



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **L. E. F. PROPERTY, s.r.o.**, IČ: 06378994
sídlem Kaštanová 539/64, Brněnské Ivanovice, 602 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Janem Věbrem
sídlem Křenová 65c, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2021 č. j. 23004/21/5300-22442-605186

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 23004/21/5300-22442-605186 ze dne 11. 6. 2021, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj č. j. 4953847/18/3002-50526-706630 ze dne 14. 12. 2018.

II. Obsah žaloby

2. V první části žaloby popsala žalobkyně historii své podnikatelské činnosti s tím, že při jejím zahájení koupila dne 24. 1. 2018 od společnosti Hajek&Partners, s.r.o. část obchodního závodu. Zároveň bylo podle ní v té souvislosti od společnosti MONETA LEASING, s.r.o. na žalobkyni i převedeno právo užívat a provozovat osobní automobil tov. zn. Volkswagen Passat RZ X, která tento automobil nezpochybnitelně vlastnila, a správci daně byla tato skutečnost známá. Činnost společnosti personálně zabezpečují členové vedení společnosti a najímaní specialisté.
3. V další části žaloby popsala, jaké okolnosti vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí a následně formulovala jednotlivé žalobní námítky.
4. Předně brojila proti vadám zahájení postupu k odstranění pochybností (POP), který byl podle ní zahájen v rozporu s § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, což potvrdil i žalovaný v bodu [30] žalovaného rozhodnutí, neboť správce daně ve výzvě neuvedl své pochybnosti způsobem, který by umožňoval žalobkyni, aby se k vysloveným pochybnostem vyjádřila, neúplně údaje doplnila, nejasnosti vysvětlila, nepravdivé údaje opravila, nebo pravdivost údajů prokázala. Žalovaný své obecné a nekonkrétní pochybnosti uvedené ve výzvě nedoložil důkazními prostředky tak, aby žalobkyně mohla adekvátně reagovat tak, aby došlo k odstranění údajných pochybností. Daňové řízení proto bylo zatíženo vadami, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Neuvedení důvodů pro vydání výzvy bylo podle ní jako vada označeno i Nejvyšším správním soudem.
5. V té souvislosti upozornila i na to, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námítkou, v níž navrhovala překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.
6. Dále namítla, že ve shodě se žalovaným, unesla své primární důkazní břemeno, nicméně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by sdělením o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 4710074/18/3002-60563-711988 ze dne 14.11.2018 byla zhojena nezákonnost zahájeného POP, neboť postupem prvostupňového žalovaného nedošlo k vyvrácení jí předložených důkazů.
7. Jako další procesní pochybení namítla žalobkyně nezákonnost při přenosu důkazního břemene. Namítla, že z napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak hodnotil předložené důkazy jednotlivě a jak v souvislostech, čímž byla žalobkyně zkrácena na svých subjektivních právech, neboť nevěděla, jakými důkazy znevěrohodňuje žalovaný důkazy, které předložila. Žalovaný tedy nevyvrátil důkazy žalobkyně dle § 92 odst. 5 daňového řádu, řádně nezkoumal a nehodnotil v rámci svého důkazního řízení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na uplatnění odpočtu žalobkyní a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. S odkazy na Soudní dvůr EU a Nejvyšší správní soud namítla, že žalovaný porušoval princip neutrality daně.
8. Následně brojila proti hodnocení otázky vlastnictví automobilu tov. zn. Volkswagen Passat RZ X žalovaným a proti důsledkům těchto závěrů pro stanovení daně z přidané

hodnoty. automobil podle ní nebyl ve vlastnictví společnosti Hajek&Partners, ale byl ve vlastnictví společnosti MONETA LEASING, s.r.o.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém velmi obsáhlém vyjádření nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a jednotlivé námitky žalobkyně, které podle něj nejsou důvodné a ke kterým pak uvedl následující. V případě tvrzených pochybení při zahájení postupu k odstranění pochybností odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a nad jeho rámec odkázal na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu s tím, že žalovaný sice uznal, že daňové řízení bylo na počátku zatíženo procesní vadou, nicméně tato byla následně napravena jak před správcem daně, tak v průběhu odvolacího řízení. Zdůraznil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, a nutnost odstraňovat vady výzvy k odstranění pochybností v odvolacím řízení. Na výzvu k odstranění pochybností ze dne 24. 7. 2018 reagovala žalobkyně tak, že mj. správci daně předložila listiny týkající se věci samé, tedy byla objektivně schopna interpretovat obsah dané písemnosti a v souladu s jejím obsahem fakticky jednala. Dále odkázal na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v jehož rámci byla již přehledně vysvětlena úvaha správce daně o doposud zjištěných skutečnostech jakož i vysvětleny důvody vedoucí k závěru o nerozptýlení jím zjištěných pochybností ohledně oprávněnosti sporného nároku na odpočet DPH. Na toto sdělení žalobkyně reagovala pouze procesními argumenty a další důkazy nenavrhl.
10. Veškeré procesní nedostatky, které by zůstávaly po doručení sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, byly podle žalovaného zcela zahlazeny v odvolacím řízení, ve kterém žalovaný vydal výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, v níž opět přehledně shrnul doposud ve věci zjištěné skutečnosti a ještě detailněji rozvedl důvody pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet DPH ze zdanitelného plnění, spočívajícího v tvrzeném nabytí předmětného osobního automobilu Volkswagen Passat, na kterou mohla žalobkyně reagovat.
11. K nedostatečnosti vypořádání návrhů žalobkyně na pokračování v dokazování a na překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly odkázal opětovně na napadené rozhodnutí a uvedl, že skutková situace objektivně a bezpodmínečně nevyžadovala zahájení daňové kontroly a postup k odstranění pochybností před správcem daně proběhl v relativně krátkém čase. V rámci podání ze dne 30. 11. 2018 podle něj nebyl označen jakýkoliv další důkaz, ale pouze uveden subjektivní nesouhlas s dosavadním stavem proběhlého dokazování, a žalovaný proto nebyl povinen vyhovět návrhu na přechod k daňové kontrole. K asymetrickému rozložení důkazního břemene v daňovém řízení odkázal na dlouhodobou rozhodovací praxi NSS s tím, že tento soubor námitek je podle žalovaného nedůvodný.
12. K námitkám stran postupu při dokazování a k věcnému hodnocení důkazů uvedl, že z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech. K prokázání naplnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a přenosu důkazního břemene odkázal na napadené rozhodnutí a opět na rozsudky NSS k této otázce s tím, že žalobkyně svými důkazními návrhy nevyvrátila pochybnosti správce daně. Závěrem vyjádření se zabýval žalovaný věcnou námitkou žalobkyně související s převodem osobního automobilu Volkswagen Passat a poukázal na změnu věcné argumentace v žalobě oproti daňovému řízení. Nicméně samotná změna argumentace je

podle něj ještě více v rozporu s doklady, které žalobkyně doložila v daňovém řízení. Podle žalovaného proto i druhá skupina námitek není důvodná.

IV. Posouzení věci

13. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl za podmínek ustanovení § 51 s. ř. s.
14. V nyní posuzované věci jsou k posouzení předloženy jednak procesní otázky související se zahájením daňového řízení a následně se zákonností jeho vedení, dále otázky související s přezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí a konečně i otázky související s věcným posouzením zdanitelného plnění.
15. S ohledem na povahu procesních námitek, považuje soud za vhodné nejprve vypořádat otázku zákonnosti zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností, neboť v případě, že by dospěl k závěru, že daňové řízení bylo od počátku vedeno nezákonně, nemělo by smysl dále se zabývat věcnou otázkou zdanitelného plnění.

Vady postupu k odstranění pochybností

16. Soud považuje postup žalovaného v případě POP za zákonný a zcela se ztotožňuje s procesní argumentací, kterou žalovaný, velmi podrobně, uvedl ve vyjádření k žalobě a která měla základ v žalobou napadeném rozhodnutí.
17. Z obsahu správního spisu plyne, že dne 25. 6. 2018 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období od 29. 5. 2018 do 31. 5. 2018, v němž vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 55 726 Kč. V reakci na podání daňového přiznání vyzval správce daně žalobkyni výzvou ze dne 24. 7. 2018, č. j. 3621863/18/3002-50526-706630, k odstranění pochybností, které mu v souvislosti s daňovým přiznáním vznikly. Reakce žalobkyně ze dne 7. 8. 2018 obsahovala fakturu č. 20000023, kontrolní hlášení za šetřené zdaňovací období, evidenci pro účely daně za šetřené zdaňovací období a dva jím vystavené daňové doklady odběrateli L.E.F. MOBILE, s.r.o. za poskytnuté telekomunikační služby a provizi v období duben roku 2018. Na uvedené reagoval správce daně sdělením o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 11. 2018, č. j. 4710074/18/3002-60563-711988, po jehož doručení podala žalobkyně „Návrh DS na pokračování v dokazování“, ve kterém správce daně neshledal důvody pro pokračování v řízení a vydal dne 14. 12. 2018 platební výměr. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které bylo správci daně doručeno dne 8. 1. 2019, a který v rámci odvolacího řízení vydal výzvu ze dne 5. 4. 2019, č. j. 1403898/19/3002-60563-711988, k prokázání skutečností. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním 16. 4. 2019, k němuž přiložila kopii technického průkazu osobního automobilu Volkswagen Passat a coby důkaz dále označila veřejně dostupnou listinu založenou ve Sbírce listin v rámci obchodního rejstříku. Žalovaný seznámil žalobkyni s doplněním spisového materiálu písemností ze dne 23. 4. 2021, č. j. 14835/21/5300-22442-605186, na níž reagovala žalobkyně podáním zaevidovaným dne 6. 5. 2021, pod č. j. 17690/21. Po přezkoumání věci vydal žalovaný nyní napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl.
18. Mezi žalobkyní a žalovaným není sporné, že výzva správce daně ze dne 24. 7. 2018 nesplňovala formální nároky dle § 89 odst. 2 daňového řádu. Samotná výzva nicméně

obsahuje vymezení plnění, o kterém vznikly pochybnosti správce daně. Není sporné to, že správce daně neuvedl v odůvodnění, jak dospěl ke svým pochybnostem. Zároveň ale není sporné ani to, že na nedostatečně odůvodněnou výzvu žalobkyně reagovala tak, že doložila fakturu a kontrolní hlášení ke spornému nákupu motorového vozidla. Naopak odmítla poskytnout úvěrové smlouvy, přehled majetku dle smlouvy o koupi části obchodního podílu, kopii velkého technického průkazu, smlouvu o prodeji osobního automobilu a výpis z banky, prokazující úhradu vozidla mj. s odkazem na nedostatečně zdůvodněné pochybnosti správce daně. Soud se shoduje se žalovaným v tom, že správce daně skutečně v rámci sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 11. 2018, č. j. 4710074/18/3002-60563-711988, uvedl konkrétní důvody pro pochybnosti o tom, zda vozidlo VW Passat bylo součástí převodu podniku, a to na str. 5 až 8. Stejně tak v souvislosti se sdělením výsledku POP se soud shoduje se žalovaným i v tom, že „Návrh DS na pokračování v dokazování“ neobsahoval žádné konkrétní důkazní návrhy, ani v jeho rámci nebyly doloženy listiny požadované správcem daně v původní výzvě. Co se týče výzvy ze dne 5. 4. 2019, č. j. 1403898/19/3002-60563-711988, k prokázání skutečností, tu vydal správce daně v odvolacím řízení. Týkala se opětovně nákupu vozidla VW Passat a v této výzvě detailně správce daně shrnul skutková zjištění ohledně tohoto vozidla, popsal pochybnosti vyplývající z rozlišování vlastníka a provozovatele vozidla a z, podle správce daně protichůdných, tvrzení žalobkyně. V reakci na tuto výzvu žalobkyně skutečně předložila kopii technického průkazu osobního automobilu Volkswagen Passat a odkázala na Sbíрку listin ohledně převodu obchodního podílu. Z kopie velkého technického průkazu plyne, že *vlastníkem* vozidla VW Passat byla od 19. 10. 2017 Moneta Leasing, s.r.o. a *provozovatelem* Hajek&Partners, s.r.o. a od 13. 12. 2028 byla *vlastníkem* vozidla VW Passat Moneta Leasing, s.r.o. a *provozovatelem* žalobkyně. Žalovaný seznámil žalobkyni s doplnění spisového materiálu písemností ze dne 23. 4. 2021, č. j. 14835/21/5300-22442-605186, na níž reagovala žalobkyně podáním zaevidovaným dne 6. 5. 2021, pod č. j. 17690/21, ve kterém další důkazy nenavrhl a poučila žalovaného o právní úpravě a judikatuře správních soudů.

19. Soud se shoduje se žalovaným dále v tom, že na počátku zatížil správce daně řízení procesní vadou, nicméně v průběhu dalšího řízení došlo k její nápravě, na což žalobkyně po stránce unesení *svého* důkazního břemene reagovala nedostatečně.
20. Ačkoliv žalovaný citoval ve svém vyjádření množství judikatury Nejvyššího správního soudu, pro účely tohoto řízení je zcela dostačující, že správní soudy dospěly k několika zcela jednoznačným závěrům.
21. Předně jde o otázku, zda formálně nesprávná výzva k zahájení POP automaticky znamená nezákonnost celého daňového řízení.
22. Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, Nejvyšší správní soud v tomto směru již historicky upřednostnil požadavek na posouzení schopnosti daňového subjektu na výzvu reagovat po materiální stránce (srov. žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, dle kterého je třeba „*nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobila informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil.*“).

23. Z obsahu správního spisu plyne, že žalobkyně byla schopna na prvotní výzvu správce daně zcela adekvátně reagovat jak věcně (předložením některých důkazních prostředků), tak i po procesní stránce, tj. vytčením nedostatků prvotní výzvy správce daně.
24. V případě vytknutí procesních pochybení správce daně, které spočívaly v nedostatečném odůvodnění prvotní výzvy, bylo na správci daně, aby reagoval procesně správným postupem. Tím ovšem není, podle názoru, zdejšího soudu to, že by měl zastavit vyměřovací řízení, nebo automaticky vyhovět daňovému subjektu.
25. Dlouhodobá a konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu akceptuje opravu vad prvotní výzvy v navazujícím řízení před správcem daně a konečně i před žalovaným v případě podaného odvolání. Lze v této souvislosti odkázat na poměrně letité rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ve kterém NSS dospěl k závěru, že pokud výzva správce daně obsahovala zákonné náležitosti, tak neurčitost výzvy může svědčit pouze o její vadnosti a nikoliv neplatnosti s tím že vadné právní akty „*totiž vyvolávají právní následky, a jejich vadnost tak může být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou.*“ Citované rozhodnutí se stalo součástí dlouhodobé judikatury i po přijetí daňového řádu, která se přiklonila k možnosti náprav vad výzvy k zahájení dříve vytykácího řízení v jeho průběhu - srov. rozsudek ze dne 15. 7. 2017, č. j. 1 Afs 187/2016-47: „*Judikatura Nejvyššího správního soudu připustila, že vadné zahájení tehdejšího vytykácího řízení bylo možné za určitých okolností v jeho průběhu napravit, pokud správce daně své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu dodatečně sdělí a dá mu příležitost je rozptýlit (viz např. rozsudky nebo ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227, ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, nebo ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35).*“, dále např. rozsudek ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 8/2018-49“ „*Nezákonnost protokolu o zahájení daňové kontroly však mohla být zhojena okamžikem, kdy se stěžovatelka o předmětu kontroly dostatečně jasně dozvěděla. Soud analogicky vycházel ze závěrů NSS týkajících se určitosti výzvy k odstranění pochybností a možnosti zhojení její nezákonnosti v dalším řízení (rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70; ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227; a ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117).*“, nebo ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47: „*Nejvyšší správní soud zde taktéž odkázal na svůj rozsudek ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, v němž konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát aktu jeho obsah správně vyloží. Na možnost zhojení vadné výzvy v průběhu řízení zdejší soud poukázal i v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117.*“
26. Konečně velmi obsáhle se otázkou zhojení vad výzev zabýval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020-70: „*[39] Pokud stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, lze z něho skutečně vycházet, mj. i proto, že ve vztahu k náležitostem výzvy mapuje i předchozí judikaturu. Skutečnost, že se jedná o judikaturu k někdejšímu vytykácímu řízení, použitelnosti při posuzování postupu k odstranění pochybností není na překážku. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl: (z) usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publikovaného pod č. 1729/2008 Sb. NSS, vyplývá, že toto usnesení není možné aplikovat mechanicky, bez přihlídnutí ke konkrétním okolnostem případu. Je také třeba vzít v potaz další relevantní judikaturu k dané otázce, kterou Nejvyšší správní soud shrnul ve svém rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, www.nssoud.cz, jehož závěry lze*

přiměřeně použit i na nynější případ. V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytykácí řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytykáčím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než ve stěžovateli známých pokračování rozsudcích ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227 a ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytykáčích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp zn. 1 Afs 155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.“

27. Klíčovou otázkou proto je, zda mohla žalobkyně výzvě správce daně s vadami, které byly odstraňované v průběhu dalšího řízení porozumět natolik, aby byla vyvrácena nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně spočívají. Pokud by daňový subjekt takové výzvě neporozuměl, v důsledku čehož by mu nebylo umožněno prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, šlo by o důvod, pro který by soud následně vydaná rozhodnutí finančních orgánů pro vadu řízení zrušil a zavázal by je znovu provést postup k odstranění pochybností.
28. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, orgány finanční správy by nemohl postupovat jinak, než vytykanou vadu výzvy napravit v odvolacím řízení – srov. „vady v řízení před správcem daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (nevyužije-li správce daně možnost autoremendury za podmínek vyplývajících z ustanovení § 113 daňového řádu, či není-li mu takový postup uložen odvolacím orgánem postupem dle § 116 odst. 3 daňového řádu). Odstraňuje-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně. I za situace, kdy je povinnost odstranit procesní vadu uložena správci daně, děje se tak stále v rámci odvolacího řízení; i tyto úkony jsou tedy přičitatelné odvolacímu orgánu. Restriktivní interpretace § 115 odst. 1 daňového řádu, podle níž by odvolací správce

daně nebyl oprávněn napravit vady způsobené správcem daně v první instanci, by tak nastolila neřešitelnou procesní situaci, která jistě nebyla zákonodárcem zamýšlena. Pokud tedy stěžovatel napravit vady původní výzvy k odstranění pochybností a vydal v režimu § 98 odst. 2 daňového řádu výzvu novou, v níž obsáhlým a srozumitelným způsobem popsal charakter svých pochybností, postupoval v souladu se zákonem.“

29. Ze všeho uvedeného je zřejmé, že vady původní výzvy jednak mohl odstraňovat správce daně v průběhu řízení, a nejpozději je musel odstranit žalovaný v řízení o odvolání. Důsledkem z učení žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu nepřekoumatelnosti výzvy k zahájení POP pro nedostatečné uvedení pochybností správce daně by bylo stejně jen vrácení věci do řízení před žalovaným, ve kterém by měla být znova vydána předmětná výzva a žalobkyni by bylo opětovně umožněno předložit daňové doklady.
30. Zrušení rozhodnutí žalovaného by ale připadalo do úvahy pouze v situaci, kdy by žalobkyni nebyly pochybnosti správce daně srozumitelně a překoumatelně sděleny v průběhu řízení před správcem daně, nebo nejpozději v řízení před žalovaným, a, a to zejména, nebyl by jí dán prostor k tomu, aby na upřesněné a odůvodněné pochybnosti správce daně mohla adekvátně procesně reagovat. Taková situace ale v průběhu celého řízení před správcem daně ani před žalovaným, resp. v odvolacím řízení nenastala.
31. Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace správního spisu, žalobkyni vždy byla poskytnuta lhůta pro doplnění svých tvrzení a předložení důkazních návrhů. V odvolacím řízení byla žalobkyni tato lhůta dokonce prodloužena. Konkrétně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností byla žalobkyni dána pro navazující vyjádření a pro návrh na pokračování v dokazování patnáctidenní lhůta. Ve výzvě ze dne 5. 4. 2019 byla žalobkyni pro prokázání skutečností stanovena další patnáctidenní lhůta. Konečně v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení byla žalobkyni stanovena další patnáctidenní lhůta, která byla k její žádosti prodloužena. A to vše v situaci, kdy žalobkyně byla od počátku seznámena s tím, jaké doklady chce správce daně doložit a po celou dobu řízení správce daně fakticky konkretizoval a odůvodňoval své pochybnosti a postupně reagoval na listiny, která mu žalobkyně v různých fázích řízení předkládala.
32. Zároveň soud konstatuje, že v rámci jak sdělení o výsledku postupu k odstranění povinností, tak ve výzvě ze dne 5. 4. 2019, tak konečně i ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení správní orgány své pochybnosti odůvodnily jednoznačně a srozumitelně na základě všech skutečností, které v průběhu řízení vplynuly najevo.

Přenos důkazního břemene

33. Svoje námitky ohledně nekonkrétnosti výzev opakovaně žalobkyně spojila s námitkou neunesení důkazního břemene ze strany správce daně. Ani tato námitka není důvodná. Žalobkyně se opakovaně domáhá toho, že její důkazy měly být znevěhodněny na základě jiných důkazů, které by doložil správce daně. Názor žalobkyně však popírá rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, které je rozloženo zákonem nerovnoměrně.
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

35. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
36. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.
37. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemen shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. srpna 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, tak, „že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. 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. 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 (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu na <http://nalus.usoud.cz/>).
38. [22] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno

jiným plátcem daně. „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcem daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).“

39. Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně si obstaral bez součinnosti se žalobkyní výpis z databáze vozidel k předmětnému vozidlu VW Passat RZ X, ze kterého plyne, kdo je vlastníkem a kdo provozovatelem vozidla. Dále získal doklady od Moneta Money Bank ohledně účtu žalobkyně a od Moneta Leasing úvěrové smlouvy mezi Moneta Leasing a Hajek&Partners s.r.o., vč. smlouvy o zajišťovacím převodu vlastnického práva vozidlu VW Passat RZ X a smlouvu o výpůjčce tohoto vozu. Součástí spisu je i smlouva o koupi části obchodního závodu uzavřena mezi Hajek&Partners s.r.o. a žalobkyní.
40. Na základě uvedených listin mohl správce daně zcela odůvodněně pojmout pochybnosti o tvrzeních a důkazních prostředcích, které žalobkyně doložila k prvotní výzvě.
41. Ani kopie velkého technického průkazu, kterou předložila žalobkyně v odvolacím řízení, podle názoru soudu, nemohla rozptýlit pochybnosti správce daně, a proto i pochybnosti, které vyjádřil žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, jsou opodstatněné obsahem správního spisu.
42. Podstatné je, že z důkazů doložených v daňovém řízení vyplynuly pochybnosti o tom, že osobní automobil byl součástí koupě závodu, a to s ohledem na to, že správci daně vznikly pochybnosti, jak by jinak mohl být součástí samostatného převodu. Další pochybnosti vyplývají ze smlouvy o zajišťovacím převodu práva, kopie velkého technického průkazu a z doložené faktury, které ve vzájemném spojení vyvolávají pochybnosti, že mohla společnost Hajek&Partenes s.r.o. převést vlastnické právo na žalobkyni. Konečně žalovaný zcela srozumitelně na základě správního spisu formuloval pochybnost o tom, že žalobkyně použila vozidlo pro svou ekonomickou činnost.
43. Z obsahu správního spisu tak plyne, že pro vznik svých pochybností měl správce daně i žalovaný dostatek podkladů, resp. se jedná o skutečnosti, které žalobkyně sice tvrdila, ale nijak nedoložila (třeba smlouvy o pronájmu automobilu, kniha jízd apod.). Soud má proto za to, že důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, neboť správce daně i žalovaný formulovali správním spisem odůvodněné pochybnosti, kterými zpochybnili tvrzení žalobkyně i její doposud doložené důkazní prostředky. V případě tvrzení, které žalobkyně nijak nedoložila, nelze po správci daně spravedlivě požadovat, aby vyvracel žalobkyní nedoložená tvrzení.
44. V rámci žaloby napadla žalobkyně i porušení principu neutrality daně. Tato námitka (podpořená odkazy na rozhodnutí SDEU i NSS) směřuje v konečném důsledku do otázky unesení důkazního břemene žalobkyní, resp. správcem daně. Otázkou neutrality daně, resp. otázkou dvojího zdanění v případě neuznání nároku na odpočet daně se již Nejvyšší správní soud zabýval například již v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013–34. V něm shledal, že „nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož

plnění ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“ Uvedené platí beze zbytku i v souzené věci.

45. V nyní posuzované věci správce daně a po něm i žalovaný, byť s určitými potíži, ale přesto sdělil a odůvodnil pochybnosti o daňovém tvrzení žalobkyně. Soud stejně jako žalovaný a správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně tvrzení poté, co na ni přešlo důkazní břemeno, neprokázala, a tudíž nesplnila podmínky, které pro odpočet daně z přidané hodnoty stanoví § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Závěr o tom, že žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro odpočet daně, neznamená, že by došlo ke dvojímu zdanění, resp. k porušení principu neutrality daně.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

46. Zároveň žalobkyně prolíná celou žalobou námitky, které směřují proti přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí.
47. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

48. Soud se se žalobkyní uplatněnými námitkami nepřezkoumatelnosti neztotožnil.
49. Pokud jde o namítnou nepřezkoumatelnost spočívající v nevypořádání odvolací námitky, v níž navrhovala překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, tak lze odkázat na žalobou napadené rozhodnutí. Vztahem mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou se v nyní posuzované věci zabýval žalovaný ve vztahu k druhému odvolacímu bodu (viz str. 15 napadeného rozhodnutí). K oběma institutům jednoznačně v napadeném rozhodnutí uvedl žalovaný důvody, proč správce daně správně postupoval postupem k odstranění pochybností, a s těmito důvody se soud ztotožňuje. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné pro nevypořádání odvolací námitky. Soud zdůrazňuje, že úkolem správních, potažmo daňových orgánů není v rámci odvolacího řízení reagovat na každé jednotlivé tvrzení odvolatele (v tomto případě odvolatelky), ale je postačující, pokud napadené rozhodnutí v úplnosti reaguje na odvolací námitky. Tak tomu je v souzené věci. Napadené rozhodnutí poskytuje jasnou odpověď na to, proč nepovažoval žalovaný za důvodné přistoupit k daňové kontrole, resp. proč považoval za správný postup k odstranění pochybností (z čehož vyplývá nedůvodnost daňové kontroly *à contrario*). Důvody, které žalovaný uvedl, považuje soud za správné. Správně žalovaný uvedl, že správce daně je oprávněn provádět dokazování i v rámci postupu k odstranění pochybností, zároveň jeho rozsah nebyl nijak excesivní, neboť se týkalo velmi omezeného rozsahu skutečností. Důkazní prostředky, které si obstarával správce daně v součinnosti s dalšími subjekty, směřovaly toliko ke zdůvodnění pochybností správce daně. Soud se ztotožňuje se žalovaným i v tom, že doba, po kterou správce daně prováděl postup k odstranění pochybností, nebyla nijak nepřiměřená (od zahájení POP ke sdělení výsledku POP čtyři měsíce) a nemůže být sporu o tom, že správce daně realizoval postup k odstranění pochybností v průběhu vyměřovacího řízení a bylo rozporováno pouze jedno jediné konkrétní odvolatelem tvrzené plnění na vstupu.
50. Dalším důvodem, ve kterém žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí bylo, že správce daně řádně nezkoumal a nehodnotil v rámci svého důkazního řízení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na uplatnění odpočtu žalobkyní. Ani v tomto případě neshledal soud uplatněnou žalobní námitku jako důvodnou. Jak uvedl soud výše, správce daně své důkazní břemeno unese za předpokladu, že dostatečně jasně, určitě a odůvodněně formuluje své pochybnosti o tom, zda deklarované plnění proběhlo tak, jak žalobkyně tvrdila. V tomto rozsahu správce daně své důkazní břemeno unesl.
51. Soud se s žalobkyní tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí neztotožnil a napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné. Napadené rozhodnutí bylo žalovaným dostatečně odůvodněno a žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s námitkami žalobkyně. Skutkové závěry správce daně a žalovaného nejsou v rozporu se spisovým materiálem a způsob, jakým správce daně, potažmo žalovaný zjišťoval skutečnosti vedoucí k závěru o unesení důkazního břemene žalobkyní byl v souladu se zákonem a závěry, které vyplývají z těchto zjištění, jdou plně na vrub žalobkyně, která neunesla své důkazní břemeno a na výzvy správce daně, resp. žalovaného dostatečně nereagovala.

K vlastnictví automobilu

52. Následně žalobkyně brojila proti hodnocení otázky vlastnictví automobilu tov. zn. Volkswagen Passat RZ X žalovaným a proti důsledkům těchto závěrů pro stanovení daně z přidané hodnoty.

53. Pro posouzení hodnocení otázky vlastnictví automobilu VW Passat je pro soud klíčové, že tvrzení žalobkyně ohledně převodu věcných práv se diametrálně odlišují v případě řízení před orgány finanční správy a před soudem.
54. Zatímco v daňovém řízení žalobkyně setrvale tvrdila, že společnost Hajek&Partners s.r.o. převedla na žalobkyni vlastnické právo, což dokládala listinnými důkazy (faktura, kontrolní hlášení – srov. správní spis, zejm. odvolání žalobkyně), tak v řízení před zdejší soudem tvrdila, že na ní bylo společností MONETA Leasing převedeno právo užívat a provozovat osobní automobil (srov. bod 4 žaloby). Jestliže v daňovém řízení žalobkyně k tvrzení o převodu vlastnického práva *od společnosti Hajek&Partners s.r.o.* dokládala alespoň fakturou, tak tvrzení o převodu práva užívat a provozovat osobní automobil *od společnosti MONETA Leasing* soudu nijak nedoložila.
55. Soud vázán rozsahem žalobních námitek a skutečnostmi, které uvedla žalobkyně v podané žalobě nemohl dospět k jinému závěru, než současné tvrzení žalobkyně o převodu užívacího práva od společností MONETA Leasing je v rozporu s obsahem daňového dokladu, o který byl opřen nárok na odpočet daně a ve kterém žalobkyně opírala nárok na odpočet o převod vlastnického práva od společnosti Hajek&Partners s.r.o. a o fakturaci za tento převod. Je tedy zřejmé, že žalobkyně nyní předkládá tvrzení, které namísto toho, aby osvětlilo, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s předloženým daňovým dokladem, tak naopak předkládá tvrzení, které je zcela odlišné od skutečností na něm uvedených. V této souvislosti je vhodné poukázat i na to, že ačkoliv žalobkyně ve svém odvolání odkazuje na převod vlastnického práva na základě kupní smlouvy, tak taková smlouva (s výjimkou smlouvy o koupi části závodu) ve vztahu výlučně k osobnímu automobilu správním spisem neprochází. Navíc tvrzení o převodu *vlastnického* práva je, jak soud již uvedl výše, v rozporu s nynějším tvrzením o převodu *práva užívat věc*. Samozřejmě specifikace okamžiku nabytí vlastnického práva převzetím věci, jak je specifikována v odvolání žalobkyně, je opět v rozporu s tvrzením o převodu práva užívat věc, vč. otázky, kdo mohl jaké právo na žalobkyni převést.
56. Žalobní námitka proto nemůže být důvodná už jen proto, že z ní plyne, na rozdíl od doložené faktury č. 20000023, že nedošlo k převodu vlastnického práva k vozidlu.
57. Žalobkyně v podané žalobě sama konstatuje, že „*předmětný automobil VOLKSWAGEN registrační značky 3AT0401 nebyl ve vlastnictví společnosti Hajek & Partners, byl ve vlastnictví společnosti MONETA LEASING, s.r.o.*“, aby o několik řádků později po exkurzu k úpravě registru silničních vozidel konstatoval, že „*Převod vlastnického práva k vozidlu není vázán na okamžik registrace vozidla do Registru vozidel, není-li tak dohodnuto stranami přímo ve smlouvě. Nestanoví-li si jinak ani strany smlouvy, nabývá se vlastnictví k vozidlu jako movité věci převáděné na základě smlouvy okamžikem převzetí vozidla a k převzetí vozidla došlo dle tvrzení uvedeném na doloženém daňovém dokladu a tuto skutečnost žalovaný nevyvrátil.*“
58. Soud nijak nezpochybňuje, že otázka převodu vlastnického práva (k automobilu) je soukromoprávní. Konečně zápis do registru vozidel nemá konstitutivní účinky pro převod vlastnického práva k automobilu, a i v případě neprovedení změny zápisu vlastníka v registru vozidel na základě žádosti, kterou měl dle plné moci podat kupující, lze doložit převod vlastnického práva rozsudkem na určení vlastnického práva. Tudíž pro posouzení otázky převodu vozidla není zcela rozhodující zápis v registru vozidel. Ze správního spisu nicméně nijak nevyplývá, že by žalovaný odvozoval, že k převodu vlastnického práva nedošlo, protože převod není zaznamenán v registru vozidel.

59. Naopak, správce daně i žalovaný zcela adekvátně vznesl pochybnost, jak mohlo být převedeno vlastnické právo na žalobkyni společností Hajek&Partners s.r.o., pokud jednak dle registru vozidel a zároveň dle smluv mezi Hajek&Partners s.r.o. a MONETA Leasing nebyla společnost Hajek&Partners s.r.o. v době, kdy mělo dojít k převodu vlastnického práva na žalobkyni vlastníkem vozidla. A navíc je žalobkyně nadále evidována jako *provozovatel*, nikoliv *vlastník* vozidla. Skutečnosti, které žalobkyně uvádí v žalobě, a to, že vlastnictví k vozidlu se nabývá převzetím vozidla, ke kterému došlo dle daňového dokladu, jsou v tomto smyslu nepodstatné. Sice tvrdí, že tyto skutečnosti žalovaný nevyvrátil, nicméně žalovaný nemá důvod vyvracet toto její tvrzení. Žalovaný zcela jednoznačně zpochybnil, a dle názoru soudu zcela správně a zcela v souladu s obsahem správního spisu, že společnost Hajek&Partners s.r.o. nebyla vlastníkem vozidla VW Passat a že společnost Hajek&Partners s.r.o. nemohla proto převést na žalobkyni vlastnické právo bez ohledu na to, co by bylo uvedeno ve smlouvě mezi žalobkyní a Hajek&Partners s.r.o., a bez ohledu na to, co je uvedeno v daňovém dokladu. Bylo právě na žalobkyni, aby doložila, že se stala skutečně vlastníkem vozidla, tj. že na ní bylo vlastnické právo převedeno *vlastníkem*. Již dle obsahu registru vozidel (potažmo dle tzv. velkého technického průkazu) muselo být žalobkyni zřejmé, že společnost Hajek&Partners s.r.o. je toliko *provozovatelem* vozidla a nikoliv vlastníkem.
60. Ze shora uvedených důvodů soud neshledal v této námitce důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

61. Po celkovém hodnocení všech žalobních bodů dospěl soud k závěru, že žádný z nich není důvodný a rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. Soudu proto nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
62. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. října 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu