



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **INA SPORT spol. s r. o.**, se sídlem Dusíkova 794/3, Brno, zastoupen Mgr. Jaroslavem Bártou, advokátem se sídlem Kobližná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2018, č. j. 24845/18/5300-22442-707666, a č. j. 24841/18/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2022, č. j. 31 Af 68/2018 - 97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Brno II (dále jen „správce daně“) vydal v květnu 2017 celkem sedm dodatečných platebních výměrů (za zdaňovací období červen až prosinec 2011). Doměřil žalobci DPH a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Důvodem doměření daně bylo neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, který nevyvrátil pochybnosti správce daně, že předmětné reklamní služby mu byly dodány deklarovaným dodavatelem uvedeným na fakturách.

[2] V rámci podaného odvolání žalovaný změnil dva platební výměry za zdaňovací období říjen a prosinec 2011. Žalobci nově doměřil daň (daň za říjen 2011 snížil a daň za prosinec naopak zvýšil); proti zbylým rozhodnutím správce daně podaná odvolání zamítl a rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobce se dále proti těmto rozhodnutím žalovaného bránil správní žalobou (resp. žalobami, které však následně soud spojil ke společnému projednání); Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) je následně shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[4] Soud se zabýval dopadem judikatury Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* a rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, v téže věci. Uvedl, že i po rozsudcích Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* je pro uplatnění nároku na odpočet daně nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna však být musí. Z žádného předloženého dokladu či z žalobcových tvrzení nebo provedených výsledků však nevyplývalo, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společností TREZE Development a MELANORE jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH. Z tohoto důvodu soud nepřistoupil ke zrušení napadených rozhodnutí žalovaného, jak to požadoval žalobce.

[5] V další části rozsudku se proto soud vyjádřil k jednotlivým sporným zdanitelným plněním. Ve shodě s žalovaným však následně uzavřel, že provedené dokazování nepotvrdilo, že by skutečným dodavatelem reklamy byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech, tedy TREZE Development a MELANORE, či jiný plátce DPH. Žalobci se tedy nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] Namítl, že správce daně nedostal požadavku dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na kvalifikované vyjádření pochybností. Takovými pochybnostmi nemůže být dle názoru stěžovatele skutečnost, že společnosti TREZE a MELANORE jsou nekontaktní, resp. že od nich správce daně nezískal žádné důkazní prostředky.

[8] Nesprávně a jednostranně v neprospěch stěžovatele byly hodnoceny jednotlivé svědecké výpovědi; zde obecně odkázal na výpovědi pánů J., Š., Š. a R.. Další důkazní materiál předložený v odvolacím řízení (CD nosič s URL odkazy a fotografiemi) pak žalovaný plně neprovedl a ani tak neučinil následně krajský soud.

[9] Dále poukázal na rozsudek ve věci *Kemwater* a další navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které dovodil, že v nyní souzeném případě měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit a vrátit k novému projednání, neboť předmětem dokazování v rámci správního řízení nebyla otázka, zda skutečný dodavatel měl postavení

pokračování

plátce DPH, ale toliko, zda deklarované plnění poskytl dodavatelé uvedení na fakturách. K tomu dále podotkl, že hodnota plnění na akci LOOK BELLA přesahovala částku 1 milion Kč, a rovněž uvedl, že skutečným dodavatelem plnění na této akci byla společnost RT SPORT, která právě v rozhodném období měla postavení plátce DPH.

[10] Pojetí institutu „*odmítnutí nároku na odpočet DPH*“ pak dle něj nemůže být omezován způsobem, jak činí správce daně a žalovaný, k čemuž odkázal na celou řadu rozsudků SDEU (např. ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. C-437/06 ve věci *Securenta*, ze dne 22. 10. 2015, sp. zn. C-277/14 ve věci *PPU*) a kasačního soudu (např. ze dne 27. 7. 2007, č. j. 1 Afs 26/2012-34 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).

[11] Závěrem pak uvedl, že mu ve zde řešené věci svědčila dobrá víra, neboť neměl možnost zjistit, jakým způsobem jeho dodavatelé reklamu provedou. Aplikaci dobré víry dovozuje z ustanovení § 177 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, a taktéž z judikatury SDEU (například věci sp. zn. C-80/11 ve spojení s věcí sp. zn. C-142/11 ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Mahagében a Péter Dávid*).

[12] Žalovaný ke kasační stížnosti podal obsáhlé vyjádření, ve kterém uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrvává na závěrech uvedených ve svém rozhodnutí a následně aprobovaných krajským soudem v napadeném rozsudku. Detailně přitom odkázal na jednotlivé body napadených rozhodnutí a rozsudku krajského soudu, korelující s uplatněnými kasačními námitkami, kde se jimi obě instituce již dostatečně a opakovaně vypořádaly. Navrhl proto zamítnutí podané kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení. Shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná.

[14] Kasační stížnost však **není** důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský (a ani kasační) soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní (kasační) argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[16] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm krajský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatele a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Soud jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu a rovněž se neopomněl vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí a řádně odůvodněné, ze kterého je zcela zřejmé, proč krajský soud žalobu stěžovatele zamítl. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud

o podané žalobě rozhodnout (potažmo jak měl hodnotit jednotlivé důkazy). Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Taková situace v daném případě nenastala.

[17] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatele. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry.

[18] Nejvyšší správní soud rovněž podotýká, že projednávaná kasační stížnost jen v omezené míře reaguje na konkrétní závěry krajského soudu, ač právě to má být podstatou kasačních námitek. Zpochybnění závěrů napadeného rozsudku přitom představuje nutný předpoklad posouzení uplatněné argumentace jako přípustné kasační námítky (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Ačkoliv kasační stížnost stěžovatele lze ve výše uvedeném smyslu považovat za projednatelnou, je nutné připomenout, že obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54).

[19] Otázkou důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení, potažmo prokazováním faktického přijetí plnění, u kterého uplatňuje daňový subjekt nárok na odpočet DPH, se kasační soud zabýval již mnohokrát. Krajský soud relevantní judikaturu a obecná východiska zcela dostačujícím a přesvědčivým způsobem shrnul v bodech 29 a následujících napadeného rozsudku a následně správně a přezkoumatelně aplikoval na posuzovaný případ v bodech 41 a následujících přezkoumávaného rozsudku. V návaznosti na tuto judikaturu lze připomenout, že pro uznání nároku podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH), nepostačí pouze předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona], ale základem je prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce daně.

[20] Daňové řízení se zakládá na zásadě, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (voz § 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2017, čj. 2 Afs 72/2017-43). Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost svá tvrzení prokázat jiným způsobem než daňovým dokladem nebo svým účetnictvím (rozsudky NSS čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49). Pokud tedy správce daně prokázal důvodné pochybnosti o tom, zda plnění stěžovateli poskytl deklarovaný dodavatel, přešlo důkazní břemeno na něj.

[21] Tyto pochybnosti správce daně nezaložil toliko na nekontaktnosti společností TREZE a MELANORE, jak uvádí stěžovatel. Toto jeho tvrzení vyvrátil již krajský soud, který v bodech 41 až 44 napadeného rozhodnutí shrnul komplexní a obsáhlé penzum

pokračování

skutečností, které ve svém souhrnu vedly k důvodným pochybnostem správce daně o tom, zda se zkoumaná plnění fakticky uskutečnila tak, jak žalobce deklaruje, tj. zejména, zda jej poskytly společnosti TREZE a MELANORE. Tyto pochybnosti následně aproboval krajský soud a sdílí je nyní i soud kasační. V podrobnostech Nejvyšší správní soud plně odkazuje též na body 27 až 30 a 89 a následující napadených správních rozhodnutí, kde žalovaný detailně a vyčerpávajícím způsobem popsal jednotlivé pochybnosti a nesrovnalosti, které v posuzovaných případech identifikoval. Na tato zjištění stěžovatel ani v žalobě, ani v kasační nijak konkrétně a uceleně nereaguje. Nic na tom nemůže změnit ani jeho obecné tvrzení, že k upřesňování podrobností zadané reklamy docházelo průběžně nejenom písemně; to navíc nijak nedoložil.

[22] Kasační soud znovu připomíná (viz například rozsudek ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54), že „nemohl přisvědčit ani námitce, že na stěžovatele klade krajský soud, potažmo správní orgány nároky, které zákon nestanovuje, jako je uzavření písemných smluv o poskytnutí plnění s dodavatelem (například dodatků apod.). Samotné uzavření smluv v ústní formě není v rozporu se zákonem. Ten písemnou formu opravdu nepožaduje. Bez písemné smlouvy či jakýchkoliv jiných listinných záznamů týkajících se tvrzených plnění je však obtížnější prokázat existenci sporných plnění, a stěžovatel se tak ocitá v důkazní nouzi. Je pouze na daňovém subjektu, aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 210/2007-59). Pokud stěžovatel při prokazování těchto skutečností například spoléhá na výpovědi svědků, u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybatvit a z tohoto důvodu mohou být jejich výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné, jde o jeho rozhodnutí, jehož následky musí nést.“ To se ostatně stalo i v nyní posuzovaném případě, ve kterém svědci odkazovaní stěžovatelem v kasační stížnosti nebyli schopni dostatečně doložit dodání reklamních plnění konkrétními dodavateli. Namítaný časový odstup v této souvislosti není sám o sobě důvodem pro snížení jinak požadovaného důkazního standardu.

[23] Tato opakující se argumentace stěžovatele je nadto v této souvislosti značně kusá a strohá. Zcela pak přehlíží její vypořádání již krajským soudem v napadeném rozsudku, kde se soud v bodech 47 a následujících ve vztahu k dodavateli TREZE a 60 a následujících ve vztahu k dodavateli MELANORE věnoval jednotlivým plněním, potažmo v bodech 50 a následujících a 65 a následujících, kde soud výslovně shrnuje a hodnotí jednotlivé svědecké výpovědi odkazované stěžovatelem. Například v bodech 54, 55, 65 a dalších napadeného rozsudku zcela správně uvedl, že výpovědi svědků byly pouze obecné, a konkrétní skutečnosti k jednotlivým plněním proto neprokazují. Kasační soud na tyto body napadeného rozsudku v podrobnostech plně odkazuje a s hodnocením krajského soudu se ztotožňuje. Jakkoliv svědecké výpovědi (spolu s listinnými důkazy) dle žalovaného prokázaly faktické uskutečnění reklamních plnění (byť i to místy správce daně sporuje), již ale jednoznačně neprokázaly, že reklamní plnění poskytli konkrétní dodavatelé. Hodnocení správce daně aprobované krajským soudem v tomto ohledu není nijak jednostranné nebo nesprávné.

[24] V další kasační námitce stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že na nyní souzený případ nedopadá rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie*, resp. že není potřeba žalobou napadená rozhodnutí správních orgánů zrušit a vrátit k novému

projednání. Žalovaný totiž dle stěžovatele vycházel z nesprávného právního závěru (o nutnosti jednoznačně identifikovat dodavatele plnění), a jednotlivé důkazy proto nehodnotil tak, jak hodnotit měl.

[25] Zmíněný rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* (C-154/20) pozměnil náhled na způsob, jak mají správci daně posuzovat prokázání skutečné totožnosti dodavatele zboží či poskytovatele služeb při hodnocení nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Soudní dvůr konkrétně stanovil, že postavení dodavatele zboží (poskytovatele služeb) jako osoby povinné k dani představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (body 25 a 32). Prokázání toho, že osoba dodavatele (poskytovatele) je osobou povinnou k dani, v zásadě náleží osobě uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimku tvoří případy, ve kterých sám správce daně může s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti věci s jistotou dovodit, že dodavatel (poskytovatel) nutně měl postavení osoby povinné k dani – v takovém případě není nutné identifikovat konkrétního dodavatele či poskytovatele zdanitelného plnění (body 33, 34 a body 37 až 42).

[26] Kasační soud však opakovaně uvádí, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (např. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43) a daňový subjekt neměl dříve možnost takovou osobu označit.

[27] Na výše uvedenou judikaturu odkázal též krajský soud v bodech 34 a následujících napadeného rozsudku. Ačkoliv proti těmto závěrům stěžovatel brojí, v nyní souzeném případě není důvod se od nich odchýlit. Ostatně lze odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85, v němž soud shodně jako v nyní posuzovaném případě hodnotil situaci, ve které nebylo zpochybněno samotné plnění, avšak pouze s ohledem na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* soud bez dalšího nepřistoupil ke zrušení správních rozhodnutí (obdobně též rozsudek kasačního soudu ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51).

[28] I v této věci taková indicie chybí a neposkytl ji v řízení před krajským soudem ani žalobce, byť mu soud dal dostatečný prostor pro dodatečné vyjádření v reakci na nejnovější posun judikatury. Žalobce s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* pouze obecně provedl rozbor této judikatury a navazujících rozsudků Nejvyššího správního soudu, aniž by tvrdil relevantní rozhodné skutečnosti vztahující se k souzenému případu.

[29] Teprve v kasační stížnosti uvedl, že zde jsou přítomny rozhodné indicie svědčící o tom, že dodavatel měl postavení plátce DPH, konkrétně, že dodavatelem plnění na akci LOOK BELLA byla společnost RT SPORT (která v rozhodném období byla plátcem DPH) a že souhrnná hodnota plnění na tuto akci přesahovala částku 1 mil. Kč.

[30] Uplatnění této argumentace poprvé až v řízení o kasační stížnosti je však nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.; soud se jí tedy nad rámec níže uvedeného nemohl zabývat.

pokračování

[31] Pro úplnost však soud dodává, že žalobce sice zmiňoval společnost RT SPORT, která měla v pozici subdodavatele dodat některá plnění pro společnost MELANORE, netvrdil však, že by tato společnost poskytla reklamu přímo pro něj. Naopak sám uvedl, že se o existenci této společnosti dozvěděl až v rámci daňové kontroly (shodně též bod 74 napadeného rozsudku). Z provedeného dokazování tak nevyplývá, že by skutečným dodavatelem reklamy byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech (TREZE a MELANORE) a současně nic nenasvědčuje tomu, že by tu byl jiný faktický (odlišný než deklarovaný) dodavatel v postavení plátce DPH.

[32] Stěžovatel rovněž poukázal na souhrn hodnoty plnění, ze kterého by mohl vyplývat dodavatel v postavení osoby povinné k dani dle § 94 odst. 1 zákona o DPH. Je třeba však uvést, že pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty na základě překročení obrátu podle § 94 odst. 1 ve spojení s § 6 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých stěžovateli, nic by to nevyplývalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem DPH teprve pro futuro (§ 94 odst. 1 zákona o DPH). Nelze rovněž odhlédnout od skutečnosti, že posuzované plnění je dělitelné a bylo poskytnuto na základě 11 daňových dokladů (k tomu viz rozsudek kasačního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-49, dle kterého *„krajský soud i správní orgány dospěly ke správnému závěru, že stěžovatel neprokázal skutečného dodavatele dřevní kulatiny a z okolností posuzovaného případu současně nevyplývá, 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. Jednalo o několik plnění, která mohla být poskytnuta více osobami. Z tohoto důvodu nebylo možné stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH uznat“*).

[33] V nyní souzené věci tedy nebyl skutečný dodavatel ztotožněn. Z daňového řízení a provedeného dokazování přitom s jistotou nevyplývá, kdo byl skutečným dodavatelem plnění pro stěžovatele tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. I po rozsudcích ve věci *Kemwater ProChemie* tedy obstojí závěr, podle něhož pro odepření nároku na odpočet daně postačí, nebylo-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 529/2021-46).

[34] Stran dílčí námitky neprovedení navrhovaných důkazů krajským soudem kasační soud uvádí, že se v zásadě vztahovaly k prokázání, že zkoumaná plnění poskytly společnosti TREZE a MELANORE v postavení plátců DPH, nikoliv k prokázání, zda zde vystupoval jiný dodavatel, který by současně byl plátcem DPH (viz bod 25 napadeného rozsudku).

[35] V posledních dvou námitkách se stěžovatel vyjadřuje k obecným východiskům a mechanismům fungování daně z přidané hodnoty ve světle judikatury SDEU (např. ze dne 13. 3. 2008, sp. zn. C-437/06 ve věci *Securenta*, ze dne 22. 10. 2015, sp. zn. C-277/14 ve věci *PPU*) a kasačního soudu (např. ze dne 27. 7. 2007, č. j. 1 Afs 26/2012-34, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).

[36] Tuto argumentaci stěžovatel uplatnil již v řízení před krajským soudem, a nyní ji zopakoval v kasační stížnosti, aniž by jakkoliv reflektoval její vypořádání v napadeném rozsudku. Kasační soud proto odkazuje na jeho body 29 a následující a bod 76, kde krajský soud tuto argumentaci zcela správně odmítl. Právo na odpočet DPH je podmíněno splněním podmínek uvedených v § 72 a 73 zákona o DPH, což stěžovatel setrvale pomíjí. Nepřílehavá je též odkazovaná judikatura, která se týká odmítnutí nároku na odpočet DPH v souvislosti se zapojením do podvodu na DPH, o což se však v nyní souzeném případě nejedná (shodně též bod 77 napadeného rozsudku). Ze stejného důvodu je třeba odmítnout i jeho závěrečné odkazy stran použití institutu dobré víry; zde lze odkázat na rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Kemwater*, který se shodnou argumentací již zabýval a shledal ji nedůvodnou; uvedl, že „nepřísluší rozšířenému senátu, aby nově stanovil, že jsou splněny podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, jestliže by daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH. Zakotvoval by tak totiž novou možnost vzniku nároku na odpočet, se kterou SDEU v rozsudku *Kemwater ProChemie* nepočítal. Naopak SDEU v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve věci *C 459/17, SGI*, uvedl, že existence či neexistence dobré víry osoby povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, nemá dopad na otázku, zda se uskutečnilo dodání zboží. Tento pojem má objektivní povahu a musí být vykládán bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění (bod 38 rozsudku). Jednalo se sice o posouzení jiné hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, ale rozšířený senát nevidí důvod, aby bylo přístupováno odlišně k jednotlivým hmotněprávním podmínkám. Stěžovatel se sice dovolával judikatury SDEU týkající se dobré víry daňového subjektu, ta se však vztahuje k osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU, tedy o výrazně odlišný nárok. Rozšířenému senátu nepřísluší, aby vytvářel další podmínku, se kterou SDEU nepočítal“.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 17. ledna 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu