ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **P. M.,** proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 10/2015 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 10/2015 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Třinácti dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 5. 5. 2014 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen, červenec a srpen 2009 a únor až listopad 2010, v celkové výši 514 000 Kč a penále v celkové výši 102 800 Kč. Finanční úřad totiž při daňové kontrole zjistil, že žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích uplatnil mimo jiné nároky na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společností Carenex plus s. r. o. za zajištění reklamy na závodních vozech. Smlouvy týkající se dané reklamy však byly podle finančního úřadu uzavřeny účelově, neboť žalobce uzavřel smlouvy o reklamě rovněž se společností SPARROW RACING s. r. o. a jejím jednatelem Oldřichem Hrabcem, s nímž se žalobce osobně zná, sám jezdí v jeho autech na sportovních závodech jako spolujezdec, a právě on také reklamy fakticky vyhotovoval a umisťoval na auta, neboť k tomu má příslušné vybavení. Žalobce tedy neměl důvod následně uzavírat smlouvy přes společnost Carenex plus s. r. o. jako prostředníka. Žalobce sice uváděl, že se tak rozhodl proto, že se službami Oldřicha Hrabce nebyl spokojen, podle zjištění finančního úřadu však dle smlouvy, kterou měl žalobce uzavřenou přímo s Oldřichem Hrabcem, byla

žalobcova reklama umístěna na více částech aut, než podle smlouvy se společností Carenex plus s. r. o. Jinak byla reklama uskutečňovaná na základě těchto smluv v zásadě totožná. Tato společnost navíc neměla s Oldřichem Hrabcem žádnou smlouvu, která by ji opravňovala umisťovat žalobcovu reklamu na závodní auta Oldřicha Hrabce. Měli mezi sebou pouze smlouvu na propagaci samotné společnosti Carenex plus s. r. o. Finanční úřad tak zpochybnil faktické uskutečnění reklamy společností Carenex plus s. r. o. jako prostředníkem.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 1. 2015, č. j. 874/15/5200-20444-706033. Žalovaný připomněl, že žalobce sice předložil bezvadné daňové doklady a prokázal fotodokumentací a informacemi na DVD realizaci reklamy na vozidlech za celkem 514 000 Kč, nicméně přesto neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že by tuto reklamu provedla společnost Carenex plus s. r. o.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně žalobu odůvodněnou tím, že neměl možnost žádným způsobem zjistit, zda má společnost Carenex plus s. r. o. řádně uzavřeny smlouvy s Oldřichem Hrabcem, respektive se společností SPARROW RACING s. r. o., a zda společnost Carenex plus s. r. o. řádně plní své daňové povinnosti. Zároveň v žalobě žalobce přiznal, že o nepravdivé uvedení toho, že vše dojednával přímo s jednatelem společnosti Carenex plus s. r. o. panem Trutnou, jej požádal pan Hrabec, nicméně toto jeho pochybení by pro něj nemělo mít tak katastrofální následky jako doměření celých vysokých částek DPH. Přiznal také, že svá zdanitelná plnění ve skutečnosti přijal od pana Hrabce, respektive od společnosti SPARROW RACING s. r. o., která mu je přeprodala přes společnost Carenex plus s. r. o. Své povinnosti ovšem neplnili tito dva dodavatelé, nikoli sám žalobce, který o uspořádání jejich vzájemných vztahů neměl tušení.

[4] Krajský soud žalobě rozsudkem ze dne 9. 3. 2017 vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vzal za nesporné, že byly uzavřeny smlouvy mezi žalobcem a společností Carenex plus s. r. o. o zajištění realizace reklamy na roky 2009 a 2010 v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem, a to konkrétně v podobě umístění žalobcova loga na jednotlivých závodních speciálech. Daňové orgány nezpochybnily ani existenci samotných smluv, ani vydané a předložené daňové doklady, ani proplacení těchto faktur za provedené služby, nicméně zpochybnily samotnou realizaci předmětné reklamy. V napadeném rozhodnutí sice žalovaný tvrdil, že žalobce požaduje odpočet DPH u téže reklamy vícekrát, a to jak v souvislosti s plněním od společnosti Carenex plus s. r. o., tak také s plněními od společnosti SPARROW RACING s. r. o. nebo od pana Oldřicha Hrabce, který za společnost jedná. K tomu ovšem krajský soud připomněl, že žalovaný v souběžně přijatém rozhodnutí ohledně daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2010 ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3148/15/5200-10421-702407, uvedl: „*Ve stejném závodě jela např. 2 auta s reklamou daňového subjektu, přičemž dodavatelem reklamy na jedno auto byl pan Oldřich Hrabec a na druhé Carenex plus s. r. o., a fotodokumentace na obě vozidla byla totožná.*“ Obdobný závěr pak žalovaný učinil také v rozhodnutí ohledně žalobcovy daně z příjmů za

zdaňovací období roku 2009 ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3146/15/5200-10421-702407. V řízení ohledně daní z příjmů fyzických osob tedy žalovaný uznal, že reklama byla umístěna na více vozech a na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus s. r. o., což je v rozporu s tím, co uváděl v rozhodnutí ohledně DPH. Taková vnitřní rozpornost mezi rozhodnutími týkajícími se téhož subjektu odporuje základním zásadám daňového řízení, což by samo o sobě bylo důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[5] K žalobcově námitce týkající se porušení dobré víry krajský soud připomněl, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, platí: *„Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“* Sám žalobce prokazoval náklady vynaložené na reklamu objednanou u společnosti Carenex plus s. r. o., a tedy i uskutečnění zdanitelného plnění, fakturami a smlouvami o pronájmu reklamních ploch, které uzavřel s Carenex plus s. r. o., a zejména obrazovou dokumentací, která prokazuje skutečné umístění nápisu „P. M. Forest & Metal Zlín.cz“ na závodních vozidlech. Žalovaný tyto důkazní prostředky a tvrzení žalobce zpochybnil tím, že poukázal na nesrovnalosti ve smlouvách a vazbách mezi jednotlivými společnostmi poskytujícími žalobci reklamu, mezi nimiž byla i společnost Carenex plus s. r. o., u které si žalobce pronájem reklamní plochy objednal. Krajský soud označil za nesporné, že polep nápisem „P. M. Forest & Metal Zlín.cz“ byl realizován, a za neprokázané označil tvrzení žalovaného, že tento polep nerealizovala společnost Carenex plus s. r. o. Krajský soud označil za nemyslitelné, aby správce daně neuznal odpočet DPH jen z toho důvodu, že daňový subjekt sice prokázal, co tvrdí on sám, tedy že na reklamu, kterou si objednal u jiného subjektu, vynaložil určitou částku, a doložil realizaci reklamy i souvislost výdaje s jeho ekonomickou činností, ovšem jiné subjekty, které subdodavatelsky plnění realizovaly, nemají mezi sebou řádně uzavřeny smlouvy, které se mají stát smluvním základem realizace plnění v navazujícím subdodavatelském řetězci. Takové skutečnosti totiž z hlediska unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu k odpočtu DPH nejsou samy o sobě relevantní a nemohou být bez dalšího kladeny k tíži žalobci jako objednateli zdanitelného plnění. Pokud si tedy žalobce objednal u Carenex plus s. r. o. reklamu, zaplatil za ni a tato reklama byla realizována a fakturována, pak okolnosti smluvních ujednání mezi žalobcem, společností SPARROW RACING s. r. o. a panem Oldřichem Hrabcem či vytvoření řetězce dodavatelů až k žalobci mu nemohou být za stávajícího skutkového stavu kladeny k tíži. To, jak mají další společnosti zakotveny své smluvní vztahy, nemohl žalobce žádným způsobem ovlivnit.

[6] Navíc pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. Naopak pokud by bylo prokázáno, že dodání bylo uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, lze takové osobě odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Tímto směrem však žalovaný důkazní řízení nevedl, nezaměřil se na to, zda se jednak v případě přeprodávání reklamní plochy na závodních automobilech rallye jedná o účelově sestavený řetězec či nikoliv, a dále, zda si této skutečnosti žalobce jako článek řetězce mohl být

vědom či nikoli. Jen za prokázání těchto okolností by bylo možné právo na odpočet DPH z důvodu zneužití práva odepřít.

III.

[7] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatel tvrdil, že jeho rozhodnutí týkající se žalobcovy povinnosti k DPH a povinnosti k dani z příjmů fyzických osob nejsou rozporná, naopak jsou ve shodě v tom, že plnění bylo prokázáno pouze jedno, druhé plnění je duplicitní a důkazní prostředky k němu předloženy nebyly. Krajský soud ve svém posouzení chybně vycházel z jediné věty vytržené z kontextu.

[9] Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, jak krajský soud posoudil jeho závěr, že reklama od společnosti Carenex plus s. r. o. neexistovala, a proto nebyl nárok na odpočet uznán. Stěžovatel připomněl, že žalobcovou dobrou vírou se v napadeném rozhodnutí výslovně nezabýval, protože ji žalobce v podaném odvolání výslovně nenamítal. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňový subjekt má přitom povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu.

[10] Stěžovatel zpochybnil, že osoba uvedená na daňovém dokladu, tedy společnost Carenex plus s. r. o., skutečně žalobci poskytla deklarovaná zdanitelná plnění a přijala od něj platbu. Žalobcem předložené důkazní prostředky, zejména smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobcem a společností Carenex plus s. r. o. a provedená svědecká výpověď pana Z. T. nedotváří ucelenou představu o tom, že reklamu na závodní vozidla poskytla právě společnost Carenex plus s. r. o. Žalobcovo tvrzení, že mu pan Trutna nabízel reklamní plochy na závodních autech, je v rozporu se zjištěním správce daně, jelikož společnost Carenex plus s. r. o. nikdy neměla s Oldřichem Hrabcem uzavřenou smlouvu, která by ji opravňovala k umístění reklamních polepů propagujících žalobce na závodní auta. V průběhu daňového řízení u Oldřicha Hrabce bylo zjištěno, že mezi společností Carenex plus s. r. o. a Oldřichem Hrabcem existuje pouze smlouva na propagaci samotné společnosti Carenex plus s. r. o. Stěžovatel uvedl i další indicie naznačující, že důvodem uzavření smlouvy se společností Carenex plus s. r. o. nemohla být žalobcem uváděná nespokojenost se službami Oldřicha Hrabce.

[11] Z těchto důvodů stěžovatel navrhoval, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

IV.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že v rámci daňové kontroly předložil finančnímu úřadu sice stejně vypadající materiály k prokázání faktické realizace reklamy od pana Hrabce i od společnosti Carenex plus s. r. o., avšak každý z těchto subjektů poskytoval reklamu na jiném místě vozu, respektive na různých automobilech. To ostatně potvrzují i stěžovatelova rozhodnutí týkající se žalobcovy daně z příjmů fyzických osob.

[13] Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[14] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžovatel nejprve tvrdil, že jeho rozhodnutí ve vztahu k žalobcově DPH posuzované v nyní přezkoumávaném rozhodnutí krajského soudu, a jeho rozhodnutí ze dne 6. 2. 2015, č. j. 3148/15/5200-10421-702407, týkající se žalobcovy daně z příjmů fyzických osob, jsou ve shodě, jakkoli krajským soudem citovaná věta vytržená z kontextu tohoto druhého rozhodnutí, nasvědčovala opaku. Co se týče jeho rozhodnutí ze dne 14. 1. 2015 týkajícího se DPH, zde stěžovatel na straně 11 uvedl: *„Přestože reklamu a její dokumentaci měli dle odvolatele zajišťovat dva různí dodavatelé, uskutečnění reklamy bylo odvolatelem doloženo fotodokumentacemi, které grafickým provedením (struktura úvodní stránky, polepy na CD a DVD apod.), obsahem a použitým kancelářským materiálem včetně její kompletace byly totožné. Reklamní polepy umístěné na předním nárazníku, které měly zajišťovat dva různé subjekty, byly velikostně i vzhledově shodné a je tedy evidentní, že se jedná o jedno a totéž plnění.“* Z toho krajský soud dovodil, že stěžovatel dospěl k závěru, že žalobce požaduje odpočet DPH u jednoho totožného plnění vícekrát, a to jak v souvislosti s plněním od společnosti Carenex plus s. r. o., tak také s dalšími plněními typicky od společnosti SPARROW RACING s. r. o. nebo od pana Oldřicha Hrabce, který za předmětnou společnost jedná.

[17] Co se týče stěžovatelova rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů fyzických osob ze dne 6. 2. 2015, Nejvyšší správní soud připomíná, že je zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 25. 4. 2017, č. j. 31 Af 15/2015 - 41, který je nyní Nejvyšším správním soudem taktéž přezkoumáván v reakci na stěžovatelovu kasační stížnost, a to pod sp. zn. 5 Afs 132/2017. K této druhé věci se nyní rozhodující senát nemůže nijak vyjadřovat, nicméně srovnáním obou stěžovatelových rozhodnutí ve vztahu k oběma daním může konstatovat, že nejsou rozporná způsobem, který shledal krajský soud. Ten ocitoval ze stěžovatelova rozhodnutí ze dne 6. 2. 2015 následující větu: *„Ve stejném závodě jela např. 2 auta s reklamou daňového subjektu, přičemž dodavatelem reklamy na jedno auto byl pan Oldřich Hrabec a na druhé Carenex plus s. r. o., a fotodokumentace na obě vozidla byla totožná.“* Tato věta ze strany 5 uvedeného rozhodnutí ovšem pouze popisuje fotodokumentaci, kterou žalobce předložil v daňovém řízení k prokázání realizace reklamy společnostmi Carenex plus s. r. o. a SPARROW RACING s. r. o. V této pasáži však žalovaný předložené důkazy ještě nijak nehodnotil. Nelze tedy tvrdit, že by zde byl krajským soudem tvrzený rozpor

spočívající v tom, že by stěžovatel v řízení o DPH tvrdil, že žalobce obdržel pouze jedno a totéž plnění, a v případě daně z příjmů fyzických osob by naopak uváděl, že reklama byla umístěná na více vozech, přičemž na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus s. r. o.

[18] Podle Nejvyššího správního soudu jsou stěžovatelova rozhodnutí ve vztahu k oběma daním ve shodě v tom ohledu, že podle něj byla zdanitelná plnění (tedy grafická část reklamy) fakticky vytvořena panem Oldřichem Hrabcem v rámci společnosti SPARROW RACING s. r. o., ovšem následně byla tato reklama fakturována jak od této společnosti, tak od společnosti Carenex plus s. r. o., typicky tím způsobem, že na jednom závodním autě byla reklama nalepena na základě objednávky od jedné společnosti a na dalším autě na základě objednávky od druhé společnosti (či na dvou částech téhož auta, viz bod 24 tohoto rozsudku), ovšem jejich autor a grafika byly podle stěžovatele shodné. I v rozhodnutí ze dne 14. 1. 2015 ostatně stěžovatel na straně 17 jasně uvedl, že *„[p]lnění od dodavatele Carenex plus s. r. o. na základě správcem daně zjištěných důkazních prostředků však bylo shodné jako od dodavatele Oldřicha Hrabce, a proto odvolací orgán nemůže osvědčit skutečnost, že plnění od společnosti Carenex plus s. r. o. bylo uskutečněno, tak jak deklaroval odvolatel.“* Jinak řečeno, ani v jednom řízení stěžovatel nepodsouval žalobci, že by dvakrát přijal od dvou společností zdanitelná plnění, přestože by ve skutečnosti byla nalepena pouze jedna reklama na jednom autě. V obou řízeních naopak vycházel z toho, že byla reklama nalepena na více autech (popřípadě na různých částech téhož auta, viz bod 24 tohoto rozsudku), na každém na základě smlouvy s jiným subjektem, ovšem z důkazů dovodil, že faktickým autorem reklamy a organizátorem polepování byl pokaždé pan Oldřich Hrabec, takže šlo dle stěžovatele o „shodné plnění“. Rozpor, který mezi oběma stěžovatelovými rozhodnutími shledal krajský soud, zde tedy podle Nejvyššího správního soudu není a stěžovatelova prvá kasační námitka je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud přitakal i druhé stěžovatelově námitce. Krajský soud vyšel z toho, že žalobce prokázal, že si objednal u Carenex plus s. r. o. reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována a fakturována, přičemž okolnosti smluvních ujednání mezi společností Carenex plus s. r. o., SPARROW RACING s. r. o. a panem Oldřichem Hrabcem nemohou být žalobci kladeny k tíži. Krajský soud označil za nemyslitelné, aby správce daně neuznal odpočet daně z přidané hodnoty jen z toho důvodu, že daňový subjekt sice prokázal, že na reklamu, kterou si objednal u jiného subjektu, vynaložil určitou částku, a doložil realizaci reklamy i souvislost výdaje s jeho ekonomickou činností, ovšem jiné subjekty, které např. subdodavatelsky plnění realizovaly, nemají mezi sebou ve smyslu soukromého práva řádně uzavřeny smlouvy, které se mají stát smluvním základem realizace plnění v navazujícím subdodavatelském řetězci.

[20] V tomto směru je ovšem třeba přitakat stěžovateli, že důvodem neuznání žalobcova nároku na odpočet na DPH nebyly pouze „nedostatečně uzavřené smlouvy mezi subdodavateli“, nýbrž celá skupina důkazů prokazujících, že společnost Carenex plus s. r. o., tedy osoba uvedená na daňových dokladech, ve skutečnosti nedodala službu, kterou žalobci fakturovala. Prvním z těchto důkazů je skutečně to, že tato společnost neměla s panem Oldřichem Hrabcem uzavřenu písemnou smlouvu, která by ji opravňovala umisťovat reklamní polepy na jeho automobilech. Skutečnost, že majitelem těchto automobilů je pan Hrabec, přitom byla žalobci zřejmá jak ze smluv, které uzavřel přímo

s ním, tak z toho, že se sám těchto závodů účastnil v závodním týmu pana Hrabce. Stěžovatel navíc přesvědčivě prokázal nepravdivost žalobcova původního tvrzení, že byl nespokojen s reklamními službami poskytovanými panem Hrabcem, a proto se rozhodl přijmout nabídku pana Trutny, jednatele společnosti Carenex plus s. r. o., a začít tyto služby odebírat také od ní. Stěžovatel prokázal, že při podpisu smlouvy s touto společností dne 20. 4. 2009 si žalobce nemohl ověřit v obchodním rejstříku, že je pan Trutna oprávněn za tuto společnost jednat, neboť zápis o změně jednatele byl v obchodním rejstříku proveden až 28. 4. 2009. Žalobce ostatně nakonec i sám svou verzi změnil a i v bodě 3 žaloby výslovně přiznal, že *„dlouhodobě realizoval svou reklamu na závodních speciálech Oldřicha Hrabce, resp. SPARROW RACING s. r. o. V roce 2009 tomu bylo nejinak, jediný rozdíl spočíval v tom, že pan Oldřich Hrabec sdělil žalobci, že velkou část reklamní plochy na svých vozech přeprodal svým dalším společnostem, takže část reklamy mu bude fakturována napřímo tak, jak prve poptával žalobce, a zbývající (větší) část přes další společnosti.“* Dále pak v žalobě popsal, že veškerou reklamu nadále prováděl fyzicky pan Hrabec, který *„vyrobil a nalepil reklamu pro žalobce přímo na své vozy, neboť pan Hrabec již měl z dřívější doby k dispozici podklady pro výrobu této reklamy. Stejně tak nosil pan Hrabec žalobci všechny faktury a materiály prokazující, že reklama fakticky proběhla.“*

[21] Za popsané situace není zjevné, z čeho krajský soud dovodil, že ke stěžovateli vedl „subdodavatelský řetězec“. Existence takového řetězce totiž nebyla prokázána formálně ani materiálně. O jejím formálním neprokázání svědčí absence příslušných písemných smluv na propagaci stěžovatele mezi společností Carenex plus s. r. o. a panem Hrabcem, respektive společností SPARROW RACING s. r. o. Z hlediska materiálního je pak podstatné, že skutečným dodavatelem reklamních služeb pro stěžovatele byl pan Hrabec, nikoli společnost Carenex plus s. r. o.

[22] Jinak řečeno, žalobce sám přímo v žalobě přiznal, že skutečným poskytovatelem plnění byl i v letech 2009 a 2010 nadále pan Hrabec, coby majitel automobilů, na nichž byly reklamní polepy umístěny, který měl navíc k dispozici podklady pro výrobu této reklamy, zatímco společnost Carenex plus s. r. o. byla do jejich obchodního vztahu pouze formálně „vložena“ z důvodů, o nichž Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší spekulovat. I z těchto tvrzení samotného žalobce však plyne, že poskytovatelem veškerých nyní posuzovaných reklamních služeb byl pan Hrabec, jemuž i nadále žalobce poskytoval menší část plateb za ně, zatímco větší část plateb byla „přesměrována“ přes společnost Carenex plus s. r. o.

[23] Již z této změny uspořádání vztahů mohl žalobce nabýt podezření, zda toto formální vložení společnosti Carenex plus s. r. o. do stále fakticky fungujícího vztahu mezi ním a panem Hrabcem, respektive společností SPARROW RACING s. r. o., nemá za účel nekalou manipulaci s DPH. Na nyní posuzovaný případ tedy nelze aplikovat krajským soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, podle nějž pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen ze samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. Nelze také přitakat názoru krajského soudu, že k neuznání odpočtu na DPH došlo pouze na základě nejasností v subdodavatelských vztazích, jichž si žalobce vůbec nemusel být vědom. Podle

názoru Nejvyššího správního soudu je tomu právě naopak: absence příslušné smlouvy mezi Carenex plus s. r. o. a SPARROW RACING s. r. o. je tou jedinou pro žalobce neviditelnou součástí uspořádání vztahů, jehož další výše uvedené aspekty, které vzbuzovaly stejné pochybnosti, mu byly naopak dobře známy a měly mu naznačit, že se možná stal součástí podezřelého řetězce vztahů. O tomtéž ostatně svědčí i změna jeho původní výpovědi ohledně jeho motivací ke změně dodavatele služeb a toho, zda tuto změnu dojednával přímo s panem Trutnou.

[24] Zejména však tato změna uspořádání vztahů vypovídá o tom, že faktickým dodavatelem všech služeb byl pan Hrabec, respektive jeho společnost SPARROW RACING s. r. o. Ten reklamu vyráběl i lepil na svá auta, za což mu žalobce nadále přímo platil, byť pouze menší část peněz, které na tuto reklamní službu vynakládal. Naopak společnosti Carenex plus s. r. o. žalobce poskytoval platby, ona však byla pouze formálně uvedena jako dodavatel části služeb poskytovaných společností SPARROW RACING s. r. o. I zde vyznívají žalobcova tvrzení obsažená v žalobě (u nichž stěžovatel připomíná, že je navíc poprvé uplatnil až právě v žalobě) spíše v jeho neprospěch. V bodě 4 žaloby tak žalobce uvedl, že *„např. Hrabec fakturoval zadní nárazník, Carenex přední nárazník*". Takové tvrzení ovšem jen dále potvrzuje, že šlo o uspořádání umělé a formální, zastírající skutečný stav, tedy že skutečným dodavatelem veškerých reklamních služeb byl nadále pan Hrabec, respektive společnost SPARROW RACING s. r. o., tedy že společnost Carenex plus s. r. o. nebyla faktickým poskytovatelem služeb, za něž žalobce platil a z nichž chtěl uplatnit odpočet na DPH.

[25] Přitom z daňové judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pro účely DPH je podstatné nejen to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo, což zde není zpochybňováno, ale i to, zda jej uskutečnila právě osoba uvedená v daňových dokladech. Jak zdejší soud uvedl již v rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63: *„Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.*" V nyní posuzovaném případě je třeba přitakat stěžovateli, že důkazy nashromážděné v daňovém řízení, při zohlednění tvrzení uváděných samotným žalobcem v žalobě, přesvědčivě prokazují, že společnost Carenex plus s. r. o. nebyla ve skutečnosti poskytovatelem plnění, která žalobci fakturovala a vůči nimž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH.

[26] Za popsané situace není zjevné, z čeho krajský soud dovodil, že ke stěžovateli vedl „subdodavatelský řetězec". Existence takového řetězce totiž nebyla prokázána formálně ani materiálně. O jejím formálním neprokázání svědčí absence příslušných písemných smluv na propagaci stěžovatele mezi společností Carenex plus s. r. o. a panem Hrabcem, respektive společností SPARROW RACING s. r. o. Z hlediska materiálního je pak podstatné, že skutečným dodavatelem reklamních služeb pro stěžovatele byl pan Hrabec, nikoli společnost Carenex plus s. r. o.

[27] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že si je vědom právního názoru, který vyjádřil v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle nějž *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není*

možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“ Tento právní názor ovšem na nyní posuzovaný případ nedopadá, neboť bylo možno určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl. Z výše uvedených zjištění jasně plyne, že tímto subjektem byla společnost SPARROW RACING s. r. o., respektive její jednatel pan Hrabec.

[28] Tímto jednoznačným závěrem se ovšem nyní rozhodující senát nijak nevyjadřuje k otázce uznatelnosti těchto žalobcových výdajů z hlediska daně z příjmů fyzických osob, která je zdejším soudem souběžně projednávána v řízení vedeném pod sp. zn. 5 Afs 132/2017. Je totiž třeba připomenout, že existují rozdíly v principech uplatňování daně z příjmů a DPH, jakož i mezi jejich cíli, jakkoli jde o stejné ekonomické transakce téhož daňového subjektu, přičemž dokazování ohledně nich vedené sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné síle. Jak plyne již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142: „*Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; (...).*“

[29] Lze tedy uzavřít, že důvody, o něž svůj zrušující rozsudek ve věci DPH opřel krajský soud, neobstojí a Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než jeho rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu