27. 4. 2022

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Předvídatelnost rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v praxi

Stejně jako je pestrobarevný svět, je pestrobarevné i rozhodování soudů. Každý zástupce se setkal s rozporuplným výkladem, se kterým nesouhlasil. O to zvláštnější jsou pak případy, kdy skutkově zcela shodnou věc posoudily soudy odlišně, ačkoliv argumentace žalobce i žalovaného byla zcela totožná. Ačkoliv by k eliminaci takovýchto situací mělo docházet s každým soudním stupněm o to významněji, v praxi se tomuto jevu nevyhnou ani nejvyšší stupně tuzemského soudnictví.

Právě v tomto dnu lze poukázat na novou vývojovou praxi týkající se uplatnění nároku na odpočet daně, konkrétně v prokazování dodavatele jakožto hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně.

Účelem tohoto textu není zaujmout výkladové stanovisko k samotné aplikaci, ale poukázat na nestálost a aktuálně naprostou nepředvídatelnost v rozhodování Nejvyššího správního soudu, aniž by však měl text za cíl spekulovat nad příčinami tohoto rozhodování.

Rychlá geneze problematiky

U odborné veřejnosti došlo k názorovému střetu při výkladu právních norem týkajících se uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“). Zatímco formální podmínky upravené v § 73 ZDPH nečinily výkladových problémů, problémem byla otázka, zda jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH je také prokázání dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu jakožto dodavatele faktického. Není totiž žádnou výjimkou, že se z dodavatele stane nekontaktní subjekt a daňové orgány si tak přímo u něj nemohou následně ověřit dodání předmětného zboží (poskytnutí předmětných služeb), shodně tak nemohou ověřit, zda tento subjekt plnění řádně přiznal a daň odvedl (to tvrdí daňové orgány, toto lze v naprosté většině případů ověřit v kontrolních hlášeních).

Názorový střet vznikl v reflexi judikaturních závěrů Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“), konkrétně rozsudků ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, Bonik EOOD, 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp, a zejména ze dne 10. 11. 2016 ve věci C -446/15, Signum Alfa Sped. Zatímco tuzemské soudy v čele s Nejvyšším správním soudem razily výklad, že hmotněprávní podmínkou je prokázání deklarovaného dodavatele jako faktického, což naráželo mnohdy na limity dokazování, závěry SDEU byly v této otázce daleko střídmější, a naopak nepožadovaly prokázání deklarovaného dodavatele jako faktického. Tyto vody poprvé v tuzemsku rozčeřil Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR, dospěl k závěru, že prokázání deklarovaného dodavatele jako faktického není hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet daně, tudíž není třeba tuto podmínku v nalézacím řízení prokazovat. Ve svém období a i následné rozhodovací praxi se jednalo o ojedinělý úkaz, neboť následné rozsudky Nejvyššího správního soudu se okamžitě vrátily k původní rozhodovací praxi.

Teprve v řízení pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, ve věci Kemwater ProChemie s.r.o., se Nejvyšší správní soud odhodlal a položil SDEU předběžnou otázku, o které bylo rozhodnuto rozsudkem SDEU ze dne 9. prosince 2021, ve věci C- 154/20. Pokud se tedy shodná věc (otázka prokázání deklarovaného

dodavatele jako faktického) dostala před Nejvyšší správní soud, bývala často řízení s ohledem na otázku předloženou SDEU přerušena, byť se nejednalo o pravidlo. Výsledek rozhodnutí ponechávám stranou, neboť judikaturní a výkladová praxe z ní se bude teprve vyvíjet. Ale jedno je jisté – čekají nás poměrně turbulentní časy. Věc na sebe přitom nedala dlouho čekat a první aplikační závěry vyplývající z rozsudku SDEU jsme viděli již například v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45. Nicméně na rozsudek SDEU zareagoval rozšířený senát a své závěry uvedl v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208.

Rozšířený senát v souladu s rozsudkem SDEU uvedl, že prokázání deklarovaného dodavatele jakožto dodavatele faktického není hmotněprávní podmínkou. Je však povinností plátce prokázat, že daný dodavatel musel být v postavení osoby povinné k dani, která nesplňuje výjimku pro osvobození od registrace – v tuzemsku tedy v postavení **plátce DPH**. Jelikož však dosavadní výkladová praxe takové dokazování neumožnila, je nutné ponechat daňovým subjektům procesní možnost svůj nárok na odpočet obhájit touto alternativní možností. Proto, jak dovodil rozšířený senát, nelze tento deficit v řízení zvrátit jinak než faktickým navrácením věci zpět k dalšímu řízení. Jak uvedl v bodu 34 rozsudku ve věci Kemwater ProChemie s.r.o.:

„Žalobkyně i stěžovatel tak jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. **Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má stěžovatel k dispozici**.“

První výklad na sebe nenechal čekat

Bedlivý čtenář by si v tuto chvíli zajisté myslel, že rozhodnutím rozšířeného senátu bude určen následný směr, kterým se budoucí rozhodovací praxe vydá. Rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný ihned následující den po rozhodnutí rozšířeného senátu prakticky torpédoval závěry vystavěné rozšířeným senátem.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021 - 43, zcela premisu rozšířeného senátu popřel, a uvedl:

„V této souvislosti kasační soud uzavírá, že krajský soud i správní orgány dospěly ke správnému závěru, že stěžovatel neprokázal skutečného dodavatele dřevní kulatiny a z okolností posuzovaného případu současně nevyplynulo, že by tuto dodala stěžovateli jiná osoba povinná k dani. Ze zjištěných okolností případu totiž nevyplývá, který jiný dodavatel či dodavatelé stěžovateli předmětná plnění ve skutečnosti poskytly, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH.“

Lhostejno to, že v celém řízení nebyl daňový subjekt k tomuto vyzván, tedy mu nebyla vůbec dána možnost svůj nárok na odpočet daně obhájit alternativní možností v podobě prokázání dodavatele v postavení plátce. O to absurdnější jsou pak závěry Nejvyššího správního soudu v situaci, kdy se v daném odvětví vyskytují neplátci zcela minimálně, rozsah plnění vůbec neodpovídal tomu, že by plnění bylo poskytnuto neplátcem (výše plnění výrazně překročila hranici pro vznik plátcovství ex lege) a nakonec v řízení nebylo nijak řešeno, zda toto plnění poskytl jeden subjekt či více, přičemž za deklarovaného dodavatele vystupovala pouze jedna jediná osoba (zde srov. závěry bodu 36 rozsudku ve věci Kemwater ProChemie s.r.o.). Nejvyšší správní soud tak bezvýhradně odebral jakoukoliv procesní možnost daňového subjektu v situaci, kdy předmětná otázka vůbec nebyla v řízení řešena, neboť dosavadní výkladová praxe ji neumožňovala.

O to absurdnější jsou pak závěry Nejvyššího správního soudu v situaci, kdy dokonce shodný senát vydal nejen poměrně inovativní rozsudek ve věci Stavitelství Melichar, ale především byl prvním senátem, který uvedl závěry rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie s.r.o. v život v tuzemsku (viz rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45).

A jak to bude dále?

Po vydání rozhodnutí rozšířeného senátu si většina daňových subjektů (a hlavně jejich zástupců) oddychla, že se věc vrátí zpět daňovým orgánům a povede se další dokazování s cílem prokázat, že bez ohledu na deklarovaného dodavatele náleželo faktickému dodavateli postavení osoby povinné k dani, která nepodléhá osvobození od registrace. Rozčarování na sebe nedalo dlouho čekat a tuto procesní možnost zcela subjektům odebral Nejvyšší správní soud v rozsudku vydaném následující den, a to bez ohledu na to, že tato otázka vůbec v nalézacím řízení nebyla zkoumána. Paleta důkazních prostředků je přitom obecně pestrá a daňový subjekt tak mohl využít řadu důkazních prostředků a argumentů (jak nakonec předestřel autor výše), kterými mohl osvědčit postavení dodavatele jako plátce.

Nelze tedy jinak, než uzavřít, že nás čeká v daňových věcech ona turbulentní doba, při níž ani odborní zástupci nebudou schopni svým klientům garantovat procesní úspěch.

JUDr. Tomáš Rydval

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Nový zákon o zbraních a střelivu
- Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů
- Nový zákon o zbraních – hlavní a vedlejší držitelé a změny v posuzování zdravotní způsobilosti
- Klientská zóna Jenda – právní účinky činění podání a doručování písemností
- Kdo vlastní mosty a kdo má povinnost je udržovat?
- Změny zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí už nejsou tabu. ČÚZK mění dlouholetou praxi
- Nenápadná novela SŘS s velkým potenciálem: urychlí změny ve správním soudnictví výstavbu?
- Jedno užívání, dvě platby: Neudržitelnost souběžného zpoplatnění nájmu a poplatku za užívání veřejného prostranství
- Zákon o přístupnosti
- Nejvyšší soud k zásadě reformationis in peius v insolvenčním řízení
- Spolehlivost osoby v civilním letectví