



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobce: **R. V.**, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13515/23/ 5300-22443-712892, o kasační stížnosti žalovaného proti výroku I rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 4. 2024, č. j. 59 Af 10/2023-90,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 4. 2024, č. j. 59 Af 10/2023-90, **se ruší** ve výrocích I a III a věc **se vrací** v tomto rozsahu krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor až prosinec 2014 v souhrnné výši 233 290 Kč z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (velké množství drobného různorodého zboží) od dodavatelů Major Corporation s. r. o. (dále jen „Major Corporation“) a D.V.A., s. r. o. (dále jen „D.V.A.“), neboť neprokázal, že zboží pořídil od těchto dodavatelů.

[2] Rozhodnutím ze dne 25. 9. 2019, č. j. 28848/19/5300-22443-607102, žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 9. 5. 2022, č. j. 59 Af 57/2019-55, rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že s ohledem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, věc *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále jen „judikatura *Kemwater*“), je třeba žalobci umožnit prokázat skutečné doposud neidentifikované dodavatele - plátce DPH.

[4] V záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13515/23/5300-22443-712892, žalovaný opětovně zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry. Žalovaný setrval na závěru, že žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů, tj. společností Major Corporation a D.V.A. K novému tvrzení žalobce, že zboží přijal od společnosti Amadeo Gold s. r. o. (dále jen „Amadeo Gold“), nyní TIGO LPL s.r.o. (dále jen „TIGO LPL“), žalovaný uvedl, že žalobce ke svému tvrzení nedoložil žádné důkazní prostředky. Žalobce neprokázal ani skutečnost, že plnění přijal na prodejně společnosti TIGO LPL v areálu tržnice SAPA, neboť na jím předloženém videozáznamu se nachází zboží označené společnostmi Major Corporation a D.V.A. Z faktur předložených společností TIGO LPL vyplynulo, že žalobce nebyl v roce 2014 jejím odběratelem a deklarovaný obrát společnosti Amadeo Gold v roce 2014 nedosáhl výše žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění. Žalovaný shledal, že ani po doplnění odvolacího řízení nebylo prokázáno, že žalobce přijal plnění od plátce (plátců) DPH.

[5] Krajský soud výrokem I nyní napadeného rozsudku rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2023 v rozsahu, v němž potvrdilo dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2014, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud shledal v postupu žalovaného porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť v průběhu odvolacího řízení nebylo žalobci nikdy sděleno, že finanční orgány sporují místo (konkrétního prodejce), kde se měly sporné obchody uskutečnit, přestože správce daně prováděl dokazování vztahující se (pouze) k poměrům na oné konkrétní (žalobcem na videozáznamu zachycené) prodejně. Žalobce mohl stěžejně seznat, že má navrhnout důkazy směřující k prokázání toho, na jaké konkrétní prodejně v areálu SAPA se měly jeho obchody uskutečnit. Žalobce se teprve z napadeného rozhodnutí dozvěděl, že dokazování týkající se předmětné prodejny bylo v podstatě zbytečné. Je-li sporováno místo uskutečnění obchodů, měly orgány finanční správy tento závěr logicky akcentovat dříve. Žalovaný nemohl žalobci zamlčet natolik pro jím zjištěný skutkový stav stěžejní úvahu, že provedené dokazování ohledně situace na prodejně, kterou měl dle žalobce v rozhodném období provozovat jím označený dodavatel, nepřináší pro věc relevantní závěry. Určitá nelogičnost v přístupu žalovaného je dle krajského soudu podtržena rovněž vydáním paralelního rozhodnutí, jímž žalovaný z důvodu nevyslechnutí osoby provozující totožnou prodejnu v období listopadu 2013 až ledna 2014 zrušil dodatečné platební výměry správce daně na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014. Krajský soud dodal, že sdělení úvah žalovaného ohledně spornosti prodejny jako místa uskutečnění obchodů by nepředstavovalo nemístné sdělení výsledku odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí.

pokračování

[7] Krajský soud dále uzavřel, že ze spisu i stanoviska samotného žalobce je patrné, že nově deklarovaný dodavatel se stal plátcem DPH až dne 17. 10. 2014. Popsaná procesní vada má tedy za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného pouze v rozsahu, v němž se napadené rozhodnutí týká zdaňovacích období listopadu a prosince 2014. V tomto rozsahu tedy krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok I), ve zbytku žalobu zamítl (výrok II) a rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok III).

II. Podání účastníků řízení

[8] Proti výroku I rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a nesprávnost vyslovených závěrů.

[9] Stěžovatel uvádí, že dokazování v konkrétní označené prodejně bylo činěno pouze a jen na žádost žalobce, který tvrdil, že videozáznam prokáže, že zdanitelná plnění přijal od plátce DPH. Zaměření na konkrétní prodejnu bylo učiněno také s ohledem na nutnost zúžit šetření na konkrétní místo v areálu SAPA. Stěžovatel nepovažoval za sporné místo uskutečnění prověřovaných obchodních případů, správce daně pouze činil zjištění směřující k objasnění dodavatele plnění. Seznámením ze dne 24. 2. 2023, č. j. 7311/23/5300-22443-712892 (dále jen „seznámení ze dne 24. 2. 2023“), byl žalobce zpraven o tom, že neprokázal dodání zboží plátcem DPH a že společnost TIGO LPL, která obchodovala na adrese prodejny zachycené ve videozáznamu, nemohla být skutečným dodavatelem plnění. Stěžovatel nesouhlasí se zkratkovitou a zavádějící úvahou krajského soudu, že se žalobce teprve z napadeného rozhodnutí dozvěděl, že dokazování týkající se označené prodejny bylo v podstatě zbytečné. Šetření na této prodejně zbytečné nebylo, neboť na jeho základě bylo vyhodnoceno, že zde obchodující společnost TIGO LPL nemohla být dodavatelem sporných zdanitelných plnění.

[10] Podle stěžovatele provedené dokazování nepotvrdilo, že žalobce nakupoval (zastupitelné) zboží v konkrétní prodejně v areálu SAPA, protože jediný v úvahu přicházející plátce DPH obchodující v prověřované prodejně tímto dodavatelem nebyl. Z důvodu prováděného šetření na daném místě nabyl žalobce a posléze krajský soud mylného dojmu, že pochybnosti nepanovaly jen o dodavateli plnění, ale též o místě prodejny. Veškeré úsilí daňových orgánů však směřovalo k objasnění dodavatele zdanitelných plnění. Stěžovatel v seznámení ze dne 24. 2. 2023 i v žalobou napadeném rozhodnutí konzistentně a důkazně podloženě tvrdil, že společnost TIGO LPL nemohla být tím plátcem DPH, který plnění žalobci poskytl. Stěžovatel neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu.

[11] I pokud by ovšem stěžovatel připustil, že chybně žalobce neseznámil s tím, že nebylo prokázáno konkrétní obchodní místo v areálu tržnice SAPA, nemohlo se jednat o vadu, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatel opakuje, že nově tvrzený dodavatel TIGO LPL nemohl být po provedeném dokazování dodavatelem v postavení plátce DPH. Krajský soud chybně položil důraz na stěžovatelovu úvahu o konkrétní

prodejně. Tato úvaha jím však byla vyslovena pouze a jen ve spojitosti s tím, že nebyl prokázán dosud neidentifikovaný dodavatel – plátce DPH, se kterým měl žalobce na určeném místě obchodovat. I kdyby stěžovatel vypustil ze své argumentace výtku, že ani konkrétní prodejní místo nebylo postaveno najisto, žalobou napadené rozhodnutí by obstálo. Zpochybnění konkrétní prodejny v žalobou napadeném rozhodnutí bylo pouhým důsledkem neprokázání dodavatele (plátce DPH), na což mohl žalobce reagovat.

[12] Stěžovatel namítá také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost. Krajský soud vyslovil těžko uchopitelný závěr spočívající jednak v tom, že stěžovateli vytkl neobjasnění konkrétní prodejny, na druhé straně však v rozporu s tím uvedl, že stěžovatel ve skutečnosti prováděl (stěžejní) dokazování ohledně prodejny se závěrem, že konkrétní prodejna nebyla prokázána, avšak s touto skutečností žalobce v odvolacím řízení neseznámil. Stěžovatel také nikdy nezaujal stanovisko, že dokazování na konkrétní prodejně bylo zbytečné.

[13] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že správce daně provedl rozsáhlé šetření týkající se vlastnických a nájemních vztahů v konkrétní prodejně, ve které došlo k pořízení sporného zboží. Správce daně nevyjádřil žádnou pochybnost o konkrétní prodejně, kde se zdanitelná plnění uskutečnila. Podle stěžovatele bylo cestou svědecké výpovědi prokázáno, že veškeré zboží, které bylo prodáváno v rámci konkrétní prodejny, bylo ve vlastnictví společnosti TIGO LPL s.r.o., tj. tato společnost nutně musela být v postavení prodejce (dodavatele) tohoto zboží vůči zákazníkům, kteří zde toto zboží nakupovali. Tato společnost byla také nejméně od října 2014 v postavení plátce DPH. Stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl zcela nový (v kontextu celého řízení naprosto překvapivý) důvod pro vyloučení nároku žalobce na odpočet DPH, totiž pochybnost o tom, zda předmětné zboží bylo pořízeno v konkrétní prodejně. Stěžovatel tuto pochybnost vyjádřil až v konečném odvolacím rozhodnutí, tj. v okamžiku, kdy se k ní žalobce nemohl nijak vyjádřit a nemohl navrhnout doplnění dokazování.

[14] Žalobce upozorňuje, že stěžovatel souběžně s žalobou napadeným odvolacím rozhodnutím vydal dne 21. 4. 2023 rozhodnutí týkající se DPH za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014, v němž vyjádřil názor, že šetření správce daně ohledně provozovatele konkrétní prodejny bylo zcela relevantní, ba dokonce že správce daně pochybil, pokud stejné šetření jako za období února až prosince roku 2014 neprovedl také k dřívějšímu období. Pokud by skutečně platila pochybnost týkající se konkrétní prodejny, uvedená výtku k postupu správce daně by nedávala smysl.

[15] V doplnění vyjádření žalobce sdělil, že stěžovatel po podání kasační stížnosti akceptoval argumentaci žalobce, že k nákupům skutečně došlo v konkrétní prodejně označené při daňové kontrole a že žalobce nakoupil zboží od osoby v postavení plátce daně. Proto stěžovatel zrušil dodatečné platební výměry týkající se zdaňovacího období listopadu a prosince roku 2014 a řízení zastavil.

[16] V reakci na toto vyjádření stěžovatel uvedl, že byl nucen vydat nové rozhodnutí ve věci a byl povinen akceptovat názor krajského soudu, i když se s ním neztotožnil. Stěžovatel ovšem setrvává na kasační argumentaci.

pokračování

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal výrok I napadeného rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro jeho nesrozumitelnost. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[20] Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, jehož výrok je vnitřně rozporný, případně kdy z rozsudku nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132). Žádnými vyjmenovanými vadami však rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud uvedl, proč považoval podanou žalobu zčásti za důvodnou, a vyslovil zřetelný důvod, pro který (zčásti) zrušil žalobou napadené rozhodnutí: procesní pochybení stěžovatele, který žalobci v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním odvolacího rozhodnutí dostatečně nepředestřel své úvahy a závěry o skutkovém stavu po doplnění dokazování v odvolacím řízení (viz za všechny bod 41 nebo 45 napadeného rozsudku). Případné nedostatky v odůvodnění rozsudku krajského soudu nedosáhly takové úrovně, aby bylo možno napadený rozsudek považovat jako celek za nesrozumitelný, čemuž odpovídá i věcná polemika stěžovatele s vyřčenými závěry. Námitku nepřezkoumatelnosti tedy neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[21] Nejvyšší správní soud však souhlasí se stěžovatelem, že nebyly dány důvody pro částečné zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[22] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[23] Účelem citovaného ustanovení je zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí a zajistit daňovému subjektu (odvolateli) prostor k účinné obraně jeho práv (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Odvolací orgán, který provede v odvolacím řízení dokazování, je proto povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale

i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. Daňový subjekt, který je zatížen důkazním břemenem, by se měl dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku přesouvalo možnost jeho první obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy a takový výklad by popíral nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (alespoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie (bod 63 rozsudku rozšířeného senátu). Stručně řečeno, zákon a judikatura vyžadují, aby odvolací orgán vytvořil a poskytl stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně tak, aby i v odvolací fázi řízení měl daňový subjekt při dokazování stejný procesní komfort, jaký by měl v prvostupňovém řízení.

[24] I v případě porušení § 115 odst. 2 daňového řádu se však uplatní dovětek § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., že soud zruší napadené rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem pouze tehdy, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ne každé procesní pochybení má totiž vliv na zákonnost finálního rozhodnutí. Je třeba zvážit, zda vada řízení je natolik závažná, že rozhodnutí ve věci nemůže obstát (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2023-64). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, či ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021-29, a další).

[25] Krajský soud shledal podstatnou vadu řízení v porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť stěžovatel žalobci nesdělil před vydáním rozhodnutí své pochybnosti o místě, na kterém byla realizována zdanitelná plnění. Nejvyšší správní soud se závěry krajského soudu nesouhlasí.

[26] Stěžovatel informoval žalobce o skutečnostech a důkazech zjištěných v průběhu odvolacího řízení v seznámení ze dne 24. 2. 2023, ve kterém jej rovněž vyzval k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Stěžovatel v tomto seznámení zrekapituloval průběh doplnění odvolacího řízení a přestřel svá zjištění ohledně nového tvrzení žalobce, že dodavatelem sporných plnění byla společnost Amadeo Gold, nyní TIGO LPL. Stěžovatel výslovně konstatoval, že společnost Amadeo Gold nemohla být skutečným dodavatelem žalobce (bod 22 seznámení ze dne 24. 2. 2023). Tyto informace obsažené v seznámení ze dne 24. 2. 2023 považuje Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu za dostatečné z hlediska naplnění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu.

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že předmětem dalšího řízení po zrušení rozhodnutí stěžovatele ze dne 25. 9. 2019 byla možnost žalobce ve smyslu judikatury *Kemwater* prokázat, že zdanitelná plnění přijal od doposud neidentifikovaného dodavatele, který by byl plátcem DPH. Správce daně již ve výzvě ze dne 9. 6. 2022 jednoznačně vyzval

pokračování

žalobce, aby prokázal, že deklarovaná plnění přijal od dodavatelů Major Corporation a D.V.A. či od „jiných Vámi identifikovaných dodavatelů“, neboť přetrvávaly pochybnosti o skutečných dodavatelích sporných plnění. Žalobce však v průběhu dalšího odvolacího řízení setrval na svých předchozích tvrzeních týkajících se dodání zboží od společností Major Corporation a D.V.A. Teprve v přípisu ze dne 28. 11. 2022 poprvé uvedl, že sporná plnění přijal od společnosti Amadeo Gold (nyní TIGO LPL). Nové prohlášení žalobce zjevně vycházelo ze zjištění správce daně, že společnost Amadeo Gold (tj. předchůdkyně společnosti TIGO LPL) v rozhodné době provozovala prodejnu zadokumentovanou na videozáznamu (sic z roku 2017), který žalobce předložil. Uvedenému odpovídá tvrzení žalobce obsažené v přípisu ze dne 28. 11. 2022, že „skutečným dodavatelem (prodejcem) předmětného zboží, které daňový subjekt v dané prodejně nakupoval, musela být minimálně v období od 1. 4. 2014 společnost Amadeo Gold s.r.o., neboť toto zboží nabízené v prodejně bylo právě v jejím vlastnictví“. Videozáznam, který zachycoval prostor rozpoznatelné prodejny a štítky zboží odkazující na společnost Major Corporation a D.V.A., předložil žalobce již v původním řízení k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společností Major Corporation a D.V.A. Jestliže na základě šetření správce daně bylo v průběhu odvolacího řízení zjištěno, že ve videozáznamu zachycenou prodejnu provozovala ve zkoumaných zdaňovacích obdobích společnost Amadeo Gold, daňové orgány se důvodně zaměřily na otázku, zda žalobce mohl přijmout zdanitelné plnění od společnosti Amadeo Gold. Za tímto účelem správce daně obstaral výkaz zisku a ztráty této společnosti ke dni 31. 12. 2014 a vyzval společnost TIGO LPL k poskytnutí nezbytných listin (vydané doklady za rok 2014 zaúčtované do výnosů a evidence pro účely DPH za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2014). Všechny zjištěné skutečnosti sdělil stěžovatel žalobci v seznámení ze dne 24. 2. 2023.

[28] Nejvyšší správní soud uznává, že stěžovatel v uvedeném seznámení žalobci výslovně nesdělil, že považuje za sporné místo (konkrétní prodejnu), kde se měly dotčené obchody uskutečnit. Uvedené však nelze považovat za pochybení (natož pochybení zásadní), neboť pro posouzení klíčové otázky, tj. zda žalobce přijal zdanitelná plnění od plátce DPH, nebylo označení místa plnění rozhodující. Těžištěm dokazování správce daně byla identifikace dodavatele zdanitelných plnění, jak vyplývalo z původního zrušujícího rozsudku krajského soudu i z procesních úkonů stěžovatele a správce daně v dalším řízení. Tomu odpovídá skutečnost, že stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí sice konstatoval, že žalobce neprokázal, že zboží pořídil na prodejně zachycené na předloženém videozáznamu, zároveň však výslovně dodal, že dokazování stran této prodejny bylo činěno pouze a jen na žádost žalobce, který tvrdil, že se jím prokáže, že plnění přijal od plátce DPH (bod 59 a shodně bod 86 žalobou napadeného rozhodnutí). Důvodem pro zamítnutí odvolání žalobce však nadále zůstala skutečnost, že žalobce neprokázal přijetí plnění od plátce DPH, neboť sice označil za dodavatele společnost Amadeo Gold, k danému tvrzení však nedoložil žádné důkazní prostředky a tomuto tvrzení odporovaly zjištěné skutečnosti. O všech těchto skutečnostech byl žalobce informován v seznámení ze dne 24. 2. 2023.

[29] Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že pro nárok na odpočet DPH musí daňový subjekt (mimo jiné) prokázat, že dodavatel je plátcem DPH (nemá-li potřebné údaje sám správce daně). Nárok na odpočet DPH lze uznat jen za předpokladu, že daňový subjekt prokáže jak to, že se uskutečnila sporná zdanitelná plnění, tak dodavatele těchto plnění jako

plátce DPH. Není přitom vyloučeno, aby skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než ten, který je uveden na příslušných daňových dokladech, je-li plátcem DPH. Možnost prokázat postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH přitom byla žalobci ze strany daňových orgánů poskytnuta a bylo na žalobci, aby náležitě tvrdil a prokázal, že zdanitelná plnění přijal od plátce DPH. Aniž by Nejvyšší správní soud posuzoval, zda této povinnosti žalobce dostál, neboť tato otázka nebyla předmětem kasační stížností napadeného rozsudku, tato okolnost byla významná rovněž pro hodnocení, zda stěžovatel řádně žalobce seznámil se skutkovým a právním hodnocením věci po doplnění dokazování v odvolacím řízení. Podstatou dalšího řízení po vrácení věci krajským soudem bylo poskytnutí možnosti žalobci prokázat, zda zdanitelná plnění přijal od jiného, dosud neidentifikovaného plátce daně. K této okolnosti měla směřovat podání žalobce a k němu také směřovaly procesní úkony daňových orgánů, včetně seznámení ze dne 24. 2. 2023, které bylo jasné, srozumitelné a obsahovalo výčet doplněných podkladů rozhodnutí včetně základního hodnocení, jaké důsledky z nich stěžovatel vyvozuje.

[30] Krajský soud vytkl stěžovateli, že žalobce mohl stěží seznat, že má navrhnout důkazy směřující k prokázání toho, na jaké konkrétní prodejny v areálu SAPA se měly jeho obchody uskutečnit. Nejvyšší správní soud však opakuje, že povinností žalobce bylo v první řadě tvrdit a prokázat, že přijal zdanitelné plnění od plátce DPH. K tomuto postupu byl žalobce jasně instruován ve výzvě ze dne 9. 6. 2022. Bylo proto na žalobci, aby pro uznání nároku na odpočet DPH této výzvě dostál a označil za dodavatele subjekty v postavení plátce DPH. Jestliže tak nejprve po určitou dobu vůbec nečinil a až následně bez dalších důkazů tvrdil, že dodavatelem zdanitelných plnění byla společnost Amadeo Gold, bylo pro naplnění požadavků § 115 odst. 2 daňového řádu dostačující, že stěžovatel v seznámení ze dne 24. 2. 2023 předestřel žalobci důvody, pro které považuje jeho tvrzení za nedostatečná. Nejvyšší správní soud je tak oproti krajskému soudu toho názoru, že žalobci byl před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí sdělen dosavadní náhled stěžovatele na zjištění a závěry plynoucí z doplněného dokazování.

[31] Nejvyšší správní soud nepovažuje za příléhavé ani konstatování krajského soudu, že se žalobce teprve z rozhodnutí stěžovatele dozvěděl, že provedené dokazování týkající se dotčené prodejny bylo v podstatě zbytečné. Nejvyšší správní soud naopak souhlasí se stěžovatelem, že jestliže žalobce předložil videozáznam, který měl prokazovat dodání zboží plátcem DPH na prodejny zachycené v tomto záznamu, správce daně postupoval správně, pokud zjišťoval informace týkající se provozu této prodejny. Tohoto procesního postupu ostatně využil sám žalobce, který po zjištění, že v prodejny obchodovala společnost Amadeo Gold, tuto společnost označil za svého dodavatele jakožto plátce DPH. Nejvyšší správní soud opakuje, že podstatou dalšího řízení (po vrácení věci krajským soudem) byla zjištění ohledně dodavatele žalobce a jeho postavení coby plátce DPH.

[32] Odkazuje-li krajský soud na skutečnost, že v průběhu předchozího řízení byli vyslýcháni svědci, kteří žalobce na nákupech doprovázeli s tím, že tehdejší výsledky nebyly zaměřeny na identifikaci konkrétní prodejny, i zde platí, že identifikace konkrétní prodejny, v níž mělo dojít k dodání zboží, nebyla pro další průběh a výsledek odvolacího řízení, jakož i rozhodnutí stěžovatele stěžejní. Žalobci ostatně nic nebránilo označit svědky na podporu svých tvrzení, že zdanitelná plnění skutečně přijal od společnosti Amadeo Gold. Nic

pokračování

takového ovšem žalobce neučinil. Takto mohl žalobce postupovat též po obdržení seznámení ze dne 24. 2. 2023, v němž byl jednoznačně informován, že jeho tvrzení o dodání zboží od společnosti Amadeo Gold coby plátce DPH nepovažuje stěžovatel za dostatečná.

[33] Na výše uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že stěžovatel zrušil dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014, neboť správce daně nevyslechl osoby provozující v tomto období ve videozáznamu zachycenou prodejnu. Nejvyšší správní soud již výše konstatoval, že dokazování ohledně provozovatele této prodejny bylo namístě, neboť nebylo možno vyloučit, že právě provozovatel zachycené prodejny byl skutečným dodavatelem žalobce a měl postavení plátce DPH. Zrušení dodatečných platebních výměrů pro tato zdaňovací období proto bylo opodstatněné. Ve vztahu k nyní přezkoumávaným zdaňovacím obdobím však byly relevantní informace o provozu dotčené prodejny zjištěny. Zároveň Nejvyšší správní soud podotýká, že zrušení jiných dodatečných platebních výměrů nemělo žádný význam z hlediska hodnocení porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, což byl klíčový důvod, pro který krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.

[34] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatel postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a řádně seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a nově provedenými důkazy, včetně jejich hodnocení. Zároveň žalobci umožnil, aby se k provedeným zjištěním a náhledu stěžovatele na ně vyjádřil. Skutečnosti týkající se místa prodeje vyřčené v napadeném rozhodnutí nebyly pro posouzení podstaty věci, tj. zda žalobce přijal zdanitelná plnění od plátce DPH, stěžejní, a proto nelze považovat za vadu mající vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, že stěžovatel žalobci nesdělil před vydáním odvolacího rozhodnutí své pochybnosti, zda zboží vůbec bylo pořízeno na prodejně zachycené v žalobcem předloženém videozáznamu.

[35] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že věcně neposuzoval závěry obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí. Krajský soud zčásti zrušil rozhodnutí stěžovatele z důvodu procesních pochybení a pouze tato tvrzená pochybení byla předmětem řízení o kasační stížnosti.

[36] Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že není důvodný poukaz žalobce na vydání nového rozhodnutí stěžovatele po podání kasační stížnosti. Stěžovatel byl povinen po zrušení jím vydaného rozhodnutí krajským soudem pokračovat v odvolacím řízení a postupovat v souladu se závazným názorem vysloveným v napadeném rozsudku krajského soudu, přestože jej napadl kasační stížností. Takový postup nepředstavuje uznání zákonnosti napadeného rozsudku či potvrzení v něm obsažené argumentace. Na vztah původního (žalobou napadeného) rozhodnutí stěžovatele a nového rozhodnutí, vydaného na základě napadeného rozsudku krajského soudu, bude dopadat § 124a daňového řádu, jehož smyslem je restituce do stavu před okamžikem, kdy byl aplikován „nesprávný“ právní názor krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud výrok I a k němu akcesorický výrok III (o náhradě nákladů řízení) napadeného rozsudku krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V novém řízení bude krajský soud vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud vyjde ze skutečnosti, že žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, a tedy podstatně neporušil ustanovení o řízení před správním orgánem.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. března 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu