



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žalob proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38550/17/5300-21442-700225 a č. j. 38584/17/5300-21442-700225, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2020, č. j. 29 Af 82/2017 - 61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2020, č. j. 29 Af 82/2017 - 61, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38550/17/5300-21442-700225 a č. j. 38584/17/5300-21442-700225, **se ruší** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobách a o kasační stížnosti ve výši 48 026 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno II (dále též „správce daně“) vydal v říjnu roku 2012 celkem 19 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2008, dále březen, duben, červen, srpen, září a prosinec roku 2009 a březen až prosinec roku 2010, a zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Správce daně neuznal nárok žalobce na odpočet DPH, neboť pojal pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených důkazů, jimiž byl nárok na odpočet prokazován, které žalobce nevyvrátil.

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání. V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný dodatečné platební výměry změnil v části týkající se bankovního spojení (což souviselo se změnou působnosti orgánů finanční správy) a snížil doměřenou daň i penále (za zdaňovací období 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2008, duben, červen, srpen, září roku 2009 a říjen roku 2010). Žalovaný konstatoval, že žalobce unesl primární důkazní břemeno předložením prvotních daňových dokladů a dále k výzvě správce daně předložil smlouvy o dílo a soupisy provedených prací. Splnil tak formální podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně však zpochybnil, že přijatá zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech (především výkopové a zemní práce) byla fakticky uskutečněna na nich deklarovaným dodavatelem, resp. plátcem DPH. Konkrétně správce daně zjistil, že dodavatel V. M. nebyl ke dni uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH, ani mu nevznikla povinnost registrovat se k dani dle § 94 zákona o DPH. Rovněž dodavatel WEST show s.r.o. nebyl ke dni uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH, ani mu nevznikla povinnost registrace k dani dle § 94 zákona o DPH. Dále bylo prokázáno, že dodavatel M. V. žádné doklady nevystavoval, pouze je podepisoval a opatřil razítkem, o zdanitelných plněních nic nevěděl, neprováděl je, ani k tomu neměl žádné zaměstnance. V době, kdy mělo dojít k přijetí zdanitelných plnění žalobcem, byl M. V. pravomocným rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2010, č. j. 83 Nc 925/2009 - 39, omezen ve způsobilosti k právním úkonům tak, že není schopen činit právní úkony, u nichž hodnota předmětu úkonu přesahuje částku 500 Kč, vykonávat funkce statutárních orgánů společností či prokuristy. U dalšího z dodavatelů KMK real s.r.o. bylo prokázáno, že v době uskutečnění zdanitelných plnění s žalobcem nespolečně pracoval, faktury vystavoval v ekonomickém systému POHODA 2007, oproti tomu žalobce předložil faktury od tohoto dodavatele psané ručně a v jiné číselné řadě. Dodavatel O. N. v době poskytnutí zdanitelných plnění vykonával trest odnětí svobody. Ve shodě se správcem daně tak žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jelikož neprokázal, že sporná zdanitelná plnění byla přijata od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, resp. v případě některých dodavatelů se jednalo o subjekty, které nebyly v době poskytnutí zdanitelného plnění plátcem DPH.

[3] Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Brně, které krajský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a jako nedůvodné je zamítl. Ve shodě s žalovaným konstatoval, že žalobce v případě přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů nesplnil podmínky § 73 odst. 1 zákona o DPH, a nárok na odpočet mu proto nevznikl. Neztotožnil se s argumentací žalobce, že právo na

pokračování

odpočet DPH lze upřít pouze tehdy, není-li prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno ve vlastní režii či jiným dodavatelem, případně že se žalobce účastnil daňového podvodu. Nesplnění hmotněprávních podmínek v podobě neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele je podle krajského soudu primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost řádně prokázána, není nutno zkoumat totožnost skutečného dodavatele, ani není povinností správce daně prokázat účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Ta přichází v úvahu teprve tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Krajský soud uvedl, že závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Stavitelství M.*, byly předloženy k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, jako rozporné s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Předkládající první senát se v usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu podrobně zabýval žalobcem zmiňovanou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), konkrétně rozsudky ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*, ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*, a ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, přičemž dospěl k závěru, že právní názor vyslovený ve věci *Stavitelství M.* z nich nevyplývá.

[4] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobce týkající se rozdílného stanovení daně z příjmů a DPH. Domníval se, že došlo-li za totožná zdaňovací období ke stanovení daně z příjmů podle pomůcek a ke stanovení DPH dokazováním, nejedná se o závěry, které by se navzájem vylučovaly. Tvrzení žalobce, že v případě daně z příjmů došlo k jejímu přísnějšímu stanovení, nebylo dle krajského soudu způsobitelné zpochybnit zákonnost vydaných rozhodnutí žalovaného, která se týkala DPH. V této souvislosti krajský soud upozornil, že žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, jejichž poskytnutí deklarovanými dodavateli správce daně důvodně zpochybnil, což vyústilo v závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Správce daně proto v tomto rozsahu uplatněný nárok žalobce snížil. Uzavřel, že ve vztahu k DPH (a jejímu stanovení) zcela postačovaly skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci daňové kontroly, a tedy nebylo třeba přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítal, že v posuzovaném případě nepanovaly pochybnosti o tom, že se zdanitelná plnění deklarovaná na dokladech fakticky uskutečnila. Přetrvávající pochybnosti daňových orgánů se týkaly pouze dodavatelů uvedených na dokladech. Tomu odpovídal též závěr žalovaného, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Stěžovatel se domníval, že samotné zpochybnění dodavatele však nemůže vést k odepření nároku na odpočet DPH. Takový názor byl judikaturou SDEU opakovaně odmítnut. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry, jež SDEU předestřel v usnesení ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, a odkázal též na rozsudky ve věcech *Maks Pen EOOD*, *PPUH Stehcamp* a rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*. Rozsudky SDEU, na které odkázal krajský soud (ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-

516/14, *Barlis 06*, a ze dne 21. 11. 2018 ve věci C-664/16, *Vădan*), řeší dle stěžovatele skutkově odlišné případy, kdy daňový doklad neobsahoval formální náležitosti.

[6] Stěžovatel rovněž zopakoval, že na základě totožného skutkového stavu nelze činit vzájemně neslučitelné závěry. V případě DPH byla evidence vedená stěžovatelem dostatečným podkladem pro stanovení daně dokazováním, kdežto daň z příjmů fyzických osob byla stanovena na základě pomůcek. Odlišný způsob stanovení daně z příjmů a DPH nelze odůvodňovat ani odlišností těchto daní. Účetnictví buď je, anebo není věrohodné. Výdaj (náklad) vynaložený jako daňově účinný odpovídá z hlediska DPH zdanitelnému plnění přijatému na vstupu. Stěžovatel tak nabyl legitimní očekávání, že v případě DPH bude postupováno stejně jako u daně z příjmů. K tomu stěžovatel odkázal též na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 6. 2019, č. j. 62 Af 57/2017 - 67.

[7] Stěžovatel rovněž upozornil na skutečnost, že v podaných žalobách navrhoval jako důkaz zprávu o daňové kontrole č. j. 3264314/13/3002-05402-704520 (týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 a 2009). Zpráva nebyla krajským soudem provedena k důkazu a ani odůvodnění napadeného rozsudku neobsahuje o tomto důkaznímu návrhu žádnou zmínku. Jedná se proto o opomenutý důkaz.

[8] Žalovaný se ve vyjádření k podané kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem, které pokládal za zákonné. Krajský soud dle názoru žalovaného správně vyhodnotil, že neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele je primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Rozsudky SDEU ve věcech *Barlis 06* a *Vădan* byly krajským soudem zmíněny na podporu argumentace, že důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění způsobem deklarovaným na daňovém dokladu (včetně dodavatele) nese daňový subjekt. Žalovaný dále připomněl, že podmínky pro uznání vynaložených výdajů (nákladů) jako daňových (pro účely daně z příjmů) a podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH jsou odlišné. Dle žalovaného není vyloučeno, aby v případě daně z příjmů bylo přistoupeno ke stanovení daně dle pomůcek, zatímco v případě DPH byl nárok na odpočet daně odepřen na základě dokazování. Žalovaný zároveň doplnil, že krajský soud sice zprávu o daňové kontrole týkající se daně z příjmů v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně nezmínil, avšak z celkového kontextu odůvodnění rozsudku je zřejmé, proč považoval provedení tohoto důkazu za nadbytečné.

[9] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž obsáhle polemizoval s jednotlivými body vyjádření, a setrval na svém závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku.

[10] Také žalovaný reagoval na stěžovatelovu doplňující argumentaci podáním dalšího vyjádření ve věci, v němž se věnoval opakovaně zmíněnému rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 6. 2019, č. j. 62 Af 57/2017 - 67. Dle žalovaného byl označený rozsudek vydán za specifických skutkových okolností, a tedy k němu nelze přistupovat jako ke všeobecnému pravidlu.

[11] V návaznosti na rozsudky SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater*

pokračování

ProChemie, podal žalovaný doplňující vyjádření. V něm poukázal na skutečnost, že vzhledem k tomu, že rozsudky SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* se týkají otázky prokázání poskytovatele plnění jako konkrétní osoby povinné k dani (plátce DPH), je zřejmé, že na nepřiznaný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od V. M. a společnosti WEST show s.r.o. nemají tyto rozsudky žádný vliv, neboť důvodem pro odmítnutí nárokovaného odpočtu z přijatých zdanitelných plnění od těchto dodavatelů bylo to, že poskytovatelé plnění nebyli plátcem DPH. K plněním přijatým od dodavatelů M. V., O. N. a společnosti KMK real s.r.o. žalovaný upozornil, že stěžovatel v průběhu daňového řízení neoznačil ani neprokázal konkrétní skutečné dodavatele jako osoby povinné k dani (plátce DPH), kteří mu plnění (výkopové a zemní práce) dodali. Žalovaný dále ve vyjádření poukázal na skutečnost, že ani z objemu poskytnutých plnění nelze usuzovat na to, že by skutečný poskytovatel zdanitelných plnění mohl být plátcem DPH. Žalovaný byl proto přesvědčen, že jeho závěr, že stěžovateli nelze přiznat nárokovaný odpočet DPH z plnění od těchto dodavatelů, obstojí i po rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*.

[12] V reakci na uvedené vyjádření žalovaného stěžovatel poukázal na skutečnost, že vzhledem k tomu, že v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* byl vysloven zcela nový právní názor, který nezastával v době vydání rozhodnutí ani žalovaný, nelze nyní z povahy věci hodnotit, zda stěžovatel v daňovém řízení požadované důkazní břemeno unesl. Teprve v řízení o kasační stížnosti se totiž stěžovatel dozvěděl, ve vztahu k jakým konkrétním podmínkám nároku na odpočet DPH jej břemeno tíží, resp. co konkrétně je obsahem podmínek nároku na odpočet DPH. Stěžovatel se proto domáhá toho, aby mu byl v daňovém řízení poskytnut prostor k doplnění tvrzení a navržení důkazů v intencích závěrů vyslovených v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*. Dle názoru stěžovatele žalovaný v doplňujícím vyjádření konstruuje hypotézy, proč dodavatelé nebyli v postavení osoby povinné k dani. Nově doplněné odůvodnění žalovaného se však zcela míjí s obsahem jím vydaných rozhodnutí, která jsou předmětem soudního přezkumu. Argumentaci žalovaného, proč konkrétní dodavatel nebyl v postavení plátce DPH, považuje stěžovatel v nynější fázi řízení za nepřipadnou. Žalovaný se jejím prostřednictvím pokouší o účelovou změnu odůvodnění vydaných správních rozhodnutí (včetně napadeného rozsudku krajského soudu), která se ovšem variantou, zda dodavatelé (ne)mohli být v postavení plátců DPH, vůbec nezabývala. Nedostatky vydaných rozhodnutí není možné odstraňovat až v řízení o kasační stížnosti a nově doplňovat důvody, na kterých nejsou napadená rozhodnutí vystavěna. Stěžovatel provedl podrobný rozbor judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu a ve světle nového právního názoru setrval na požadavku napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit a věci vrátit žalovanému k dalšímu řízení, a to za účelem doplnění dokazování v intencích závěrů rozsudků SDEU a rozšířeného senátu a opětovného posouzení důvodnosti stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet DPH.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[14] Z rekapitulace provedené výše je zřejmé, že projednávaná věc navazuje na rozsudky SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie*.

[15] Mezi účastníky řízení je veden spor o to, zda je prokázání dodavatele zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, a zda lze tedy daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu.

[16] Žalovaný ve vydaných rozhodnutích opřel svůj závěr o neuznání stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet DPH o to, že stěžovatel neprokázal poskytnutí zdanitelných plnění dodavateli deklarovanými na daňových dokladech. Konkrétně zpochybnil poskytnutí zdanitelných plnění společnostmi WEST show s.r.o. a KMK real s.r.o. a dále dodavateli V. M., M. V. a O. N.. V případě přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů V. M. a společnosti WEST show s.r.o. bylo navíc zjištěno, že se jednalo o subjekty, které nebyly v době poskytnutí zdanitelných plnění plátcí DPH.

[17] Otázka vzniku a přiznání nároku na odpočet DPH v případě neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech nebyla judikaturou Nejvyššího správního soudu řešena jednotně. Řešení přinesl až výše zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v návaznosti na rozsudek SDEU C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*.

[18] Rozšířený senát v bodě [21] rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 uzavřel, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, 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“.

[19] V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* tak byly závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Staviteľství Melíchar*, popřeny (podle tohoto rozsudku nebyla otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná); resp. ve vztahu k převažující judikatuře významně doplněny (většinová judikatura stála na závěru, že identita dodavatele musí být postavena najisto - viz její výčet obsažený v bodu [12] rozsudku rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*).

[20] Závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (ve spojení s rozsudkem SDEU v téže věci) 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). Nic na tom nemění ani skutečnost, že rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po rozsudku krajského soudu [viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, dle kterého „pokud (...) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně

pokračování

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“].

[21] V projednávané věci stěžovatel v předchozím řízení namítal, že k odepření nároku může dojít pouze za situace, není-li prokázáno přijetí zdanitelného plnění od jiného dodavatele, případně že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu. Žalovaný a krajský soud však nárok odepřeli s odůvodněním, že mezi hmotněprávní podmínky uznání nároku na odpočet daně patří uskutečnění zdanitelných plnění výhradně dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Na tomto předpokladu žalovaný vystavěl své závěry obsažené v rozhodnutích o odvolání stran neuznání nároku na odpočet DPH v případě dodavatelů M. V., KMK real s.r.o. a O. N., které následně aproboval též krajský soud (viz body 20 a 21 rozsudku). S ohledem na shora popsany vývoj judikatury se ovšem stěžovatel z hlediska posouzení naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH důvodně domáhá možnosti doplnit v daňovém řízení tvrzení a důkazy k prokázání toho, že dodavatelé měli postavení plátců DPH. Důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatele. V návaznosti na shora uvedené se tedy v dalším řízení stává klíčovým zjištění a prokázání toho, zda stěžovateli byla plnění dodána plátcí DPH (v duchu závěrů rozsudků SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*).

[22] Stran námítky odlišného způsobu stanovení daně v případě daně z příjmů fyzických osob a DPH pak Nejvyšší správní soud nad rámec rozhodovacích důvodů doplňuje, že krajský soud v této souvislosti správně upozornil, že principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazování. Podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou shodné (viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 72 zákona o DPH). Jak Nejvyšší správní soud poukázal již ve svých dřívějších rozhodnutích, „*možnost odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů (...) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (...) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015 - 49, bod 54; viz také rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, nebo ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 - 45). Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměňovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021 - 38).

[23] Nejvyšší správní soud zároveň uvádí, že stěžovatelem odkazovaný případ řešený v rozsudku krajského soudu sp. zn. 62 Af 57/2017 není s nyní souzenou věcí srovnatelný. V tehdejší případě správce daně zjistil zcela zásadní nedostatky „zatemňující“ skladovou evidenci daňového subjektu. Nemohl tedy zjistit a prověřit uskutečnění plnění (plnění na výstupu) při absenci evidence toho, jaké zboží a materiál, v jakém množství a v jaké ceně byly daňovým subjektem použity k uskutečňování jeho ekonomické činnosti.

Zároveň nemohl prověřit, že daňovým subjektem vykázaná uskutečněná zdanitelná plnění odpovídají skutečnosti. V tehdejší věci tak nebylo možné vůbec stanovit výši DPH dokazováním. Taková situace ovšem v nyní projednávaném případě nenastala.

[24] Pokud stěžovatel v podaných žalobách navrhl k důkazu provedení zprávy o daňové kontrole v souvislosti s námitkou odlišného postupu správce daně při stanovení daně z příjmů fyzických osob a stanovení DPH, na které krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nereagoval (a stěžovatel v této souvislosti poukazuje na opomenutý důkaz), Nejvyšší správní soud uvádí, že nebylo nutné se tímto opomenutím (a jeho případným vlivem na zákonnost napadeného rozsudku) podrobněji zabývat, neboť napadený rozsudek z výše uvedených důvodů neobstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Věc však nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[26] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní 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. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[27] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem byl uhrazen soudní poplatek ve výši 2 x 3 000 Kč (6 000 Kč) za podané žaloby [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[28] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem. Vzhledem k tomu, že v řízení před krajským soudem došlo ke spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí až výrokem I napadeného rozsudku, učinil zástupce v řízení před krajským soudem dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), celkem šest úkonů právní služby, a to 2 x převzetí a příprava zastoupení, 2 x sepis žaloby a 2 x podání repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem zástupce stěžovatele učinil tři úkony právní služby, a to podání kasační stížnosti, repliky a doplňujícího vyjádření učiněného v návaznosti na změnu právního názoru s ohledem na rozsudek SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce stěžovatele učinil devět úkonů právní služby s nárokem na odměnu

pokračování

ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč (9 x 300 Kč) jako náhradu hotových výdajů. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku 6 426 Kč odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 37 026 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) a zaplacené soudní poplatky ve výši 11 000 Kč, tak představuje částku 48 026 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[29] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, nemá proto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.) právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. června 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu