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: **FLEXOSERVIS s. r. o.**, se sídlem Vožická 2104/28, Tábor, zastoupen JUDr. Ivo Panákem, advokátem se sídlem Kounicova 284/39, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 5. 2018, č. j. 50 Af 19/2017 - 126, ve znění opravného usnesení ze dne 18. 6. 2018, č. j. 50 Af 19/2017 - 135,

takto:

I. V řízení **se pokračuje**.

II. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 5. 2018, č. j. 50 Af 19/2017 - 126, ve znění opravného usnesení ze dne 18. 6. 2018, č. j. 50 Af 19/2017 - 135, **se zrušuje**.

III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2017, č. j. 12782/17/5300-22444-710968, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 16 342 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ivo Panáka, advokáta.

V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 9 114 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ivo Panáka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) třinácti dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 12. 2015 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2012, III. čtvrtletí roku 2012, IV. čtvrtletí roku 2012, měsíc leden roku 2013, měsíc únor roku 2013, měsíc březen roku 2013, měsíc duben roku 2013, měsíc květen roku 2013, měsíc červen roku 2013, měsíc červenec roku 2013, měsíc srpen roku 2013, měsíc září roku 2013 a měsíc říjen roku 2013.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 3. 2017, č. j. 12782/17/5300-22444-710968, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti předmětným dodatečným platebním výměrům a tyto potvrdil. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že žalobci nebylo možno uznat jím nárokované odpočty daně, neboť žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění („jumbo role“ papíru pro výrobu toaletního papíru a hygienických utěrek), která mu měla být podle údajů na souvisejících fakturách dodána obchodními společnostmi LERDEZA s.r.o. v likvidaci, IČO: 29302200 a T & T Logistics s. r. o., IČO: 24286869 (dále též „LERDEZA a T & T Logistics“) byla žalobci fakticky dodána těmito obchodními společnostmi.

II.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí o odvolání bránil žalobou. Krajský soud v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl. Ztotožnil se s žalovaným, že žalobce (na němž vázlo důkazní břemeno) neprokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů deklarovaných v daňových dokladech, společností LERDEZA a T & T Logistics. Nedodržel tak § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období. Orgány finanční správy proto postupovaly správně, pokud žalobci odmítly uznat jím nárokované odpočty daně. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností. Nesouhlasil s tím, že by neprokázal, že zboží nabyl od společností LERDEZA a T & T Logistics. Orgány finanční správy ani krajský soud nezpochybňovaly existenci zboží, nýbrž pouze to, zda toto bylo stěžovateli dodáno konkrétními dodavateli. Pro stěžovatele bylo zásadní, že jeho dodavatelé jsou plátci DPH a dodávají zboží v souladu s objednávkami stěžovatele. Postup orgánů finanční správy a krajského soudu je dle názoru stěžovatele v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení neprokázal, že zboží mu dodali dodavatelé deklarovaní na souvisejících fakturách, tj. společnosti LERDEZA a T & T Logistics. Nebylo tudíž možné mu přiznat jím nárokované odpočty daně. Uvedené plyne z dlouhodobé a kontinuální rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, dle které je podmínkou vzniku nároku na odpočet daně prokázání, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od konkrétního dodavatele, který je uveden na daňovém dokladu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] 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.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Před samotným věcným projednáním kasační stížnosti Nejvyšší správní soud ve vztahu k výroku I tohoto rozsudku předesílá, že usnesením ze dne 31. 10. 2018, č. j. 7 Afs 254/2018 - 43, přerušil řízení o projednávané kasační stížnosti, neboť rozšířenému senátu zdejšího soudu byla k rozhodnutí předložena 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?*“

[9] Jelikož 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 věci rozhodl, bylo namístě v řízení o nyní podané kasační stížnosti pokračovat. Soud proto výrokem I tohoto rozsudku rozhodl, že v řízení se pokračuje.

[10] K meritornímu posouzení nyní projednávané věci je pak nutno opětovně odkázat na předmětný rozsudek RS, ve kterém rozšířený senát jemu předloženou otázku posoudil 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.*“

[11] 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.*“

[12] 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).

[13] 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 dodavatelé (společnosti LERDEZA a T & T Logistics) mu dodali zboží, kterého se nároky na odpočet týkaly. Uvedený závěr přitom aproboval i krajský soud.

[14] 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).

[15] 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 byly společnosti LERDEZA a T & T Logistics). 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 společnosti LERDEZA a T & T Logistics) byli fakticky s jistotou plátci 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). Z tohoto důvodu je nutno zrušit kromě rozsudku krajského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

[16] Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud dodává, že si uvědomuje, že jak orgány finanční správy, tak krajský soud postupovaly při vydání svých rozhodnutí v souladu s dřívější judikaturou, která otázku prokazování osoby dodavatele pro účely odpočtu DPH hodnotila jinak (viz výše). Uvedené nicméně nic nemění na povinnosti nyní rozhodujícího senátu na věc aplikovat závěry rozsudku RS. 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*."

[17] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dodává, že si uvědomuje obtížné postavení žalovaného při řešení výše nastíněných otázek, s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry (jimiž je soud vázán) však soud nemohl v dané věci postupovat jinak. Pro úplnost lze dodat, že výše uvedené závěry judikatury

nelze vyložit tak, že orgány finanční správy mají v dalším řízení stěžovateli sporné odpočty daně bez dalšího přiznat. 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).

[18] Ve věci bylo rozhodnuto v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[19] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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.

[20] Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[21] Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti.

[22] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 4 000 Kč (3 000 Kč za žalobu a 1 000 za návrh na přiznání odkladného účinku) a dále z náhrady nákladů zastoupení za tři úkony zástupce žalobce v řízení před krajským soudem: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) podání žádosti o odkladný účinek a její doplnění. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 9 300 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 10 200 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení před krajským soudem je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) na 12 342 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 16 342 Kč.

[23] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za jeden úkon zástupce stěžovatele spočívající v podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 400 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) na 4 114 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 9 114 Kč.

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