



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **MARF s.r.o.**, se sídlem Tilschové 851/6, Ostrava, zastoupena Mgr. Matoušem Pyšným, advokátem se sídlem Občanská 1115/16, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2021, čj. 9099/21/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 12. 2022, čj. 25 Af 27/2021-40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 12. 2022, čj. 25 Af 27/2021-40, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (DPH). Dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 3. 2020 doměřil žalobkyni daň ve výši 630 000 Kč a současně rozhodl o povinnosti hradit penále ve výši 126 000 Kč, a to za zdaňovací období leden 2017 (čj. 852465/20/3203-505-24-809835) a ve stejné výši i za únor 2017 (čj. 852601/20/3203-50524-809835). Neuznal totiž žalobkyni nárok na odpočet daně ze dvou přijatých dokladů od dodavatele Petra Válka. Žalobkyně podle správce daně věděla, případně vědět měla a mohla, že se účastnila plnění zasažených daňovým podvodem.

[2] Proti rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Neztotožnil se se správcem daně v tom, že se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu. Žalobkyně ale

neprokázala, že by k plnění došlo v deklarovaném rozsahu. Žalovaný vyšel z toho, že žalobkyně (jako reklamní agentura) mimo jiné na závodech prostřednictvím Petra Válka propagovala sebe a své klienty. Veškeré finanční transakce probíhaly hotovostně. V případě zdaňovacích období leden a únor 2017 žalobkyně sice uzavřela s Petrem Válkem smlouvu na prezentaci v rámci automobilových závodů, avšak ten se žádných závodů v daných měsících neúčastnil. Ke stěžejnímu reklamnímu a propagačnímu plnění tedy nedošlo. Plnění prostřednictvím billboardů a webu bylo jen doplňkové, stejně tak nelze pod stěžejní plnění zařadit ani účast na trénincích. Ke stěžejnímu plnění nedošlo navíc ani do budoucna, protože se závodní auta Petra Válka (tedy hlavní nosiče reklam) sice v červnu 2017 účastnila závodů, avšak plnění již v té době poskytovala společnost VALEK s.r.o.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Namítla, že dostatečně prokázala přijetí zdanitelného plnění. Trvala na tom, že předložila formálně bezvadné doklady, navíc z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo.

[4] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu předně není obecná formulace „za reklamu“ (uvedená na dokladech) dostatečnou specifikací plnění. Nepřisvědčil proto žalobkyni a dospěl k tomu, že s ohledem na uvedené údaje o plnění tyto doklady samy o sobě z hlediska nároku na odpočet ztrácí důkazní hodnotu. Žalovanému tak důvodně vznikly pochybnosti o existenci a rozsahu zdanitelného plnění. Žalobní námitku, podle které byla existence zdanitelného plnění dalším dokazováním prokázána v deklarovaném rozsahu, však krajský soud shledal důvodnou. Vyšel z toho, že žalobkyně navázala od března 2017 totožný smluvní vztah se společností CALLERYANA s.r.o. (od července 2017 vedenou pod obchodní firmou VALEK s.r.o.). Za jádro sporu soud označil to, zda se lednová a únorová platba dá považovat za paušální a vztáhnout k celoročnímu plnění. S odkazem na výpověď Petra Válka v daňovém řízení dospěl k tomu, že na posuzovanou obchodní spolupráci je třeba nahlížet jako na dlouhodobý obchodní vztah, ve kterém byly na základě paušální částky poskytovány reklamní služby v souhrnu jako celek v průběhu celého roku. Kontinuitu služeb nepřerušila ani změna právní formy subjektu dodavatele. Za této situace neobstojí závěry žalovaného, který své rozhodnutí založil na neexistenci plnění. Podle krajského soudu se žalovaný nevypořádal dostatečně s námitkou žalobkyně, podle níž bylo nutné na věc pohlížet jako na spolupráci během celého roku; pouze totiž kategoricky uzavřel, že od března 2017 poskytoval žalobkyni reklamní plnění jiný subjekt. Navíc nezpochybnil, že by nebylo žalobkyni poskytnuto zdanitelné plnění v daném roce, ani provázanost Petra Válka s danou společností. Nelze klást k tíži žalobkyně, že se Petr Válek v průběhu roku rozhodl optimalizovat své podnikání, pokud podstata obchodního vztahu zůstala nedotčena. Krajský soud se zároveň nad rámec uvedeného neztotožnil se žalovaným v tom, že by tréninky, které závodům předchází, bylo možné od závodů jako takových plně oddělit. Pod pojem „závod“ je třeba zahrnout i tréninky k těmto závodům.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[6] **Stěžovatel** předně namítá, že krajský soud nesprávně vymezil jádro sporu. Tím nebylo posouzení, zda lednová a únorová platba je paušální a zda ji lze vztáhnout k

pokračování

celoročnímu plnění. Předmětem sporu bylo ve skutečnosti prokázání, že byly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, který žalobkyně uplatnila za uvedená období na základě daňových dokladů vystavených Petrem Válkem. V daném případě byly uzavřeny dvě samostatné smlouvy o reklamě, a to na dobu od 1. 1. 2017 do 31. 1. 2017, a od 1. 2 do 28. 2. 2017. Předmět smluv se týkal automobilových závodů, avšak za daná období žádné neproběhly. To, že byly uzavřeny dvě samostatné smlouvy, považuje stěžovatel za stěžejní. Krajský soud však existenci konkrétních smluv zcela pominul a vycházel z hypotézy, že mezi žalobkyní a Petrem Válkem bylo sjednáno celoroční plnění. Pokud by tomu tak bylo, odpovídala by tomu rámcová smlouva. I z vystavených dokladů je patrné, že úplata nebyla sjednána jako forma splátky či paušální platba ve vztahu k celoročnímu plnění, jak dovodil krajský soud, nýbrž jako platba na základě konkrétních smluv za poskytnutí reklamních služeb v konkrétních měsících. Závěr, že účastníci obchodního vztahu vyjádřili zřejmou vůli hradit paušální platby, nemá oporu ve skutkových zjištěních. Taková úvaha se navíc poprvé objevuje až v napadeném rozsudku, stejně jako samotný termín „paušální platby“. Ani žalobkyně netvrdila, že by se v případě úplat za deklarované reklamní služby mělo jednat o paušální platby ve vztahu k celoročnímu plnění. Krajský soud tedy popřel dispoziční zásadu a vybočil z žalobní argumentace. Z toho důvodu považuje stěžovatel napadený rozsudek též za částečně nepřezkoumatelný.

[7] Nesouhlasí ani s tím, že žalobkyně unesla důkazní břemeno. Za nepřijatelnou považuje argumentaci krajského soudu, že byla zachována kontinuita služeb navzdory změně právní formy Petra Válka. Jednak krajský soud neměl kontinuitu vůbec zkoumat, jelikož byly uzavřeny smlouvy na leden a únor, nikoliv na celý rok 2017, a jednak danou otázku posoudil nesprávně. Žalobkyně měla totiž v průběhu roku 2017 i jiné dodavatele než Petra Válka a s každým dodavatelem uzavřela samostatné smlouvy. Se společností CALLERYANA (později VALEK) uzavřela žalobkyně smlouvu dne 20. 2. 2017, avšak Petr Válek nebyl až do 19. 4. 2017 společníkem ani jednatelem dané společnosti. Nedá se tedy hovořit o tom, že by na Petra Válka navazoval další dodavatel, který by představoval jinou právní formu Petra Válka. Novým dodavatelem byl odlišný subjekt. Smlouvy o reklamě na sebe navíc nenavazovaly, nýbrž se částečně překrývaly. Klíčové je, zda byla plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně za období leden a únor 2017, přijata v deklarovaném rozsahu právě v těchto obdobích. V opačném případě nemůže být prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V uvedených měsících však neproběhly žádné závody (ty proběhly až v červnu 2017). Plnění v dalších měsících nemůže mít vliv na uplatnění nároku, a to ani kdyby k poskytnutí plnění došlo ze strany stejného dodavatele. Smlouvy navíc neobsahovaly podrobnou kalkulaci ceny plnění a žalobkyně ani po výzvě neprokázala hodnotu nesporného rozsahu přijatých plnění, proto nebylo možné přiznat ani částečný nárok na odpočet daně. V obdobích leden a únor 2017 neproběhly ani žádné tréninky. Navíc i Petr Válek vypověděl, že automobil stojící v garáži není relevantním nositelem reklamy.

[8] Stěžovatel má též za to, že námitku, podle které bylo nutné na věc pohlížet jako na spolupráci s Petrem Válkem během celého roku 2017, vypořádal dostatečně. Odkázal na body 31, 35 a 36 napadeného rozhodnutí, v nichž se věnoval formě smlouvy o reklamě, která je pro vypořádání dané námitky klíčová.

[9] **Žalobkyně** se ztotožnila s krajským soudem a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Kontinuita služeb byla zachována, neboť strany vyjádřily zřejmou vůli hradit si paušální

platby na základě dlouhodobého obchodního vztahu. Stěžovatel nevyjádřil žádné pochybnosti o provázanosti Petra Válka se společností VALEK (původně CALLERYANA) a činí tak poprvé až v kasační stížnosti. Existence plnění tedy prokázána byla. Obchodní vztahy jsou navíc obecně méně formální a dynamické a nelze vycházet pouze z listin. Je potřeba brát v úvahu i přípravu směřující k právnímu jednání či neformální ujednání. Z obchodní praxe a následného chování stran jednoznačně vyplynulo, že předmětem plnění nebyl závazek účastnit se každý kalendářní měsíc závodů, resp. propagovat na nich žalobkyni a její klienty. Nebylo ujednáno, že by se Petr Válek musel v každém kalendářním měsíci účastnit automobilového závodu, což prakticky ani není možné. Z předchozí spolupráce (zavedené praxe) jasně vyplývalo, jakých závodů a kdy se Petr Válek v minulosti účastnil. Stěží si lze představit situaci, že by klienti žalobkyně hradili cenu služeb v plné výši, pokud by jim plnění nebylo poskytováno v ujednaném rozsahu.

[10] Žalobkyně připomněla, že s Petrem Válkem již dříve shodně uvedli, že obchodní spolupráci je nutné brát z pohledu jednoho kalendářního roku. Petr Válek navíc vyjádřil úmysl dále podnikat prostřednictvím právnické osoby, což je důvod, proč byly uzavřeny měsíční smlouvy. S ohledem na to, že žalobkyně měla smlouvy se svými obchodními partnery uzavřené na období jednoho roku, bylo zcela jasným úmyslem uzavřít smlouvy s Petrem Válkem na stejnou dobu. Tento úmysl byl Petru Válkovi znám a vyplýval i z jejich předchozí obchodní praxe. Se společností VALEK pak žalobkyně uzavřela smlouvy již do konce roku s naprosto totožným obsahem. Paušální platba není žádnou novotou v řízení. Žalobkyně již v odvolání uvedla, že cenu je nutné vnímat v kontextu toho, že smlouva byla *de facto* uzavřena s úmyslem na období jednoho roku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] S ohledem na podobu (a systematiku) uplatněné kasační argumentace nemohl Nejvyšší správní soud v první řadě přehlednout, že krajský soud dospěl jednak k závěru, že stěžovatel se v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal s námitkou žalobkyně, podle níž měl na její spolupráci s Petrem Válkem pohlížet jako na spolupráci během celého roku 2017 (bod 10 rozsudku). Stěžovatel nicméně v kasační stížnosti napadá nejen tuto část odůvodnění napadeného rozsudku (s vysvětlením, že danou námitku vypořádal dostatečně), ale vymezuje se i vůči věcnému závěru krajského soudu. Ten je vyjádřen jednoznačně například v bodě 11 rozsudku tak, že je třeba na obchodní spolupráci mezi uvedenými subjekty nahlížet jako na dlouhodobý obchodní vztah, kdy na základě paušální částky byly poskytovány služby jako celek v průběhu celého roku.

[14] Nejvyšší správní soud je povinen zabývat se srozumitelností napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost judikatura považuje mimo jiné takové soudní rozhodnutí, jehož odůvodnění je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl

pokračování

(například rozsudek NSS z 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25). Přestože by se s ohledem na výše uvedené mohlo jevit, že závěry krajského soudu jsou v nyní projednávané věci vnitřně rozporné (na jedné straně fakticky poukazuje na nedostatečné vypořádání námitky žalobkyně, na druhé straně se jí sám věcně zabývá), neshledal Nejvyšší správní soud za nutné přistoupit ke zrušení napadeného rozsudku právě z tohoto důvodu (nesrozumitelnosti). V tomto směru je v obecné rovině především vždy podstatné, aby ze zrušujícího rozsudku krajského soudu byl zřejmý právní názor, jímž je žalovaný správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Tento předpoklad je podle Nejvyššího správního soudu v projednávané věci z hlediska kontextu odůvodnění napadeného rozsudku naplněn, ostatně krajský soud v závěru rozsudku výslovně jako zrušující důvod uvedl § 78 odst. 1 a nikoliv § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Závěr krajského soudu o „nedostatečném vypořádání“ námitky nelze s ohledem na další jednoznačné závěry rozsudku vnímat tak, že by důvodem zrušení rozhodnutí stěžovatele byla jeho nepřezkoumatelnost. I vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje právě i samotné věcné závěry krajského soudu, by případné zrušení napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti bylo nevhodné a čistě formální.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě namítá, že krajský soud nesprávně vymezil jádro sporu, což ovlivňuje i závěry napadeného rozsudku. Tyto závěry nicméně stěžovatel dále zpochybňuje i věcně. Jde-li předně o námitku nesprávného vymezení jádra sporu, zde podle stěžovatele mělo být klíčovou otázkou naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku, a nikoliv posouzení toho, zda se v případě lednové a únorové úplaty jednalo o paušální platbu, kterou lze vztáhnout k celoročnímu plnění. V tomto ohledu stěžovateli nelze přisvědčit. Jeho náhled na vymezení jádra sporu má totiž pouze v určité míře obecnější podobu než podstata sporu vymezená krajským soudem. I ten totiž posuzoval, zda žalobkyně naplnila hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Toto posouzení však prováděl primárně z hlediska toho, zda lze lednovou a únorovou platbu chápat jako paušální a zda v důsledku toho lze plnění, které proběhlo v červnu, vztáhnout taktéž ke zmíněným platbám. Právě zodpovězení této otázky považoval za stěžejní pro závěr o naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku. Aniž by Nejvyšší správní soud hodnotil samotnou věcnou správnost souvisejících závěrů krajského soudu, lze nepochybně v obecné rovině akceptovat, pokud soud z hlediska naplnění zmíněných hmotněprávních podmínek zaměřil svoji pozornost právě na otázku možné povahy dílčích plateb. Nelze totiž vyloučit, že právě ta může být pro posouzení nároku rozhodující.

[16] Ztotožnit se nelze ani s námitkou stěžovatele, podle které krajský soud pominul, že smlouvy o reklamě byly v dané věci uzavírány na měsíc. V tomto ohledu již z bodu 5 napadeného rozsudku plyne, že krajský soud si byl této skutečnosti (smlouvy byly uzavírány právě na měsíc) vědom. V bodech 9 až 11 rozsudku pak krajský soud výslovně hodnotí vztah mezi dotčenými subjekty a dochází k závěru, že se jednalo o dlouhodobý a kontinuální vztah, který přesahoval období ledna a února 2017. Nelze proto přisvědčit stěžovateli v tom, že by krajský soud pominul existenci měsíčních smluv. I zde lze dodat, že Nejvyšší správní soud nijak nehodnotí správnost závěrů krajského soudu. V obecné rovině ovšem nemůže být vadou postupu krajského soudu, pokud smlouvy hodnotil v kontextu s jinými způsoby projevů vůle a dlouhodobé praxe účastníků posuzovaného právního vztahu.

[17] Důvodná pak není ani kasační námitka, podle níž krajský soud vybočil z žalobní argumentace. Podle stěžovatele totiž žalobkyně netvrdila, že by se v případě úplat za deklarované reklamní služby mělo jednat o paušální platby ve vztahu k celoročnímu plnění. V tomto ohledu lze připustit, že termín „paušální platby“ v rozsudku skutečně krajský soud používá, ačkoliv v žalobě obsažen nebyl. Obsahově však k němu žalobní argumentace nepochybně směřuje (byť tak platby výslovně nepojmenovává). Žalobkyně totiž v žalobě uvedla, že předmětem plnění nebyl závazek účastnit se každý kalendářní měsíc automobilových závodů a propagovat na nich žalobkyni a její klienty, a že je nutné jejich obchodní spolupráci posuzovat z pohledu celého kalendářního roku. Z kontextu takového odůvodnění nepochybně lze dovodit (jinými slovy), že dané platby chápala jako paušální, prováděné s vidinou kontinuity vzájemné spolupráce (jakmile začne závodní sezóna).

[18] Přestože tedy některá východiska stěžovatelem uplatněné kasační argumentace nejsou s ohledem na shora uvedené důvodná, je z výše reprodukované kasační stížnosti zřejmé, že vyjma těchto východisek stěžovatel zpochybňuje i samotné věcné závěry, k nimž krajský soud dospěl. V tomto ohledu je podstatné, že stěžovatel výslovně zpochybňuje též závěry krajského soudu o nesprávném (nedostatečném) vyhodnocení toho, zda lze na vztah žalobkyně a Petra Válka (později společnosti VALEK) nahlížet jako na kontinuální vztah. Sám krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku v tomto směru připustil, že stěžovatel se ve svém rozhodnutí touto otázkou zabýval, nicméně zpochybnil sporný nárok „pouze“ na základě toho, že „*služba byla poskytnuta jiným subjektem a v jiném období*“ (bod 11 rozsudku). S ohledem na již shora zmíněný § 109 odst. 4 s. ř. s. se nicméně Nejvyšší správní soud musí i bez námítky zabývat mimo jiné také tím, zda napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Vzhledem k existující judikatuře týkající se požadavků na odůvodnění rozhodnutí krajského soudu (viz například rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS) je k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku nutno dospět mimo jiné i tehdy, pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, jak krajský soud reaguje na základní východiska odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, resp. na základě čeho dospěl k východiskům odlišným. Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být také zřejmé, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (rozsudek NSS z 6. 12. 2016, čj. 7 As 179/2016-37). K výše uvedenému je třeba dodat, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu může způsobit i chybějící vypořádání zásadních námitek žalovaného správního orgánu (rozsudek NSS z 19. 12. 2019, čj. 8 As 320/2018-32).

[19] V nyní projednávané věci se krajský soud se shora zmíněným východiskem stěžovatele, které zopakoval i ve vyjádření k žalobě (a podle něhož plnění poskytl jiný subjekt) v odůvodnění napadeného rozsudku vypořádal pouze tak, že kontinuita služeb poskytovaných žalobkyni Petrem Válkem byla zachována po celý rok 2017 a nebyla přerušena pouhou změnou právní formy subjektu, který služby poskytoval. Vyšel přitom z výslechu Petra Válka, popisu předchozí spolupráce v oblasti poskytování reklamních služeb a zdůraznil i to, že podstata vzájemného obchodního vztahu zůstala nedotčena. Krajský soud sice také zmiňuje, že stěžovatel nevyjádřil žádné pochybnosti o provázanosti Petra Válka se společností CALLERYANNA (VALEK), nicméně ani na základě toho nelze jeho závěry považovat za dostatečné.

pokračování

[20] Krajský soud odůvodnění svého klíčového závěru, podle něhož v dané věci existence deklarovaného plnění prokázána byla, odvíjí pouze od popisu faktické podoby obchodního vztahu, který existoval mezi žalobkyní a Petrem Válkem (později společností VALEK). Nezabýval se však vůbec pro danou věc stěžejní otázkou spočívající v tom, že plnění poskytl jiný subjekt, resp. právními aspekty vztahu mezi žalobkyní a Petrem Válkem. Nespornou skutečností v dané věci totiž je, že stěžejní část plnění v roce 2017 neposkytl žalobkyni Petr Válek jako fyzická osoba, ale poskytl je až později od Petra Válka subjekt právně odlišný (společnost VALEK). Jakkoliv Nejvyšší správní soud vnímá význam faktické kontinuity obchodního vztahu, jak ji krajský soud zdůrazňuje a jak vyplynula v daňovém řízení, výše zmíněná skutečnost, tedy že plnění žalobkyni poskytl jiný subjekt, je v dané věci zcela klíčová. I samotný § 73 odst. 1 zákona o DPH, vymezující (formální) podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, váže tyto podmínky mimo jiné na subjekt, který plnění poskytl. Lze dodat, že i judikatura vychází z toho, že postavení dodavatele zboží (poskytovatele služeb) jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně (například rozsudek rozšířeného senátu NSS z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*). Jinak řečeno, z hlediska naplnění hmotněprávních podmínek je zcela klíčové, zda může určitý subjekt uplatnit nárok na odpočet za zdanitelné plnění, ačkoliv takové plnění neposkytl (poskytl je jiný subjekt). Stěžovatel své závěry v dané věci založil mimo jiné právě na tom, že šlo o subjekty odlišné. Krajský soud na to nicméně odpovídajícím způsobem nereagoval, nezohlednil zmíněné právní aspekty, ani neuvedl, na základě čeho (jaké právní úpravy či jakých podkladů) je podle něj rozhodující právě kontinuita faktická. K tomu je třeba dodat, že ani krajským soudem zmiňovaná „pouhá“ změna právní formy subjektu nedává v tomto směru na shora uvedenou klíčovou otázku žádnou odpověď, neboť otázku změny právní formy nelze zaměňovat se situací, kdy plnění poskytl subjekt odlišný.

[21] Jistě nelze vyloučit, že v obchodních vztazích může v praxi k určité kontinuitě v poskytování plnění (právní i faktické) docházet. Jak nicméně již plyne z výše uvedeného, pro účely odpočtu daně nemůže být vztah mezi plátcem a poskytovatelem plnění zcela volný, ale musí naplňovat i určité formální předpoklady. Jedním z nich nepochybně bude jasná návaznost (a to zejména v právním slova smyslu) poskytnutého plnění a jeho poskytovatele. Bez bližšího odůvodnění tedy nelze akceptovat, aby bylo možno ke smlouvám uzavřeným s určitým subjektem (a k daňovým dokladům vystaveným na základě těchto smluv totožným subjektem) vztáhnout plnění poskytnuté subjektem právně odlišným, aniž by současně bylo zřejmé, že mezi původním (smluvním) a pozdějším (skutečným) poskytovatelem existoval nějaký (typický) smluvní vztah týkající se převzetí povinnosti dohodnuté plnění poskytnout, případně aniž by kontinuitu bylo možno dovozovat z jiných (právně relevantních) skutečností. Odůvodnění napadeného rozsudku, které vychází ze samotné faktické návaznosti obchodního vztahu spočívající v totožnosti fyzické osoby (smluvního poskytovatele) a jednatele právnické osoby (pozdějšího skutečného poskytovatele), tak nemůže být bez zohlednění výše předestřených otázek dostatečné.

[22] Krajský soud tedy v nyní projednávané věci pochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nesprávně (nedostatečně) vypořádal námitku žalobkyně (že na danou obchodní spolupráci bylo nutno pohlížet jako na spolupráci během celého roku 2017), aniž by se sám v napadeném rozsudku zabýval pro danou věc klíčovou otázkou odlišnosti subjektů. Pokud stěžovatel v tomto ohledu vyšel z toho, že služba byla poskytnuta jiným subjektem, je třeba,

aby na takové východisko krajský soud odpovídajícím způsobem reagoval, a to právě s ohledem na to, že obecně není možné, aby plnění poskytované zcela jiným subjektem mohlo být zdanitelným plněním vůči jinému subjektu. Lze dodat, že s ohledem na povahu kasačního řízení není namístě, aby se ke zmíněné otázce odlišnosti subjektů, resp. jejich případné kontinuity Nejvyšší správní soud věcně vyslovil jako první.

[23] S ohledem na výše uvedené již pak není na místě, aby se Nejvyšší správní soud zabýval dalšími dílčími kasačními námitkami stěžovatele. Ten též zpochybňoval samotnou osobní a časovou vazbu Petra Válka na fungování zmíněné obchodní společnosti a polemizoval i se závěry krajského soudu (vyslovenými *nad rámec*) týkajícími se propagace v rámci tréninků na závody. Podstatné totiž je, že již s ohledem na výše uvedené odůvodnění nelze považovat za dostatečné závěry krajského soudu, podle nichž existence deklarovaného (stěžejního) plnění byla prokázána. Za těchto okolností tak nemá význam zabývat se faktickou (přesnou časovou) návazností činnosti Petra Válka a uvedené právnické osoby či nutností zohlednit v rámci rozsahu plnění i tréninky k závodům, k nimž také mělo dojít až později.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Zrušil proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku. Především se tedy v rámci opětovného posouzení žaloby vypořádá s tím, že sporné plnění poskytl jiný subjekt, a pokud setrvá na závěru o kontinuitě poskytování služeb po celý rok 2017, předestře na základě jaké konkrétní právní či skutkové argumentace k takovému závěru dospěl a proč v dané věci může plnění poskytované jiným subjektem být zdanitelným plněním vůči subjektu odlišnému.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 30. srpna 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu