



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **FOŠUM CARS s. r. o.**, se sídlem Vodňany - Radčice 4, okres Strakonice, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 8. 2018, č. j. 57 Af 4/2017 - 34,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 8. 2018, č. j. 57 Af 4/2017 - 34, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2017, č. j. 27335/17/5300-22441-708274, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 16 228 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 8. 6. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 1446923/16/2211-50522-307417, jímž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červen 2013 ve výši 350 119 Kč a současně mu sdělil vznik povinnosti uhradit penále ve výši 70 023 Kč (dále též „dodatečný platební výměr“).

[2] Daň byla doměřena na základě výsledku daňové kontroly, která proběhla od 26. 5. 2014 do 6. 6. 2016. Správce daně doměřil DPH ze služby spočívající v renovaci vozidla Jaguar E-type, výr. č. X, kterou žalobce dne 13. 6. 2013 vyúčtoval rakouské společnosti VT Handel GmbH (dále též „VT Handel“). Konstatoval, že plnění bylo vykázáno na rakouskou společnost pouze za účelem splnění podmínek § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“) tak, aby nemusela být odvedena česká DPH. Vozidlo se však obratem stalo předmětem transakcí na tuzemském trhu a skončilo v majetku společnosti DAPEXIM spol. s r. o. (dále též „DAPEXIM“). Dle správce daně došlo ke zneužití práva.

[3] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Žalovaný zaslal žalobci dne 11. 5. 2017 seznámení se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru. Neztotožnil se totiž plně se závěry správce daně. Dle jeho názoru žalobce neprokázal splnění podmínky nutné pro přenesení daňové povinnosti mimo tuzemsko, tj. že služba byla poskytnuta osobě povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko. Rozhodnutím ze dne 19. 6. 2017, č. j. 27335/17/5300-22441-708274, žalovaný odvolání žalobce zamítl.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení i důkazní daňový subjekt. Jestliže žalobce deklaroval poskytnutí služby osobě registrované k dani se sídlem mimo tuzemsko (VT Handel), bylo jeho povinností vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přenesení místa plnění do Rakouska. Obchodní transakce totiž proběhla nestandardně. Krajský soud poukázal zejména na to, že žalobce převzal vůz k renovaci od H. Š., která k renovaci nedala pokyn a považovala její cenu za vysokou a pro ni nedostupnou. Po dobu provádění oprav (téměř dva roky) se o vůz nezajímala. V průběhu renovace nebyly hrazeny zálohy na provedené práce. Tyto uhradil jednatel VT Handel až po dokončení renovace v hotovosti během několika dní. Při pozdějším podání vysvětlení na Policii ČR však platby popřel. VT Handel odstavila vůz toliko na 2 dny v Linci u H. B. a následně ho se ztrátou zhruba 200 000 Kč prodala společnosti NEONEO s. r. o. (dále též „NEONEO“). Tato jej dále prodala společnosti AUTO PROMATO a. s. (dále též „AUTO PROMATO“), a to ještě předtím, než k němu sama nabyla vlastnické právo a byla dokončena renovace. Jako poslední v řetězci nabyla vozidlo společnost DAPEXIM, přičemž H. Š. je družkou jejího jednatele. Z provedených důkazů pak dle krajského soudu vyplývá, že prodej vozu mezi H. Š. a VT Handel zajišťoval D. F., syn jednatele žalobce. Lze tedy přisvědčit závěru žalovaného, že obchodní řetězec byl vytvořen za účelem úspory na DPH při poskytnutí služby mimo tuzemsko s tím, aby se opětovně vůz dostal do sféry původní majitelky.

[5] Žalobce neprokázal, že službu provedenou na vozidle Jaguar, uskutečnil právě pro firmu VT Handel. Jím označené důkazy tuto skutečnost neprokazují. H. B. jen dosvědčil převezení auta do Lince, firmu VT Handel však nezná. VT Handel přijetí služby nepřiznala, její jednatel nebyl schopen uvést konkrétní místo, kde k přijetí zdanitelného plnění mělo dojít, jeho výpověď je rozporná. Ze zjištění správce daně plyne účelové sestavení řetězce, v němž byl vůz převáděn a personální propojení jednotlivých článků. Žalovaný řádně vypořádal námitku týkající se tendenčního hodnocení důkazů a porušení zásad daňového řízení. V případě použití svědecké výpovědi H. B. správce daně postupoval

pokračování

v souladu s judikaturou. Žalobce se nemohl této výpovědi zúčastnit s ohledem na to, že dle rakouské legislativy by musel být k jeho účasti udělen souhlas daného svědka a tento H. B. neudělil. Správní orgány dostatečně prokázaly, že obchodní transakce probíhala za značně neobvyklých a nelogických podmínek. Žalobce byl součástí daného řetězce, nejednalo se o chybné rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Žalobce nezjišťoval vlastnictví vozidla při jeho převzetí do opravy, ani při jeho vydání ani při uplatnění reklamace.

[6] Opakování výpovědi jednatele VT Handel by bylo nadbytečné. Uváděl-li na Policii ČR jiné údaje, projeví se to při hodnocení důkazů. Pochybnosti správce daně přitom nebyly založeny na tom, že daná osoba mluví plynule česky. Nadbytečný by byl i výslech dodavatele přepravy P. S., neboť přeprava vozidla do Rakouska byla prokázána. Stejně tak by byly nadbytečné výslechy jednatelů společností NEONEO, AUTO PROMATO a DAPEXIM, neboť povinností žalobce bylo prokázat uskutečnění služby právě pro deklarovaného odběratele. Je nerozhodné, zda byl D. F. oprávněn sjednávat obchody, neboť se nejednalo o prodej vozu ve vlastnictví žalobce, ale o předání informací o daném voze.

III.

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, neboť jej považuje za nezákonný a nepřezkoumatelný. Dále byl dle jeho názoru nedostatečně objasněn skutkový stav věci. Stěžovatel tak uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že je rozsudek vystaven souběžně na závěrech o zapojení stěžovatele do daňového podvodu i nenaplnění podmínek dle § 9 odst. 1 ZDPH, které se vzájemně vylučují. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu mají vzájemně si odporující souběžné závěry za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Otázkou případného podvodu se správce daně může zabývat teprve tehdy, je-li zřejmé, že k naplnění podmínek ZDPH skutečně došlo (viz rozsudek ve věci 6 Afs 252/2016). Stejně pochybení se pak dopustily i správní orgány, byť žalovaný formálně klade stěžovateli k tíži neprokázání splnění podmínek ZDPH. Stejně jako v případě správce daně však v rozhodnutí dovozuje vědomé zapojení stěžovatele do transakcí zasažených podvodem na DPH a k tomu fakticky rovněž směřuje jeho argumentace.

[8] Dále namítá, že správní orgány neprokázaly pochybnosti o poskytnutí služby osobě povinné k dani mimo tuzemsko. Správce daně je však povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost dokladů předložených daňovým subjektem, nikoliv tyto pochybnosti pouze uvádět. To potvrzuje odborná literatura i judikatura, např. nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 232/02 či rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 112/2006 či 3 Afs 12/2003. Krajský soud aproboval to, že žalovaný dovedl své pochybnosti o poskytnutí služby z chování třetích osob. Jejich jednání však stěžovatel nemohl nijak ovlivnit a v době realizace služby ani předvídat. Není povinností stěžovatele prokazovat skutečnosti týkající se dalších článků řetězce, o jejichž existenci v době realizace plnění nevěděl. Nebyla-li pak zpochybněna existence řetězce, nemohly fakticky vzniknout ani pochybnosti, že k poskytnutí služby společnosti VT Handel došlo. Krajský soud pochybil, když stejně jako žalovaný bez dalšího upřednostnil obsah úředního záznamu o podání vysvětlení V. T. na Policii ČR před obsahem jeho výpovědi v daňovém řízení.

[9] Krajský soud posoudil nesprávně otázku prokázání poskytnutí služby společností VT Handel. V řízení nebylo zpochybněno provedení opravy, převod vlastnického práva k vozu z H. Š. na VT Handel, jeho přeprava do Rakouska ani prodej na další články řetězce. Žalovaný tak žádné pochybnosti o poskytnutí služby společností VT Handel fakticky neměl. Krajský soud i žalovaný jsou ve svých úvahách nekonzistentní a jejich hodnocení je rozporuplné. Těžko mohlo dojít k prodeji na další články řetězce, pokud by VT Handel jakožto příjemce služby vůz nenabyla. Potvrzují-li provedené důkazy skutkovou verzi stěžovatele, je nepřijatelné k těmto nepřihlížet a prostě konstatovat, že poskytnutí služby nebylo prokázáno. Úvaha, že transakce v řetězci jsou nestandardní, a proto k poskytnutí služby společností VT Handel nedošlo, je zkratkovitá. Standard chování v daném odvětví nadto správce daně ani nezkoumal.

[10] Krajský soud se nijak nevypořádal s námitkou, že se žalovaný vůbec nezabýval vyjádřením stěžovatele ke změně právního názoru. Nedostatečné je rovněž vypořádání žalobních bodů uvedených pod č. 1 - 13 žaloby. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatečné vypořádání odvolacích důvodů a jejich dezinterpretaci a krajský soud pochybil, pokud je přezkoumal. Daňové řízení pak bylo zatíženo vadou, neboť správce daně neprovedl důkazy navržené stěžovatelem a přesto daň doměřil pro neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Navržení svědci měli objasnit a prokázat tvrzení stěžovatele, která správce daně rozporoval. Stěžovateli však nebyla dána možnost, aby svou důkazní povinnost splnil. Nebyl tak dostatečně zjištěn skutkový stav pro správné zjištění a stanovení daně.

[11] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožňuje. Dle jeho názoru krajský soud vypořádal hlavní žalobní argumentaci stěžovatele. Rozsudek je vystaven toliko na závěru, že stěžovatel neprokázal, že místo plnění při poskytnutí služby není tuzemsko. Na stejném (jediném) závěru spočívá i rozhodnutí žalovaného. Správce daně původně posoudil věc jako zneužití práva, avšak v daňovém řízení nebyl učiněn závěr o účasti stěžovatele na daňovém podvodu. Žalovaný rovněž vypořádal všechny podstatné námitky stěžovatele a jeho rozhodnutí nelze považovat za nepřezkoumatelné. O tom svědčí i to, že proti jeho právním závěrům stěžovatel v žalobě konkrétně brojil. Žalovaný se nemohl zabývat argumentací uplatněnou stěžovatelem ve vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení, neboť tato námitka nebyla uvedena v odvolání. Krajský soud pak vypořádal nejen tuto obecně uplatněnou námitku, ale i ostatní stěžejní námitky stěžovatele. Jeho rozsudek je přezkoumatelný. Dle žalovaného není povinností správce daně prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, či jak se transakce uskutečnila, ale to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Zjištění správce daně svědčí o nestandardním průběhu celé obchodní transakce a o vytvoření personálně spojeného řetězce za účelem úspory na DPH při poskytnutí služby mimo tuzemsko, aby se pak vůz dostal do sféry původní majitelky. Následné chování třetích osob prohloubilo důvodné pochybnosti správce daně v této věci. Stěžovatel nefakturoval službu původní majitelce

pokračování

vozu (neplátcí DPH), ale osobě povinné k dani mimo tuzemsko, která však její přijetí nepřiznala a na Policii ČR tuto službu popřela. Po dobu dvou let nebyl s majitelkou vozu v kontaktu a prováděl práce bez jejího pokynu. Celý obchodní případ pak zaštiťoval syn jednatele stěžovatele, který se znal s jednatelem VT Handel. Platby záloh byly provedeny v hotovosti; nepředstavují tak důkaz o poskytnutí služby osobě povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko. Stěžovatel neprokázal, jakým způsobem řešil vydání vozu jiné osobě, než původní majitelce; neprověřoval jeho majitele při převzetí, vydání ani reklamaci. Stěžovatel tedy nesplnil břemeno důkazní o jím tvrzených skutečnostech. Žalovaný naopak prokázal důvodné pochybnosti. Provedení navrhovaných výsledků by bylo nadbytečné, neboť jednání těchto osob nastalo až po poskytnutí služby. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[13] 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.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Stěžovatel na různých místech své kasační stížnosti vznáší námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Tuto spatřuje předně v tom, že krajský soud vystavěl svůj rozsudek souběžně na závěru o zapojení stěžovatele do daňového podvodu a nenaplnění podmínek § 9 odst. 1 zákona o DPH.

[16] Stěžovatel má pravdu, že souběžné závěry o neprokázání uskutečnění deklarovaných plnění a o daňovém podvodu se dle judikatury Nejvyššího správního soudu vylučují a způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí. K takovému pochybení však v projednávané věci nedošlo. Rozsudek krajského soudu je sice do určité míry nepřehledný a repetitivní, přičemž krajský soud opakovaně potvrzuje správnost závěrů žalovaného o nestandardním a nelogickém průběhu transakcí souvisejících s předmětným vozidlem. Krajský soud ani žalovaný však nečinili na základě jimi označených okolností průběhu transakce žádné závěry o účasti stěžovatele na daňovém podvodu. Nezpochybnili ani samotné uskutečnění předmětné služby, nýbrž to, zda tato služba byla poskytnuta mimo tuzemsko. Z obsahu napadeného rozsudku je patrné, že krajský soud má ve shodě s žalovaným za to, že stěžovatel neprokázal poskytnutí služby osobě povinné k dani mimo tuzemsko, a to právě s ohledem na průběh celé transakce. Jinými slovy, krajský soud se v zásadě ztotožnil s hodnocením žalovaného, že společnost VT Handel nelze s ohledem na učiněná zjištění o průběhu transakce považovat za skutečného příjemce předmětné služby, a proto nebylo prokázáno poskytnutí služby mimo tuzemsko.

[17] Stěžovatel má dále za to, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které samo trpělo nepřezkoumatelností. Důvodem je nedostatečné vypořádání jeho argumentace uplatněné v odvolání a ve vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení ze dne 25. 5. 2017. Krajský soud se pak touto námitkou dle stěžovatele nijak nezabýval.

[18] Obecně lze souhlasit se stěžovatelem, že nevypořádání argumentace, kterou uplatnil ve vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a ke změně právního názoru,

představuje deficit rozhodnutí žalovaného. Nelze přitom akceptovat zdůvodnění žalovaného, že se danou argumentací nemohl zabývat, neboť tyto námitky nebyly uplatněny v odvolání. Reagoval-li stěžovatel ve svém vyjádření na skutečnosti zjištěné teprve v odvolacím řízení a na nový právní názor žalovaného na posuzovanou věc lišící se od právního názoru správce daně, logicky nemohl příslušné námitky vznést již v odvolání, v němž reagoval toliko na rozhodnutí správce daně. Smyslem § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), není jen zabránit vydání rozhodnutí překvapivého pro daňový subjekt, ale rovněž poskytnout odvolateli ještě prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá odvolací orgán vycházet, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná, a zabránit tak případným vadám odvolacího řízení. Využije-li odvolatel tento prostor, je pochopitelně povinností odvolacího orgánu se s jeho argumentací, případně s navrženými důkazními prostředky, řádně vypořádat jako s jakoukoliv jinou odvolací námitkou. Neučiní-li tak, může mít tato skutečnost dle okolností vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[19] Na druhou stranu nicméně platí, že nepřezkoumatelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit přitom nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, přičemž odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 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 (srov. 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). To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí správní orgán prezentuje názor odlišný od názoru účastníka řízení, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. V posuzované věci žalovaný této povinnosti dostal. Rozhodnutí o odvolání je opatřeno podrobným odůvodněním, ze kterého bezpečně plyne, jak žalovaný o věci uvážil, na podkladě jakých důvodů nepovažuje za prokázané, že sporná služba byla poskytnuta společnosti VT Handel se sídlem v Rakousku (viz body 31 až 48). Ostatně rozsáhlost věcné polemiky mezi účastníky rozhodně nesvědčí o tom, že by stěžovatel z rozhodnutí o odvolání nevěděl, o čem se řízení vede a jaké jsou důvody rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se pak k námitce nevypořádání odvolacích důvodů vyjádřil v bodě 47 rozsudku.

[20] S ohledem na výše uvedené je možné uzavřít, že rozsudek krajského soudu nelze považovat jako celek za nepřezkoumatelný, námitku proto soud neshledal důvodnou.

[21] Věcné kasační námitky se týkají toho, zda žalovaný a krajský soud správně posoudily otázku neprokázání poskytnutí služby renovace vozidla Jaguar E-type, vyr. č. X osobě povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko.

pokračování

[22] Za účelem posouzení těchto námitek je nezbytné nejprve zrekapitulovat skutkový stav, na kterém jsou založena rozhodnutí správce daně a žalovaného. Protokolem ze dne 26. 5. 2014 byla u stěžovatele zahájena kontrola DPH za zdaňovací období červen 2013. Jednatel stěžovatele v něm uvedl, že vůz k renovaci předávala H. Š. Renovační práce byly zahájeny v roce 2011. Jejich cena nebyla předem stanovena s ohledem na stáří vozu a potřebný rozsah oprav, nebyla přijata ani záloha na opravy. Odhad ceny byl nižší než konečná faktura. Jednání probíhala s H. Š., která se rovněž seznamovala s průběhem prací a provedla obhlídku vozidla. Stěžovatel neprověřoval vlastnictví vozu při jeho převzetí do opravy a neví, zda bylo evidováno v registru vozidel. Renovace byla dokončena v květnu až červnu 2013, již pro společnost VT Handel. Stěžovateli bylo řečeno, že tato společnost vozidlo odkoupila a zaplatí opravy. Tuto informaci prověřil tak, že mu ji sdělil V. T., jednatel VT Handel, a H. Š. ji potvrdila. Stěžovatel jen ověřil, zda je VT Handel registrovaná k DPH. Vůz z opravy přebíral V. T. Jak došlo ke změně majitele vozidla, stěžovatel neví, smlouvy o převodu neviděl, stačilo mu potvrzení od H. Š. Stěžovatel s prodejem vozidla nic společného neměl, dříve s V. T. nejednal. Nezná společnosti NEONEO ani AUTO PROMATO ani jejich představitele. Na vozidle byla poté ještě provedena reklamační oprava v červenci 2013. Stěžovatel si již nepamatuje, kdo vozidlo do opravy předával.

[23] V podání ze dne 3. 6. 2014 stěžovatel doplnil, že reklamaci vyřizoval D. D., proběhla od 29. 7. 2013 do 29. 8. 2013 a nebyl o ní sepsán žádný protokol. Ve spise je dále založen zakázkový list ze dne 15. 4. 2011, č. ZAK-20110023, na celkovou renovaci Jaguaru E-type v. č. X vystavený na H. Š. a fotodokumentace k průběhu renovace. Dále jsou zde příjmové doklady ze dne 3. 6. 2013, 5. 6. 2013 a 7. 6. 2013 vždy na částku 340 000 Kč, ze dne 10. 6. 2013 na 300 000 Kč a ze dne 12. 6. 2013 na 180 000 Kč, předávací protokol ze dne 17. 6. 2013 spolu s dodacím listem k zakázce ZAK-20110023 a faktura na opravu daného vozu č. 20130039 (cena 2 016 816 Kč, záloha 1 500 000 Kč, DPH 0 Kč), vše vystaveno na VT Handel. Dle bankovního výpisu byla dne 17. 7. 2013 připsána ve prospěch stěžovatele částka od VT Handel ve výši 516 816 Kč. Při místním šetření provedeném v sídle stěžovatele dne 15. 10. 2014 byla správci daně předána dokumentace k jiným 4 zakázkám a evidence faktur vystavených stěžovatelem v roce 2013.

[24] Dne 6. 11. 2014 proběhl výslech H. Š. Vypověděla, že stěžovatele oslovila na doporučení od svého otce. Jednala s mladým panem F. Vůz byl převezen do autoservisu na káře, osobně se předání neúčastnila. Stěžovatel jí doporučil celkovou renovaci. Viděla rozpočet, cenu si nepamatuje, ale zdála se jí příliš vysoká. Žádnou zálohu nehradila ani po ní nebyla požadována. Nechala auto v servisu, o další průběh prací na něm se kvůli vysoké ceně nezajímala a do servisu nejezdila. Pak ji kontaktoval kupec od pana F. (V. T.). Vozidlo prodala a dále věc neřešila. O prodeji stěžovatele informoval V. T., nevzpomíná si, že by ji stěžovatel ve věci ověření změny vlastnictví kontaktoval.

[25] Dne 1. 12. 2014 proběhl výslech V. T. Uvedl, že VT Handel se v roce 2013 zabývala nákupem a prodejem zboží, jednání vždy probíhala s ním. Kontakt na stěžovatele získal na přelomu let 2012 a 2013 od D. F., jehož zná z restauračního zařízení asi od roku 2010. Obchod se stěžovatelem se týkal koupě a rekonstrukce vozidla, získal od něj kontakt na H. Š., od níž na začátku roku 2013 VT Handel koupila vůz. O vozidle, jeho stavu a H. Š. se dozvěděl od D. F.. Vozidlo si prohlédl, v době koupě se nacházelo ve stavu rané rekonstrukce. Jelikož věděl orientační cenu nákupu i oprav, porovnával na internetu

celkovou cenu s cenami v zahraničí, aby zjistil možný zisk. Vůz byl koupen a zrekonstruován za účelem dalšího prodeje v Linzi, kam jej přepravil P. S. k rakouskému dealerovi, který měl echo o kupci. Neví o tom, že by DPH nebyla přiznána, tuto věc zajišťoval účetní. Stěžovateli platil několik záloh. H. Š. zaplatil 30 000 EUR ve třech splátkách někde na náměstí. Vlastnictví vozu před prodejem VT Handel prověřovala osoba blízká, jejíž totožnost nechce uvést. Zájemce z Rakouska se neozval a prodej v Rakousku se zrušil. Ozvala se však společnost NEONEO, které VT Handel prodala vůz na začátku léta a ona si jej odvezla z Rakouska. Jak získala společnost NEONEO kontakt na VT Handel neví. Obchod s vozem byl pro VT Handel ztrátový. Stěžovatel požadoval identifikační údaje VT Handel pro fakturaci (IČ, razítko). Nevybavuje si, zda předával rovněž doklady o změně vlastníka, o registraci k DPH v Rakousku či k prověření, zda bude v Rakousku přiznána daň.

[26] Dne 6. 11. 2015 provedl Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr na opakovanou žádost správce daně výslech H. B., při němž tento uvedl, že se zná s P. T. asi od roku 2008. Neměl žádné obchodní prostory ani neprovozoval obchod s auty. Firmu VT Handel nezná, kontakt měl jen s P. T. Ten jej požádal, zda by mohl krátce odstavit předmětný vůz (Jaguar) v Linci. Při převzetí podepsal předávací protokol, který nebyl zcela vyplněn. Žádná dokumentace k vozu ani klíče mu předány nebyly s tím, že kdyby došlo k jednání, měl zavolat P. T. Ten mu řekl, že pokud by měl pro vozidlo kupce, mohl za provizi zprostředkovat obchod. Výše provize by byla závislá na kupní ceně, dostal by asi 1 000 - 2 000 EUR. K tomu ale nedošlo, protože neměl dost času a nesehnal žádného zájemce. Vozidlo stálo asi 2 dny (od 17. 6. 2013 do 19. 6. 2013) na adrese jeho bývalého bydliště a bylo bez jeho účasti odvezeno. S VT Handel neuzavřel žádnou smlouvu. Byl to jeho jediný obchod s VT Handel. Společnost NEONEO nezná. K protokolu s výpovědí H. B. je přiložen dokument obsahující výpis intrakomunitárních plnění VT Handel za roky 2012 - 2014, přičemž ve sloupci „Sonstige (ab 2010)“ je v měsíci červen 2013 uvedena částka CZK 2 016 816 a DIČ stěžovatele.

[27] Dále je ve spise založena odpověď rakouské daňové správy ze dne 25. 2. 2014, z níž vyplývá, že VT Handel nepřiznala přijetí služby od stěžovatele. K tomu je připojen přípis daňového poradce VT Handel ze dne 21. 1. 2014, který uvádí, že k nákupu vozidla mu byla předložena kupní smlouva uzavřená s H. Š. dne 24. 1. 2013 a faktura za transport vozu P. S. z Vodňan do Lince ze dne 17. 6. 2013. K prodeji vozidla v Rakousku nedošlo, protože kupní cena po renovaci byla pro zájemce příliš vysoká. Vozidlo bylo prodáno společnosti NEONEO; faktura byla vystavena dne 24. 6. 2013 a zaplacená v hotovosti. K účetnímu vykázání a přiznání transakcí dosud nedošlo, protože daňový poradce neměl k dispozici všechny podklady. Poté však budou transakce řádně zaúčtovány.

[28] Po projednání zprávy o daňové kontrole obdržel správce daně od Policie ČR úřední záznam o podaném vysvětlení V. T. ve věci koupě a prodeje předmětného vozidla Jaguar. V něm V. T. mimo jiné uvedl, že VT Handel zakoupila vozidlo za účelem jeho prodeje zájemci v Rakousku. Informace o voze dostal od známého, jehož jméno nechce uvést. V době koupě na vozidle měly být provedeny už jen dokončovací práce, několik málo detailů. Původní majitelka na opravu vozu neměla peníze, proto je chtěla prodat. Vůz přebíral osobně v provozovně stěžovatele. Za opravu vozidla nic nehradil. Kromě kupní ceny 30 000 EUR za vozidlo nikomu nic nehradil, k dodacímu listu k zakázce ZAK-20110023, jakož i k dalším dotazům se odmítl vyjádřit.

pokračování

[29] Správce daně posoudil předestřené skutkové okolnosti jako zneužití práva založené na formálním začlenění VT Handel do řetězce vlastníků historického vozidla tak, aby nemusela být ze služby renovace odvedena česká DPH. S tímto posouzením se žalovaný neztotožnil. Dle něj stěžovatel neprokázal poskytnutí služby osobě povinné k dani mimo tuzemsko.

[30] Podle § 21 odst. 1 věty první zákona o DPH je plátce povinen přiznat daň na výstupu *ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak.*

[31] V případě poskytnutí služby formou provedení díla se podle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH *zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.*

[32] Dle § 9 odst. 1 zákona o DPH platí, že *[m]ístem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.* Citované ustanovení je výsledkem transpozice směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. Zjednodušeně řečeno touto novelou došlo ke změně místa plnění při poskytnutí služby ve vztahu mezi osobami povinnými k dani (tzv. „B2B“), a to ze státu poskytovatele služby do státu jejího příjemce. Logika této změny vychází z toho, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo služeb (viz např. rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2016, *A a B*, C-453/15, bod 25). Místo poskytnutí služby osobě povinné k dani tedy již není určeno v závislosti na osobě povinné k dani, která službu poskytuje, ale na osobě povinné k dani, která je příjemcem služby.

[33] Jelikož úprava místa plnění v ZDPH plyne ze směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (ve znění směrnice 2008/8/ES, dále též „směrnice o DPH“), je třeba při určení místa plnění dále zohlednit úpravu v prováděcím nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dle čl. 25 uvedeného nařízení platí, že: *Pro účely uplatňování pravidel pro místo poskytnutí služby se zohlední pouze okolnosti existující v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Jakékoli následné změny použití obdržených služeb neovlivní určení místa poskytnutí, za podmínky, že nedochází k žádnému zneužití.*

[34] V posuzované věci není pochyb o tom, že osobou, která zadala provedení služby celkové renovace vozu Jaguar E-type byla dle zakázkového listu ze dne 15. 4. 2011, č. ZAK-20110023, H. Š., neplátce DPH. K úkonům, jejichž následkem je vznik povinnosti přiznat daň na výstupu podle § 21 odst. 1 zákona o DPH, a které jsou proto zásadní rovněž z hlediska určení místa plnění této služby (úhrada záloh, převzetí a předání vozu), nicméně dle stěžovatele došlo až poté, kdy bylo vozidlo převedeno na VT Handel. K tomu stěžovatel odkázal na dodací list s předávacím protokolem ze dne 17. 6. 2013, fakturu ze dne 13. 6. 2013, uhrazené zálohy, kupní smlouvu mezi H. Š. a VT Handel, výpověď P. S. potvrzující převoz vozu do Lince a výpověď V. T. potvrzující koupi vozu od H. Š..

[35] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil otázku přenesení důkazního břemene mezi jím a správcem daně, resp. žalovaným. Má za to, že doložil tvrzení o poskytnutí služby osobě povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko účetnictvím a bezvadnými daňovými doklady, a unesl tak své primární důkazní břemeno. Za této situace bylo na žalovaném, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, prokázal *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Dle stěžovatele však žalovaný toto důkazní břemeno neunesl. Omezil se pouze na uvedení pochybností o tom, zda služba byla poskytnuta tak, jak tvrdí a dokládá stěžovatel. Tyto pochybnosti jsou nadto založeny na postupu třetích osob (NEONEO, AUTO PROMATO, DAPEXIM, VT Handel, H. Š., V. T., D. D.), jejichž jednání stěžovatel nemohl nijak ovlivnit, a proto mu nemůže být přičítáno k tíži.

[36] Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul zdejší soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, následovně:

„a) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.

b) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

c) Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi. (...).“

[37] Spornou otázkou je, zda žalovaný unesl důkazní břemeno vymezené výše pod písm. b) citovaného rozsudku šestého senátu, tj. zda doložil existenci vážných a důvodných pochyb o tvrzeních a dokladech předložených stěžovatelem.

[38] Podle žalovaného svědčily o tom, že stěžovatel neprokázal poskytnutí služby osobě povinné k dani mimo tuzemsko, následující skutečnosti: 1) VT Handel nepřiznala přijetí služby a daň za ni neodvedla, 2) na rozdíl od jiných zakázek nebyly zálohy hrazeny v průběhu renovace, ale až na jejím konci po změně majitele, přičemž V. T. na policii popřel úhradu za opravu, 3) personální propojení mezi V. T. a D. F. a mezi H. Š. a D. D. (jednatel posledního vlastníka vozu), 4) NEONEO prodala vůz AUTO PROMATO předtím, než k němu sama nabyla vlastnické právo a než byla dokončena renovace, 5) H. B. žádný obchod v Rakousku nezařizoval, auto tam bylo odstaveno jen pár dní a poté se ztrátou prodáno zpět do ČR, 6) po dobu renovace se H. Š. o vůz nezajímala, stěžovatel ji

pokračování

nekontaktoval a neřešil, jak za opravu zaplatí, 7) stěžovateli nesvědčí dobrá víra v deklarovaného odběratele, neboť si neprovéřoval majitele vozu při jeho převzetí, vydání, ani při reklamaci.

[39] Se žalovaným a krajským soudem lze souhlasit, že v souvislosti s renovací historického vozidla a jeho prodejem se skutečně vyskytla řada nesrovnalostí a nestandardních okolností, které vzbuzují pochybnosti o řádném průběhu obchodů s tímto artiklem. Na druhou stranu je však třeba přisvědčit stěžovateli, že žalovaným identifikované skutečnosti ani ve svém souhrnu nezpochybňují to, že stěžovatel službu renovace vozidla fakticky provedl a že ke dni vzniku povinnosti přiznat daň na výstupu byla vlastníkem vozidla rakouská společnost VT Handel, která je plátcem DPH v Rakousku, tj. že stěžovatel danou službu poskytl osobě povinné k dani mimo tuzemsko.

[40] Skutečnost, že VT Handel nepřiznala přijetí služby a neodvedla za ni daň, je především dokladem o tom, že si tato společnost neplní daňové povinnosti vůči svému správci daně. Sama o sobě však nedokládá, že k poskytnutí služby této společnosti fakticky nedošlo, zvláště pak za situace, kdy tato společnost stvrdila předávací protokol, dodací list, fakturu, provedla úhradu doplatku kupní ceny dne 17. 7. 2013 a bývalá majitelka H. Š. potvrdila, že jí vůz prodala. Nadto z dokladu rakouského správce daně založeného k protokolu o výpovědi H. B. vyplývá, že ve výpisu intrakomunitárních plnění VT Handel za roky 2012 - 2014 je tato služba uvedena, čemuž koresponduje vyjádření rakouského daňového poradce, že celá transakce byla účetně zpracována až s určitým zpožděním.

[41] Skutečnost, že H. Š. nehradila v průběhu renovace žádné zálohy a stěžovatel je po ní ani nepožadoval, lze považovat při srovnání s ostatními zakázkami stěžovatele za nestandardní. Nasvědčuje tomu, že stěžovatel věděl o plánované změně majitele vozidla. S ohledem na návratnost jím vynaložených prostředků přitom nelze vyloučit, že i on sám mohl mít zájem na tom, aby vozidlo odkoupila jiná osoba disponující volnými peněžními prostředky, a tudíž se v tomto prodeji rovněž nějakou měrou angažoval. Tomu, že k jistému zapojení stěžovatele do obchodu mezi H. Š. a VT Handel došlo, ostatně nasvědčuje obsah svědeckých výpovědí H. Š. a V. T. Z nich vyplývá, že jejich kontakt zprostředkoval právě stěžovatel, a to prostřednictvím D. F., syna jednatele stěžovatele. Naopak nelze přikládat velký důraz na obsah vysvětlení podaného V. T. na policii ohledně úhrady oprav na vozidle. Jakkoliv V. T. veškeré úhrady popřel, toto tvrzení je v rozporu s jeho dřívější svědeckou výpovědí v daňovém řízení, jakož i s bankovním výpisem, který potvrzuje provedení doplatku kupní ceny ze strany VT Handel dne 17. 7. 2013. Judikatura Nejvyššího správního soudu nevyklučuje, aby byly úřední záznamy použity v rámci daňového řízení jako důkazní prostředek (viz např. rozsudek ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017 - 31). Současně z ní však plyne, že svědeckou výpověď získanou přímo rozhodujícím orgánem je obecně třeba preferovat oproti obstarání vyjádření osoby v jiné formě, např. v podobě listinného důkazu zachycujícího její výpověď v jiném řízení (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62, nebo ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 - 39).

[42] K personálnímu propojení mezi D. F. a V. T. se Nejvyšší správní soud vyjádřil již výše. Co se týče personálního propojení mezi H. Š. a jednatelem posledního vlastníka vozu (D. D.), je třeba konstatovat, že se jedná o okolnost vyplývající teprve z následných

dispozic s předmětným vozem. Z hlediska určení místa plnění ji tedy nelze ve smyslu čl. 25 prováděcího nařízení zohlednit, ledaže by bylo prokázáno, že došlo ke zneužití, tj. že byly záměrně uměle vytvořeny podmínky pro získání výhody plynoucí z unijního práva. Tímto směrem sice uvažoval správce daně, žalovaný však jeho závěry nepřevzal. Ze stejného důvodu nelze přihlížet ani k okolnostem uvedeným pod body 4) a 5). I tyto nastaly po uskutečnění zdanitelného plnění, u něhož je určováno místo plnění.

[43] Skutečnost, že renovace vozu probíhala bez zájmu H. Š. a bez kontaktu s ní, lze považovat za nestandardní, obdobně jako je tomu v případě hrazení záloh (viz výše). Nevypovídá nic o tom, zda služba byla či nebyla poskytnuta osobě povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko, ale o tom, že služba nebyla zjevně poskytnuta H. Š., ale jiné osobě. Z absence zájmu H. Š. o renovaci vozu a stěžovatele o její účast při renovaci, lze přitom usuzovat na to, že stěžovatel byl obeznámen s tím, že H. Š. je připravena vůz prodat jinému zájemci, který veškeré opravy uhradí. Opět lze v této souvislosti poukázat na zapojení syna jednatele stěžovatele do obchodu mezi H. Š. a VT Handel.

[44] Otázka, zda byl stěžovatel v dobré víře při poskytování služby deklarovanému odběrateli, má své uplatnění teprve tehdy, prokáže-li se, že tento odběratel byl příjemcem dané služby toliko „na oko“, tj. že jeho zapojení do transakce bylo čistě formální za účelem získání výhody plynoucí z unijního práva. Jinými slovy, právě tehdy, založil-li by žalovaný své závěry o neprokázání místa plnění v jiném členském státě na tom, že došlo ke zneužití práva, bylo by relevantní zjištění, zda stěžovatel důsledně ověřoval, že došlo k převodu vlastnictví vozu z osoby, která jej do servisu přivezla, na někoho jiného. V takovém případě by bylo třeba se zabývat tím, zda stěžovatel mohl být v dobré víře ohledně příjemce dané služby. Pokud by totiž stěžovatel skutečně vydal bez jakéhokoliv písemného dokladu renovovaný historický vůz v hodnotě několika milionů korun jiné osobě než té, od níž ho převzal, lze označit takovou míru důvěry mezi zcela cizími subjekty (jak tvrdí stěžovatel) za minimálně nestandardní. Takový postup by svědčil buďto o absenci jakékoliv obezřetnosti na straně stěžovatele, anebo naopak o tom, že mu byly okolnosti převodu vozidla osobně známy a on se mohl s důvěrou spoléhat na serióznost jednání obou stran, a tudíž žádný doklad k jejich průkazu nepotřeboval. Ani zde nelze odhlédnout od tvrzeného podílu D. F. na předmětném obchodu.

[45] Lze tedy shrnout, že žalovaný i krajský soud dospěli k nesprávnému závěru, že orgány finanční správy unesly svoji část důkazního břemene. Stěžovatel poskytnutí služby renovace vozu společnosti VT Handel doložil formálními doklady, které jsou podpořeny dalšími důkazy opatřenými v daňovém řízení (viz svědecké výpovědi H. Š. i V. T., kupní smlouva mezi H. Š. a VT Handel, přeprava vozu do Lince, kterou potvrdil P. S. i H. B. a sdělení rakouského daňového poradce VT Handel). Nestandardní okolnosti zmiňované žalovaným i krajským soudem toto poskytnutí služby nevyvracejí, na druhou stranu vypovídají o tom, že k přenosu místa plnění do jiného členského státu mohlo dojít toliko formálně, aby tak byly (uměle) vytvořeny podmínky pro získání výhody plynoucí z unijního práva (nezatížení služby českou DPH), aniž by došlo formálně k porušení právní normy. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55: *„Za zneužití je však považována situace, kdy ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. I přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice [resp. v současnosti platné směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dále jen*

pokračování

‘směrnice o DPH’ a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici by poskytnutí daňového zvýhodnění osobě povinné k dani bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Soudy jsou proto oprávněny zjistit skutečný obsah a význam dotčených plnění a mohou přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužití práva lze proto obecně označit obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním.’ Touto variantou se správně zabýval správce daně a bylo na žalovaném, aby na ni navázal a zjištění správce daně případně dále prohloubil.

[46] Dle Nejvyššího správního soudu zůstávají pro posuzovanou věc v tuto chvíli otevřené především následující otázky, kterými by se měl žalovaný v navazujícím řízení blíže zabývat a na základě kombinace již učiněných zjištění a případných nových poznatků učinit závěr o tom, zda skutečně došlo ke zneužití práva ve smyslu popsáném výše. V jaké fázi byla renovace vozu ke dni převodu vlastnického práva z H. Š. na VT Handel. Byly-li totiž práce prakticky dokončeny, jak tvrdil V. T. při podání vysvětlení, je třeba posoudit, zda služba nebyla fakticky poskytnuta ještě v době, kdy vůz vlastnila H. Š. a pouze formálně došlo k posunutí dne uskutečnění zdanitelného plnění do okamžiku, kdy tento již svědčil novému majiteli (plátcí z jiného členského státu) tím, že příslušné doklady byly vystaveny až po převodu vozidla. Do jaké míry stěžovatel či jeho zaměstnanci participovali na obchodu mezi H. Š. a VT Handel; V. T. i H. Š. ve svých výpovědích označili jako zprostředkovatele kontaktu D. F., který nebyl ve věci vyslechnut. Proč V. T. na policii popřel platby za poskytnutou službu renovace. Jaká byla úloha P. T. na celé transakci s vozidlem a jaké byly jeho vazby na jednotlivé aktéry (stěžovatele, jeho zaměstnance, NEONEO a jeho jednatele J. J.). H. B. totiž nemluvil o známosti s V. T., ale s P. T., s nímž se domlouval na operaci s vozem. Rovněž P. S. vypověděl, že se zná dobře s bratrem V. T.

[47] Z uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[48] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatel měl ve věci úspěch, náleží mu proto náhrada vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[49] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Stěžovatel nebyl zastoupen advokátem a z obsahu spisu nevyplývá, že by mu v řízení nějaké další náklady vznikly. Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za dva úkony zástupce stěžovatele: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání kasační stížnosti [§ 11

odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 6 200 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), zvýšená o částku 1 428 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, neboť zástupce stěžovatele je plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení před o kasační stížnosti činí 16 228 Kč.

[50] Celkem stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 16 228 Kč. Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 5. prosince 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu