

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **TRIODON, spol. s r. o.,** se sídlem 6. května 38, Fryšták, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, č. j. 28114/15/5300-22442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2017, č. j. 31 Af 53/2015 – 259,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2017, č. j. 31 Af 53/2015 - 259, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, č. j. 28114/15/5300-22442-711359, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, na náhradě nákladů řízení celkem 28.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj žalobci dodatečně doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosinec 2010 a prosinec 2011, neboť mu na základě provedené daňové kontroly neuznal nárok na odpočet DPH z faktur vystavených společností Carenex plus s. r. o. (dále jen „Carenex plus“) na základě smlouvy o reklamě a doměřil daň na výstupu z mank vykázaných na základě provedených inventur ke dni 31. 12. 2010 a 31. 12. 2011. Současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.
[2] Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl. K námitce zneužití důkazního břemene soud uvedl, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, neboť předložil smlouvy uzavřené s dodavatelem Carenex plus i daňové doklady. Současně není sporné předložení fotodokumentace a videozáznamů provedené reklamy, startovních a výsledkových listin, ani to, že na vozidlech, jejichž vlastníkem je O. H., byla umístěna reklama žalobce. Sporným však zůstává, zda žalobce řádně doložil, že jím tvrzené plnění poskytl dodavatel Carenex plus.

[4] Podle názoru krajského soudu správci daně oprávněně a odůvodněně vznikly pochybnosti o tvrzení žalobce, že přijaté zdanitelné plnění uskutečnil Carenex plus a že přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky neprokázaly, že by služby, které byly předmětem smluv ze dne 4. 1. 2010 a 5. 1. 2011, skutečně realizovala společnost Carenex plus. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2011, č. j. 7 Afs 82/2011 - 137, a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63.

[5] Krajský soud zdůraznil, že není na správci daně, aby za daňový subjekt vyhledával toho, kdo skutečně poskytl plnění, které je předmětem tvrzení daňového subjektu. Žalobce v průběhu daňového řízení setrval na svých tvrzeních (která v průběhu řízení nijak nekorigoval), že předmětné plnění poskytla společnost Carenex plus.

[6] K žalobní námitce zpochybňující existenci daňového podvodu krajský soud uvedl, že pokud nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění tvrzeným dodavatelem, není důvod zabývat se hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet DPH z hlediska existence podvodného jednání. Podle názoru soudu posouzení otázky případného podvodu na DPH a vědomí daňového subjektu o něm nastupuje v okamžiku, kdy jsou splněny veškeré předpoklady pro přiznání odpočtu DPH, tedy jak hmotněprávní, tak i formální, neboť v ten okamžik nelze v zásadě nárok na odpočet DPH odmítnout. Pokud ale daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, jako v souzené věci, pak je zcela nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu, neboť nárok na odpočet nevznikl, a není důvod zabývat se výjimkami ze situace, kdy nelze nárok na odpočet odmítnout.

[7] K otázce zdanění manka při inventarizaci krajský soud uvedl, že směrnice stěžovatele o stanovení norem přirozených úbytků a ztrát jasně odkazuje na ztratné v maloobchodě (což je zdůrazněno též mechanismem stanovení normy ztratného procentem z maloobchodního obratu). Stěžovatel však neprokázal, že by provozoval maloobchod, resp. jaké procento jeho obratu tvoří velkoobchodní obrat a jaké obrat

maloobchodní. Neunesl tedy důkazní břemeno ohledně možnosti podřadit manko pod použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce dle § 13 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Obsah kasační stížnosti

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

[9] Stěžovatel připomíná, že jediným důvodem, ze kterého krajský soud dovozuje, že stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno, je zpochybnění deklarovaného dodavatele. Správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění spočívající v poskytnutí reklamních služeb byla fakticky uskutečněna a zaplacena. Správce daně v daňovém řízení neprokázal, že by se stěžovatel zapojením do obchodů se společností Carenex plus účastnil daňového podvodu, o kterém by věděl nebo vědět mohl.

[10] Dle stěžovatele je právní názor krajského soudu, že k odepření nároku na odpočet DPH postačuje pouhé zpochybnění deklarovaného dodavatele, v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU. V této souvislosti stěžovatel cituje rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, věc *Stavitelství Melichar*, ze kterého dle něj plyne, že plátci daně nelze odepřít nárok na odpočet DPH pouze zpochybněním osoby deklarovaného dodavatele, aniž by současně došlo k narušení daňové neutrality v podobě daňového podvodu, o kterém plátce uplatňující nárok na odpočet DPH věděl, nebo mohl vědět. Pouhé popření osoby deklarovaného dodavatele nemůže odůvodnit odepření nároku na odpočet DPH. Nemá-li finanční správa pochybnosti o existenci poskytnuté služby, kdy stěžovatel disponoval formálně bezvadným daňovým dokladem, pak nelze tvrdit, že zdanitelné plnění bylo přijato od někoho jiného než deklarovaného dodavatele.

[11] Stěžovatel má za to, že judikatura Soudního dvora EU je v tomto ohledu jednotná. Vnitrostátní orgány nemohou odepřít nárok na odpočet pouze s odůvodněním, že daňový subjekt, který disponoval daňovým dokladem, neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, a to tím spíše za situace, kdy není sporu o existenci dodané reklamní služby. Dle judikatury Soudního dvora EU není pro účely zachování nároku na odpočet DPH rozhodné, zda plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. I v takovém případě má daňový subjekt nárok na odpočet. Jedinou výjimkou je situace, kdy se jedná o podvod na DPH, o kterém daňový subjekt vědět měl a mohl. Ve stěžovatelově případě však správce daně v odůvodnění dodatečných platebních výměrů neuvedl, že by jej podezříval z účasti na podvodu na DPH.

[12] Závěr krajského soudu, že pokud nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění označeným dodavatelem, tak není důvod zabývat se hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet DPH z hlediska existence podvodného jednání, je v ostrém kontrastu se stěžovatelem citovanou judikaturou. v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, lze nárok na odpočet DPH odepřít pouze tehdy, pokud je současně správcem daně prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. V opačném případě by totiž stát nedůvodně vybral stejnou DPH dvakrát.

Jednou odvedenou dodavatelem a podruhé stěžovatelem. Takovýto přístup finanční správy je však v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je stěžejní v systému DPH.

[13] Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že vadně hodnotil důkazy provedené v daňovém řízení, ze kterých jednoznačně vyplynulo, že zdanitelná plnění v podobě uskutečněných reklam byla realizována a že tato plnění poskytl stěžovateli deklarovaný dodavatel – společnost Carenex plus. Vyjádřené pochybnosti správce daně se týkaly okolností spolupráce mezi společností Carenex plus a O. H. Ohledně těchto okolností však stěžovatele za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH z dotčených plnění důkazní břemeno netíží. Stěžovatel nemůže být nucen prokazovat skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu. Žalovaný hodnotil důkazy svévolně. V posuzovaném případě je nesporné, že reklama byla uskutečněna; pokud by ji neprovedl deklarovaný dodavatel, není zřejmé, jakým jiným způsobem byla reklama realizována. S touto skutečností se krajský soud vůbec nevypořádal. Ostatně v rozhodnutí o odvolání na dani z příjmů právnických osob žalovaný na podkladě stejného skutkového stavu dospěl k naprosto opačným závěrům, tedy že požadavek kladený smlouvami o reklamě na společnost Carenex plus, aby zajistila pro stěžovatele realizaci reklamy, nezpochybňuje.
[14] Reálné uskutečnění veškerých fakturovaných reklamních služeb bylo přitom v plném rozsahu prokázáno daňovými doklady, smluvní dokumentací, rozsáhlými záznamy o uskutečnění reklamy, svědeckými výpověďmi jednatele dodavatele pana Trutny a jeho subdodavatele pana H. Není pak jasné, jakými dalšími důkazními prostředky měl stěžovatel přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, prokázat.

[15] Stěžovatel nesouhlasí ani s právním posouzením otázky naplnění podmínek pro neodvedení daně na výstupu z manka při inventarizaci. Stěžovatel měl vlastní vnitropodnikovou směrnici zohledňující ztratné v rámci jeho činnosti. Nelze souhlasit s názorem krajského soudu, který směrnici neuznal jako důkaz, neboť se podle něj vztahuje pouze k maloobchodnímu prodeji, přičemž stěžovatel maloobchod neprovozuje. Nezohlednění směrnice považuje stěžovatel za „slovíčkaření“ a formalismus. Rovněž je třeba zdůraznit, že prokazování toho, zda každá jednotlivá položka zboží byla zničena či odcizena, by bylo naprosto nereálné. Nelze racionálně požadovat, aby stěžovatel u každé chybějící položky prokazoval, zda, kdy a kým byla odcizena či zničena.

[16] Stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného, replika stěžovatele a vyjádření žalovaného k replice

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postup a hodnocení případu správcem daně, žalovaným i krajským soudem vychází z kontinuální a dlouhodobé rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, která je založena na premise, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Tato rozhodovací praxe vychází rovněž ze závěru, že zkoumat vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH a odepřít z tohoto důvodu uplatněný nárok na odpočet daně lze až za situace, kdy bylo prokázáno, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně byly v řízení prokázány.

[18] Žalovanému jsou stěžovatelem citované rozsudky SDEU známy; v projednávané věci je žalovaný aplikoval v souladu s výkladem těchto rozsudků provedeným Nejvyšším správním soudem (rozsudky ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, a ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 153/2013 - 49). Zdůrazňuje, že pokud v minulosti v jiných případech zkoumal účast daňového subjektu na podvodu na DPH za situace, kdy nebylo prokázáno uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, Nejvyšší správní soud takový postup striktně odmítl a označil za nepřijatelný. Pokud by Nejvyšší správní soud hodlal přistoupit ke změně své rozhodovací praxe, je dle žalovaného více než žádoucí, aby se tak stalo prostřednictvím rozšířeného senátu.

[19] Žalovaný pak v uvedené souvislosti rovněž k výše citované a analyzované judikatuře SDEU, na kterou odkazuje i stěžovatel v rámci své kasační stížnosti, upozorňuje, že existuje dvojí výklad rozsudků tohoto soudu dopadajících na posouzení případu obdobných jako je případ zde řešený, kdy není zřejmé, zda je uskutečnění plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu hmotněprávní podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně. Jako žádoucí se tedy jeví, obrátit se na SDEU s předběžnou otázkou týkající se právě tohoto problému.

[20] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[21] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrval na svém názoru, že chtěly-li finanční orgány odepřít nárok na odpočet DPH, musely posuzovat stěžovatelův případ z hlediska možného podvodu na DPH, a opětovně odkazuje na judikaturu citovanou v kasační stížnosti. Tato judikatura je konstantní a vyplývá z ní, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, který daňový doklad vystavil.

[22] Poukazuje-li žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu potvrzující názor Krajského soudu a žalovaného, je nutno zdůraznit, že pro systém DPH jsou stěžejní závěry Soudního dvora EU, který je nadán pravomocí vykládat právo EU. Právo EU má pak aplikační přednost před vnitrostátním právem. Došlo-li v průběhu času k odchylnému výkladu směrnice Rady 2006/112/ES Soudním dvorem EU od výkladu do té doby zastávaného Nejvyšším správním soudem, nemůže Česká republika postupovat v rozporu se závazným názorem Soudního dvora EU a tento ignorovat. Má-li Nejvyšší správní soud pochybnosti o interpretaci směrnice Rady 2006/112/ES, která upravuje společný systém DPH a je pro výklad podmínek nároku na odpočet DPH stěžejní, navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud postupem dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. řízení přerušil a obrátil se ve smyslu čl. 19 odst. 3 písm. b) Smlouvy o Evropské unii na Soudní dvůr EU se žádostí o posouzení předběžné otázky.

[23] Správce daně neprokázal, že by stěžovatel pořídil službu u jakéhokoli jiného subjektu; přitom je nepochybné, že služba v podobě reklamy byla poskytnuta. Současně na státním rozpočtu nevznikla žádná daňová ztráta. Takový postup je proti principu neutrality, který je stěžejní pro systém DPH. Pochybnosti orgánů finanční správy tak stěžovatel považuje za uměle vykonstruované, vedené snahou odepřít stěžovateli nárok na odpočet DPH za každou cenu. Stěžovatel poukazuje na výpovědi svědků M. a K., kteří

vypovídali v souběžně vedeném trestním řízení. Výpovědi svědků nemohl navrhnout jako důkaz v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem, neboť o existenci těchto zaměstnanců Carenex plus neměl povědomí.

[24] Dle stěžovatele není v demokratickém právním státu možné, aby žalovaný u shodného zdanitelného plnění v řízení týkajícím se DPH tvrdil, že zdanitelné plnění určitým způsobem neproběhlo a ve druhém řízení (týkajícím se daně z příjmu) konstatoval, že proběhlo. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 10/2015.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke stěžovatelově replice odkázal na své předchozí vyjádření. K protokolům o výslechu svědků M. a K. přiloženým k replice nelze s ohledem na § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet.

IV. Posouzení věci

[26] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že je důvodná.

[27] Soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost (24 stran), replika (12 stran) a přílohy; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

[28] Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí žádnými vadami zakládajícími nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění napadeného rozsudku seznatelné. Soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[29] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře,

prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[30] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[31] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti,* a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.* V souzené věci to tedy znamená, že stěžovatel byl povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí 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. 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 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.

[32] Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr EU. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-*

Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59).

[33] V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, ve věci C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, SDEU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice"), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).

[34] Článek 168 písm. a) směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani".

[35] Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že (důraz přidán) „[p]*roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla* ***osobou povinnou k dani*** *ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na* ***výstupu*** *osobou povinnou k dani použity pro* ***účely*** *jejích zdaněných plnění a na* ***vstupu*** *bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty* ***jinou osobou povinnou k dani*** *(v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).*" Obdobně se Soudní dvůr vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth,* C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27).

[36] Z ustálené judikatury SDEU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

[37] V souzené věci je mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před odvolacím orgánem určující, zda stěžovatel přijal plnění právě od jím označeného dodavatele, tj. společnosti Carenex plus.

[38] Na tomto místě považuje soud za nutné vyjádřit se k prvnímu okruhu námitek, které stěžovatel podrobně rozvádí v části III. kasační stížnosti a argumentačně doplňuje ve svém vyjádření. Tato argumentace se dá shrnout tak, že stěžovatel zpochybňuje shora vyložené základní východisko při posuzování nároku na odpočet DPH, tedy nutnost prokázat, že dodání zboží či služby provedla osoba povinná k dani a že je takového dodavatele nutno identifikovat.

[39] Soud však z obsahu žaloby (i ze tří doplnění žaloby, která stěžovatel krajskému soudu zaslal) ověřil, že stěžovatel tento okruh námitek vůbec neuplatnil jako žalobní důvody. Uvedená argumentace se tak zcela míjí s důvody zamítavého výroku napadeného rozsudku krajského soudu, který se k ní v důsledku shora uvedeného nemohl nijak vyjádřit. Neuplatnil-li tedy stěžovatel tyto námitky jako žalobní, jsou v kasačním řízení nepřípustné a soud se jimi nemůže věcně zabývat (§ 103 odst. 4 s. ř. s). Ze stejného důvodu soud ani nezvažoval, zda v souzené věci nastaly okolnosti, pro které by bylo ve vztahu k tomuto okruhu námitek položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, jak jej vyzývali ve svých podání
ch oba účastníci řízení.

[40] Stejně tak míří zcela mimo předmět souzené věci okruh námitek v části V. kasační stížnosti, které se týkají daňového podvodu. Jak již soud výše uvedl, v souzené věci daňové orgány stěžovateli nepřiznaly nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky (neprokázání dodavatele), a nikoli z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinna k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží ji nárok na odpočet daně (srov. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).

[41] Ve stěžovatelově věci však tato sekundární podmínka nároku na odpočet daně vůbec nebyla zkoumána. Jak již stěžovateli správně osvětlil krajský soud, pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, je zcela nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu.

[42] Dále se soud bude zabývat tím, zda stěžovatel skutečně neprokázal, že mu dotčené služby poskytl v daňových dokladech uvedený dodavatel, tedy Carenex plus. Pro posouzení této otázky jsou podstatné následující skutkové okolnosti:

[43] Protokolem ze dne 10. 9. 2012 správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2009 až 2011, na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2009, leden až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011, a na dani silniční za roky 2010 a 2011. V rámci této kontroly se zaměřil (a to v souvislosti s daní z příjmů i s DPH) mimo jiné na reklamní služby poskytované stěžovateli společností Carenex plus.

[44] Stěžovatel dne 4. 1. 2010 a dne 5. 1. 2011 uzavřel s Carenex plus smlouvu o reklamě, na jejímž základě se Carenex plus zavázala zajišťovat pro stěžovatele reklamu v rozsahu a způsobem stanoveným touto smlouvou. Reklama byla realizována v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem (automobilové závody).

Carenex plus se zavázala zajistit grafickou úpravu a umístění reklamních nápisů na soutěžní vozidla Honda Civic na automobilových soutěžích v průběhu roku 2010 a 2011 (seznam akcí byl součástí smluv). Stěžovatel měl dle smlouvy dodavateli předat potřebné grafické podklady a návrhy. Reklamní nápisy měly být umisťovány na náklady Carenex plus, která měla zajistit viditelnost grafického znázornění reklamních nápisů. Carenex plus se též zavázala dodat fotodokumentaci provedené reklamy. K těmto smlouvám předložil stěžovatel též daňové doklady – faktury vystavené dne 3. 12. 2010 a 9. 12. 2011, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost Carenex plus, a fotodokumentaci provedené reklamy.

[45] Na základě výzvy ze dne 21. 5. 2013 pan O. H. (majitel závodních vozidel Honda Civic) předložil smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 2. 1. 2010 a 1. 3. 2011 uzavřené mezi ním a Carenex plus. Účelem smlouvy byla propagace obchodního jména a služeb Carenex plus.

[46] Dne 22. 1. 2013 bylo na základě dožádání provedeno místní šetření u Carenex plus, během kterého zplnomocněná zástupkyně doložila přijaté faktury z roku 2011, ze kterých ale nebylo možné zjistit, zda se vztahují k daňovým dokladům stěžovatele, ani jaké konkrétní služby nebo zboží měly být poskytnuty. K nákladům na uskutečnění reklamy za rok 2009 a 2010 nebyly žádné daňové doklady předloženy a za roky 2009 až 2011 nebyla zjištěna ani žádná spolupráce Carenex plus s majitelem dotčených vozidel, p. O. H.. Správci daně proto v této souvislosti vznikly pochybnosti, zda přijaté zdanitelné plnění skutečně dodala Carenex plus, tedy společnost uvedená ve smlouvách a na dokladech. Dle správce daně smlouva o reklamě, předložený daňový doklad a fotodokumentace ve spojení s výsledky místního šetření u Carenex plus nemohly poskytnout ucelený přehled o faktické stránce deklarovaného plnění. Správce daně akcentoval, že smlouva o reklamě byla formulována značně obecně. Výzvou ze dne 30. 4. 2013 proto stěžovatele vyzval, aby prokázal, že přijaté zdanitelné plnění fakticky uskutečnila Carenex plus.

[47] Na tuto výzvu reagoval stěžovatel písemností ze dne 15. 5. 2013 a sdělením během ústního jednání dne 28. 5. 2013, které doplnil podáním ze dne 17. 6. 2013. Z těchto podání a sdělení vyplynulo, že stěžovatel po každém ze závodů obdržel záznamy o tom, že reklama byla umístěna na vozidlech, jak bylo dohodnuto (o těchto předávkách nebyly zápisy). Výrobu podkladů k reklamě zajišťoval dodavatel a stěžovatel pouze dodal logo.

[48] K návrhu stěžovatele pak správce daně provedl svědecké výslechy pana Zdeňka Trutny. (jednatel Carenex plus) a pana O. H. (majitel vozidel).

[49] Správce daně po provedeném dokazování neměl pochybnosti, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno (tedy že reklama byla realizována) a bylo užito pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatele. Správce daně ani nezpochybnil úhradu faktur ze dne 3. 12. 2010 a 9. 12. 2011 za služby poskytnuté stěžovateli na základě smluv ze dne 4. 1. 2010 a dne 5. 1. 2011 [a ostatně z vyhledávací části spisu vyplývá, že na účet Carenex plus byla dne 28. 12. 2010 z účtu stěžovatele připsána částka odpovídající částce na faktuře z prosince 2010, záznamy z prosince 2011 nejsou vzhledem k datu žádosti o součinnost banky ze dne 19. 12. 2011 ve spise k dispozici]. Správce daně a následně i žalovaný však uzavřeli, že důkazní prostředky předložené na základě výzvy správce daně ze dne 30. 4. 2013 nemohou jednoznačně prokázat, že stěžovatel přijal uvedené zdanitelné plnění od plátce uvedeného

na daňových dokladech. Stěžovatel i svědci Trutna a H. sice uvedli, že společnost Carenex plus měla zajistit umístění reklamních polepů stěžovatele na vozidla pana H.; v jejich vyjádřeních však byly „*zjištěny takové rozpory a skutečnosti, které brání tomu, aby tyto důkazní prostředky mohly být osvědčeny jako důkazy jednoznačně prokazující poskytnutí zdanitelného plnění*“ (srov. s. 14 rozhodnutí žalovaného).

[50] Správce daně proto neuznal odpočet daně na základě závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění právě deklarovaným dodavatelem, tj. neprokázal naplnění podmínek dle § 73 odst. 1 ve spojení s § 28 odst. 2 písm. a) a b) zákona o DPH.

[51] Tento závěr správce daně a žalovaného však není správný. Nejvyšší správní soud ve výpovědích svědků a vyjádření stěžovatele neshledal natolik závažné rozpory, které by bránily použití těchto důkazů k prokázání okolností poskytnutí zdanitelného plnění.

[52] Dle žalovaného spočívaly zásadní rozpory ve vyjádření tří shora zmíněných osob v následujících okolnostech: místo a způsob uzavření smlouvy o reklamě, nekonkrétnost odpovědi pana Trutny ve vztahu k subdodavatelům polepů, umisťování polepů na auta (kdo umístění prováděl) a otázky jejich počtu a rozmístění, rozpor v rozsahu práv k umisťování reklamy dle smlouvy uzavřené mezi Carenex plus a panem O. H., rozpory stran dodavatele fotodokumentace.

[53] Nejvyšší správní soud níže shrnuje pro věc podstatný obsah výpovědí svědků a vyjádření stěžovatele:

[54] Při ústním jednání dne 28. 5. 2013 pan Zdeněk Odehnal (jednatel stěžovatele) sdělil, že se k okolnostem uzavření smluv s Carenex plus ze dne 4. 1. 2010 a 5. 1. 2011 vyjádří písemné. V doplnění ze dne 17. 6. 2013 pak uvedl, že smlouvy byly zaslány poštou již podepsané panem Trutnou a po podpisu bylo jedno vyhotovení zasláno zpět též poštou. V roce 2010 ani 2011 již nebyly grafické podklady a návrhy předávány, neboť od roku 2008 nedošlo ke změně loga. K předání fotodokumentace reklamy došlo buď osobně (pan Trutna) v sídle stěžovatele, někdy poštou a někdy osobně zástupcem Carenex plus na podatelnu stěžovatele.

[55] Při svědecké výpovědi dne 19. 6. 2013 pan Zdeněk Trutna, bývalý jednatel Carenex plus, sdělil, že smlouvy se stěžovatelem uzavřel v Praze na Černém Mostě v restauraci. Smlouvy uzavíral s panem Odehnalem na základě návrhu vyhotoveného panem Trutnou. K předávání grafických podkladů a návrhů pro výrobu reklamy došlo buď osobně v Praze na CD, nebo USB disku; pokud nedošlo ke změně loga, nebyly požadovány grafické podklady. Nevzpomíná si, kdo zajišťoval fotodokumentaci provedené reklamy; byla předána na CD nosičích v deskách. Fotodokumentaci předával p. Odehnalovi osobně nebo poštou nebo ji po někom poslal.

[56] Pan O. H. při svědecké výpovědi dne 13. 5. 2014 potvrdil, že v rozhodném období (roky 2009 – 2011) byl vlastníkem závodních vozidel Honda Civic, na která byly umisťovány reklamní polepy. Tyto polepy byly na vozidla umístěny na základě smlouvy o pronájmu reklamní plochy, kterou pan H. uzavřel s Carenex plus. S touto společností

měl ústní dohodu, že na vozidla může umisťovat též reklamní polepy třetích osob. Na jeho vozidlech bylo umístěno též logo stěžovatele. Reklamní polepy na auta umisťovala společnost Carenex plus. Na umisťování polepů na vozidla dohlížel jen někdy, někdy je lepil pan Trutna, někdy jeho zaměstnanci (v průběhu let se tito lidé měnili, jména nezná). Polepy na auta dokáže nalepit každý, není třeba žádná odborná způsobilost. Pro společnost Carenex plus zajišťoval fotodokumentaci ze závodů. K předložené fotodokumentaci z let 2009 až 2011 uvedl, že neví, jestli je to jeho dílo, protože se jedná o kopie.

[57] Ze shora uvedené rekapitulace jasně vyplývá, že tvrzení pana Odehnala a výpověď pana Trutny se v podstatných náležitostech týkajících se jejich smluvního vztahu doplňují. Oba se shodli na tom, jakým způsobem byly dodávány grafické podklady pro reklamu, jakým způsobem docházelo k předání fotodokumentace ze závodů. Jedinou nejasností je způsob uzavření smluv o reklamě, kdy dle stěžovatele nové smlouvy byly zaslány k podpisu poštou, zatímco dle pana Trutny byly uzavřeny při osobním setkání v Praze. Tato dílčí nepřesnost však (a to i s ohledem na dobu, která od uzavření uplynula, tj. cca 3 roky) nemohla dle soudu vést k celkovému znevěrohodnění výpovědí těchto osob (srov. rozsudek ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013 – 26).

[58] Ani co se týče dodavatelů reklamních polepů pro Carenex plus, nevykazovaly výpovědi svědků Trutny a H. žádné zásadní rozpory. Dle pana Trutny mu reklamní polepy zajišťovali subdodavatelé (kdo přesně si nepamatuje); dle pana H. polepy umisťovala Carenex plus (to tedy nevylučuje dodání polepů od subdodavatele), a to pan Trutna nebo jeho „zaměstnanci“ – je zjevné, že pan H. detailněji nezkoumal, zda se jedná o skutečné zaměstnance Carenex plus, či zda šlo o zaměstnance dodavatelské společnosti. Stejně tak je souladná se zjištěními správce daně výpověď pana Trutny týkající se dodavatele fotodokumentace – dle pana Trutny byla zajištěna subdodavatelsky; ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že pořízení fotodokumentace pro pana H. skutečně zajišťoval externí subjekt (srov. s. 57 zprávy). Tvrdí-li pan H., že fotodokumentaci pro Carenex plus zajišťoval, pak to dle soudu není nijak v rozporu se shora uvedeným, neboť z tohoto vyjádření nelze jednoznačně dovodit, zda fotodokumentaci zajišťoval osobně či prostřednictvím subdodavatele. Výpovědí pana H. byly objasněny i nejasnosti týkající se předmětu smlouvy o pronájmu reklamních ploch uzavřené mezi ním a Carenex plus; podle smlouvy měl totiž pronájem těchto ploch sloužit k propagaci Carenex plus, a nebylo tak jasné, zda na základě této smlouvy mohla Carenex plus na vozidla pana H. umisťovat též loga jiných společností. Pan H. však osvětlil, že s Carenex plus měli ústní dohodu, podle které mohli na vozidla umisťovat též reklamní loga dalších osob. Byť tato smlouva předpokládala provádění veškerých dodatků či změn písemnou formou a z hlediska soukromoprávního tak lze pochybovat o platnosti takové ústní dohody, z hlediska zjištění faktického průběhu obchodního případu (který je pro posouzení z hlediska daňového podstatný) je takové vysvětlení dostatečné. Současně je třeba dodat, že ostatními svědky a daňovým subjektem nebylo toto tvrzení nijak zpochybněno.

[59] V této souvislosti je pak nutno vyzdvihnout, že okolnosti celého obchodního případu popsané v předcházejícím odstavci se dotýkají spíše obchodní spolupráce mezi Carenex plus a panem H. a plnění vzájemných povinností vyplývajících ze smlouvy o pronájmu reklamních ploch. K posouzení otázky, zda zdanitelné plnění stěžovateli poskytla Carenex plus, nemají proto takový důkazní potenciál jako okolnosti obchodního

vztahu přímo mezi stěžovatelem a Carenex plus. Stěžovateli pak lze přisvědčit, že skutečnost, že si jeho dodavatel či další osoba v řetězci obchodního vztahu nevybavuje konkrétní jméno dodavatele reklamních polepů či fotodokumentace, nelze klást k tíži právě stěžovateli (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142).

[60] Správci daně lze přisvědčit v tom, že smlouvy o reklamě ze dne 4. 1. 2010 a 5. 1. 2011 byly v podstatných formulacích velmi vágní a nekonkrétní (rozsah smluveného plnění co do počtu vozidel, na kterých bude reklama umístěna, počet a konkrétní umístění polepů); dle Nejvyššího správního soudu však tato skutečnost nemůže bez dalšího podpořit závěr zpochybňující ve smlouvě uvedeného dodavatele, a to zejména za situace, kdy dodání (byť nekonkrétně vymezeného) plnění správce daně nezpochybnil.

[61] Dle Nejvyššího správního soudu tedy stěžovatel předestřel a popsal průběh obchodní spolupráce s Carenex plus bez zásadních nejasností či trhlin (srov. rozsudek ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26), přičemž je doložil též množstvím důkazních prostředků (smlouvy, faktury, video a fotodokumentace). Zejména pak dle Nejvyššího správního soudu nebylo možno označit výpovědi svědků za nevěrohodné, neboť v nich nebyly tak zásadní rozpory, jak tvrdí žalovaný. Naopak, z výslechu svědků se podává dostatečně ucelený obraz o tom, jak spolupráce mezi stěžovatelem a Carenex plus (a případně p. H.) probíhala, byť ve výpovědích mohly být dílčí odchylky, které jsou ovšem vysvětlitelné odstupem času, se kterým výslechy svědků (a vyjádření jednatele) probíhaly (šlo odstup tří až čtyř let). Za takové situace se dá předpokládat, že svědci nebudou uvádět podrobné detaily, za kterých obchodní transakce probíhaly; naopak lze říci, že příliš podrobné odpovědi vzbuzují za takových okolností podezření a pochybnosti. Lze tedy shrnout, že stěžovatel své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání dodavatele předmětného zdanitelného plnění unesl.

[62] Tato kasační námitka je důvodná.

[63] Poslední okruh kasačních námitek se pak týká doměření daně z přidané hodnoty z „manka při inventarizaci“.

[64] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle § 13 odst. 4 písm. a) cit. zákona se za dodání zboží za úplatu považuje též použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

[65] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 9. 2009, č. j. 1 Afs 52/2009 – 66, dospěl k závěru, že z hlediska daně z přidané hodnoty spadá úbytek zboží na skladě (manko) pod definici zdanitelného plnění [§ 13 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty], a podléhá proto dani. Pokud totiž daňový subjekt nakoupí materiál, u nějž si uplatní odpočet daně, avšak zboží ze skladu jakýmkoliv způsobem „zmizí“ (vzniká tedy z účetního hlediska manko na zásobách), aniž by bylo použito pro podnikatelské účely, naplňují se hypotézy citovaných ustanovení zákonů o dani z přidané hodnoty. Současně zde soud uvedl, že *manko v účetním smyslu* (tedy záporný rozdíl mezi skutečným stavem zásob a záznamy v účetnictví) nelze považovat za zdanitelné plnění jen ve výjimečných případech,

např. bylo-li zboží ukradeno nebo zničeno, neboť v takové situaci nelze slovy výše zmíněného judikátu zdejšího soudu hovořit o dodání zboží. Daň z přidané hodnoty nelze rovněž vyměřit tam, kde je manko připsáno k náhradě příslušným zaměstnancům daňového subjektu na základě dohody o hmotné odpovědnosti, neboť ani zde se nejedná o zdanitelné plnění ve smyslu „dodání zboží“ těmto zaměstnancům.

[66] Dále je třeba zmínit, že dle Českého účetního standardu pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Český účetní standard pro podnikatele“), číslo 007 (Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob), bod 2.2., nejsou mankem (v účetním smyslu) *technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Jedná se o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*. V případě záporného inventarizačního rozdílu je tak manko považováno za zdanitelné plnění pouze v té části, která přesahuje normu ztrát (rozsudek ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2004 - 104, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2001, sp. zn. 22 Ca 42/98). Pro uplatnění tohoto postupu je daňový subjekt povinen vydat směrnici stanovící obvyklou výši ztratného.

[67] Prokázání shora popsaných skutečností, které mohou vést k tomu, že manko nebude považováno za zdanitelné plnění, je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu plně na daňovém subjektu.

[68] V souzené věci není sporné, že stěžovatel vykázal inventurní rozdíly k 31. 12. 2010 ve výši 108.168,28 Kč a k 31. 12. 2011 ve výši 12.698,23 Kč, o kterých účtoval jako o manku. Stěžovatel později připustil, že zaúčtování inventurních rozdílů na účet 549 (manko nad normu), bylo nesprávné. Šlo totiž o ztratné do výše normy stanovené vnitropodnikovou směrnicí, kterou stěžovatel správci daně předložil (šlo o Směrnici o stanovení norem přirozených úbytků a ztrát ze dne 1. 1. 2005), a inventurní rozdíl tak měl být zaúčtován jako manko pod normu ztratného (tedy jako spotřeba zboží na účet 504).

[69] Je tedy zjevné, že v souzené věci stěžovatel netvrdil a ani se nesnažil prokázat, že by šlo o manko v účetním smyslu, které nemá být považováno za zdanitelné plnění z důvodu zcizení zboží či z důvodu, kdy manko bylo připsáno k náhradě příslušným zaměstnancům. Z toho vycházely též daňové orgány. Kasační námitky, kterými stěžovatel brojí proti tomu, že je nereálné prokázat zničení či odcizení každé položky, tedy míří zcela mimo důvody napadených rozhodnutí, neboť prokázání této skutečnosti po stěžovateli nikdo nežádal.

[70] Argumentace stěžovatele v řízení naopak směřovala ke třetí z uvedených situací, tedy, že „manko“ (účtováno jako inventarizační rozdíl na účet 549), je ve skutečnosti ztratným do normy přirozených úbytků stanovených vnitropodnikovou směrnicí (tedy tzv. mankem pod normou), které se za zdanitelné plnění nepovažuje.

[71] Soud ze stěžovatelem předložené směrnice ověřil, že dopadá na přirozené úbytky a ztratné v *maloobchodním prodeji* (bod 2. a bod 3.). Vzhledem k tomu, že z informací získaných v daňovém řízení vyplynulo, že stěžovatel svou činnost provozuje formou velkoobchodu (vyjádření stěžovatele, jeho internetové stránky, atd.), požadoval správce

daně po stěžovateli, aby prokázal splnění podmínek pro nezdanění uvedeného manka, zejména pak aby vymezil, v jaké míře se manko týkalo maloobchodu a v jaké velkoobchodu. Stěžovatel však k této výzvě nic dalšího neupřesnil a neunesl tak své důkazní břemeno týkající se prokázání skutečností odůvodňujících vyjmutí deklarovaného manka ze zdanění. Jak již soud výše uvedl, prokázání skutečností, které povedou k závěru, že inventarizační rozdíl není zdanitelným plněním dle zákona o DPH, je na daňovém subjektu. Ze stěžovatelem předložených důkazů však tento závěr nebylo možno učinit.

[72] Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že krajský soud odmítl „uznat“ uvedenou vnitropodnikovou směrnici jako důkaz; tato směrnice byla součástí daňového spisu a krajský soud ji tedy již nemusel samostatně provádět jako důkaz postupem dle § 52 odst. 1 s. ř. s. (rozsudek ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Z odůvodnění rozsudku je též zjevné, že z obsahu směrnice vycházel a uzavřel, že na jejím základě nebylo možno s ohledem na shora citovanou judikaturu prokázat, jaká část ztratného vznikla při maloobchodním prodeji a jaká při velkoobchodním, případně se zda vůbec manko do normy ztrát účtované stěžovatelem týkalo maloobchodu.

[73] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem shoduje v tom, že stěžovatel stran zdanění manka neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že ve vztahu k vykázanému manku nastala některá ze situací vymezených shora citovanou judikaturou.

[74] Tato kasační námitka tedy není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[75] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[76] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[77] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na právní zastoupení.

[78] Stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátem, JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským. Za řízení o žalobě soud tomuto zástupci přiznal odměnu za tři úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení, podání žaloby a repliku k vyjádření žalovaného, v řízení o kasační stížnosti pak za dva úkony, a to za podání kasační stížnosti a repliku k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tři doplnění žaloby soud stěžovatelovu zástupci odměnu nepřiznal, neboť nešlo o podání, která by bylo možno považovat za úkon dle § 11 písm. d) advokátního tarifu (jedno doplnění spočívalo v předložení znaleckého posudku týkajícího se ceny za dodané plnění, přičemž tato otázka vůbec nebyla pro rozhodnutí ve věci relevantní, druhé doplnění spočívalo v předložení rozhodnutí správce daně ve věci jiné daňové povinnosti, třetí doplnění pak z valné části obsahovalo toliko citaci rozsudku krajského soudu v související věci - jednalo se o důkazní návrhy a stanoviska, která korespondovala s již dříve sděleným a nešlo tedy o účelné úkony zástupce, za které by mu příslušela odměna).

[79] Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupci stěžovatele odměnu za sedm úkonů právní služby ve výši 5 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč, celkem tedy 17.000 Kč. Jelikož je stěžovatelův zástupce plátcem DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 3.570 Kč, která odpovídá 21 % sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 20.570 Kč.

[80] Celkem tak náklady řízení činí 28.570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. března 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu