyhodnotil popis příslušných transakcí podaný deklarovanými dodavateli jako nevěrohodný, jsou dle žalobce nelogické. Žalovaný se ve skutečnosti zabíral otázkou faktické realizace předmětných plnění, závěru o jeho neprokázání se ale účelově vyhnul, protože by byl neslučitelný se souběžně učiněným závěrem žalovaného o účasti žalobce na daňovém podvodu.
9. Žalobce dále uplatnil celou řadu námitek k závěru žalovaného o jeho účasti na podvodu na DPH.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul postup finančních orgánů v dané věci po vydání rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020 – 35. Odvolací finanční ředitelství přípisem ze dne 3. 8. 2022 nařídilo žalovanému vydat dokazovací výzvu týkající se DPH za kontrolovaná zdaňovací období. Žalovaný vydal 24. 8. 2022 výzvu, v níž v návaznosti na aktuální judikaturu požadoval, aby žalobce prokázal, že zdanitelná plnění deklarovaná

jako přijatá od J. D. a P. M. byla přijata právě od těchto dodavatelů nebo od jiného dodavatele či osoby v postavení plátce DPH. Dne 23. 9. 2022 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí, kterým zastavilo řízení o odvolání proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 (v návaznosti na usnesení, kterým krajský soud schválil a zveřejnil zprávu o přezkumu a oddlužení dlužníka – žalobce – plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty). Dne 5. 10. 2022 obdržel žalovaný odpověď žalobce na uvedenou výzvu. Vzhledem k tomu, že odvolací řízení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 bylo v té době již zastaveno, žalobce uvedl, že se k tomuto zdaňovacímu období nebude vyjadřovat.

11. Žalovaný dále rozebral závěry plynoucí z rozsudku Soudního dvora Evropské unie („Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, ve věci *Kemwater ProChemie*, a z na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS v téže věci. Žalovaný je nicméně názoru, že závěry v daňové kontrole vedoucí k vyměření daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 nebyly v rozporu ani se zákonem o DPH, ani s tehdy platnou judikaturou.
12. K námitkám týkajícím se otázky, zda žalobce prokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, žalovaný uvedl, že J. D. nebyl faktickým dodavatelem zboží, byť jeho dodání žalobci potvrdil. Tento závěr má žalovaný za dostatečně prokázaný skutečnostmi uvedenými ve zprávě o daňové kontrole. Svědecká výpověď J. D. zásadně odporovala ostatním zjištěným skutečnostem, a tak nemohla sloužit jako důkaz prokazující tvrzení žalobce. Obdobný závěr platí i v případě dodavatele P. M., který v rámci odvolacího řízení odmítl ve věci žalobce vypovídat. Ze zasláných čestných prohlášení M. N., V. W. a J. D. nevyplývá, že se některá z těchto osob účastnila obchodů, které měl P. M. uzavírat s žalobcem, a že by mohla specifikovat, kdo byl dodavatelem daného zboží. Výslech těchto osob by byl nadbytečný.
13. Žalobce zároveň v daňové kontrole ani v dalších navazujících řízeních netvrdil, že by měl být dodavatelem někdo jiný než J. D. a P. M.. Neuvedl žádného „náhradního“ dodavatele, ani to, že zboží bylo pořízeno od neznámého dodavatele v postavení plátce DPH.
14. Žalovaný přitom nepochybně existenci zboží, z čehož lze dovodit, že ho žalobce musel pořídit od někoho jiného, a to minimálně od jednoho nebo i od více různých neznámých dodavatelů. Protože žalobce neuvedl žádného náhradního dodavatele, žalovaný nemohl ověřit, zda případný náhradní dodavatel byl v posuzovaném zdaňovacím období plátcem DPH. Z přehledu daňových dokladů, na kterých byl jako dodavatel uveden J. D., však lze stanovit okamžik překročení obratu pro povinnou registraci k DPH neznámé osoby povinné k dani. Tato neznámá osoba se měla stát plátcem DPH od 1. 12. 2014, avšak poslední plnění touto neznámou osobou se uskutečnilo už dne 17. 11. 2014. Také z přehledu daňových dokladů, na kterých byl jako dodavatel uveden P. M., lze stanovit okamžik překročení obratu pro povinnou registraci k DPH neznámé osoby povinné k dani. Tato neznámá osoba se měla stát plátcem DPH od 1. 2. 2015. Plnění touto neznámou osobou se tedy rovněž uskutečnila ještě v době, kdy tato osoba neměla postavení plátce DPH.
15. Žalobci tedy z předmětných zdanitelných plnění nárok na odpočet daně nevznikl, neboť přijetí těchto plnění od J. D. a P. M. neprokázal. Stejně tak neprokázal jejich přijetí od náhradního dodavatele ani od neznámé osoby povinné k dani v postavení plátce DPH.
16. K námitkám týkajícím se otázky, zda se žalobce vědomě účastnil na podvodu na DPH, žalovaný konstatoval, že svůj závěr o nepřiznání nároku na odpočet daně založil na tom,

že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Vedle toho ve zprávě o daňové kontrole uvedl i další zjištěné skutečnosti, svědčící o nestandardním chování žalobce a jeho dodavatelů v rámci deklarovaných obchodů s materiálem obsahujícím drahé kovy. Také při projednávání zprávy o daňové kontrole žalovaný na přímý dotaz zástupce žalobce uvedl, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal pořízení zboží od deklarovaných dodavatelů, nikoli účast žalobce na daňovém podvodu. Ke stejnému závěru dospělo i Odvolací finanční ředitelství, které rozhodnutím ze dne 28. 2. 2018 zamítlo odvolání žalobce proti platebnímu výměru s odůvodněním, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Tento závěr však dle žalovaného není v rozporu se zjištěním, že žalobce mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH.

17. Žalobce podal k vyjádření žalovaného dne 2. 3. 2023 repliku. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, podle něž ze zprávy o daňové kontrole vyplývají skutečnosti prokazující, že J. D. a P. M. nebyli dodavateli předmětného zboží. Žalobce namítl, že zpráva o daňové kontrole takový závěr vůbec neobsahuje, naopak žalovaný ve zprávě konstatuje účast deklarovaných dodavatelů na řetězovém daňovém podvodu. Nynější tvrzení žalovaného se tak rozchází s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. Navíc ze skutečnosti, že P. M. odmítl při následném dalším výslechu vypovídat, nelze vyvozovat závěr, že předmětné zboží žalobci nedodal.
18. Pokud jde o tvrzení žalovaného, podle něž žalobce neprokázal, že skutečným dodavatelem plnění byl „náhradní“ dodavatel, žalobce zdůraznil, že z rozsudků Soudního dvora a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie* neplyne požadavek na prokázání identity „náhradního“ dodavatele. Podle uvedených rozsudků totiž vůbec není nutné, aby byl identifikován skutečný dodavatel plnění, pokud ze skutkových okolností vyplývá, že tento skutečný dodavatel nutně měl postavení plátce DPH. V posuzovaném případě žalobce trvá na tom, že skutečnými dodavateli plnění byli deklarovaní dodavatelé. Potom nelze od žalobce očekávat, že se bude snažit prokazovat identitu nějakého „náhradního“ dodavatele.
19. Z citované judikatury zároveň plyne, že důkazní břemeno ohledně prokázání, že skutečný dodavatel plnění byl v postavení plátce DPH, tíží plátce uplatňujícího nárok na odpočet. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je uvedena podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně. Podle nedávné judikatury NSS navazující na rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie* je při posuzování postavení dodavatele dále třeba vzít v úvahu i jeho další ekonomickou činnost. Žalobce v této souvislosti namítl, že závěr, zda správce daně má zmiňované údaje ze své činnosti k dispozici, musí být přezkoumatelný. Daňové orgány by přinejmenším měly uvést, zda vůbec a případně jaké údaje o skutečném dodavateli měly při svém rozhodování k dispozici. V daném případě ale správní spis neobsahuje žádnou přezkoumatelnou úvahu o tom, zda žalovaný ze své činnosti disponuje dalšími poznatky o ekonomické činnosti deklarovaných dodavatelů přesahujícími skutkový rámec této věci. Žalobou napadené rozhodnutí tak je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
20. Žalovaný se vyjádřil k replice žalobce přípisem ze dne 6. 4. 2023. Konstatoval, že ve zprávě o daňové kontrole je jasně uvedený závěr, podle něž J. D. a P. M. nebyli faktickými dodavateli předmětného zboží. Žalovaný si je také vědom toho, že žalobce v daňové kontrole ani v navazujícím odvolacím řízení netvrdil, že by dodavatelem předmětných plnění měl být někdo jiný než J. D. či P. M.. Neuvedl ani žádného

„náhradního“ dodavatele či to, že zboží bylo pořízeno od jiné osoby v postavení plátce DPH. Žalovaný proto ani neočekával, že žalobce bude prokazovat identitu nějakého jiného dodavatele. V návaznosti na aktuální judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* však bylo nutné v rámci znovuotevřeného odvolacího řízení umožnit žalobci doplnit skutková tvrzení a unést důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečného dodavatele předmětných plnění, respektive prokázání toho, že se jednalo o plátce DPH. Toto své důkazní břemeno však žalobce neunesl ani v rámci znovuotevřeného odvolacího řízení, ani v rámci řízení o žalobě podané proti platebnímu výměru. Žalovaný zároveň nezpochybňuje skutečnost, že J. D. a P. M. byli v posuzovaném zdaňovacím období plátcí DPH. Žalobce však neprokával, že předmětná plnění přijal právě od J. D. a P. M., a proto není důvod posuzovat další ekonomické činnosti těchto dodavatelů (tak jak to předjímá rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 256/2018 – 143). Žalovaný nezpochybnil existenci zboží uvedeného na daňových dokladech a ze spisu ani z dostupných rejstříků nevyplývají žádné indicie nasvědčující dodání plnění dodavatelem se statutem plátce DPH.

21. Žalobce reagoval na uvedené vyjádření podáním ze dne 22. 5. 2023. Doplnil zde svou argumentaci, podle níž skutečnými dodavateli předmětných plnění byli deklarovaní dodavatelé J. D. a P. M.. Ve vztahu k P. M. i dodal, že žalovaný nezahrnul do hodnocení důkazů daňové tvrzení k DPH, jímž P. M. přiznal předmětná plnění ke zdanění. Žalovaný pochybil také tím, že nehodnotil vyjádření P. M. z trestního řízení. Dále žalobce opětovně zdůraznil, že pokud má krajský soud dostát závaznému právnímu názoru vyslovenému v rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020 – 35, pak mu nezbývá nic jiného než zrušit žalobou napadené rozhodnutí.
22. Žalovaný v reakci na to zaslal dne 19. 6. 2023 soudu další sdělení, v němž setrval na své dosavadní argumentaci. K námitkám týkajícím se P. M. uvedl, že zajistil i důkazy z jiných řízení a ve zprávě o daňové kontrole je vyhodnotil.
23. Žalobce zaslal dne 4. 9. 2023 soudu další vyjádření, v němž však v zásadě pouze zopakoval námitky uvedené již ve svých předchozích podáních.

III. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
25. Soud se nejprve zabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení. Žalobce totiž napadl přímo platební výměr vydaný správcem daně, nikoliv navazující rozhodnutí o odvolání vydané Odvolacím finančním ředitelstvím. Navíc tak učinil téměř 6 let poté, co mu byl napadený platební výměr doručen. Soud nicméně neshledal důvody k odmítnutí žaloby.
26. Žalobce postupoval uvedeným způsobem z toho důvodu, že Odvolací finanční ředitelství rozhodlo dne 23. 9. 2022 o zastavení řízení o odvolání žalobce proti platebnímu výměru vydanému v této věci dne 12. 12. 2016. Učinilo tak s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení, které upravuje dopady insolvenčního řízení na daňové řízení, platí, že „[u]končením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.“
27. Soud nemá pochyb o tom, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky stanovené v § 243 odst. 2 daňového řádu. Platební výměr nabyt na základě uvedeného ustanovení právní moci dne 25. 8. 2022. Žalobce byl poté, v souladu s judikaturou správních soudů (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 – 34), oprávněn podat žalobu přímo proti platebnímu výměru.
28. Na právě uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že v této věci již jednou rozhodovaly správní soudy a že Nejvyšší správní soud zrušil původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti platebnímu výměru a vrátil věc Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. NSS sice v rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 177/2019 – 30, dovedil, že v takovém případě se § 243 odst. 2 daňového řádu neuplatní, avšak krajský soud nevidí pro takový právní názor žádnou oporu v zákoně.
29. NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 177/2019 – 30 argumentuje tím, že nezákonné prvostupňové rozhodnutí by již nebylo možné napadnout pro uplynutí lhůty pro podání žaloby. Takový stav by dle NSS porušoval právo daňového subjektu na soudní ochranu před nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). V situacích, jako je tato, tak údajně musí převážet povinnost odvolacího orgánu rozhodnout v souladu se závazným právním názorem soudu (viz bod [44] cit. rozsudku).
30. Uvedený názor NSS dle krajského soudu vychází z mylné premisy, že nezákonné prvostupňové rozhodnutí by již nebylo možné napadnout pro uplynutí lhůty pro podání žaloby. Krajský soud je totiž názoru, že v situaci, kdy bylo zastaveno odvolací řízení s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu, je nutno odvíjet počátek běhu lhůty pro podání žaloby stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. od jiné skutečnosti než od oznámení prvostupňového rozhodnutí žalobci. Jinak by aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu znemožnila soudní přezkum rozhodnutí správce daně v celé řadě případů. K zastavení odvolacího řízení po uplynutí dvou měsíců od oznámení prvostupňového rozhodnutí žalobci může dojít i bez toho, že věc již prošla soudním přezkumem a byla vrácena

odvolacímu správnímu orgánu k dalšímu řízení. Na takové případy by pak právní názor vyslovený v rozsudku NSS č. j. 6 Afs 177/2019 – 30 nedopadal.

31. Krajskému soudu se proto jeví jako vhodnější postup, který zvolily Městský soud v Praze a Krajský soud v Ústí nad Labem. Uvedené soudy v těchto případech odvíjely počátek běhu lhůty pro podání žaloby od nabytí právní moci prvostupňového rozhodnutí dle § 243 odst. 2 daňového řádu (viz bod 78 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 11. 2021, č. j. 8 Af 24/2019 – 79, a bod 12 rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016 – 289). S postupem Městského soudu v Praze přinejmenším implicitně souhlasil i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 9. 6. 2023, č. j. 10 Afs 539/2021 – 48).
32. V nyní posuzované věci nabylo prvostupňové rozhodnutí (platební výměr) právní moci na základě § 243 odst. 2 daňového řádu dne 25. 8. 2022. Žalobce jej napadl žalobou dne 25. 10. 2022. Žaloba tedy byla podána včas. Pro úplnost soud dodává, že splněny jsou také další podmínky řízení.
33. Krajský soud tudíž mohl přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí.
34. Předmětem přezkumu v této věci je platební výměr, kterým správce daně vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 2 836 820 Kč. Správce daně neuznal žalobcův nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Žalobce dle správce daně neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarováných dodavatelů.
35. Soud předně musí korigovat tvrzení žalobce, podle něž je rozhodnutí správce daně postaveno na dvou vzájemně si odporujících závěrech – jednak na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, a jednak na závěru, že žalobce byl účasten řetězového podvodu na DPH. Správce daně skutečně ve zprávě o daňové kontrole mimo jiné konstatoval, že zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že všechny zainteresované osoby vytvořily účelově řetězec za účelem čerpání nároku na odpočet daně. Závěr o zapojení žalobce do účelového řetězce za účelem čerpání nároku na odpočet daně však nebyl závěrem, na kterém by správce daně vystavěl odůvodnění neuznání nároku na odpočet daně. Jedná se pouze o podpůrnou argumentaci a není pochyb o tom, že primárním důvodem neuznání nároku na odpočet bylo nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet; tato skutečnost je ze zprávy o daňové kontrole zcela zřejmá, jak ostatně krajský soud konstatoval již v rozsudku č. j. 31 Af 23/2018 – 124. Nelze tak přisvědčit tvrzení žalobce o uplatnění vzájemně si odporujících důvodů.
36. Žalobní námitky, kterými žalobce polemizuje s úvahou žalovaného o jeho účasti na podvodu na DPH, proto nesměřují proti nosným důvodům napadeného rozhodnutí. Soud se tedy nebude těmito námitkami blíže zabývat.
37. Pokud jde o otázku, zda žalobce prokázal, že předmětná plnění přijal od deklarováných dodavatelů, krajský soud v rozsudku č. j. 31 Af 23/2018 – 124 aproboval příslušné závěry správce daně (potažmo Odvolacího finančního ředitelství).
38. Následně však Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 7 Afs 227/2020 – 35 zrušil jednak rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 23/2018 – 124, jednak rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydané původně v této věci, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Učinil tak s odkazem na právní názor vyslovený v rozsudku rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie*.

39. Rozšířený senát NSS citovaným rozsudkem (v návaznosti na závěry vyslovené Soudním dvorem v rozsudku vydaném v téže věci) částečně změnil právní názor zastávaný dosavadní (převažující) judikaturou správních soudů. Podle dosavadní judikatury bylo povinností daňového subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Rozšířený senát NSS ale dovedl, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).
40. Nejvyšší správní soud se v bodě [16] rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020 – 35 vyslovil k dopadům rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie* na žalobcův případ následujícím způsobem:

„Aplikací závěrů rozšířeného senátu přitom nelze dospět k jinému výsledku, než že je nutno zrušit jak napadený rozsudek krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného o odvolání. 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 dodavateli byli P. M. aj. D.). Orgány finanční správy ani krajský soud se nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatelé (ač nebylo prokázáno, že šlo o P. M. a J.D.) byli fakticky s jistotou plátcí 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 stačí, 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). Z tohoto důvodu je nutno zrušit kromě rozsudku krajského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.“

41. Žalobce k tomu v nyní posuzované žalobě namítl, že pokud má krajský soud dostát závaznému právnímu názoru vyslovenému v citovaném rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020 – 35, pak mu nezbývá nic jiného než zrušit žalobou napadené rozhodnutí. Krajský soud shledal uvedenou žalobní námitku důvodnou.
42. Krajský soud dává žalobci za pravdu v tom, že orgány finanční správy v daňovém řízení vedeném po vydání rozsudku NSS č. j. 7 Afs 227/2020 – 35 nedostály požadavkům, které NSS ve zmiňovaném rozsudku stanovil. Jejich povinností bylo dát žalobci možnost tvrdit a prokázat případné okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH. To se však nestalo. Nehraje přitom roli, že Odvolací finanční ředitelství zastavilo odvolací řízení s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Tato skutečnost nemůže jít k tíži žalobce.
43. Zároveň platí, že krajský soud není povolán k tomu, aby suploval nalézací daňové řízení a nahrazoval roli odvolacího orgánu. Obecně sice není vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví doplňovaly dokazování provedené ve správním řízení. V tomto konkrétním

případě ale Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, podle něž ověření toho, zda skutečný dodavatel byl plátcem DPH, má provést primárně správní orgán, nikoliv soud. Tímto právním názorem je vázán rovněž krajský soud v nynějším řízení.

44. Krajský soud si je vědom toho, že v jiných případech Nejvyšší správní soud vyložil dopady rozsudku *Kemwater ProChemie* odlišně. Například podle rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 43, „*nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ Soud však opětovně zdůrazňuje, že v nyní posuzované věci je vázán výše citovaným právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020 – 35. Tento právní názor neumožňuje za nastalé procesní situace krajskému soudu učinit jiný závěr, než že je třeba zrušit napadené rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
46. Výroky o nákladech řízení se opírají o ustanovení § 60 odst. 1 a 5 s. ř. s.
47. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč. Žalobce je zastoupen společností poskytující daňové poradenství, náleží mu proto také náhrada nákladů právní služby poskytnuté jeho zástupcem za tři úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a jedné repliky), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] – celkem 12 342 Kč s DPH. V případě dalších podání žalobce se dle názoru soudu nejednalo o účelně vynaložené náklady, neboť žalobce v nich buď opakoval již dříve uvedenou argumentaci, nebo uplatňoval námítky, které mohl uplatnit již v žalobě. Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobci náklady řízení v celkové výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce. Zástupcem žalobce sdělené bankovní spojení pro úhradu nákladů řízení je následující: účet č. 2800034283/2010 vedený u FIO banka, a.s.
48. Soud neuložil osobě zúčastněné na řízení v průběhu soudního řízení žádnou povinnost, tato osoba proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 13. září 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu