ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **P. M.**, zastoupen Mgr. Evou Štauderovou, advokátkou se sídlem Stráže 3662, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2015, č. j. 874/15/5200-20444-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2018, č. j. 31 Af 10/2015 - 69,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2018, č. j. 31 Af 10/2015 - 69, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2015, č. j. 874/15/5200-20444-706033, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **28 570 Kč** k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Evy Štauderové, advokátky se sídlem Stráže 3662, Zlín, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Třinácti dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 5. 2014 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen, červenec a srpen 2009 a únor až listopad 2010, v celkové výši 514 000 Kč a penále v celkové výši 102 800 Kč. Finanční úřad totiž při daňové kontrole zjistil, že žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích uplatnil mimo jiné nároky na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společností Carenex plus s. r. o. za zajištění

reklamy na závodních vozech. Smlouvy týkající se dané reklamy však byly podle finančního úřadu uzavřeny účelově, neboť žalobce uzavřel smlouvy o reklamě rovněž se společností SPARROW RACING s. r. o. a jejím jednatelem Oldřichem Hrabcem, a právě on reklamy fakticky vyhotovoval a umisťoval na auta, neboť k tomu měl příslušné vybavení. Žalobce tedy neměl důvod následně uzavírat smlouvy přes společnost Carenex plus s. r. o. jako prostředníka. Žalobce sice uváděl, že se tak rozhodl proto, že se službami Oldřicha Hrabce nebyl spokojen, podle zjištění finančního úřadu však dle smlouvy, kterou měl žalobce uzavřenou přímo s Oldřichem Hrabcem, byla žalobcova reklama umístěna na více částech aut, než podle smlouvy se společností Carenex plus s. r. o. Jinak byla reklama uskutečňovaná na základě těchto smluv v zásadě totožná. Tato společnost navíc neměla s Oldřichem Hrabcem žádnou smlouvu, která by ji opravňovala umisťovat žalobcovu reklamu na závodní auta Oldřicha Hrabce. Měli mezi sebou pouze smlouvu na propagaci samotné společnosti Carenex plus s. r. o. Finanční úřad tak zpochybnil faktické uskutečnění reklamy společností Carenex plus s. r. o. jako prostředníkem.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 1. 2015, č. j. 874/15/5200-20444-706033. Žalovaný připomněl, že žalobce sice předložil bezvadné daňové doklady a prokázal fotodokumentací a informacemi na DVD realizaci reklamy na vozidlech za celkem 514 000 Kč, přesto neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že by tuto reklamu provedla společnost Carenex plus s. r. o.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu odůvodněnou tím, že neměl možnost zjistit, zda má společnost Carenex plus s. r. o. řádně uzavřeny smlouvy s Oldřichem Hrabcem, respektive se společností SPARROW RACING s. r. o., a zda společnost Carenex plus s. r. o. řádně plní své daňové povinnosti. Zároveň v žalobě žalobce přiznal, že o nepravdivé uvedení toho, že vše dojednával přímo s jednatelem společnosti Carenex plus s. r. o. panem Trutnou, jej požádal pan Hrabec, nicméně toto jeho pochybení by pro něj nemělo mít tak katastrofální následky jako doměření celých vysokých částek DPH. Přiznal také, že svá zdanitelná plnění ve skutečnosti přijal od pana Hrabce, respektive od společnosti SPARROW RACING s. r. o., která mu je přeprodala přes společnost Carenex plus s. r. o. Své povinnosti ovšem neplnili tito dva dodavatelé, nikoli sám žalobce, který o uspořádání jejich vzájemných vztahů neměl tušení.

[4] Krajský soud žalobě nejprve rozsudkem ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 10/2015 - 38, vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017 - 28. V něm konstatoval, že rozhodnutí žalovaného týkající se DPH a daně z příjmů fyzických osob nejsou rozporná způsobem, který shledal krajský soud. Podle NSS jsou rozhodnutí žalovaného ve vztahu k oběma daním ve shodě v tom ohledu, že podle něj byla zdanitelná plnění (tedy grafická část reklamy) fakticky vytvořena panem Oldřichem Hrabcem v rámci společnosti SPARROW RACING s. r. o., ovšem následně byla tato reklama fakturována jak od této společnosti, tak od společnosti Carenex plus s. r. o., typicky tím způsobem, že na jednom závodním autě byla reklama nalepena na základě objednávky od jedné společnosti a na dalším autě na základě objednávky od druhé společnosti (či na dvou částech téhož auta), ovšem jejich autor a grafika byly shodné.

[6] Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že důvodem neuznání žalobcova nároku na odpočet na DPH nebyly pouze „nedostatečně uzavřené smlouvy mezi subdodavateli“, nýbrž celá skupina důkazů prokazujících, že společnost Carenex plus s.r.o., tedy osoba uvedená na daňových dokladech, ve skutečnosti nedodala službu, kterou žalobci fakturovala. Prvním z těchto důkazů je skutečně to, že tato společnost neměla s panem Oldřichem Hrabcem uzavřenu

písemnou smlouvu, která by ji opravňovala umisťovat reklamní polepy na jeho automobilech. Skutečnost, že majitelem těchto automobilů je pan Hrabec, přitom byla žalobci zřejmá jak ze smluv, které uzavřel přímo s ním, tak z toho, že se sám těchto závodů účastnil v závodním týmu pana Hrabce.

[7] Podle NSS nebylo zjevné, z čeho krajský soud dovodil, že k žalobci vedl „subdodavatelský řetězec". Existence takového řetězce totiž nebyla prokázána formálně ani materiálně. O jejím formálním neprokázání svědčí absence příslušných písemných smluv na propagaci žalobce mezi společností Carenex plus s.r.o. a panem Hrabcem, respektive společností SPARROW RACING s. r. o., jejímž byl jednatelem. Z hlediska materiálního je podstatné, že skutečným dodavatelem reklamních služeb pro žalobce byl pan Hrabec, nikoli společnost Carenex plus s.r.o. Jinak řečeno, žalobce sám přímo v žalobě přiznal, že skutečným poskytovatelem plnění byl i v letech 2009 a 2010 nadále pan Hrabec, coby majitel automobilů, na nichž byly reklamní polepy umístěny, který měl navíc k dispozici podklady pro výrobu této reklamy, zatímco společnost Carenex plus s.r.o. byla do jejich obchodního vztahu pouze formálně „vložena". Poskytovatelem veškerých nyní posuzovaných reklamních služeb byl pan Hrabec, jemuž i nadále žalobce poskytoval menší část plateb za ně, zatímco větší část plateb byla „přesměrována" přes společnost Carenex plus s.r.o. Již z této změny uspořádání vztahů mohl žalobce nabýt podezření, zda toto formální vložení společnosti Carenex plus s.r.o. do stále fakticky fungujícího vztahu mezi ním a panem Hrabcem, respektive společností SPARROW RACING s. r. o., nemá za účel nekalou manipulaci s DPH. Faktickým dodavatelem všech služeb byl tedy nadále pan Hrabec, respektive jeho společnost SPARROW RACING s. r. o. Naopak společnosti Carenex plus s.r.o. žalobce poskytoval platby, ona však byla pouze formálně uvedena jako dodavatel části služeb poskytovaných společností SPARROW RACING s. r. o. Přitom z daňové judikatury NSS plyne, že pro účely DPH je podstatné nejen to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo, což zde není zpochybňováno, ale i to, zda jej uskutečnila právě osoba uvedená v daňových dokladech.

[8] V reakci na zrušující rozsudek NSS vydal krajský soud nový rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. j. 31 Af 10/2015 - 69, kterým žalobu zamítl. Vázán právním názorem NSS konstatoval, že neexistuje skutkový rozpor ve tvrzeních žalovaného ohledně daně z příjmů právnických osob a DPH. Rovněž nebyla shledána existence subdodavatelského řetězce na reklamu na autech pana Hrabce, nýbrž faktickým dodavatelem všech služeb byl pan Hrabec, resp. jeho společnost SPARROW RACING s. r. o. Společnost Carenex plus s. r. o. nebyla ve skutečnosti poskytovatelem plnění, která žalobci fakturovala a vůči nimž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. Jelikož v případě DPH je nezbytné, aby kromě faktického uskutečnění zdanitelného plnění toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uveden v dokladu předloženém daňovým subjektem jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu, nebylo možné žalobci uznat odpočet DPH za služby, jejichž deklarovaným poskytovatelem byla společnost Carenex plus s. r. o. Krajský soud neshledal ani porušení principu legitimního očekávání.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[9] Žalobce (dále „stěžovatel") podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

[10] Stěžovatel upozornil, že sedmý senát ve svém předchozím zrušujícím rozsudku rozhodl odlišně, než rozhodly jiné senáty NSS ve skutkově podobných věcech, týkajících se taktéž otázky, zda skutečným poskytovatelem plnění byla společnost Carenex plus s. r. o., či jiný subjekt.

Konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, na rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 - 61, a na rozsudek ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017 - 73.

[11] Dále uvedl, že právní názor krajského soudu, vycházející z předchozího zrušujícího rozsudku sedmého senátu, že k odepření DPH postačuje zpochybnění deklarovaného dodavatele služby, je v rozporu s některými předchozími rozhodnutími NSS (konkrétně s rozsudkem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*) a Soudního dvora EU (dále jen „SD EU"), která dále rozebral. Za rozhodnou právní otázku proto označil, zda může žalovaný odepřít nárok na odpočet DPH v případě, kdy nebyl prokázán podvod na dani, zdanitelné plnění fakticky proběhlo a nebylo zpochybněno, ovšem dodavatel uvedený na faktuře se dle posouzení žalovaného, respektive krajského soudu, neshoduje s faktickým dodavatelem. Stěžovatel proto navrhl, aby byla rozšířenému senátu předložena k posouzení otázka odmítnutí nároku na odpočet DPH a otázka dokazování osoby dodavatele zdanitelného plnění pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Alternativně pak navrhl, aby byla SD EU předložena předběžná otázka týkající se možnosti odepření nároku na odpočet DPH v případě plnění, u kterého daňové orgány shledaly, že bylo realizováno jiným subjektem v dodavatelském vztahu, než je subjekt uvedený na předložených daňových dokladech, a to v případě, kdy jiné hmotněprávní podmínky napadeny nebyly, nebyl shledán podvod na dani a dodavatel dodavatele, který měl údajně plnění poskytnout, je rovněž osobou povinnou k dani.

[12] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a aby bylo zrušeno i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že v prvním zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 120/2017 - 28 NSS rozhodl zcela v souladu s judikaturou SD EU i se svou vlastní. Podle ní musí daňový subjekt prokázat nejen to, že došlo k uskutečnění plnění, ale také, že toto plnění uskutečnila osoba uvedená na předložených dokladech.

[14] Podáním ze dne 20. 11. 2019 žalovaný poskytl soudu informaci o rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 3. 10. 2019, č. j. 61 T 6/2019 - 4155, jímž bylo mimo jiné nepravomocně rozhodnuto o vině a trestu stěžovatele a dalších osob za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, formou spolupachatelství. Tyto osoby se měly trestného činu dopustit tím, že se po předchozí domluvě s úmyslem zkrátit DPH a daň z příjmů fyzických a právnických osob za zdaňovací období 2009 až 2012 podílely na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet DPH na vstupu. Stěžovatel byl tímto rozsudkem odsouzen k peněžitému trestu v celkové výměře 2 500 000 Kč za to, že zahrnul do daňových přiznání daňové doklady vystavené společností Carenex plus s.r.o., přesto že důvodem vystavení těchto daňových dokladů ve skutečnosti nebyla propagace a zviditelnění jeho podnikatelské činnosti, ale umělé navýšení daňově účinných výdajů a nároků na odpočet DPH na vstupu s cílem snížení daňových povinností, čímž snížil svou daňovou povinnost u DPH celkem o 790 734 Kč a současně vylákal nadměrný odpočet DPH ve výši 449 266 Kč.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Je třeba nejprve připomenout, že se jedná o druhou kasační stížnost v téže věci, byť odlišného účastníka řízení. S ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost v téže věci přípustná jen za předpokladu, že je jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS. Ten se nemá znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, pokud se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Nepřípustnost kasační stížnosti se dotýká především otázek, které NSS v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje i výjimku z popsaného pravidla. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Judikatura Ústavního soudu a NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Lze shrnout, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané druhým účastníkem řízení) je omezena na důvody, které NSS v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejména v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru NSS vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011 - 139). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v bodech 23 a 24 nálezu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19.

[17] Z těchto důvodů je třeba za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. označit první kasační námitku, podle níž se NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 120/2017 - 28 odchýlil od jiných rozsudků NSS rozhodujících o plnění formálně poskytovaném společností Carenex plus s.r.o. Touto námitkou stěžovatel fakticky polemizuje pouze s předchozím zrušujícím rozsudkem NSS. Smyslem umožnění podání opakované kasační stížnosti však není otevřít prostor k polemice s předchozím rozsudkem NSS, jenž je svým právním názorem vysloveným dříve v téže věci sám vázán (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Toto omezení vylučuje i možnost, aby NSS revidoval svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci, leda by mezitím došlo ke změně právní úpravy či judikatury nadřízených soudních orgánů (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS). V nynějším řízení by tedy nyní rozhodující senát nemohl sám od sebe změnit svůj právní názor vyjádřený v prvém zrušujícím rozsudku. Níže rozebraná nová judikatura SD EU a následně rozšířeného senátu však mezitím sjednotila judikaturu NSS způsobem, po němž stěžovatel touto nepřípustnou námitkou volal.

[18] Druhou kasační námitkou stěžovatel brojil proti tomu, jak krajský soud, poté co NSS korigoval jeho skutková zjištění, aplikoval judikaturu týkající se uznatelnosti odpočtu na DPH v situaci, kdy se dodavatel deklarovaný na dokladech liší od dodavatele skutečného. Tato námitka je ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná, neboť jí stěžovatel sice brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru NSS vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku, ale je třeba je podrobit revizi z důvodu zásadní změny judikatury SD EU a rozšířeného senátu, k níž mezitím došlo. Tato námitka je proto zároveň důvodná.

[19] Rozhodující senát při předběžném posouzení věci zjistil, že první senát NSS usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil rozšířenému senátu k zodpovězení 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?*“ V tomto usnesení první senát zpochybnil závěry

rozsudku NSS č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar,* kterých se stěžovatel ve své kasační stížnosti, mimo jiné, dovolává. Soud proto přerušil řízení usnesením ze dne 28. 3. 2019, č. j. 9 Afs 388/2018 - 32. Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, dvě předběžné otázky SD EU. Na dané otázky SD EU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie.* Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. Usnesením ze dne 7. 4. 2022, č. j. 9 Afs 388/2018 - 69, rozhodl soud o pokračování v nynějším řízení. Žádný z účastníků nezaslal ve stanovené třicetidenní lhůtě žádné další vyjádření.

[20] Dokazování finančního úřadu i žalovaného bylo zaměřeno zejména na to, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, z nichž byl odpočet nárokován. Finanční úřad i žalovaný totiž vycházeli z názoru, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti finančního úřadu o tom, zda byla dodavatelem plnění právě společnost Carenex plus s.r.o., označená za dodavatele na předložených daňových dokladech. Tento právní názor vycházel z dlouhodobé judikatury NSS, podle níž platí, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, NSS k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]*aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‚poskytovatel' totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.*" Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar,* na nějž odkazuje i nynější stěžovatel.

[21] První senát NSS ve snaze tuto judikaturu sjednotit předložil v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 rozšířenému senátu k zodpovězení 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?*"

[22] Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil dvě předběžné otázky SD EU. Na ně SD EU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie,* ve kterém konstatoval: *„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."*

[23] V bodech 40 a 41 svého rozsudku doplnil: *„40. Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku*

prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. 41. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“ Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura NSS trvala na tom, aby deklarovaný dodavatel byl i skutečným dodavatelem, rozsudek SD EU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátce DPH.

[24] Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v němž vyslovil následující právní závěr: *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt 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.“* Shledal, že rozsudkem SD EU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek *Stavitelství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). Rozsudek *Stavitelství Melichar* šel totiž odlišnou cestou, než kterou se vydal SD EU. Ten potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky (viz bod 33 rozsudku rozšířeného senátu).

[25] Právě citovaný právní názor SD EU a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na nyní posuzovanou věc. Stěžovateli totiž nebyl odpočet na DPH uznán proto, že jako dodavatele služeb deklaroval společnost Carenex plus s.r.o., ovšem podle finančních orgánů byl faktickým dodavatelem pan Oldřich Hrabec, respektive společnost SPARROW RACING s. r. o., jejímž byl jednatelem. Tento závěr aproboval i NSS ve svém předchozím rozsudku v této věci a následně krajský soud v zamítavém rozsudku, jenž je nyní předmětem přezkumu.

[26] Pohledem nové judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* však fakt, že skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než deklarovaný dodavatel, není sám o sobě důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Tento právní názor, na němž NSS založil svůj předchozí zrušující rozsudek, již nyní neobstojí. Pro uznání nároku na odpočet DPH by totiž podle této judikatury bylo dostatečné, pokud by bylo prokázáno, že skuteční dodavatelé předmětných plnění byli v rozhodné době plátci DPH. Právní závěr zamítavého krajského soudu, vydaný na základě závazného právního názoru NSS, tedy již pohledem této nové judikatury neobstojí. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo než v důsledku této judikaturní změny vyvolané rozhodnutím SD EU rozsudek krajského soudu zrušit.

[27] Vzhledem k tomu, že nejen řízení před krajským soudem, ale již i řízení před žalovaným bylo založeno na takovém posouzení klíčové právní otázky, které neobstojí pohledem nové judikatury SD EU a rozšířeného senátu, pokládá 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 vedle rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, jak stěžovatel navrhoval. Toto řešení pokládá za vhodnější i z hlediska procesní ekonomie.

[28] V důsledku rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* se klíčovým stává prokázání, zda byla stěžovateli plnění dodána plátci DPH, přestože to nebyl dodavatel deklarovaný v předložených

dokladech. K této otázce bude namístě zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skuteční stěžovatelovi dodavatelé byli plátci DPH, což ostatně tvrdil stěžovatel již v kasační stížnosti. Pokud bude prokázáno, že stěžovatelovi dodavatelé byli plátci DPH, bude na žalovaném, aby posoudil, zda je zde jiný důvod, pro který nelze nárok na odpočet DPH uznat. Pro tyto úvahy budou jistě klíčová zjištění plynoucí z výše rekapitulovaného odsuzujícího rozsudku Krajského soudu, pobočka ve Zlíně, na nějž žalovaný sám upozornil, pokud tento rozsudek mezitím nabyl právní moci. Výsledek těchto úvah NSS nepředjímá.

[29] V dané situaci NSS také nepřísluší, aby se vyjadřoval k tomu, zda daňová povinnost stěžovatele není již prekludována s ohledem na běh desetileté prekluzivní lhůty upravené v § 148 odst. 5 daňového řádu (právní otázka, zda se běh této lhůty, která začala běžet ještě před účinností daňového řádu, staví po dobu soudního řízení či nikoli, je nyní předmětem řízení před rozšířeným senátem NSS ve věci 9 Afs 95/2021). Bude totiž záležet na žalovaném a na důvodech, o něž opře případné neuznání nároku na odpočet DPH, zda na běh prekluzivní lhůty dopadne její možné prodloužení podle § 148 odst. 6 daňového řádu či nikoli.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[31] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný úspěch ve věci neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nepřísluší.

[32] Náklady řízení stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokátky ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupkyně stěžovatele je plátkyní DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 9 114 Kč.

[33] Náklady řízení o žalobě, včetně řízení o první kasační stížnosti žalovaného, tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna tehdejšího stěžovatelova zástupce Ing. Tomáše Goláně ve výši 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, podání žaloby, podání repliky v prvním řízení před krajským soudem a podání vyjádření k první kasační stížnosti žalovaného [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a čtyři režijní paušály po 300 Kč za čtyři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky], zvýšené o částku 2 856 Kč odpovídající DPH. Celkem náklady řízení o žalobě činí 19 456 Kč.

[34] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 28 570 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jeho nynější zástupkyně Mgr. Evy Štauderové, advokátky se sídlem Stráže 3662, Zlín, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu