



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mráky, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ANLI, spol. s r. o.**, Kvítková 6965, Zlín, zast. advokátkou Mgr. Evou Štauderovou, Stráže 3662, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2016, čj. 17237/16/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, čj. 30 Af 64/2016-113,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, čj. 30 Af 64/2016-113, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2016, čj. 17237/16/5300-21443-710979, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 45 026 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Evy Štauderové.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) vydal dne 18. 12. 2014 dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil DPH za období květen, srpen, září a listopad 2009, leden, duben, červenec a říjen 2010 a stanovil povinnost uhradit penále. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 4. 2016 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Nárok na odpočet DPH finanční orgány neuznaly, neboť v obdobích roku 2009 žalobkyně neprokázala přijetí plnění (reklamních služeb) od deklarovaného dodavatele, a to společnosti HUST, s. r. o., a v obdobích za rok 2010 neprokázala přijetí plnění (reklamních služeb) od deklarovaného dodavatele, a to společnosti Carenex plus, s. r. o. (u částí plnění dokonce nedoložila ani jejich faktické uskutečnění). Reklama měla spočívat v polepech na závodních vozech O. H.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene. Stěžovatelka

se domnívá, že dostatečně prokázala, že jí byla reklama dodána společnostmi HUST a Carenex, které jsou uvedeny na dokladech, které byly předloženy správci daně. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78 (*Staviteľství Melichar*), podle kterého není možné odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není možné určit, kdo daňovému subjektu skutečně poskytl zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno (plnění ale nesmí být stíženo daňovým podvodem). Odkázala také na rozhodnutí SDEU ze dne 22. 10. 2015, věc C-277/14 (*PPUH Stehcemp*), z něhož čtvrtý senát NSS vycházel. Citovala rovněž z rozhodnutí SDEU ze dne 10. 11. 2016, věc C-446/15 (*Signum Alfa Sped*), podle kterého samotná skutečnost, že plnění neuskutečnila osoba, která je uvedena v daňovém dokladu, nemůže sama o sobě zpochybnit dobrou víru plátce, jenž si nárokuje odpočet daně. Na toto rozhodnutí odkazovala stěžovatelka již v žalobě. Krajský soud však k tomu pouze konstatoval, že přístup žalovaného je v souladu s konstantní judikaturou NSS, aniž vyložil, v čem tento soulad spatřuje.

[4] Podle stěžovatelky z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ani z judikatury SDEU neplyne, že by daňové subjekty měly povinnost prokazovat dodavatele, který je uveden na daňovém dokladu. Podstatné je pouze to, že zdanitelné plnění fakticky existovalo.

[5] Stěžovatelka rovněž odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 10 Afs 283/2017 - 73, v níž soud podle jejího názoru řešil totožnou věc. NSS v uvedené věci vyzdvihl skutečnosti, které svědčily ve prospěch společnosti TRIODON, spol. s r. o. (NSS přitom vycházel ze shodných svědeckých výpovědí jako v nyní posuzovaném případě). V nyní projednávané věci se však krajský soud zabýval pouze rozpory ve výpovědích, ale skutečnosti, jež svědčí stěžovatelce, upozadil. Na toto rozhodnutí stěžovatelka odkazovala už v řízení o žalobě. Krajský soud ovšem v nyní napadeném rozsudku pouze uvedl, že NSS rozhodoval na základě jiných skutkových okolností, aniž vysvětlil, v čem tyto odlišnosti spočívaly.

[6] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozhodnutí krajského soudu i žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný rozvedl, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně jí deklarovaných dodavatelů. Upřesnil také, že existenci části přijatého plnění stěžovatelka neprokázala. K rozsudku NSS sp. zn. 10 Afs 283/2017 žalovaný konstatoval ve shodě s krajským soudem, že je založen na odlišných skutkových okolnostech než nyní projednávaný případ. Tyto odlišnosti žalovaný popsal. Nesouhlasí také se stěžovatelkou, že rozpory ve výpovědích svědků nedosahovaly takové intenzity, aby byly schopné vyvrátit dodání reklamy od společnosti Carenex. Podle názoru žalovaného je napadený rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Upozornil dále na dosavadní většinovou judikaturu NSS, která se týká posuzování odpočtu na DPH, a vysvětlil, proč na danou věc není možné aplikovat rozhodnutí SDEU, na která odkazovala stěžovatelka. Podle žalovaného je rozsudek čtvrtého senátu NSS ve věci *Staviteľství Melichar* v rozporu s dosavadní judikaturou NSS. Podotkl, že ohledně této problematiky byla rozšířenému senátu postoupena věc sp. zn. 1 Afs 334/2017.

[8] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[9] V průběhu řízení o kasační stížnosti žalovaný upozornil na nepravomocný trestní rozsudek Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně, podle kterého byl jednatel stěžovatelky uznán vinným ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neboť zahrnul do daňových příznání daňové doklady vystavené společností HUST a Carenex. Žalovaný upozornil také na výpověď Zdeňka Trutny, jednatele společnosti Carenex, během hlavního líčení.

pokračování

III. Přerušeni řízení

[10] První senát NSS předložil rozšířenému senátu usnesením ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017-35, následující otázku:

Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?

[11] První senát zjistil, že v judikatuře NSS existuje rozpor ohledně otázky, zda je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH prokázání, že plnění bylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Převažující rozhodovací praxe NSS vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně. Čtvrtý senát naopak zastával názor, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že dané plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět (rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78). První senát se přiklonil k většinové rozhodovací praxi.

[12] Řízení před rozšířeným senátem vyhodnotil předseda desátého senátu jako řízení, které může mít vliv na nyní posuzovanou věc, a proto řízení o kasační stížnosti usnesením ze dne 10. 11. 2020 přerušil. Rozšířený senát při projednávání věci dospěl k závěru, že je nutné předložit předběžné otázky SDEU; odpověď na ně přitom mohla mít vliv i na posouzení této věci.

[13] Soudní dvůr rozhodl o položených otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 (C-154/20, věc *Kemwater ProChemie*). Následně věcně rozhodl i rozšířený senát rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208. Odpadla tak překážka pro pokračování v řízení o stěžovatelčině kasační stížnosti. Předseda desátého senátu proto dne 10. 3. 2022 rozhodl o tom, že se v řízení pokračuje. Současně vyzval strany, aby se vyjádřily k nejnovější judikatuře Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*, jejíž závěry jsou významné i pro právě posuzovanou věc. Později jim dal také možnost vyjádřit se k rozsudku rozšířeného senátu.

[14] Podle stěžovatelky z bodu 38 rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie* plyne, že důkazní břemeno ve věci věrohodného vyvrácení deklarovaného dodavatele jako plátce tíží výlučně finanční orgány. V případě, že finanční orgány vyvrátí, že dodavatel daňového subjektu je plátce DPH, musí daňový subjekt poskytnout důkazy, které by věrohodně prokazovaly, že dodavatel deklarovaného plnění měl a musel mít postavení osoby povinné k dani. Pokud daňovému subjektu nebyla tato možnost dána v daňovém řízení, je nutné mu to umožnit.

[15] Stěžovatelka dále konkrétně uvedla, že jednatel společnosti HUST vyloučil jakoukoliv účast na daných plněních, shodně jako její uskutečnění ve prospěch stěžovatelky. To samo o sobě nevyklučuje, že faktický dodavatel měl postavení plátce. Není tedy možné bez dalšího neuznat nárok na odpočet DPH. Stěžovatelka dále popsala, jak mohla v daňovém řízení prokázat, že její dodavatel byl plátce DPH.

[16] Stěžovatelka má za to, že prokázala přijetí plnění též od společnosti Carenex. Je nesporné, že společnost Carenex byla deklarována jako dodavatel minimálně u 6 dalších odběratelů. I pokud by společnost Carenex nebyla skutečným dodavatelem, je jednoznačné, že za takovou společnost jednala jedna entita, která by se v součtu objemu plnění stala ze zákona plátcem. Nadto by tato osoba nemohla uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých plnění od pana H. (nadále ale platí, že žalovaný obchodní spolupráci mezi panem H. a společností Carenex nevyloučil).

[17] S ohledem na uvedené považuje stěžovatelka za nutné věc vrátit opět správci daně a umožnit stěžovatelce doplnit dokazování.

[18] Stěžovatelka navrhl, aby NSS zrušil rozhodnutí krajského soudu i žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný setrval na tom, že stěžovatelka nesplnila hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH. Neprokázala konkrétního dodavatele a u části plnění ani rozsah poskytnuté reklamy. Dodal, že s ohledem na hodnotu plnění nelze ani dovodit, že dodavatel byl plátcem DPH. Podle jeho názoru ob stojí závěry krajského soudu a rozhodnutí finančních orgánů i po rozsudku SDEU. Odkázal také na nedávné rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, a ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43. Navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[20] Žalovaný také upozornil na trestní rozsudek, který se týká mj. i plnění, která jsou sporná v nyní projednávané věci, a který žalovaný dříve v řízení o kasační stížnosti předkládal jako nepravomocný. I ve světle tohoto rozsudku se žalovaný domnívá, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Dále žalovaný popsal, proč se domnívá, že je v posuzované věci nutné vycházet z rozsudku v trestní věci a být jím vázán.

[21] Stěžovatelka uvedla, že z trestních rozsudků vyplývá, že společnost Carenex a HUST vykonávaly faktickou činnost, nejednalo se o fiktivní dodavatele, a poskytovaly reklamu, která reálně existovala. Podotkla, že ve skutkově obdobné věci rozhodl NSS rozsudkem pod sp. zn. 9 Afs 388/2018.

[22] Stěžovatelka dále znovu reagovala na závěry rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie*. Podle jejího názoru je z jednotlivých skutkových zjištění zřejmé, že stěžovatelka nebyla jediným odběratelem společnosti Carenex a HUST. Tyto společnosti podávaly daňová přiznání a přijímaly finanční prostředky na bankovní účty. Pokud podávaly daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období, pak se fakticky jako plátcové chovaly. Stát k nim také přistupoval jako k plátcům, neboť jim stanovil daňovou povinnost. Společnost Carenex a HUST proto byly nejen formálně, ale i materiálně plátcové, neboť se jako plátcové chovaly. To finanční orgány deklarovaly také svým postupem.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Kasační stížnost je důvodná.

Prokázání přijetí zdanitelného plnění a konkrétního dodavatele

[24] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je existence zdanitelného plnění a to, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce daně (před rozhodnutím SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* se jednalo o přijetí zdanitelného plnění od jiného konkrétního plátce daně, který je deklarován na daňových dokladech) [viz § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, nebo ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71]. Splnění těchto podmínek prokazuje plátcové primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který znamená v podstatě to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH.

pokračování

[25] V projednávané věci finanční orgány nepřiznaly nárok na odpočet DPH, neboť stěžovatelka neprokázala přijetí určité části zdanitelného plnění a u zbylé části zdanitelného plnění neprokázala, že ji přijala od dodavatele, který je uveden na účetních dokladech (finanční orgány rozhodovaly před rozhodnutím SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*). Otázkou daňového podvodu se finanční orgány nezabývaly.

[26] NSS nejprve posuzoval, zda finanční orgány a krajský soud správně vyhodnotily otázku prokázání přijetí zdanitelného plnění a prokázání konkrétního dodavatele, neboť k tomu také směřovaly kasační námitky. Až po posouzení těchto otázek mohl NSS zvážit, zda v projednávané věci je nutné aplikovat také závěry SDEU a rozšířeného senátu.

[27] Výchozí skutkový stav je přitom následující: stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH za přijatá plnění od společností HUST a Carenex. Plnění měla spočívat v reklamních službách, které uvedení dodavatelé zajišťovali reklamním polepem závodních vozidel pana O. H. V průběhu daňového řízení se však ve věci objevily výrazné rozpory, které je třeba i nyní blíže popsat.

[28] Stěžovatelka namítala, že reklamu jí poskytl dodavatel deklarovaný na účetních dokladech. To vyplývá mj. z výpovědi O. H., který uvedl, že společnost Carenex byla oprávněna umístit reklamu na jeho vozy, a vysvětlil, proč smlouva mezi ním a zmiňovanou společností byla uzavřena chybně. Uvedl také, že fotodokumentaci vyráběl on a předával ji společnosti Carenex. Krajský soud tuto skutečnost podle stěžovatelky ignoroval. O. H., kterého stěžovatelce doporučil pan N. (osoba, která působila v oboru rallye, a znala jednatele stěžovatelky), uvedl, že žádnou volnou plochu nemá k dispozici, neboť ji pronajal jiným společnostem. O. H. stěžovatelce ale sdělil, že vše se společností Carenex zařídí. Stěžovatelka nemohla ovlivnit smluvní vztah mezi O. H. a společností Carenex. Nesrovnalosti mezi výpovědi jednatele stěžovatelky a dalšími zjištěnými skutečnostmi nedosahovaly takové intenzity, která by byla schopna vyvrátit poskytnutí plnění od společností Carenex. Podle stěžovatelky žalovaný pominul, že O. H. vysvětlil nesrovnalosti ohledně toho, že mezi ním a společností Carenex nebyl prokázán smluvní vztah ve vztahu k posuzované věci, neboť smlouva se týkala jiného předmětu plnění. K závěru žalovaného, že stěžovatelka nepředložila dokumentaci k závodům na MMČR (Mezinárodní mistrovství České republiky), stěžovatelka uvedla, že žádnou dokumentaci předložit nemohla, neboť na těchto závodech žádnou reklamu neměla. Jednalo se o zřejmý omyl ve smlouvě, že reklama bude poskytována i na těchto závodech. Nadto cena zaplacená stěžovatelkou odpovídá ceně za poskytnutí reklamy na závodech mimo MMČR. To potvrdil i znalec ve znaleckém posudku. Stěžovatelka přímo nikde netvrdila, že reklamní služby jí dodal přímo O. H. Pokud to tvrdí žalovaný a krajský soud, musí tuto skutečnost prokázat. Žalovaný pouze zpochybnil, že reklamu poskytly stěžovatelce společnosti HUST a Carenex. To potvrdil i krajský soud. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by jí reklamu nedodaly společnosti HUST a Carenex.

[29] Stěžovatelka přitom tyto námitky vznášela už v řízení před žalovaným i krajským soudem. Žalovaný i krajský soud se s námitkami stěžovatelky podrobně vypořádali a NSS s jejich závěry souhlasí a v podrobnostech na jejich rozhodnutí odkazuje.

[30] NSS tak předně konstatuje, že v daňovém řízení vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tom, že reklamní služby stěžovatelce dodala společnost Carenex (a že v případě této společnosti stěžovatelka část plnění vůbec přijala) a HUST (tato společnost měla mít v roce 2009 pronajatou plochu na vozech O. H. od společnosti Carenex), jak tvrdila stěžovatelka. Proto ji vyzval k odstranění pochybností. Tím na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky NSS NSS

ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, a v něm citovanou judikaturu).

[31] Ve shodě s krajským soudem a finančními orgány dále NSS konstatuje k plněním v roce 2009 ve vztahu ke společnosti HUST, že O. H. zprvu vypovídal značně neurčitě (např. bylo možné z jeho výpovědi dovodit, že stěžovatelce reklamu neposkytl, ale bylo možné, že ji poskytl subdodavatel, že o společnosti HUST neslyšel atd.). Následně však ve svém prohlášení konkrétně popsal údajný průběh realizace reklamy (měl např. vidět zástupce HUST a Carenex lepit polepy stěžovatelky na jeho vozy). Nelze než souhlasit se žalovaným a krajským soudem o nevěrohodnosti tohoto prohlášení, které se zásadně liší od původních sdělení O. H. O. H. však také dále tvrdil, že smlouvu, která nebyla měněna, uzavřel jen se společností Carenex. Tato smlouva se týkala výhradně propagace této společnosti, nikoli jiných subjektů. Nevěrohodné je též původní tvrzení stěžovatelky, že mělo být jednáno s jednatelem společnosti HUST Pavlem Karalo, neboť ten to popřel a uvedl, že jmenovaná společnost se reklamní činností nezabývala. Poté stěžovatelka počala tvrdit, že za společnost HUST jednala s R. M., který měl být k tomuto jednání zplnomocněn Pavlem Karalo (R. M. nebyl vyslechnut; nepodařilo se jej ani předvést). O „vývoji“ tvrzení stěžovatelky svědčí také to, že nejprve uváděla, že primárně ji měla kontaktovat společnost HUST, ale později tvrdila, že O. H. oslovila sama na doporučení p. N.

[32] Obdobná situace je také v případě plnění v roce 2010, které měla poskytnout Carenex. Na základě pochybností ohledně ekonomičnosti plnění (především nespecifikované podmínky reklamy, nevymezení konkrétního rozsahu a velikosti reklamy) správce daně zjistil, že výrobu a grafický návrh a dále také zajišťování reklamní plochy měly opatřovat GALIRA, družstvo, a CL-PRODEX, s. r. o. (oba subjekty byly pro správce daně nekontaktní). Jednatel stěžovatelky, Libor Zehnal, uvedl, že počátkem roku 2010 se mu ozval Z. T., který mu nabídl obdobné služby za stejných podmínek jako společnost HUST v roce 2009. Stěžovatelka uvedla, že jeho nabídku přijala a se společností Carenex probíhala spolupráce stejným způsobem jako se společností HUST. Jak krajský soud správně poznamenal, právě uvedené však stěžovatelka sama popřela ve svém odvolání, v němž uvedla, že její jednatel do styku se Z. T. vůbec nepřišel, neboť smlouvy, které byly předem podepsané, měl předat přímo O. H., který vše zařídil. Z. T. si však na zahájení spolupráce přesně nevzpomněl a O. H. tvrdil, že stěžovatelce žádnou reklamu neposkytl, je však možné, že ji poskytl některý z jeho zájemců.

[33] NSS souhlasí s krajským soudem, že s ohledem na popsané rozpory zatím nelze ani v tomto případě dovodit, že by stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzeného dodavatele. Ve vztahu k tomuto údajnému dodavateli NSS také nepřehlédl již uvedené prohlášení, ve kterém O. H. konkrétně popsal (na rozdíl od předchozího poměrně obecného vyjádření) průběh realizace reklamy, kdy měl údajně vidět zástupce společností HUST a Carenex lepit polepy stěžovatelky na jeho vozy. Krajský soud rovněž přílehavě dovodil, že k právě uvedenému vyjádření O. H. je nutné přistupovat obezřetně, protože údaje v něm uvedené jsou opět v rozporu s tím, že si O. H. měl najednou uvědomit, že Carenex, resp. její zástupci, lepili reklamu na jeho vozy, ačkoli Z. T. tvrdil, že provedení (umístění) reklamy zadal třetí osobě. Dále však O. H. opět potvrdil, že uzavřel smlouvu jen s Carenex, přičemž jejím obsahem byla propagace jen této společnosti (viz výše). Krajský soud také správně poukázal na to, že část plnění nebyla prokázána vůbec.

[34] K námitce, že se krajský soud nevypořádal s tím, že fotodokumentaci vytvářel O. H. a předával ji společnosti Carenex, NSS konstatuje, že krajský soud v bodě 62 odkázal v podrobnostech na konkrétní body rozhodnutí žalovaného. Tímto se tedy vyjádřil i k této otázce. Žalovaný k tomu konstatoval, že O. H. jednou uváděl, že fotodokumentaci nepořizoval, a následně uvedl, že fotodokumentaci pořizoval (bod 68). Není pochybením soudu, pokud v podrobnostech odkáže na závěry rozhodnutí žalovaného (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

pokračování

[35] V daňovém řízení nebyla předložena fotodokumentace k závodům MMČR. Smlouva z roku 2010 mezi stěžovatelkou a společností Carenex byla uzavřena i na tyto závody. Z. T. uvedl, že si nevzpomíná, že by ke smlouvě z roku 2010 byl uzavřen dodatek. Na otázku, zda loga stěžovatelky byla na obou vozech O. H. na obou závodech, sdělil, že ano. Při konfrontaci s tím, že loga stěžovatelky nebyla na vozech na všech závodech, sdělil, že se k tomu nemůže vyjádřit. Na otázku, proč nebyla dohodnuta nová cena, když nebyly naplněny podmínky ve smlouvě, uvedl, že společnost Carenex a stěžovatelka uzavřely dodatek ke smlouvě, že cena za reklamní služby zůstane stejná, i když by všechny podmínky ze smlouvy nebyly naplněny.

[36] Lze tedy shrnout, že stěžovatelka tvrdila a svědci vypovídali vždy tak, jak se vyvíjel průběh řízení, a zpravidla popřeli to, co uváděli jako první. Pochybnosti jsou o tom, jaký byl obsah smluvního vztahu mezi O. H. a společností Carenex, a také o tom, s kým stěžovatelka komunikovala ohledně svého vztahu se společností Carenex (zda s O. H., nebo s jednatelem společnosti Carenex). To vše v jednotlivých souvislostech vedlo k tomu, že stěžovatelka dosud neprokázala přijetí plnění od dodavatelů, kteří byli deklarováni na účetních dokladech - neunesla důkazní břemeno.

[37] V podrobnostech pak NSS odkazuje zejména na body 34 - 77 rozhodnutí žalovaného a 63 - 75 napadeného rozsudku, s jejichž závěry se ztotožňuje.

[38] NSS uzavírá, že v řízení před finančními orgány a krajským soudem stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od konkrétních dodavatelů a u části plnění neprokázala ani to, že bylo poskytnuto.

Použití závěrů SDEU a rozšířeného senátu

[39] Vzhledem k výše uvedenému se NSS musel ve vztahu k závěrům finančních orgánů a krajského soudu o neprokázání konkrétních dodavatelů zabývat v této věci použitím rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu.

[40] NSS konstatuje, že finanční orgány ani krajský soud nepostupovaly při posouzení věci v souladu s aktuálními závěry rozšířeného senátu a SDEU. Věc však posoudily v souladu s tehdejší praxí. Nárok na odpočet DPH mohl být odepřen v případě, že nebylo prokázáno, kdo je skutečným dodavatelem zboží. Judikatura se však, jak je popsáno v rozsudku rozšířeného senátu, vyvinula. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH budou splněny i v případě, kdy nebude zjištěna identita dodavatele, pokud bude současně prokázáno, že (faktický) dodavatel měl postavení plátce DPH. Tuto skutečnost prokazuje daňový subjekt, ledaže rozhodné údaje má k dispozici správce daně. Judikaturou SDEU a rozšířeného senátu byly popřeny závěry, které jsou uvedeny v rozsudku *Stavitelství Melichar*, v němž nebyla vůbec podstatná identita dodavatele ani to, zda dodavatel je plátcem DPH.

[41] V daňovém řízení stěžovatelka netvrdila skutečnosti, které by se týkaly toho, že dodavatel daného zdanitelného plnění byl plátcem DPH. Avšak vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemohla vědět, že tyto skutečnosti mohou být podstatné pro posuzovanou věc, musí jí být v dalším řízení dána možnost, aby v tomto ohledu svá tvrzení doplnila. Ostatně stěžovatelka v reakci na rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu popsala, co by konkrétně před žalovaným uváděla, aby prokázala, že její dodavatelé jsou plátcí DPH. Případně žalovaný také sám opětovně posoudí, zda nemá k dispozici údaje, které by vypovídaly o tom, že dodavatel zboží byl v postavení plátce DPH.

[42] Vzhledem k tomu, že nejen řízení před krajským soudem, ale také již řízení před žalovaným bylo založeno na posouzení právní otázky, které neobstojí pohledem nové

judikatury SDEU a rozšířeného senátu, považuje NSS za zbytečné vracet věc k dalšímu řízení krajskému soudu, neboť výsledkem takového řízení by nutně bylo zrušení rozhodnutí žalovaného. Postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. tedy NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[43] K odkazu žalovaného na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 10 Afs 212/2020 nyní NSS konstatuje, že v dané věci dospěl k závěru, že žalovaný z obecných východisek nároku na odpočet DPH vycházel. Samotná sporná otázka v uvedené věci ale spočívala v problematickém dokazování, že stěžovatelkou deklarovaný dodavatel není tím, kdo zboží a služby dodal. V rozsudku sp. zn. 4 Afs 317/2021 zamítl NSS kasační stížnost daňového subjektu, neboť bylo zřejmé, že v této věci neexistoval jiný dodavatel, u kterého by daňový subjekt mohl tvrdit, že mu dodal dřevní kulatinu a byl v postavení plátce DPH. V nyní projednávané věci však finanční orgány celou dobu operovaly s tím, že skutečným dodavatelem reklamního plnění pro stěžovatelku byl O. H., a ne společnosti HUST a Carenex.

[44] Na posuzovanou věc nemá vliv ani trestní rozsudek, který předložil žalovaný. Pokud tímto trestním rozsudkem byly uznány vinnými osoby, jež se účastnily i obchodů v nyní projednávané věci, pro krácení daně, nemůže to ovlivnit posouzení nároku na odpočet DPH. NSS proto tento rozsudek ani neprováděl jako důkaz. Ostatně ani v rozsudku ze dne 17. 6. 2022, čj. 9 Afs 388/2018-72, nebral NSS tento rozsudek v úvahu při posouzení věci, ačkoli ho žalovaný také předkládal.

[45] NSS nesouhlasí s názorem žalovaného, že s ohledem na hodnotu plnění je zřejmé, že dodavatelé stěžovatelky neměli postavení plátce daně. Nelze totiž vycházet z toho, že takové daňové subjekty poskytovaly plnění pouze stěžovatelce. Je možné, že poskytovaly plnění i jiným daňovým subjektům.

[46] Závěrem NSS dodává, že krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil své úvahy přezkoumatelným způsobem. Pokud uvedl, že právní hodnocení dané věci je v souladu také s konstantním přístupem NSS (bod 65), neznamená to, že nevysvětlil, v čem tento soulad spočívá, jak namítala stěžovatelka. Před touto pasáží napadeného rozsudku jsou uvedeny konkrétní závěry NSS, které pak krajský soud aplikoval na nyní posuzovaný skutkový stav. Rozhodnutí soudu nelze číst izolovaně, ale v pouze v kontextu jeho celého obsahu.

[47] K odkazu stěžovatelky na rozsudek sp. zn. 10 Afs 283/2017 uvádí NSS ve shodě s krajským soudem, že v uvedené věci bylo rozhodováno na základě jiných skutkových okolností, což je zřejmé z jeho obsahu. NSS konstatuje, že v odkazované věci byl rozpor ve výpovědích pouze ve způsobu uzavření smlouvy. V nyní projednávané věci je rozporů více a nebyly zanedbatelné (v podrobnostech viz výše).

V. Závěr a náklady řízení

[48] NSS tedy napadený rozsudek z popsanych důvodů podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že pro takový postup by byly důvody také v dalším řízení před krajským soudem, NSS zrušil také žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.], ve kterém bude žalovaný povinen respektovat vyslovený závazný právní názor NSS.

[49] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi řízení, který úspěch ve věci neměl.

pokračování

Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatelku. Naopak žalovaný v řízení neuspěl.

[50] Stěžovatelka tak obdrží náhradu nákladů řízení, kterou tvoří tyto částky:

- soudní poplatky ve výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu, 5 000 Kč za kasační stížnost);
- zastupování daňového poradce v řízení o žalobě, pět úkonů právní služby - převzetí a příprava věci, sepsání žaloby, 2x replika a účast na jednání dne 27. 6. 2018 (doplnění žaloby ze dne 7. 3. 2017 NSS nebral v úvahu jako úkon právní služby, neboť se jednalo o doplnění žaloby o návrh důkazu, který měl osvědčit stěžovatelkou tvrzené skutečnosti, nebylo tedy rozsáhlým doplněním žaloby a v kontextu ostatních podání bylo toto podání zanedbatelné). Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu), činí 5 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. K úkonům právní služby je třeba připočíst 5 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Náhrada je zvýšena o DPH ve výši 21 %. To činí dohromady **20 570 Kč**.
- odměna advokátce za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za čtyři úkony právní služby – příprava a převzetí věci, sepsání kasační stížnosti, vyjádření po rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu a reakce žalobkyně na vyjádření žalovaného po rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu. obdobně jako v předchozím bodě, odměna činí 4 x 3 100 Kč + 300 Kč náhrady hotových výdajů ke každému úkonu. Jelikož advokátka je plátkyní DPH, je třeba přičíst DPH ve výši 21 %. To činí dohromady **16 456 Kč**.

[51] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti ve výši **45 026 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její advokátky. Ve vztahu k náhradě nákladů řízení daňového poradce je advokátka pouze platebním místem.

[52] Stěžovatelka navrhovala, aby mimosmluvní odměna byla zvýšena podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu, neboť některé úkony byly mimořádně obtížné pro odbornou a časovou náročnost (aplikace unijní úpravy a judikatury). Tomuto návrhu NSS nevyhověl. V dané věci nebylo použito cizí právo ani cizí jazyk. Nejednalo se o věci náročnější než věci běžně projednávané před NSS.

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

V Brně dne 23. září 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu