

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **TRIODON, spol. s r. o.,** se sídlem 6. května 38, Fryšták, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, čj. 28113/15/5300-22442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2017, čj. 31 Af 52/2015-256,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2017, čj. 31 Af 52/2015-256, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, čj. 28113/15/5300-22442-711359 **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 28 570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj žalobkyni dodatečně doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září – listopad roku 2009, leden – květen a červenec – listopad

roku 2010 a leden – listopad roku 2011, neboť jí neuznal nárok na odpočet DPH z faktur vystavených společností Carenex plus, s. r. o., na základě smluv o reklamě. Současně žalobkyni 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 podala žalobkyně u krajského soudu žalobu, která však byla zamítnuta. Soud uvedl, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno, neboť předložila smlouvy uzavřené s dodavatelem Carenex plus i daňové doklady. Současně žalobkyně předložila fotodokumentaci a videozáznamy provedené reklamy, startovních a výsledkových listin, a sporné není ani to, že na vozidlech, jejichž vlastníkem je O. H., byla umístěna reklama žalobkyně. Sporným však zůstává, zda žalobkyně řádně doložila, že tvrzené plnění poskytl dodavatel Carenex plus.

[4] Podle krajského soudu vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že přijaté zdanitelné plnění uskutečnila Carenex plus a že toto plnění bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti. Důkazní prostředky, které žalobkyně předložila, neprokázaly, že by služby, které byly předmětem smlouvy ze dne 20. 4. 2009, skutečně poskytla společnost Carenex plus. Krajský soud zdůraznil, že není na správci daně, aby za daňový subjekt vyhledával toho, kdo skutečně poskytl tvrzené plnění. Žalobkyně v průběhu daňového řízení setrvala na svých tvrzeních, podle nichž plnění poskytla společnost Carenex plus.

[5] Pokud nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel, není podle krajského soudu důvod zabývat se hodnocením oprávněnosti nároku na odpočet DPH z hlediska existence podvodného jednání. Otázka případného podvodu na DPH a povědomí daňového subjektu o něm se zkoumá v okamžiku, kdy jsou splněny veškeré předpoklady pro přiznání odpočtu DPH, tedy jak hmotněprávní, tak i formální, neboť tehdy v zásadě nelze odmítnout nárok na odpočet DPH. Pokud ale daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, je nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu, neboť nárok na odpočet nevznikl.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka připomíná, že jediným důvodem, pro který podle krajského soudu neunesla své 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 stěžovatelka zapojením do obchodů se společností Carenex plus účastnila daňového podvodu, o kterém by věděla nebo vědět mohla.

[8] Podle stěžovatelky je právní názor krajského soudu, podle nějž k odepření nároku na odpočet DPH postačuje pouhé zpochybnění deklarovaného dodavatele, v rozporu s judikaturou NSS a Soudního dvora EU. V této souvislosti stěžovatelka cituje

pokračování

rozsudek ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, věc *Stavitelství Melichar*, ze kterého podle ní plyne, že plátci daně nelze odepřít nárok na odpočet DPH pouze zpochybněním dodavatele, pokud není zároveň prokázáno, že plnění bylo součástí daňového podvodu, o kterém plátce uplatňující nárok na odpočet DPH věděl nebo mohl vědět. Nemá-li finanční správa pochybnosti o existenci poskytnuté služby, kterou stěžovatelka prokazovala formálně bezvadným daňovým dokladem, pak nelze tvrdit, že zdanitelné plnění přijala od někoho jiného než deklarovaného dodavatele.

[9] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že vadně hodnotil důkazy provedené v daňovém řízení, ze kterých jednoznačně vyplynulo, že zdanitelná plnění v podobě reklam byla uskutečněna a že tato plnění jí poskytla společnost Carenex plus. Vyjádřené pochybnosti správce daně se týkaly okolností spolupráce mezi společností Carenex plus a O. H. Ohledně těchto okolností však stěžovatelku netíží důkazní břemeno. Stěžovatelka nemůže být nucena prokazovat skutečnosti, které jsou zcela mimo její vliv. Je nesporné, že reklama byla uskutečněna; pokud by ji neprovedl deklarovaný dodavatel, není zřejmé, jakým jiným způsobem byla reklama provedena. S touto skutečností se krajský soud vůbec nevypořádal. Ostatně v rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů právnických osob dospěl žalovaný při stejném skutkovém stavu k naprosto opačným závěrům – tj. nezpochybnil požadavek kladený smlouvami o reklamě na společnost Carenex plus, aby zajistila pro stěžovatelku provedení reklamy.

[10] Reálné uskutečnění veškerých fakturovaných reklamních služeb stěžovatelka prokázala v plném rozsahu daňovými doklady, smluvní dokumentací, rozsáhlými záznamy o uskutečnění reklamy, svědeckými výpověďmi dodavatelova jednatele pana Trutny a jeho subdodavatele pana H. Není jasné, jaké další důkazní prostředky měla předložit. Stěžovatelka proto navrhla, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

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

[11] Žalovaný navrhl zamítnout kasační stížnost. Ve svém vyjádření uvedl, že všechny dosud rozhodující orgány vycházely z kontinuální a dlouhodobé rozhodovací praxe NSS, která je založena na předpokladu, 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 byly prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně.

[12] Žalovaný v minulosti v jiných případech zkoumal účast daňového subjektu na podvodu na DPH i za situace, kdy nebylo prokázáno uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem; NSS však takový postup odmítl a označil za nepřijatelný. Žalovaný upozornil na to, že existuje dvojí výklad rozsudků Soudního dvora dopadajících na posouzení obdobných případů, jako je případ zde řešený. 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 Soudní dvůr s předběžnou otázkou týkající se pravě tohoto problému.

[13] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na svém názoru, že pokud chtěly finanční orgány odepřít nárok na odpočet DPH, musely posuzovat stěžovatelčin případ z hlediska možného podvodu na DPH.

[14] Poukazuje-li žalovaný na judikaturu NSS, která potvrzuje názor krajského soudu a žalovaného, zdůrazňuje naopak stěžovatelka, že pro systém DPH jsou stěžejní závěry Soudního dvora, který má pravomoc vykládat právo EU. Právo EU má pak aplikační přednost před vnitrostátním právem. Přijal-li Soudní dvůr v průběhu času výklad směrnice Rady 2006/112/ES odlišný od výkladu do té doby zastávaného Nejvyšším správním soudem, nemůže Česká republika tento nový názor ignorovat. Má-li NSS pochybnosti o interpretaci směrnice, navrhuje stěžovatelka, aby přerušil řízení a obrátil se na Soudní dvůr se žádostí o posouzení předběžné otázky.

[15] Správce daně neprokázal, že by stěžovatelka pořídila službu u jakéhokoli jiného subjektu; přitom je nepochybné, že služba v podobě reklamy byla poskytnuta. Současně na státním rozpočtu nevznikla žádná daňová ztráta. Pochybnosti orgánů finanční správy tak stěžovatelka považuje za uměle vykonstruované, vedené snahou odepřít jí nárok na odpočet DPH za každou cenu. Stěžovatelka poukazuje na výpovědi svědků M. a K., kteří vypovídali v souběžně vedeném trestním řízení. Výpovědi svědků nemohla navrhnout jako důkaz v daňovém řízení ani v řízení před krajským soudem, neboť o existenci těchto zaměstnanců Carenex plus neměla povědomí.

[16] Podle stěžovatelky není 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 příjmů) konstatoval, že proběhlo. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, sp. zn. 31 Af 10/2015.

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

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze vykládat jako povinnost detailně odpovědět na každou námitku. Proto zpravidla postačuje vypořádat alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13), případně dát i jen implicitní odpověď (např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i stěžovatelkou podaná kasační stížnost (21 stran),

pokračování

replika (11 stran) a přílohy; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

[20] V daňovém řízení je každý daňový subjekt povinen sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *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.

[21] 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, reagující na pochyby o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36).

[22] Daňový subjekt je v první řadě povinen tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon 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, podle kterého *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.* V souzené věci to tedy znamená, že chtěla-li stěžovatelka uplatnit nárok na odpočet DPH, byla povinna tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, ale i to, kdo mu toto plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohl požádat o jeho vydání (srovnej např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71; ze dne 31. 7. 2013, čj. 9 Afs 57/2012-26; ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 152/2013-49; ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26; ze dne 8. 10. 2015, čj. 4 Afs 186/2015-34, aj.). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.

[23] Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Zásada daňové neutrality, na které je daň z přidané hodnoty vystavěna, 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, bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).

[24] V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-518/14, *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, Soudní dvůr 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).

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

„*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k 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."

[26] Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. V rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že (důraz přidán) „*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, bod 28 a citovaná judikatura)*". Obdobně se Soudní dvůr vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, bod 52; *Tóth*, C-324/11, bod 26; *Bonik*, C-285/11, bod 29; *Barlis 06*, C-516/14, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiełło*, C-33/13, bod 27.

[27] Z ustálené judikatury Soudního dvora 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.

[28] V souzené věci je mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před odvolacím orgánem určující, zda stěžovatelka přijala plnění právě od jí označeného dodavatele, tj. společnosti Carenex plus.

[29] Na tomto místě považuje soud za nutné vyjádřit se k prvnímu okruhu námitek, které stěžovatelka podrobně rozvádí v části III kasační stížnosti a argumentačně doplňuje ve své replice. Tato argumentace se dá shrnout tak, že stěžovatelka 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.

pokračování

[30] NSS však z obsahu žaloby (i ze tří doplnění žaloby, která stěžovatelka krajskému soudu zaslala) ověřil, že stěžovatelka vůbec neuplatnila tento okruh námitek jako žalobní důvody. Uvedená argumentace se tak zcela míjí s důvody zamítavého výroku napadeného rozsudku krajského soudu, který se k ní nemohl nijak vyjádřit. Neuplatnila-li tedy stěžovatelka tyto námitky jako žalobní, jsou v kasačním řízení nepřípustné a soud se jimi nemůže věcně zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s). Ze stejného důvodu soud ani nezvažoval, zda v souzené věci nastaly okolnosti, pro které by bylo nutné ve vztahu k tomuto okruhu námitek položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru, jak jej vyzývali ve svých podáních oba účastníci řízení.

[31] Stejně tak míří 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 stěžovatelce nepřiznaly nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky (neprokázání dodavatele), a nikoli z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce. Případná neúčast na daňovém podvodu je druhotnou podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03). Existence daňového podvodu se zpravidla posuzuje až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a násl.; ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014-34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, čj. 6 Afs 180/2015-17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, čj. 5 Afs 144/2016-32; či ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, bod 13).

[32] Ve stěžovatelčině věci však tato druhotná podmínka nároku na odpočet daně vůbec nebyla zkoumána. Jak již stěžovatelce správně vysvětlil krajský soud, pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, je nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu.

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

[34] Protokolem ze dne 10. 9. 2012 správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období září až listopad 2009, leden až květen a červenec až listopad roku 2010 a leden až listopad roku 2011. V rámci této kontroly se zaměřil (v souvislosti s daní z příjmů i s DPH) mimo jiné na reklamní služby poskytované stěžovatelce společností Carenex plus.

[35] Stěžovatelka uzavřela dne 20. 4. 2009, 4. 1. 2010 a 5. 1. 2011 s Carenex plus smlouvy o reklamě, na jejichž základě se Carenex plus zavázala zajišťovat pro stěžovatelku reklamu v rozsahu a způsobem stanoveným těmito smlouvami. Reklama byla uskutečněna 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 2009

(seznam akcí byl součástí smlouvy). Stěžovatelka měla podle smluv 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 předložila stěžovatelka též fotodokumentaci provedené reklamy a daňové doklady – faktury vystavené ve dnech 15. 9. 2009, 15. 10. 2009 a 13. 11. 2009; faktury vystavené ve dnech 4. 1. 2010, 4. 2. 2010, 4. 3. 2010, 5. 4. 2010, 4. 5. 2010, 4. 6. 2010, 2. 7. 2010, 4. 8. 2010, 3. 9. 2010, 4. 10. 2010; a faktury vystavené ve dnech 4. 11. 2010, 10. 1. 2011, 10. 2. 2011, 10. 3. 2011, 11. 4. 2011, 10. 5. 2011, 10. 6. 2011, 11. 7. 211, 10. 8. 2011, 9. 9. 2011, 10. 10. 2011 a 10. 11. 2011, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost Carenex plus.

[36] Na základě výzvy ze dne 21. 5. 2013 předložil pan O. H. (majitel závodních vozidel Honda Civic) smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 30. 4. 2009, 2. 1. 2010 a 1. 3. 2011 uzavřené mezi ním a Carenex plus. Účelem smluv byla propagace obchodního jména a služeb Carenex plus.

[37] Dne 22. 1. 2013 bylo na základě dožádání provedeno místní šetření u Carenex plus, během kterého byly doloženy přijaté faktury z roku 2011; z těch ale nebylo možné zjistit, zda se vztahují k daňovým dokladům stěžovatelky, ani jaké konkrétní služby nebo zboží měly být poskytnuty. K nákladům na uskutečnění reklamy za rok 2009 a 2010 společnost Carenex plus žádné daňové doklady nepředložila a za roky 2009 až 2011 nebyla zjištěna ani žádná spolupráce Carenex plus s majitelem dotčených vozidel, p. O. H. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda přijaté zdanitelné plnění skutečně dodala Carenex plus, tedy společnost uvedená ve smlouvách a na dokladech. Podle správce daně nemohly smlouvy o reklamě, předložené daňové doklady a fotodokumentace ve spojení s výsledky místního šetření u Carenex plus poskytnout ucelený přehled o faktické stránce deklarovaného plnění. Správce daně zdůraznil, že smlouvy o reklamě byly formulovány značně obecně. Dne 30. 4. 2013 proto stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že přijaté zdanitelné plnění fakticky uskutečnila Carenex plus.

[38] Na tuto výzvu reagovala stěžovatelka písemností ze dne 15. 5. 2013 a sdělením během ústního jednání dne 28. 5. 2013, které doplnila podáním ze dne 17. 6. 2013. Z těchto podání a sdělení vyplynulo, že stěžovatelka po každém ze závodů obdržela záznamy o tom, že reklama byla umístěna na vozidlech, jak bylo dohodnuto. Výrobu podkladů k reklamě zajišťoval dodavatel a stěžovatelka pouze dodala logo.

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

[40] Správce daně po provedeném dokazování neměl pochybnosti, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto (tedy že reklama byla uskutečněna) a bylo užito pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatelky. Správce daně ani nezpochybnil úhradu faktur z let 2009 až 2011 za služby poskytnuté stěžovatelce na základě smluv ze dne 20. 4. 2009, 4. 1. 2010 a 5. 1. 2011 (a ostatně z vyhledávací části spisu vyplývá, že na účet Carenex plus byly z účtu stěžovatelky připsány částky odpovídající částkám na fakturách uvedených v bodě [35]). Správce daně a následně i žalovaný však uzavřeli, že důkazní prostředky předložené na

základě výzvy ze dne 30. 4. 2013 nemohou jednoznačně prokázat, že stěžovatelka přijala uvedené zdanitelné plnění od plátce uvedeného na daňových dokladech. Stěžovatelka i svědci Trutna a H. sice uvedli, že společnost Carenex plus měla zajistit umístění reklamních polepů stěžovatelky 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. str. 14 rozhodnutí žalovaného).

[41] Správce daně proto neuznal odpočet daně na základě závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění právě od deklarovaného dodavatele, tj. neprokázala naplnění podmínek podle § 73 odst. 1 ve spojení s § 28 odst. 2 písm. a) a b) zákona o DPH.

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

[43] Podle 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 podle smluv uzavřených mezi Carenex plus a panem O. H., rozpory ohledně dodavatele fotodokumentace.

[44] NSS níže shrnuje pro věc podstatný obsah výpovědí svědků a vyjádření stěžovatelky:

[45] Při ústním jednání dne 28. 5. 2013 sdělil pan Zdeněk Odehnal (jednatel stěžovatelky), že se k okolnostem uzavření smluv s Carenex plus ze dne 3. 1. 2009, 20. 4. 2009, 4. 1. 2010 a 5. 1. 2011 vyjádří písemně. V doplnění ze dne 17. 6. 2013 pak uvedl, že smlouvy zaslal poštou již podepsané pan Trutna a po podpisu bylo jedno vyhotovení zasláno zpět též poštou. V letech 2009 až 2011 již nebyly grafické podklady a návrhy předávány, neboť od roku 2008 se logo nezměnilo. Fotodokumentace reklamy byla předávána někdy osobně (předával pan Trutna) v sídle stěžovatelky, někdy poštou a někdy ji předal osobně zástupce Carenex plus na podatelnu stěžovatelky.

[46] Při svědecké výpovědi dne 19. 6. 2013 pan Zdeněk Trutna, bývalý jednatel Carenex plus, sdělil, že smlouvy se stěžovatelkou uzavřel v Praze na Černém Mostě v restauraci. Smlouvy uzavíral s panem Odehnalem na základě návrhu, který sám vyhotovil. Grafické podklady a návrhy pro výrobu reklamy se předávaly osobně v Praze na CD nebo USB disku; pokud se nezměnilo logo, nebyly požadovány grafické podklady. Pan Trutna si nevzpomněl, kdo zajišťoval fotodokumentaci provedené reklamy; předával ji na CD nosičích v deskách. Fotodokumentaci předával p. Odehnalovi osobně nebo poštou nebo ji po někom poslal.

[47] 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 se umisťovaly

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 stěžovatelky. 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 pan H. fotodokumentaci ze závodů. K předložené fotodokumentaci z let 2009 až 2011 uvedl, že neví, jestli je to jeho dílo, protože se jedná o kopie.

[48] 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 byla předávána fotodokumentace ze závodů. Jedinou nejasností je způsob uzavření smluv o reklamě: stěžovatelka tvrdila, že nové smlouvy zaslala k podpisu poštou, zatímco podle 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 podle soudu celkově znevěrohodnit výpovědi těchto osob (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013-26).

[49] Výpovědi svědků Trutny a H. nevykazovaly žádné zásadní rozpory ani v otázce dodavatelů reklamních polepů pro Carenex plus. Podle pana Trutny mu reklamní polepy zajišťovali subdodavatelé (kdo přesně, si nepamatuje); podle 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 – podle pana Trutny byla zajištěna subdodavatelsky; ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že pořízení fotodokumentace pro pana H. skutečně zajišťoval externí subjekt (srov. str. 57 zprávy). Tvrdí-li pan H., že fotodokumentaci pro Carenex plus zajišťoval, pak to podle soudu není nijak v rozporu se shora uvedeným, neboť z tohoto vyjádření nelze jednoznačně dovodit, zda fotodokumentaci zajišťoval osobně, či prostřednictvím subdodavatele.

[50] Výpověď pana H. odstranila 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 umisťovat na vozidla pana H. též loga jiných společností. Pan H. však vysvětlil, 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, pro zjištění faktického průběhu obchodního případu (který je podstatný pro daňové řízení) je takové vysvětlení dostatečné. Současně je třeba dodat, že ostatní svědci a stěžovatelka toto tvrzení nijak nezpochybnili.

[51] V této souvislosti je pak nutno vyzdvihnout, že okolnosti celého obchodního případu popsané ve dvou předcházejících odstavcích se dotýkají spíše obchodní spolupráce

pokračování

mezi Carenex plus a panem H. a plnění vzájemných povinností vyplývajících ze smlouvy o pronájmu reklamních ploch. K posouzení otázky, zda zdanitelná plnění stěžovatelce poskytla Carenex plus, nemají proto takový důkazní potenciál jako okolnosti obchodního vztahu přímo mezi stěžovatelkou a Carenex plus. Stěžovatelce pak nelze klást k tíži, že si její dodavatel či další osoba v řetězci obchodního vztahu nevybavuje konkrétní jméno dodavatele reklamních polepů či fotodokumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142).

[52] Správce daně má pravdu v tom, že smlouvy o reklamě uzavřené v průběhu let 2009-2011 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); podle NSS však tato skutečnost nemůže bez dalšího podpořit závěr zpochybňující dodavatele označeného ve smlouvách, a to zejména za situace, kdy dodání (byť nekonkrétně vymezeného) plnění správce daně nezpochybnil.

[53] Podle NSS tedy stěžovatelka předestřela a popsala průběh obchodní spolupráce s Carenex plus bez zásadních nejasností či trhlin (srov. rozsudek ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26) a doložila ji též množstvím důkazních prostředků (smlouvy, faktury, video a fotodokumentace). Zejména pak podle NSS nebylo možné označit výpovědi svědků za nevěrohodné, neboť v nich nebyly tak zásadní rozpory, jak tvrdí žalovaný. Naopak výslechy svědků podávají dostatečně ucelený obraz o tom, jak spolupráce mezi stěžovatelkou 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 stěžovatelčina 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 stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání dodavatele zdanitelného plnění.

V. Závěr a náklady řízení

[54] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nelze odstranit v řízení před krajským soudem, ale pouze v řízení před správním orgánem, zrušil NSS současně i rozhodnutí žalovaného, který je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným výše.

[55] Protože NSS zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu podle § 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 NSS rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008-98).

[56] Žalovaný ve věci neměl úspěch, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí NSS podle § 60 odst. 1 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 za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč) a dále náklady na právní služby advokáta.

[57] Stěžovatelku v řízení zastupoval advokát JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský. Za řízení o žalobě soud tomuto zástupci přiznal odměnu za tři úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení, žalobu a repliku, v řízení o kasační stížnosti pak za dva úkony, a to za kasační stížnost a repliku [§ 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 odměnu nepřiznal, neboť nešlo o podání, která by bylo možno považovat za úkon podle § 11 písm. d) advokátního tarifu. Jedno doplnění spočívalo v předložení znaleckého posudku týkajícího se ceny za dodané plnění, tato otázka však vůbec nebyla pro rozhodnutí ve věci relevantní. Druhým doplněním stěžovatelka předložila rozhodnutí správce daně ve věci jiné daňové povinnosti. Třetí doplnění pak z valné části obsahovalo jen citaci rozsudku krajského soudu v související věci. Nešlo tedy o účelné úkony, za které by zástupci příslušela odměna.

[58] 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]. NSS tedy přiznal zástupci odměnu za pět 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 stěžovatelčin 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 tedy činí celkem 20 570 Kč.

[59] Celkem tak náklady řízení činí 28 570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. května 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu