



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Scuderia Praha a.s.**, se sídlem Čistovická 1707/98, Praha 6, zast. JUDr. Martinou Mervartovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Václavské nám. 837/11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, č. j. 48789/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 3. 2021, č. j. 5 Af 3/2018-53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 11. 2017, č. j. 48789/17/5300-21443-702551 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), částečně změnil a ve zbytku ponechal beze změny dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 23. 3. 2017, č. j. 2265858/17/2006-51523-110938 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), kterým správce daně podle zákona č. 586/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „*zákon o DPH*“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za říjen 2014 ve výši 2 458 259 Kč, a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalobkyni předepsal penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně oproti poslední známé dani, tj. 491 651 Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přehodnotil závěr správce daně stran výpočtu doměřené daně a ve smyslu § 37 odst. 1 zákona o DPH ji zvýšil na částku 2 973 700 Kč; penále pak zvýšil na částku 594 740 Kč. Daň byla doměřena na základě daňové kontroly, jejímž předmětem bylo (po rozšíření jejího předmětu) prověření oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání tří vozidel značky Ferrari California T do jiného členského státu. Správce daně konstatoval, že žalobkyně nesplnila podmínky dle § 64 zákona o DPH.

[2] Zrušení napadeného rozhodnutí a dodatečného platebního výměru se žalobkyně domáhala žalobou. Namítala nezákonnost daňové kontroly spočívající v jejím provedení místně nepřislušným správcem daně a absencí postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, což způsobilo i nezákonnost předepsaného penále, jehož vzniku žalobkyně dle § 251 odst. 4 daňového řádu mohla předejít. Dále žalobkyně upozorňovala na nesprávné skutkové a právní posouzení z důvodu neprovedení navržených důkazů a chybné a účelové interpretace zjištěných skutečností. Žalobkyně měla za to, že předložila důkazní prostředky prokazující splnění všech podmínek pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty, o nichž neměla ve chvíli uskutečnění obchodu ani ve chvíli jejich předložení správci daně důvod pochybovat; že deklarovaný dopravce pan R. O. přepravu vozidel na Slovensko neuskutečnil, se žalobkyně dozvěděla až dne 30. 3. 2016. Až do této chvíle žalobkyně setrvala v dobré víře v informace poskytnuté pořizovatelem vozidel, nárok na osvobození tedy má, a to plně v souladu s judikaturou SDEU (rozsudek č. C-409/04 ve věci Teleos). Žalovaný měl dle jejího názoru zohlednit i subjektivní stránku věci, její postavení a měl se zabývat otázkou její dobré víry v čase uskutečnění obchodu. Dovozovat absenci její dobré víry z důvodu, že se podílela na vyplnění CMR nákladního listu, který se ukázal být nepravdivým, nelze. Žalovaný dle žalobkyně jednal v rozporu s § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu. Rezignoval také na svoji povinnost stanovenou § 93 odst. 3 daňového řádu, neboť nevyslechl klíčového svědka, pana M., který byl jednatelem pořizovatele vozidel, společnosti Air Glue Slovakia s.r.o. Jeho výslech účelově označil za nadbytečný, přestože ho předvolal a používal jako důkazní prostředek jeho výpověď z jiného daňového řízení. Závěrem žalobkyně brojila proti nesprávně stanovenému základu daně. Dle jejího názoru daň neměla být spočítána dle § 37 odst. 1 zákona o DPH; žalovaný z kupních smluv nesprávně a účelově dovodil, že ujednané ceny byly bez DPH, přitom je zjevné, že smluvní strany nikdy neměly v úmyslu s nimi jakkoli dále kalkulovat, neboť je považovaly za osvobozené od placení DPH. Sjednanou kupní cenu dle zákona o DPH nelze měnit, ale žalovaný tak učinil.

Rozsudek městského soudu

[3] Městský soud v Praze (dále jen „*městský soud*“) rozsudkem ze dne 1. 3. 2021, č. j. 5 Af 3/2018-53 (dále jen „*napadený rozsudek*“), žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Nejprve se městský soud zabýval námitkou nezákonnosti daňové kontroly. Ze správního spisu zjistil, že kontrola byla skutečně provedena Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, nikoliv pro hlavní město Prahu, ale bylo tak učiněno na základě dožádání

pokračování

podle § 17 odst. 1 daňového řádu, přičemž postup správce daně shledal městský soud v souladu se zákonem. Pochybení městský soud neshledal ani v tom, že správce daně nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, konstatoval, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu je správce povinen vydat pouze v případě, kdy disponuje konkrétními věcnými důvody, které nasvědčují tomu, že daň bude doměřena. Městský soud konstatoval, že tato podmínka v posuzovaném případě splněna nebyla, neboť v době zahájení kontroly správce daně disponoval pouze informací, že se žalobkyně objevuje v řetězcích plátců v rámci obchodování s motorovými vozidly, přičemž jeden z jeho článků prověřuje Finanční úřad pro Plzeňský kraj; konkrétně pak měl informaci, že jedno z vozidel, které žalobkyně dodala společnosti Air Glue Slovakia s.r.o. na Slovensko, se objevilo zpátky v České republice. Na základě této informace správci vznikly pochybnosti o skutečném dodání předmětného vozidla společnosti Air Glue Slovakia s.r.o., správce však neměl konkrétní informace umožňující postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu; jednalo se o informace obecné, nepodložené a nenavědčující, že žalobkyni bude daň doměřena. Ty byly získány až v průběhu daňové kontroly. V návaznosti na toto posouzení neshledal městský soud nezákonné ani predepsané penále.

[5] K vypořádání námitky nesprávného skutkového a právního posouzení městský soud předně uvedl, že podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je splnění pouze jedné z podmínek nezbytných pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 2 zákona o DPH, a to zda byl dopravní prostředek přepraven nebo odeslán do jiného členského státu. Její splnění je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinná prokázat osoba povinná k dani – tedy žalobkyně jakožto prodávající. Městský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, upozornil na to, že písemné prohlášení pořizovatele o přepravě je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je to prodávající, kdo musí prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu (například že přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu). Městský soud naznal, že v posuzované věci nejsou předložená prohlášení věrohodným podkladem k prokázání skutečnosti, že předmětná vozidla fakticky opustila území České republiky; jsou zcela obecná. Zákon sice nestanovuje jejich obsah a formu, bylo však na žalobkyni, aby si zajistila relevantní podklady k prokázání, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Dalším důkazem byly mezinárodní přepravní listy, které však zpochybnila výpověď R. O., údajného dopravce. Městský soud tedy uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

[6] Dále se s ohledem na rozsudek SDEU ve věci Teleos a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, městský soud zabýval tím, zda žalobkyně mohla na základě předložených podkladů nabýt dobrou víru, že se přeprava vozidel uskutečnila tak, jak to vyplývá z mezinárodních přepravních listů; dospěl k závěru, že nikoliv. Žalobkyně tvrdila, že učinila obezřetnostní šetření, ale nijak toto tvrzení neprokázala a nepotvrdil je ani správní spis. Z toho naopak vyplynulo, že s pořizovatelem žalobkyně obchodovala poprvé a spoléhala se přitom na tvrzení svého zaměstnance P. K., který se před sedmi lety setkal s jednatelem pořizovatele. Žalobkyně dle městského soudu neučinila žádné kroky k prověření deklarovaného dopravce, ani nepřijala žádná opatření, která by pořizovateli zamezila nesplnění povinnosti odvést daň. Městský soud proto

naznal, že žalobkyně jednala neopatrně a nemohla tak nabýt dobrou víru. Na posuzovanou věc proto nebylo možné aplikovat citovanou judikaturu.

[7] Městský soud upozornil také na to, že žalobkyně nekonkretizovala, jaké další podrobnosti obchodního případu vyjma osvětlení detailů přepravy měla výpověď navrženého svědka D. M. objasnit, ač to bylo výlučně na ní. Navíc navrhla jeho výslech v situaci, kdy byla správcem daně zpochybňována faktická přeprava; argumentaci v odvolání založila na své dobré víře ve vztahu k předloženým dokladům, nikoliv na uskutečnění přepravy. Žalobkyně nenavrhovala výslech svědka ve vztahu k dobré víře. Navíc je vyloučeno, aby byla dobrá víra prokázána výslechem smluvního partnera, jedná se o vnitřní přesvědčení žalobkyně, které se odvíjí od učiněných opatření a jejího mínění. Na základě toho městský soud uzavřel, že daňové orgány nepochybily, když navrhovaný výslech neprovedly.

[8] Stran stanoveného základu daně městský soud rovněž přisvědčil žalovanému; s odkazem na čl. 4.5 kupní smlouvy dovodil, že smluvní strany si jasně sjednaly, že ke kupní ceně bude připočtena DPH. Vyplývalo to rovněž z jednotlivých daňových dokladů, kde jsou uvedeny informace o základu daně. Během daňového řízení se ukázalo, že se jedná o tuzemské plnění a v souladu s § 21 odst. jedna zákona o DPH je tedy stanovena povinnost přiznat daň. Postup podle § 37 odst. 1 zákona o DPH byl tedy správný. Odkazy žalobkyně na judikaturu NSS, ÚS a SDEU nejsou na věc aplikovatelné z důvodu z důvodu odlišné skutkové situace.

II. Kasační stížnost žalobkyně a další podání

II. A Kasační stížnost žalobkyně

[9] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla zrušení napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru a vrácení věci správci daně, případně zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení. Namítala nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[10] Stěžovatelka namítá nezákonnost daňové kontroly z důvodů nedodržení zákonných podmínek dle § 17 daňového řádu. Daňovou kontrolu měl provést místně příslušný správce daně. Z korespondence mezi oběma prvostupňovými správci daně stěžovatelka dovozuje, že již v momentě zahájení kontroly byly poznatky finanční správy pro doměření daně zcela konkrétní; měla tedy být vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. K tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44. Tvrdí, že u ní před zahájením daňové kontroly proběhlo místní šetření týkající se stejných skutečností jako daňová kontrola, a je tedy zcela zřejmé, že správce daně měl konkrétní poznatky již v okamžiku zahájení daňové kontroly. Pokud tyto poznatky nebyly předány ze strany správce daně provádějícího místní šetření správci daně provádějícímu daňovou kontrolu, nelze to klást k tíži stěžovatelky.

pokračování

[11] V návaznosti na tvrzenou nezákonnost daňové kontroly stěžovatelka považuje za nezákonné i předepsané penále, neboť v rámci doměřovacího řízení by měla možnost zamezit jeho vzniku podle § 251 odst. 4 daňového řádu. Městský soud však nesprávně posoudil předchozí námitku a proto bez dalšího nesprávně odmítl i tuto. Stěžovatelka v postupu správce daně spatřuje zásah do majetkového práva; k tomu odkazuje na názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovený v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.

[12] Závěr městského soudu, že předložená prohlášení o vývozu nelze považovat za věrohodný podklad k prokázání vývozu vozidel do zahraničí kvůli jejich obecnosti, je dle stěžovatelky nesprávným skutkovým a právním posouzením, neboť § 64 odst. 5 zákona o DPH pro ně nestanovuje formální náležitosti. Stěžovatelka má za to, že je třeba vycházet pouze z obsahu listiny (zda je jednoznačná a srozumitelná). To je v daném případě splněno, stěžovatelka tedy neměla důvod o správnosti listiny pochybovat. Neměla ani důvod se domnívat, že pořizovatel vozidel ve vztahu k ní zkresluje jakákoliv data. Neměla žádný důvod pochybovat o jeho osobě, navíc byl osobně znám prodejci (jejímu zaměstnanci P. K.); není přitom podstatné, že se několik let neviděli. Žalovaný, potažmo městský soud, měli hodnotit dobrou víru stěžovatelky v souvislosti se stavem při uskutečňování obchodu. V této době byla dána její dobrá víra ve správnost dokladů o přepravě, kde byl jako dopravce uveden R. O. Nesouhlasí s tím, že prověřila pořizovatele nedostatečně, a že se při prověření spolehla pouze na tvrzení svého zaměstnance; jeho osobní zkušenost s realizací obchodu s pořizovatelem byla pouze jednou ze skutečností, na jejímž základě předpokládala bezproblémový průběh obchodu. Dobrá víra stěžovatelky se zakládala také na prohlášení o vývozu vozidel do jiného členského státu podepsané jednatelem pořizovatele panem D. M. Není přitom podstatné, že na nich nebyly údaje uvedené na CMR nákladních listech, neboť náležitosti takového prohlášení zákon nestanovuje.

[13] Dále stěžovatelka brojí proti nepředvolání navrhovaného svědka M. Má za to, že její dobrá víra může být prokázána i prostřednictvím jeho výpovědi, neboť může osvětlit okolnosti jejího jednání, což může přispět k posouzení její dobré víry při zohlednění dalších okolností skutkového stavu. Považuje za nezákonný postup žalovaného, který označil svědeckou výpověď za nadbytečnou, neboť pan M. v jiném daňovém řízení před Slovenskou daňovou zprávou vypověděl, že si nepamatuje skutečnosti rozhodné ke stanovení předmětné daně; v tomto postupu spatřuje stěžovatelka rozpor s § 93 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelce bylo znemožněno klást svědkovi otázky. Použití svědecké výpovědi z jiného řízení bez zopakování výslechu v přítomnosti stěžovatelky je podle § 93 odst. 1 daňového řádu nepoužitelný důkaz.

[14] Závěrem stěžovatelka opakuje, že kupní ceny byly sjednány jako konečné, neboť v okamžiku uzavírání smluv smluvní strany předpokládaly osvobození od DPH. Částky odpovídají příslušným kupním smlouvám a daňovým dokladům. Výklad, ke kterému dospěl městský soud, tedy není správný. Mezi stěžovatelkou a pořizovatelem vznikl soukromoprávní vztah, mezi nimi sjednanou cenu nelze uměle navyšovat s odkazem na zákon o DPH. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem soudu, že pro věc nejsou relevantní její odkazy na judikaturu NSS, ÚS a SDEU; dle této totiž nelze prostřednictvím zákona o DPH měnit mezi smluvními stranami sjednanou kupní cenu. Smluvní strany v kupní smlouvě výslovně neuvedly, že DPH bude ke kupní ceně připočtena.

II. B Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Má za to, že napadený rozsudek je dle judikatury Nejvyššího správního soudu přezkoumatelný, o čemž ostatně svědčí i to, že stěžovatelka s odůvodněním v kasační stížnosti věcně polemizuje. K tvrzené nezákonnosti daňové kontroly uvedl, že dožádání bylo relevantně odůvodněno a neodporovalo zákonu a dožádaný správce daně nečinil nic, čím by institut dožádání překračoval. Ze spisového materiálu neplynuly žádné konkrétní informace pro postup § 145 odst. 2 daňového řádu. Stran námitky o nepředání informací mezi správcem daně má žalovaný za to, že se jedná o námitku nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 390/2019-44, považuje ve shodě s městským soudem za irelevantní, neboť řeší důvody doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. V návaznosti na výše uvedené se žalovaný ztotožňuje s názorem městského soudu ohledně nedůvodnosti námitky nezákonnosti penále dle § 251 odst. 4 daňového řádu. S odůvodněním městského soudu žalovaný souhlasí i co se týče námitky nesprávného skutkového a právního posouzení.

[16] Ohledně nepředvolání svědka pana M. žalovaný odkázal na body [37] až [41] a [50] napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru je na základě uvedeného legitimní závěr, že opakovaná výpověď navrhovaného svědka by nemohla mít pro prokázání rozhodných skutečností žádný význam; jakou skutkovou verzi událostí by měl svědek potvrdit, stěžovatel po celou dobu daňového ani soudního řízení neuvedl a neuvádí ji ani nyní.

[17] K námitce nesprávně stanoveného základu daně žalovaný uvádí, že plnění, která stěžovatelka vykazovala jako dodání zboží do jiného členského státu, byla posouzena jako plnění tuzemská, na něž se vztahuje povinnost ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH. Základem daně je vše, co jako úplatu stěžovatel obdržel nebo má obdržet za uskutečnění zdanitelného plnění dle § 36 odst. 1 zákona o DPH. Na stěžovatelkou předložených dokladech je vyčíslena výše základu daně. S ohledem na tento fakt a také na znění kupních smluv je nutno vypočítat daň jako součin základu daně a příslušné sazby daně ve smyslu § 37 odst. 1 zákona o DPH.

II. C Replika stěžovatelky

[18] V replice stěžovatelka tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný zejména z důvodu, že soud se v něm „řádne nevypořádal s námitkami a důkazy stěžovatele obsaženými v žalobě, jak stěžovatel blíže odůvodnil v kasační stížnosti.“ Dále stěžovatelka pouze opakuje svá tvrzení z kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí,

pokračování

vůči němuž je přípustná ve smyslu § 102 s. ř. s., stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. pro nesprávné právní posouzení městským soudem a pro nepřezkoumatelnost.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[22] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Stěžovatelka v kasační stížnosti nespécifikovala, v čem konkrétně tuto vadu spatřuje, pouze uvedla, že se soud řádně nevypořádal s žalobními námitkami.

[23] O nepřezkoumatelný rozsudek se může jednat v případě nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. K obsahu pojmu samotného se Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjadřoval, odkazuje proto na své rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, dle kterého „[z]a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. [...] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“

[24] Zdejší soud rovněž k této otázce již vyslovil, že přestože je nutné důsledně trvat na dostatečném odůvodnění z hlediska ústavních principů, nelze k tomuto přistupovat zcela dogmaticky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Platí, že z odůvodnění jako celku musí být jasný názor soudu na aspekty rozhodované věci. Nelze „povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98). Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nezpůsobují samy o sobě jeho nepřezkoumatelnost bez dalšího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, které není způsobilé přezkumu pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro něž bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[25] Proto zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším

vadám rozhodnutí. Po posouzení předmětného kasačního důvodu Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, jak městský soud rozhodl, rozsudek není vnitřně rozporný a netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů; městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a jasně uvedl, proč neshledal žalobní námitky důvodnými, přičemž toto odůvodnění neopírá o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem.

III. B Nezákonost daňové kontroly a předešlého penále

[26] Podle § 5 odst. 3 daňového řádu „[s]právníce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“

[27] Podle § 7 daňového řádu „[s]právníce daně postupuje bez zbytečných průtahů. Správníce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správníce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“

[28] Podle § 17 odst. 1 a 2 daňového řádu „[m]ístně příslušný správníce daně může dožádat jiného věcně příslušného správníce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Dožádaný správníce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže.“

[29] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správníce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správníce daně doměřit daň podle pomůcek.“

[30] Podle § 251 odst. 4 daňového řádu „[p]okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.“

[31] Stěžovatelka namítá nezákonnost daňové kontroly z důvodů nedodržení zákonných podmínek dle § 17 daňového řádu. Existenci konkrétních poznatků finanční správy pro doměření daně dovozuje z korespondence mezi správci daně, zejména pak z dožádání ze dne 12. 11. 2015, č. j. 7016135/15/2006-60564-108521 (dále jen „dožádání“). Poukazuje také na proběhnuvší místní šetření týkající se stejných skutečností jako daňová kontrola a nezákonnost předešlého penále podle § 251 odst. 4 daňového řádu.

[32] Podmínky pro dožádání stanovené daňovým řádem se pojí se zásadu efektivity, rychlosti a hospodárnosti. Pro posouzení splnění podmínek plynoucích z ustanovení § 17 daňového řádu je stěžejní, zda skutečně důvody dožádání odpovídají zákonem stanoveným

pokračování

podmínkám; povinností správce daně je také dožádání řádně odůvodnit. Daňový subjekt v zásadě nemusí být o zaslání dožádání správcem daně informován (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167: „[k] institutu dožádání, byť podle předchozí úpravy dle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že dožádání se realizuje procesním úkonem. Do přípisu o tomto procesním úkonu může daňový subjekt nahlížet jen za zákonem stanovených podmínek (§ 66 a § 67 daňového řádu), na žádost daňového subjektu mu však důvody dožádání musí být minimálně sděleny (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb. NSS, věc FAIR PLAY TREND). Otázka zda dožádat o provedení úkonů jiného správce daně, je plně na úvaze správce daně. Daňový subjekt v zásadě nemusí být o zaslání dožádání správcem daně informován.“

[33] Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku ze dne 3. 10. 2017, č. j. 8 Afs 87/2017-36, ztotožnil s posouzením v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 10. 3. 2017, č. j. 52 Af 54/2016-72, který uvedl: „[z]kušenosť ukazuje, že k efektivnímu (rychlému a hospodárnému) prověřování případných řetězových podvodů je nezbytné, aby postupy při správě daní (zejména postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu) u všech subjektů zapojených do případného podvodného řetězce prováděl jeden správce daně (princip jedné /společné/ hlavy“, TMUK – tuzemská multi-územní kontrola), neboť jedině tak lze získat komplexní přehled o vazbách v rámci řetězce a díky tomu i lepší pozici při rozkrývání podvodu. Tedy je zjevné, že v dané věci by místně příslušný správce daně mohl efektivně provádět daňovou kontrolu jen s obtížemi, tedy že je splněna podmínka § 17 daňového řádu pro využití institutu dožádání. Navíc je zřejmé, že pokud by postupy při správě daní u jednotlivých daňových subjektů (často sídlících v různých částech republiky) zapojených do případného podvodného řetězce prováděli místně příslušní správci daně, musely by si získané informace následně mezi sebou složité předávat, nadto by zjevně vyvstala potřeba řadu procesních úkonů opakovat (zejména výslechy svědků). Tedy je zjevné, že se typově jedná o věc, kdy by v případě provádění daňové kontroly jednotlivými místně příslušnými správci daně u jednotlivých daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce vznikaly neúčelné náklady (např. právě nutnost opakovaných procesních úkonů - provádění důkazů), tedy i v tomto ohledu je naplněna další alternativní podmínka § 17 daňového řádu pro využití institutu dožádání.“
O obdobnou situaci se jedná i v nyní posuzované věci.

[34] Městský soud poukázal na to, že důvodem dožádání byly „obtíže při komplexním řešení skutkové totožných kauz v rámci šetření řetězce dodavatelů a odběratelů ve vazbě na DPH, konkrétně pak skutečnost, že jeden z článků řetězce prověřoval již Finanční úřad pro Plzeňský kraj.“ Postup správce daně tak městský soud označil za souladný se zákonem a doplnil, že z procesního hlediska se dožádaná daňová kontrola nikterak neliší od daňové kontroly, kterou by provedl místně příslušný správce daně. Tato skutečnost vyplývá i ze správního spisu. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem neshledává postup správce daně podle § 17 daňového řádu nezákonným.

[35] Dále se kasační soud zabýval tvrzenou absencí výzvy před zahájením daňové kontroly. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému

subjektu měla být určitá daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[36] V rozsudku navazujícím na usnesení rozšířeného senátu (ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65) Nejvyšší správní soud upozornil, že výklad, na základě kterého by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, by neodpovídal smyslu tohoto usnesení formulovaného s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků je tak postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.

[37] Například v rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 8 Afs 196/2019-48, Nejvyšší správní soud upozornil, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu není na místě tam, kde má správce daně pouze „dílčí indicie“, které by mohly k doměření daně směřovat; stěžovatel tvrdil, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici jeho účetnictví, resp. musel mít „nějaké poznatky“, na základě kterých daňovou kontrolu zahájil. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou s tím, že stěžovatel neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti ve vztahu k později doměřené dani z nich byly zřejmé, resp. konkrétně na základě čeho měl správce daně zmiňované důvodné předpoklady dovodit. V rozsudku ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, pak dovodil, „že skutečnost, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu pouze ve vztahu k plněním přijatým od konkrétních daňových subjektů a s nimi souvisejícím uskutečnitelným plněním, sama o sobě nedokládá, že by stěžovatel již disponoval dostatečně konkrétními poznatky o posuzované věci.“ Důvody pro postup podle § 145 odst. 2 Nejvyšší správní soud neshledal ani ve věci řešené v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 7 Afs 180/2019-57, kde zahrnovaly poznatky správce daně ke dni zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zkoumané zakázce toliko zjištění, že daňový subjekt prováděl opravy v bytě zákaznice a za tímto účelem nakoupil nějaký materiál, který mu zákaznice zaplatila předem či po předložení účtenky, přičemž daňový subjekt poskytnuté platby ani nakoupený materiál nezahrnul do své daňové evidence. Naopak důvody pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu zjistil Nejvyšší správní soud ve věci řešené rozsudkem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 6 Afs 186/2020-32, kdy měl správce daně k dispozici dokumenty, ze kterých „vyplynulo, že žalovaný ve vztahu k osobě stěžovatele vycházel

pokračování

z dostupných evidencí a porovnáním výpisu z účtu stěžovatele č. 786997840227/0100 a jím podaných daňových přiznání zjistil, že obdržené platby za rok 2010 převyšují příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob o částku přibližně 5,2 mil. Kč a v roce 2011 bylo na tentýž účet připsáno přibližně 3,3 mil. Kč, zatímco v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 stěžovatel uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši cca 60 tis. Kč, příjmy podle § 7 téhož zákona ve výši cca 3 mil. Kč, výdaje ve výši cca 2,6 mil. Kč a úhrn částek snižujících základ daně ve výši cca 381 tis. Kč.“

[38] Je tedy zřejmé, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Na základě pouhých indicií takový závěr formulovat nelze; správci daně pak nezbyvá než daňovou povinnost prověřit.

[39] V nyní posuzovaném případě stěžovatelka dovozuje existenci konkrétních poznatků správce daně zejména z dožádání. Správce daně zde uvedl, že důvodem dožádání je „*spatřování obtíží při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření řetězce dodavatelů a odběratelů ve vazbě na daň z přidané hodnoty za účelem prověřování údajů v daňových tvrzeních, plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a zjištění možných daňových úniků*“, a že se stěžovatelka „*objevuje v řetězcích plátců v rámci obchodování s motorovými vozidly, přičemž jeden z článků řetězce prověřuje dožádaný správce daně*“.

[40] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že z odůvodnění dožádání plyne, že by správce daně měl v momentě zahájení daňové kontroly konkrétní poznatky o tom, že by stěžovatelce měla být daň doměřena. Jejich existence není patrná ani ze zbytku správního spisu. Z dožádání plyne pouze to, že stěžovatelka se objevuje v šetřeném řetězci odběratelů a dodavatelů. Jak vyplývá z citované judikatury, povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, musí mít rozsah či intenzitu důvodného předpokladu; nestačí pouhá pochybnost, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicií či o konkrétní důvody. Koneckonců ani stěžovatelka sama neuvedla, jaké konkrétní poznatky dle ní měl správce daně v momentě zahájení kontroly mít.

[41] S odůvodněním městského soudu, který neshledal v postupu správce daně pochybení, se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu očekávaná míra konkrétnosti poznatků a důvodů správce daně před zahájením daňové kontroly daně z příjmů nebyla naplněna. Dostatečně určitý předpoklad, který by umožnil výzvu k dodatečnému daňovému přiznání, v projednávané věci dán nebyl, proto není důvodná ani námitka nezákonnosti předepsaného penále.

[42] Námitkou, že u stěžovatelky proběhlo před zahájením daňové kontroly místní šetření týkající se stejných skutečností, jako daňová kontrola, se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť podle § 109 odst. 5 s. ř. s. „*ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřiblíží*.“ Stěžovatelka nepřipustně rozhojnila svoji námitku nezákonnosti daňové kontroly uplatněnou v žalobě o jiné okolnosti; skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát

pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 5 Afs 45/2004-48).

III. C Nesprávné skutkové a právní posouzení

[43] Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH „*do*odání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.“

[44] Stěžovatelka má za to, že předložená prohlášení o vývozu lze považovat za věrohodný důkaz ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. Stěžovatelka neměla důvod pochybovat o správnosti listiny či osobě pořizovatele vozidel. Stěžovatelka také namítá, že žalovaný, potažmo městský soud, měli hodnotit dobrou víru stěžovatelky v souvislosti se stavem při uskutečňování obchodu, a nesouhlasí s tím, že prověřila pořizovatele nedostatečně. Dobrá víra stěžovatelky se zakládala také na prohlášení o vývozu vozidel do jiného členského státu podepsaném jednatelem pořizovatele panem M.

[45] Je pravdou, že zmiňované ustanovení nestavuje formální náležitosti pro podobu prohlášení kupujícího o přepravě zboží (vyjma toho, že musí být písemné). Nicméně jak správně uvedl městský soud, toto prohlášení je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Ze zcela obecně formulovaného prohlášení to není možno ověřit. Jak správně upozornil městský soud, důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu EU, tedy prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k DPH v jiném členském státě, leží na plátcu, který zdanitelné plnění uskutečňuje. K unesení důkazního břemene nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin (byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi). V případě pochybnosti je pak prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy například že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Věřitelným podkladem v posuzovaném případě nejsou ani mezinárodní přepravní listy; jak uvedl městský soud, během daňové kontroly vyšlo najevo, že se přeprava neuskutečnila tak, jak je v nich uvedeno.

[46] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného a městského soudu, že důkazy předložené stěžovatelkou neprokázaly splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH. Stěžovatelka se spoléhala především na písemná prohlášení pořizovatele vozidel, aniž by dále prověřovala jejich pravdivost, resp. požadovala uvedení konkrétních údajů, aby v případě potřeby mohla uskutečnění přepravy věrohodně doložit. Byť by se tento přístup jevil jako obchodně výhodný, představuje riziko vzniku daňových úniků. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo.

[47] Z judikatury, na kterou koneckonců stěžovatelka sama odkazovala, jasně vyplývá, že byla-li vyvrácena pravdivost důkazů zmíněných v § 64 odst. 5 zákona o DPH, nevznikla stěžovatelce povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená,

pokračování

že by se důkazního břemene zcela zbavila. V souladu s judikaturou Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*) totiž musela prokázat existenci své dobré víry a toho, že učinila přiměřená opatření, aby se neúčastnila daňového podvodu. Ve věci *Teleos* se jednalo o dodávky zboží do Francie. Britská společnost *Teleos* (dodavatel) vždy několik dní po prodeji obdržela orazítkovaný a podepsaný nákladní list CMR dokazující, že zboží bylo dopraveno na místo určení. Britská daňová správa nejprve uznala nákladní listy jako důkaz vývozu zboží ze Spojeného království, protože byla dodávka zboží osvobozena od daně z přidané hodnoty, a tudíž společnost *Teleos* získala nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu. Následně ovšem vyšlo najevo, že předložené nákladní listy obsahují nepravdivé údaje a jsou zfalšované. Ačkoliv britská daňová správa uznala, že *Teleos* nebyla do podvodu zapojena, vymáhala po ní dodatečné zaplacení daně z přidané hodnoty. Generální advokátka Soudního dvora uvedla, že taková praxe „[v]jede k nadměrnému zatížení dodavatele, a tím k omezování volného pohybu zboží. Riziko, že dodavatel bude muset být odpovědný za daň z přidané hodnoty, pokud jeho odběratel zboží skutečně nevyveze, ale přepravu předstírá zmanipulovanými přepravními dokumenty, by totiž mohlo dodavatele odradit od přeshraničního obchodování.“ (stanovisko generální advokátky Kokott ve věci *Teleos plc* a další, Sb. rozh., s. I-07797, bod 72). Soudní dvůr v rozsudku dodal, že unijní právo „brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které jej provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.“ K tomuto závěru dospěl na základě judikatury i městský soud. Následně se proto zabýval otázkou, zda stěžovatelka mohla na základě dokladů, které měla k dispozici a které předložila v daňovém řízení, nabýt dobrou víru, že se přeprava do zahraničí jimi deklarována uskutečnila.

[48] Městský soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že prováděla obezřetnostní šetření pořizovatele vozidel a přijala potřebná opatření k eliminaci na účasti na daňovém podvodu, neboť tato tvrzení stěžovatelka nekonkretizovala a nijak nedoložila. Stěžovatelka nepřijala žádná dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu před realizací přepravy, neboť pořizovatele neprověřila, při vlastním předání vozidel neprojevila snahu ověřit, zda údaje uvedené v CMR listech odpovídají skutečnosti; naopak její tvrzení o převzetí a přepravě vozidel odběratelem neodpovídá dokladům, když deklarovány dopravce zakázku popřel, a neodpovídá ani další přepravní verzi. Městský soud tedy konstatoval, že tvrzení o obezřetnostním šetření nemá oporu ve spise. Upozornil na to, že z protokolu, na který stěžovatelka upozorňovala v odvolání, nevyplývá, že by prověřila DIČ, jeho registraci k dani a zápis v obchodním rejstříku, jak tvrdila. Toto nebylo nijak doloženo, např. kopií výpisu z příslušných registrů. Navíc je zřejmé, že stěžovatelka s pořizovatelem obchodovala poprvé.

[49] Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, opatření, která má dodavatel učinit předtím, než vstoupí do smluvního vztahu s pořizovatelem, nelze obecně vyjmenovat; „přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly

spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně. Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci....“ (viz rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Proto musí být učiněná opatření posuzována vždy ve vztahu ke konkrétnímu případu. Příkladem může být rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, kdy „stěžovatel deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH ve prospěch odběratelů, registrovaným k dani v jiném členském státě. Ti deklarovali jeho dodání do jiného členského státu (Slovensko) v písemných prohlášeních notářsky ověřených; vedle těchto dokladů stěžovatel předložil mimo jiné další doklady, např. prohlášení uskutečněné odběratelem prostřednictvím notářských zápisů o tom, že od stěžovatele zboží nakoupil, zboží si objednal telefonicky nebo osobně, odebrané zboží řádně zaplatil, po převzetí zboží na své náklady dopravil na Slovensko do místa svého podnikání (s uvedením místa skladu – pozn. NSS), po dodání zboží vystavil pro odběratele potvrzení o dodání zboží; tyto zápisy obsahovaly rovněž seznam faktur s uvedením data a výši fakturované částky. Dále předložil hlášení Intrastat, obchodní smlouvy, doklady z banky, registraci k DPH, výpis z obchodního rejstříku, kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, s veškerými identifikačními údaji, výpisy společnosti registrace, příjmové a výdajové doklady, kupujícími potvrzené faktury a dodací listy.“ V nyní posuzované věci stěžovatelka měla k dispozici obecná prohlášení pořizovatele, ze kterých nebylo možné údaje ověřit, a CMR listy, které se ukázaly být nepravdivými. Stěžovatelka nedoložila, že by pořizovatele jakkoli prověřila, co se týče jeho důvěryhodnosti; nic jí nebránilo například prověřit registraci k dani či zápis v obchodním rejstříku. Neučinila tak opatření, které je možno po ní požadovat, aby zajistila, že její jednání nepovede k účasti na daňovém podvodu. Tvrdí-li stěžovatelka, že její vztah s klienty je založen na důvěře, musí jako podnikatelka nést riziko vyplývající z toho, jakým způsobem v obchodních vztazích postupuje.

[50] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem městského soudu že „[z]nalost jednatele pořizovatele ze strany zaměstnance žalobce, stejně jako pořízení kopie občanského průkazu, totiž nic nevypovídá o obchodním partneru a skutečnosti zda, a případně do jaké míry plní smluvní a daňové povinnosti, tím spíš, že od poslední spolupráce uběhlo 7 let“. Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze uvádí, že ověřuje totožnost klientů, má s nimi vztah založený na důvěře, neměla důvod o osobě pořizovatele pochybovat a navíc byl z minulosti znám prodejci panu K. Tvrzení o řádném prověření obdobně jako v žalobě zakládá zejména na osobní zkušenosti pana K. a prohlášení pořizovatele vozidel; odůvodnění městského soudu touto argumentací nelze zpochybnit. Není pravdou, že by městský soud nehodnotil konání, resp. nekonání stěžovatelky v souvislosti se stavem při uskutečňování obchodu.

III. D Neprovedení výslechu svědka

[51] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že: „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly

pokračování

získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“

[52] Podle odst. 2 téhož ustanovení „[z]a podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“

[53] Podle odst. 3 téhož ustanovení „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“

[54] Stěžovatelka brojí proti nepředvolání svědka M. Má za to, že její dobrá víra může být prokázána i prostřednictvím jeho výpovědi. Uvádí také, že pan M. „mohl objasnit situaci ohledně realizace celého obchodu včetně skutečností souvisejících s přepravou vozidel, vyplnění přepravních dokladů, sjednané ceny plnění apod.“ Postup žalovaného považuje za v rozporu s § 93 odst. 1 a 3 daňového řádu.

[55] Jak již bylo řečeno výše, důkazní břemeno stran dobré víry nese stěžovatelka. V takovém případě je na ní, aby svůj důkazní návrh dostatečně specifikovala a uvedla, co by svědecká výpověď měla prokázat či potvrdit. To potvrzuje i judikatura zdejšího soudu, viz např. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102: „[p]okud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, www.nssoud.cz).“ (zvýraznil 2. senát NSS).

[56] V podání ze dne 10. 5. 2016 stěžovatelka uvedla, že svědecká výpověď pana M. „osvětlí detaily ohledně osoby, která vozidlo přepravovala z České republiky na Slovensko, když tato osoba byla sjednána k provedení přepravy právě panem M., jak uvedl ve své výpovědi i svědek P. K., zaměstnanec daňového subjektu. Daňový subjekt považuje výslech svědka za důležitý i vzhledem k detailům týkajícím se dalšího svědka, jak je uvedeno dále.“ Stěžovatelka následně v podání navrhla výslech svědka J. P., neboť jí pan M. měl sdělit, že pan P. uskutečnil přepravu dotčeného vozidla na Slovensko. V podání ze dne 24. 6. 2016 tento návrh zopakovala a doplnila, že výpověď pana M. „osvětlí i další detaily celého obchodního případu, což vyplývá z postavení tohoto svědka jakožto jednatele – pořizovatele vozu.“ V odvolání uvedla, že svědek „jako jediný (i) jednal jménem pořizovatele o nákupu předmětných vozidel s daňovým subjektem; (ii) předmětná vozidla od daňového subjektu převzal; (iii) podle své výpovědi měl zajistit přepravu vozidel; (iv) podle své výpovědi v jiném daňovém řízení měl předmětná vozidla dále prodat. Je tedy zcela nesporné, že svědecká výpověď

tohoto svědka byla nezbytná ke zjištění skutkového stavu a z tohoto důvodu byla také daňovým subjektem navrhována a tento návrh byl jedním z esenciálních důkazních návrhů daňového subjektu.“

[57] Jak uvedl městský soud, nenavrhl-li stěžovatelka výslech svědka ve vztahu k dobré víře (a to ani v odvolání, kde je dobrá víra stěžovatelky stěžejním argumentem), daňové orgány nepochybily, když tento důkaz opakovaně neprovedly. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zaslal svědkovi předvolání na adresu, kterou uvedl daňový subjekt jako doručovací. Písemnost se správci daně vrátila zpět. Následně volala správci daně žena, která se představila jako přítelkyně pana M. a z výslechu ho omluvila. Bylo jí sděleno, že musí být doručena řádná omluva dle daňového řádu; ta však správci daně nikdy nedorazila. Až po neúspěšném předvolání tohoto svědka proběhly výslechy svědků J. P. a R. O.; je logické, že ve světle nově zjištěných skutečností shledal správce daně tento výslech nadbytečným, když stěžovatelka svůj důkazní návrh specifikovala tak, jak je uvedeno výše. Dle tvrzení stěžovatelky jí bylo panem M. sděleno, že přepravu provedl pan J. P. a jeho výslech byl proveden.

[58] Z judikatury vyplývá, že „[d]obrá víra je vnitřní přesvědčení nabyvatele, že nejedná protiprávně. Jde tedy o psychický stav, o vnitřní přesvědčení subjektu, které samo o sobě nemůže být předmětem dokazování. Předmětem dokazování mohou být skutečnosti vnějšího světa, jejichž prostřednictvím se vnitřní přesvědčení projevuje navenek, tedy okolnosti, z nichž lze dovodit přesvědčení nabyvatele o dobré víře.“ (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 1999, sp. zn. 21 Cdo 1465/98). Byť tedy dobrá víra sama o sobě nemůže být předmětem dokazování, Nejvyšší správní soud částečně souhlasí se stěžovatelkou v tom, že *a priori* nelze vyloučit, že výslech svědka (smluvního partnera) by mohl přispět i k posouzení dobré víry (například pokud by svědek potvrdil opatření učiněná stěžovatelkou k zamezení daňových úniků), s ohledem na formulaci důkazního návrhu a ve věci zjištěný skutkový stav to na věci ničeho nemění.

[59] Další otázkou je použití výpovědi z výslechu před slovenským správcem daně následně zařazené do spisu. D. M. vypovídal v rámci mezinárodního dožádání před Daňovým úřadem Žilina v rámci daňového řízení vedeného u jiného daňového subjektu. V předmětném daňovém řízení nebyl výslech zopakován, ačkoliv jej daňový subjekt v odvolání znovu navrhl a § 93 odst. 3 daňového řádu argumentoval.

[60] Otázkou použití svědeckých výpovědí z jiných daňových řízení se již Nejvyšší správní soud mnohokrát zabýval; v rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41, uvedl, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. „Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné.“ Za stěžejní považuje tento soud svůj rozsudek ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, v němž shrnul závěry vyplývající z dosavadní judikatury a zdůraznil, že v § 93 odst. 3 daňového řádu obsažená úprava „provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, www.psp.cz).“ Správce daně proto musí svědka vyslechnout

pokračování

vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (obdobně již rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Závěrem dovodil, že pokud správce daně zařadil mezi podklady rozhodnutí protokol o svědecké výpovědi z jiného řízení a současně nevyhověl návrhu na provedení svědecké výpovědi této osoby přímo v daňovém řízení týkajícím se dotčeného daňového subjektu, zatížil své rozhodnutí procesní vadou: „[s]těžovatel totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výsledku těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyšlechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve ‚svém‘ daňovém řízení.“

[61] V posuzovaném případě vycházely daňové orgány z výsledku provedeného slovenským správcem daně. Pokud stěžovatelka navrhovala, aby daňové orgány svědka vyslechly i přímo v dotčeném řízení, bylo nezbytné takovému návrhu vyhovět. Výjimku by tvořila situace, pokud by se jednalo o návrh veskrze účelový s cílem mařit či prodlužovat řízení, popřípadě, pokud by provedení výsledku nebylo proveditelné (např. smrt svědka, nemožnost předvolání zahraničního svědka apod.). Nic takového však žalovaný v napadeném rozhodnutí a ani v průběhu řízení o žalobě či o kasační stížnosti netvrdil. Neprovedení výsledku svědka pana M. naopak odůvodňoval toliko jeho nadbytečností, potažmo tím, že navržený důkaz nemůže mít vliv na zjištěné skutečnosti.

[62] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že daňové orgány nemusí vyhovět každému důkaznímu návrhu účastníka řízení. Nelze však přehlédnout rozdíl mezi návrhem na provedení nového (dosud neprovedeného) důkazu a uplatněním procesního práva daňového subjektu ve vztahu k důkazu již provedenému (byť v jiné formě), který správce daně zařadil mezi podklady rozhodnutí a z něhož vycházel. Za daných okolností nepřichází neprovedení svědecké výpovědi toliko s odkazem na její nadbytečnost či absenci její vypovídací hodnoty v úvahu. To je ostatně logické, neboť to byl právě správce daně, kdo svědeckou výpověď (i když jen převzatě z jiného řízení) zařadil mezi podklady rozhodnutí. Není přitom rozhodující, zda se jednalo o důkaz „podpurný“. Správce daně nemůže neprovedení svědecké výpovědi ospravedlnit tím, že bude předjímat její obsah, jak činí v nynější věci, odvolává-li se na to, že pan M. si nic nepamatuje. V důsledku takového postupu představuje výpověď před slovenským správcem daně nezákonně provedený důkaz, pročež je třeba na něj pohlížet, jako by nebyl provedený vůbec a nelze vůbec dovozovat, zda by navržený svědek k věci sdělil jakékoliv relevantní skutečnosti, či nikoliv.

[63] Kasační soud tedy shrnuje, že bylo na správci daně, zda důkaz svědeckou výpovědí pana M. pořízený v jiném řízení zařadí mezi podklady rozhodnutí. Pokud tak ovšem učinil, nemohl již k návrhu stěžovatelky na provedení (zopakování) svědecké výpovědi přímo v dotčeném řízení dále přistupovat jako k novému důkaznímu návrhu. Správce daně proto mohl provedení výsledku svědka odmítnout pouze ve výjimečných případech. Tím, že správce daně zařadil důkaz mezi podklady rozhodnutí, dal najevo, že jej pro věc považuje za potenciálně relevantní (bez ohledu na to, nakolik se tento předpoklad s

ohledem na konkrétní obsah důkazu potvrdil), a bylo jeho povinností vyhovět důkaznímu návrhu stěžovatelky na provedení výslechu svědka pana M. přímo v dotčeném řízení. Pouhý požadavek na zásadu hospodárnosti řízení nemůže převážit nad zásadou přímosti a bezprostřednosti, jejímž projevem je také právo daňového subjektu požadovat provedení důkazu převzatého z jiného řízení přímo v jeho řízení a za jeho přítomnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37). Pokud žalovaný považoval uvedený důkaz na nadbytečný či nemající potřebnou vypovídací hodnotu, neměl jej do řízení vůbec přebírat, zařazovat jej mezi podklady pro vydání rozhodnutí a odkazovat se na něj v napadeném rozhodnutí.

[64] Městský soud tedy pochybil, pokud v postupu žalovaného vadu neshledal. Předmětné daňové řízení je totiž zatíženo procesní vadou, neboť bylo povinností daňových orgánů vyhovět návrhu na provedení svědecké výpovědi pana M. Zjištěná vada však ještě nepředstavuje nezbytně důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, či minimálně tohoto rozhodnutí jako celku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61).

[65] Je proto nutno uvážit, zda pochybení správního orgánu mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se v této otázce již mnohokrát vyjadřoval, odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016-39, který říká, že *„pravidlo zakotvené v § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., které stanovuje, že soud zruší žalobou napadené rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, předpokládá, že a contrario nebudou rušena taková správní rozhodnutí, při jejichž vydávání sice došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, a nezřídka i podstatnému, ovšem takovéto porušení nemohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Jinak řečeno, zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.“*

[66] V posuzované věci se tedy kasační soud zabýval tím, zda by výpověď pana M. mohla tímto způsobem ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka jakožto daňový subjekt v řízení nesla povinnost prokázat svá tvrzení. Jak již bylo řečeno výše, daňový subjekt, jakožto dodavatel, si nemá při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně; pokud tak učiní, vystavuje se riziku, že nebude schopen prokázat svou dobrou víru. Měl by tedy přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Nese tedy důkazní břemeno daňového subjektu ohledně přijetí „všech rozumných“ opatření. Stěžovatelka v řízení měla možnost doložit tvrzené obezřetnostní šetření (například zmiňované prověření registrace k dani, obchodní rejstřík, kontrola přepravních dokumentů ve vztahu k realizaci), avšak neučinila tak. Na takto zjištěném skutkovém stavu by výpověď pana M. nemohla ničeho změnit, a nemohla by tedy ani ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto přesto, že žalovaný zatížil svůj postup vadou, nejedná se o pochybení natolik závažné, že by muselo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

pokračování

III. E Nesprávně stanovený základ daně

[67] Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH „[z]ákladem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“

[68] Podle § 37 odst. 1 zákona o DPH „[d]aň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se může zaokrouhlit na celé koruny způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů. Cena včetně daně se pro účely tohoto zákona vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně.“

[69] Podle odst. 2 téhož ustanovení „[d]aň může plátce rovněž vypočítat z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo z částky stanovené podle § 36 odst. 6, která je včetně daně, a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby daně nebo číslo 15 v případě první snížené sazby daně nebo číslo 10 v případě druhé snížené sazby daně a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100, vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa, vypočtená daň se může zaokrouhlit podle odstavce 1. Cena bez daně se pro účely tohoto zákona dopočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění obsahující daň a vypočtené daně po případném zaokrouhlení.“

[70] Městský soud s ohledem na čl. 4.2 a 4.5 kupní smlouvy a na fakt, že plnění bylo posouzeno jako tuzemské, shledal postup podle § 37 odst. 1 správným. Stěžovatelka opakuje, že kupní ceny byly sjednány jako konečné, neboť smluvní strany předpokládaly osvobození od DPH. Ustanovení kupní smlouvy sjednávající cenu bez DPH, je proto dle stěžovatelky irelevantní. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem soudu, že pro věc nejsou relevantní její odkazy na judikaturu.

[71] V kupní smlouvě stojí, že „[k]e dni podpisu této smlouvy činí cena automobilu v základní výbavě bez příslušné daně z přidané hodnoty podle ceníku výrobce a prodávajícího...“, a že „[k]e kupní ceně bude připočtena daň z přidané hodnoty ve výši dle právních předpisů platných v době vystavení příslušného daňového dokladu.“

[72] V daňových dokladech je sice uvedena nulová výše DPH, není však problémem žalovaného, že se smluvní strany nesprávně domnívaly, že plnění bude od placení DPH osvobozeno. S ohledem na znění kupní smlouvy je zřejmé, že kupní cena byla bez DPH stanovena. Pokud je zde uvedeno, že daň bude připočtena ve výši dle právních předpisů a z průběhu daňové kontroly vyplynulo, že se jednalo o tuzemské plnění, tudíž od DPH nebylo osvobozeno, žalovaný nepochybil, když podle právních předpisů (§ 37 odst. 1 zákona o DPH vztahujícího se na cenu stanovenou bez DPH) postupoval. Tato situace by ani nenastala, pokud by stěžovatelka provedla dostatečná opatření a smluvního partnera si řádně prověřila. Má však pravdu v tom, že se jedná o soukromoprávní vztah; nic jí tedy nebrání v tom, aby se domáhala náhrady škody.

[73] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že judikaturou, na kterou

stěžovatelka odkazuje, byly řešeny skutkově odlišné případy. Podotýká, že jednalo se o rozsudek Nejvyššího soudu (nikoliv Nejvyššího správního soudu, jak mylně uvedla stěžovatelka). Rozhodnutí Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 7. 11. 2013 ve spojených věcech C-249/12 a C-250/12) se však zabývá výkladem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Byť ve věci řešené SDEU smluvní strany neučinily žádné ujednání stran DPH, Nejvyšší správní soud je názoru, že obecné právní závěry lze přiměřeně použít i v nyní posuzované věci. Nevyznívají však ve prospěch stěžovatelky. Soudní dvůr připomněl, že z čl. 1 odst. 2 a článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že společný systém DPH je založen na zásadě, že na zboží a služby je uplatněna všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k jejich ceně a že základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel služeb získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za uvedená plnění. Podle čl. 78 písm. a) uvedené směrnice není DPH zahrnuta v uvedeném základu daně. Toto pravidlo musí být použito v souladu se základní zásadou uvedené směrnice, že systém DPH vede k zatížení pouze konečného spotřebitele. SDEU proto uzavřel, že *„byla-li kupní smlouva uzavřena bez uvedení DPH, platí, že v případě, že dodavatel nemůže na základě vnitrostátního práva zpětně získat od pořizovatele DPH vyžadovanou následně daňovou správou, vedlo by zohlednění plné ceny bez odečtení DPH jakožto základu, na který se uplatní DPH, k tomu, že by DPH zatěžovala tohoto dodavatele, a tedy porušovala zásadu, podle které je DPH daní ze spotřeby, kterou musí nést konečný spotřebitel. Takové zohlednění by kromě toho porušovalo pravidlo, podle kterého daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla zaplacená osobě povinné k dani (viz zejména výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, bod 24; rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 15, jakož i výše uvedený rozsudek Balkan and Sea Properties a Proadinvest, bod 44). Jinak by tomu bylo, pokud by měl dodavatel podle vnitrostátního práva možnost připojit k dohodnuté ceně přírůžku odpovídající dani z daného plnění, a získat ji tak od pořizovatele zboží.“* Z citovaného rozsudku tedy vyplývá, že i v případě, že si smluvní strany neujednají ve smlouvě stran DPH ničeho, pokud má dodavatel možnost získat od pořizovatele daň z přidané hodnoty požadovanou daňovým orgánem, musí být dohodnutá cena považována za cenu nezahrnující daň z přidané hodnoty. S ohledem na znění kupní smlouvy v posuzovaném případě není pochyb o tom, že cenu je nutno považovat za cenu nezahrnující daň z přidané hodnoty.

IV. Závěr a náklady řízení

[74] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[75] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 25. října 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu