



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **HAVEX-auto s. r. o.**, se sídlem Na Bělidle 503, Vrchlabí, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2019, č. j. 9374/19/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 12. 2020, č. j. 31 Af 15/2019-84,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 12. 2020, č. j. 31 Af 15/2019-84, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 3. 2019, č. j. 9374/19/5300-22443-702189, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 32 684 Kč k rukám jejího zástupce, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2017, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 10. 10. 2017, jimiž byla žalobkyni podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“):

- i. za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 455 598 Kč a penále ve výši 91 119 Kč rozhodnutím č. j. 162193/17/4227-21794-601351,
- ii. za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 603 338 Kč a penále ve výši 120 667 Kč rozhodnutím č. j. 162233/17/4227-21794-601351,
- iii. za zdaňovací období září 2014 ve výši 1 176 641 Kč a penále ve výši 235 328 Kč rozhodnutím č. j. 162267/17/4227-21794-601351,
- iv. za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 3 062 287 Kč a penále ve výši 612 457 Kč rozhodnutím č. j. 162255/17/4227-21794-601351 a
- v. za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 911 242 Kč a penále ve výši 182 248 Kč rozhodnutím č. j. 162507/17/4227-21794-601351

a platebnímu výměru ze dne 10. 10. 2017, č. j. 162301/17/4227-21794-601351, jímž byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 7 164 644 Kč.

[2] Správce daně neuznal žalobkyni odpočet DPH uplatněný z přijatých zdanitelných plnění (osobních vozidel tovární značky Škoda, BMW, Audi a SEAT) od dodavatele Ploceus s.r.o. (dále též „Ploceus“), a osvobození od DPH s nárokem na odpočet z plnění dodaného do jiného členského státu (Slovensko) společností TAXIBUS s.r.o. (dále jen „TAXIBUS“).

[3] Krajský soud v první řadě postavil najisto, že důvodem pro doměření daně bylo, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno pro své tvrzení, že předmětné zboží obdržela od konkrétního plátce DPH, a také pro tvrzení, že splnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Podle krajského soudu žalobkyně v žádném případě nebyla správcem daně podezírána, že by se snad měla podílet na podvodu na DPH. Jakékoliv prokazování v tomto smyslu ze strany správce daně tedy nebylo důvodné očekávat.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani názoru žalobkyně, dle něhož důkazní řízení provedené správcem daně vykazovalo nedostatky. Ta byla k prokázání svých daňových tvrzení řádně vyzvána, výzvy vypracované správcem daně byly určité a vyjadřovaly konkrétní požadavky. Důkazní řízení bylo ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a krajský soud neshledal, že by důkazní prostředky, zejména svědecké výpovědi, byly ze strany správce daně hodnoceny účelově.

pokračování

Naopak měl za to, že svědecké výpovědi nakonec závěry správce daně potvrdily. Krajský soud tak považoval za nepochybné, že se správce daně i žalovaný řádně zhostili své povinnosti dané jim § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť dbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

[5] Krajský soud se ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že žalobkyně neprokázala, že plnění uvedené na předložených daňových dokladech bylo fakticky poskytnuto deklarovaným dodavatelem. V plném rozsahu odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zejména zdůraznil, že většina přijatých deklarovaných plnění (vozidla Škoda Yeti a Rapid, zdaňovací období prosinec 2014 a leden 2015) byla pořízena od společnosti Ploceus, přičemž ve skutečnosti tato deklarovaná zdanitelná plnění měla být žalobkyni poskytnuta v době, kdy Ploceus tato vozidla neměla ve svém vlastnictví, ačkoliv již před jejich pořízením žalobkyni dotyčná společnost nabízela vozidla s konkrétními VIN kódy. Tato vozidla přitom měla v době, kdy je měla žalobkyně pořídit od Ploceus, ve svém obchodním majetku společnost KARBIN a. s. (dále též „KARBIN“), která je personálně propojená se žalobkyní (stejně osoby v pozici statutárních orgánů). KARBIN nadto ve svém účetnictví vykazala prodej těchto vozidel, která měla žalobkyně přijmout od Ploceus, na Slovensko společnosti TAXIBUS. Ploceus tak dle krajského soudu nemohla tato vozidla dodat žalobkyni, když je v době jejich pořízení měla v obchodním majetku personálně propojená společnost KARBIN, která je nadto podle svého účetnictví prodala společnosti TAXIBUS na Slovensko. K jednomu zdanitelnému plnění (BMW 740xd) krajský soud poukázal ve shodě se žalovaným, že je měla žalobkyně přijmout od Ploceus, ačkoliv toto vozidlo bylo předtím pořízeno společností Carpoint Service s. r. o., která je prodala společnosti TAXIBUS; po převezení na Slovensko bylo toto vozidlo obratem vráceno do ČR a pořízeno společností HALAMA s. r. o. K dalším přijatým zdanitelným plněním (Škoda Rapid, Audi Q7, zdaňovací období listopad 2014) krajský soud uvedl, že žalovaný měl důvodné pochybnosti o možnosti jejich dodání žalobkyni deklarovaným dodavatelem Ploceus, když v době jejich dodání je měla mít ve svém obchodním majetku společnost KARBIN personálně propojená se žalobkyní. Krajský soud dále potvrdil jako okolnost vyvolávající pochybnosti o možnosti dodání předmětných zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem, že podle zjištění při daňové kontrole měla žalobkyně objednávat dopravu deklarovaných zdanitelných plnění od personálně propojené KARBIN či jejich dodavatelů do místa dodání společnosti TAXIBUS na Slovensku a obratem zpět do provozoven žalobkyně v České republice. Dopravce měl přitom instrukce žalobkyně včetně soukromých poznámek o „*neinformování AUTOWELT Brehna o dopravě přes SK*“ a „*Obracím se na Vás s prosbou o další kolečko přes Slovensko*“. S ohledem na všechny v řízení zjištěné skutečnosti dospěl krajský soud k závěru, že pochybnosti žalovaného o deklarovaném dodavateli přijatých zdanitelných plnění jsou důvodné a žalobkyně je navrženými a v řízení provedenými důkazy nevyvrátila.

[6] K uplatnění osvobození od DPH na výstupu z titulu dodání do jiného členského státu, společnosti TAXIBUS do Slovenské republiky, krajský soud uvedl, že se opět ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno splnění podmínek pro uplatnění tohoto osvobození. Podle krajského soudu žalobkyně neprokázala, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na TAXIBUS. Správce daně podrobně zmapoval pohyb vozidel a jejich přepravu a zjistil, že k faktickému dodání zboží společnosti TAXIBUS s.r.o. nedošlo, a to bez ohledu na skutečnost, zda byla, nebo nebyla

vozidla přepravena na Slovensko a zpět, zda byly kontrolovány kontaktními osobami VIN kódy přepravovaných vozidel a zda tato vozidla byla na předem určených zastávkách vyfocena. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že samotná skutečnost, že převzetí vozidel bylo potvrzeno na nákladním listu CMR, jasně neprokazuje převzetí vozidel. Pouze dokazuje, že řidiči jednali v souladu s instrukcemi, které měli už při zahájení přepravy od svých dispečerů, a ti je získali z objednávek, tedy dle instrukcí objednavatele přepravy - žalobkyně. Ze svědeckých výpovědí řidičů měl naopak za zřejmé, že k převodu vlastnického práva na TAXIBUS ani dojít nemohlo (nebyly předávány doklady k vozidlům, klíčky, a tím i totožnost kontaktní osoby nemusela být řidiči ověřována). Jak také správce daně zjistil, veškerou dopravu hradila žalobkyně a ta ji měla i ve svých nákladech. Žalobkyně tak neprokázala splnění druhé podmínky pro uplatnění osvobození od DPH – dodání zboží umožněním nakládat se zbožím jako vlastník.

[7] Ani třetí podmínku, a sice fyzické odeslání zboží do jiného členského státu, neměl krajský soud za prokázanou. Tuto podmínku totiž nelze považovat za splněnou, jestliže zboží pouze dočasně opustilo území České republiky, a to ze zcela formálních důvodů. V daném případě správce daně na základě poskytnutých informací zjistil, že vozidla dodávaná společnosti TAXIBUS byla po odeslání na Slovensko obratem přepravena zpět do České republiky; počátek a konec přepravy byl vždy v areálu žalobkyně. Přepravu objednávala u externího dopravce sama žalobkyně, na niž rovněž byly vystavovány daňové doklady za dopravu, které žalobkyně následně uhradila. Řidičům bylo již při zahájení dopravy na Slovensko známo, že tatáž vozidla povezu zpět do České republiky. Kontaktní osoby řidiči neznali, totožnost kontaktních osob si neověřovali, řidiči předem věděli, že vozidla nebudou komukoliv předávána, že zůstanou umístěna na přepravním vozidle a následně převezena zpět do tuzemska. Kontaktní osoba si společně s řidičem pouze vyfotila VIN přepravovaných vozidel a potvrdila nákladní list CMR. Krajský soud na základě zjištěných skutečností ve shodě s názorem žalovaného konstatoval, že takto prezentovaný formální vývoz vozidel do obce v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, jež by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH. K jednomu vozidlu (VIN kód TMBCC73T1C9031776) bylo podle krajského soudu dostatečně prokázáno, že vůbec nebylo odesláno do jiného členského státu. Toto vozidlo, byť dokladově prodáno společnosti TAXIBUS, bylo v centrální evidenci vozidel žalobkyně přehlášeno na personálně propojenou společnost CAR CLUB s. r. o.

II. Kasační stížnost žalobkyně a obsah dalších podání

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka nejprve rozsáhle popisuje obchodní pozadí případu. Uvádí, že důvodem pro vznik obchodního modelu, který byl zkoumán správcem daně v daňovém řízení, byla regulace trhu s osobními automobily společností ŠKODA AUTO a. s.

pokračování

[10] K samotnému nároku na odpočet DPH z plnění dodaných společností Ploceus, stěžovatelka uvádí, že správce daně a žalovaný nerozporují, že k dodání plnění stěžovatelce skutečně došlo, nerozporují ani následné použití tohoto plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Přetrvávající pochybnosti jsou vyjadřovány pouze ve vztahu k osobě dodavatele tohoto plnění. Z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU přitom podle stěžovatelky plyne, že v případě existence plnění a držení daňového dokladu jsou hmotněprávní podmínky vždy splněny. Odlišnost v osobě dodavatele (ať již skutečná či domnělá) na tom nic nemůže změnit, přičemž tuto lze v řízení řešit toliko v rámci řešení podvodu na DPH. V konečném důsledku to tak byl správce daně (potažmo žalovaný), kdo neunesl své důkazní břemeno stran prokázání důvodů pro odnětí nároku na odpočet DPH.

[11] Existence případného podvodu na DPH (bez ohledu na pojmy používané správcem daně a žalovaným) však nebyla předmětem provedeného dokazování, což v napadeném rozsudku potvrdil i krajský soud. Správce daně a žalovaný tedy nebyli oprávněni odeprít stěžovatelce její nárok na odpočet DPH, jelikož stěžovatelka doložila bezvadný daňový doklad prokazující splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu. Krajský soud závěrům žalovaného přisvědčil a ztotožnil se s nimi, dopustil se tak nesprávného právního posouzení věci, to zejména stran naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, a již jen z tohoto důvodu je nutné napadené rozhodnutí zrušit jako nezákonné. Závěry krajského soudu je pak taktéž nutné považovat za vnitřně rozporné a jeho rozhodnutí tudíž za nepřezkoumatelné. Na jedné straně totiž zdůrazňuje, že *„žalobce v žádném případě nebyl správcem daně podezříván, že by se snad měl podílet na podvodu na DPH“*, na druhé straně však naznačuje existenci nekalého jednání, ať již na straně stěžovatelky či jiných osob, které v konečném důsledku vedlo ke vzniku nedůvěry vůči údajům uvedeným na daňovém dokladu.

[12] K osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu stěžovatelka uvádí, že správce daně a žalovaný opět nerozporují existenci zboží ani existenci odběratele. Odmítají však uznat důkazní prostředky jím předložené, jež prokazují splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH. Konkrétně, že došlo k dodání zboží na Slovensko a k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na společnost TAXIBUS. Správce daně a žalovaný pak opět trvají na tom, že nebylo jejich povinností prokazovat existenci podvodu na DPH či zatížení předmětných transakcí tímto podvodem, přestože jimi vznesené pochybnosti a argumenty jasně naznačují, že v řetězci docházelo k nekalému jednání. Tento postup však nemůže obstát, s ohledem na zásadu neutrality DPH.

[13] Správce daně má primárně posuzovat splnění formálních a hmotněprávních podmínek na základě daňovým subjektem dodaných dokladů (daňové doklady, obchodní dokumentace, CMR listy). Pokud z těchto formálně bezvadných dokladů vyplývá, že k obchodu došlo mezi dvěma plátcí DPH sídlícími v různých členských státech EU, v rámci jejich ekonomické činnosti, zboží bylo přepraveno odběrateli do jiného členského státu EU a na tohoto odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníkem, je nutné formální i hmotněprávní podmínky nároku na osvobození považovat za prokázané. Pokud následně správce daně pojme podezření, že údaje uvedené v těchto dokladech nejsou pravdivé, není možné přistoupit k odnětí nároku na osvobození od DPH bez toho, aby byla prokázána existence podvodu na DPH či zneužití práva.

[14] Žalovaný a krajský soud se však daňovou neutralitou transakcí vůbec nezabývali a nutnost zkoumání existence podvodu na DPH přímo popřeli. Argumentaci žalovaného a krajského soudu přitom stěžovatelka považuje za vnitřně rozpornou. Na jednu stranu je totiž opakovaně uváděno, že v daném případě nevznikla povinnost rozkrývat jakýkoli podvod na DPH, na straně druhé jsou však stěžovatelce zjevně kladeny k tíži argumenty předpokládající existenci blíže neurčeného nekalého jednání. V konečném důsledku je tak závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek mísen s argumentací o účasti (ať již vědomé či nevědomé) na podvodném jednání, jehož existence je však popírána. V tomto směru je tak rozhodnutí krajského soudu nejspíš nepřezkoumatelné. Přinejmenším je však založeno na nesprávném právním výkladu podmínek pro osvobození od DPH u intrakomunitárního plnění.

[15] Krajský soud též nevyřadil námitky vztahující se k nejednoznačnosti postupu umožnění nakládat se zbožím jako vlastníkem, který měla stěžovatelka užít, aby nakonec o osvobození od DPH nepřišla. Odpovědi na tuto a další dílčí otázky nevyplývají ani implicitně z napadeného rozsudku, který tím byl zatížen nepřezkoumatelností. Nadto stěžovatelka navrhuje k řešení tohoto problému předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

[16] Konečně se podle stěžovatelky správce daně a žalovaný v průběhu daňového řízení dopustili celé řady pochybení při dokazování. Skutkové posouzení věci nebylo výsledkem volného hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným. Jednalo se o účelovou prezentaci zjištěných skutečností, při které byla úmyslně překrucována fakta a odmítány ty důkazní prostředky, jež svědčily ve prospěch daňových tvrzení stěžovatelky. Neustále se opakující a stupňující důkazní požadavky správce daně svědčily o kladení nepřiměřených důkazních nároků na stěžovatelku. Z těchto a dalších důvodů prezentovaných v žalobě má stěžovatelka za to, že postup správce daně a žalovaného nebyl odrazem volného hodnocení důkazů, nýbrž důkazem o svévoli těchto orgánů finanční správy a porušení principů dokazování v daňovém řízení.

[17] S ohledem na povahu kasačních námitek, které jsou do značné míry shodné s námitkami žalobními a odvolacími, žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko opakuje svou argumentaci vyjádřenou v napadeném rozhodnutí, příp. ve vyjádření k žalobě.

[18] V dalších podáních účastníci řízení v podstatě hlouběji polemizují se svými protichůdnými názory. Stěžovatelka dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 55/2020-91, ve kterém Nejvyšší správní soud řešil případ, kdy se zboží nepohnulo ze skladu daňového subjektu a bylo přeprodáno dalším subjektům, aby bylo ve výsledku opět zakoupeno daňovým subjektem. I navzdory tomu Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jednotlivá dodání nelze zpochybňovat. Žalovaný naopak míní, že závěry vyslovené v tomto rozsudku, nejsou aplikovatelné na nyní projednávanou věc.

[19] V duplice stěžovatelka poukazuje na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, jímž došlo k významnému posunu v pohledu na prokazování hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Za této situace

pokračování

je podle stěžovatelky vhodné věc vrátit do daňového řízení, aby mohly být zohledněny závěry judikatury ve vztahu k obsahu hmotněprávních podmínek.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost je **důvodná** [§ 110 odst. 1 s. ř. s.].

[22] Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika stěžovatelky se závěry krajského soudu, kterými byla potvrzena správnost postupu žalovaného při doměření DPH (vyměření nadměrného odpočtu na DPH) žalobkyni z důvodu nesplnění podmínek pro odpočet DPH, resp. osvobození od DPH ze sporných přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění.

III. A Odpočet na DPH ze zdanitelných plnění přijatých od Ploceus

[23] Stěžovatelka ve svých daňových přiznáních uplatňovala odpočet DPH za zdaňovací období září, listopad, prosinec 2014 a leden 2015. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.

[24] Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovedil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).

[25] Žalovaný rozporoval v daňovém řízení splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH stěžovatelkou. Podle něho vyvstaly důvodné pochybnosti, zda stěžovatelka přijala zdanitelná plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech.

[26] Podle § 92 daňového řádu „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších*

podáních“ (odstavec 3). „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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

[27] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout 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, 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). Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty], 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.

[28] V době od vydání napadeného rozsudku krajského soudu došlo k výraznému posunu v judikatuře týkající se otázky, jaký konkrétní skutečný stav je potřeba pro přiznání nároku na odpočet DPH prokazovat. Až donedávna vyplývalo z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, že 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 (srov. např. rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). S ohledem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Kemwater Prochemie* však „postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně

pokračování

měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). S ohledem na vývoj judikatury tak pro uznání nároku na odpočet DPH není povinností daňového subjektu prokázat přijetí plnění od (formálního) dodavatele deklarovaného na daňových dokladech, ale pouze to, že skutečný (materiální) dodavatel přijatého zdanitelného plnění byl v době poskytnutí plnění osobou povinnou k dani (byť bude s ohledem na povahu věci v drtivé většině případů deklarovaný a skutečný dodavatel tatáž osoba). K prokázání, kdo byl dodavatel či že šlo v každém případě o osobu povinnou k dani, je nezbytné užít i informací, které má správce daně k dispozici z vlastní úřední činnosti.

[29] Správce daně a žalovaný provedli v daňovém řízení se stěžovatelkou dokazování zevrubně a obsírně. Krajský soud důvodně přitakal jejich závěrům ohledně pochybností, že deklarovaným dodavatelem předmětných zdanitelných plnění byl Ploceus. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaného nebo napadeného rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka se mylí, míní-li, že pokud je v řízení poukazováno na nekalé okolnosti obchodních případů, musí tato argumentace nutně směřovat k daňovému podvodu – takové okolnosti totiž mohou být stejně tak dobře způsobilé vyvolat ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve správci daně důvodné pochybnosti, zda daňový subjekt prokázal vznik nároku na odpočet DPH (např. že zdanitelné plnění přijal daňový subjekt od osoby povinné k dani).

[30] K tomu argumentace žalovaného, s níž se ztotožnil krajský soud, směřovala. Správce daně a žalovaný v daňovém řízení detailně rozkryli řetězec subjektů obchodujících s vozidly, která byla následně dodána stěžovatelce, a zpochybnili, že tato vozidla mohla být stěžovatelce dodána deklarovaným dodavatelem Ploceus. S ohledem na popsané skutečnosti krajský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že společnost Ploceus byla pouze formálně vloženým článkem do řetězce, a že k dodání přijatých zdanitelných plnění tak nemohlo dojít od tohoto dodavatele. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že byť z toho žalovaný ve svém rozhodnutí neučinil přímé závěry, z bodu [41] napadeného rozhodnutí je zjevné, že identifikoval, že předmětná vozidla byla dodávána – se stěžovatelkou personálně propojenou – společností KARBIN, přes slovenskou TAXIBUS a další články společnosti Ploceus, která byla podle toho, čemu nasvědčují dosud opatřené důkazy, do řetězce formálně vložena jako přímý dodavatel stěžovatelky. To je mj. podstatné pro další závěry, o nichž bude pojednáno níže.

[31] V tomto okamžiku je namístě uvést, že stěžovatelka má pravdu, že v žalobě podrobně rozporovala způsob hodnocení důkazních prostředků žalovaným, k čemuž krajský soud velmi stručně uvedl, že způsob hodnocení důkazů žalovaným byl v souladu se zákonem. Takový postup je zcela jistě nežádoucí, neboť snižuje možnost přezkoumat úvahy, které vedly krajský soud k jeho závěru. Ze stručného odůvodnění krajského soudu je nicméně zjevné, že námitkám, kterými stěžovatelka rozporovala způsob hodnocení skutkového stavu žalovaným, nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost.

[32] Polemika s hodnocením důkazních prostředků, obsažená v příloze č. 5 žaloby, je nadto složena z tvrzení často obecných, vzájemně rozporných, nepřipustně relativizujících, nerelevantních nebo tvrzení selektivně vytrhávajících závěry žalovaného z kontextu.

[33] Příkladem může být argument stěžovatelky, že „*tvrzení správce daně, že se většina nabídek uskutečnila v době, kdy spol. KARBIN, a. s. měla předmětné zboží v obchodním majetku, není v souladu se zjištěným skutkovým stavem*“. Toto tvrzení je jednak zcela obecné, neboť z něj není zjevné, z čeho takový nesoulad stěžovatelka dovozuje, jednak je rozporné hned s následujícím argumentem. Jím tvrdí, že vlastně není relevantní, zda společnost Ploceus vlastnila vozidla, která byla předmětem dodání stěžovatelce. Zároveň touto argumentací stěžovatelka rozporuje jeden odstavec argumentace žalovaného, který je shrnutím obsahu str. 14-18 napadeného rozhodnutí, aniž by reflektovala celou řadu na těchto několika stranách formulovaných důkazně podložených zjištění, na jejichž základě žalovaný své pochybnosti založil. Nadto stěžovatelka používá v posledním sloupci této tabulky k prokázání svých tvrzení důkazy, jejichž obsah, resp. způsobnost prokázat tvrzení stěžovatelky, žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybnil.

[34] Dále například k tvrzení na str. 2 přílohy č. 5 žaloby, že objednání dopravy není relevantní, neboť stěžovatelka se stala vlastníkem zboží až poté, kdy jí toto zboží bylo dodáno a byla uhrazena jeho kupní cena, Nejvyšší správní soud taktéž poukazuje, že toto tvrzení je relativizující a zároveň irelevantní. Stěžovatelka totiž ve své argumentaci zjevně pominula, že cílem argumentace žalovaného bylo poukázat na skutečnost, že v daňovém řízení vyvstaly pochybnosti o deklarovaném dodavateli na základě skutečností zpochybňujících, že společnost Ploceus vůbec mohla reálně dodat předmětné zdanitelné plnění ve smyslu § 13 zákona o DPH. Je tak zcela nerelevantní také argumentace, obsažená v této části přílohy č. 5, podle které na stěžovatelku přešlo vlastnické právo až zaplacením kupní ceny a dodáním zboží – to, že bylo zboží stěžovatelce dodáno a že jej použila pro ekonomické účely, nebylo předmětem sporu. Předmětem sporu bylo pouze to, zda dodavatelem byla Ploceus. K tvrzení stěžovatelky, že svědek Strnad (jednatel společnosti Ploceus) neuvedl, že by dopravu zadával svému dodavateli, Nejvyšší správní soud uvádí, že toto tvrzení svědka Strnada přímo vyplývá ze svědecké výpovědi č. j. 4145593/16/2115-60563-200921, která je obsahem správního spisu. Není tedy zjevné, z čeho stěžovatelka usuzuje o opaku.

[35] Relevantní byly i pochybnosti žalovaného týkající se přefakturace nákladů na dopravu, kterou hradila stěžovatelka, na její dodavatele nebo odběratele. Argumentace stěžovatelky, která tyto pochybnosti popírá, je vytržena z kontextu a zároveň relativizující. Stěžovatelce vadí, že podle žalovaného jsou tyto faktury na úhradu nákladů na přepravu vozidel obecné, přestože z faktury č. 2900140260 ze dne 1. 8. 2014 je podle ní zjevné, o jakou přepravu se jedná. Nelze však pominout, že stěžovatelka záměrně ve své argumentaci poukazuje na jediný daňový doklad na náhradu nákladů na přepravu vozidel, který byl skutečně vystaven v období, v němž měla stěžovatelka obchodovat s předmětnými zdanitelnými plněními, a který byl uhrazen. Stěžovatelka již však nezmiňuje, že ve správním spise jsou další tři daňové doklady, vystavené za stejným účelem, č. 2900150237, č. 2900150238 a č. 2900150239, které jsou zcela obecné (není z nich zjevné, jakou dopravu stěžovatelka přefakturuje), zároveň byly vystaveny více než půl roku poté, co měla stěžovatelka s Ploceus a TAXIBUS obchodovat, a až po zahájení

pokračování

daňové kontroly u stěžovatelky, tedy v době, kdy již stěžovatelka věděla, že správce daně šetří její daňové povinnosti, a nebyly nikdy uhrazeny.

[36] V obdobném duchu se nesou všechna tvrzení, kterými stěžovatelka rozporuje způsob hodnocení důkazních prostředků žalovaným. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezbytné vyjadřovat se ke každému z nich zvlášť. Jak již bylo řečeno, žalovaný se s konkrétními a obsáhlými námitkami stěžovatelky vypořádal na stranách 39 až 48 napadeného rozhodnutí a Nejvyšší správní soud se ve shodě s krajským soudem s těmito závěry ztotožňuje.

[37] Nejvyšší správní soud tak opakuje, že žalovaný v daňovém řízení dostatečným způsobem zpochybnil, že dodat přijatá zdanitelná plnění stěžovatelce mohla společnost Ploceus, a krajský soud nepochybil, pokud tato zjištění potvrdil. S ohledem na judikatorní vývoj je však potřeba uvést, že v nyní projednávané věci ze správního spisu vyplývají skutečnosti způsobující, že zpochybnění Ploceus jako deklarovaného dodavatele není dostatečné k učinění závěru, že stěžovatelka nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Jak totiž vyplývá z již citovaného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017–208, pro přiznání nároku na odpočet DPH má splnění hmotněprávních podmínek přednost před splněním formálních podmínek – materiální podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH je přitom to, že dodání měla uskutečnit osoba povinná k dani (plátce DPH), nikoliv nezbytně dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu, byť je jistě žádoucí, aby se jednalo o tutéž osobu. Ačkoliv je důkazní břemeno ohledně splnění této podmínky zásadně na daňovém subjektu, výjimkou je situace, kdy má správce daně informace, jež jsou nezbytné k ověření splnění této podmínky, k dispozici z vlastní úřední činnosti. V nyní projednávané věci přitom ze správního spisu vyplývají informace o tom, kdo by mohl být případným skutečným dodavatelem přijatých zdanitelných plnění stěžovatelce – personálně propojená KARBIN, příp. její dodavatelé, od nichž stěžovatelka objednávala dopravu.

[38] Přestože žalovaný a správce daně v daňovém řízení dostatečným způsobem zpochybnili, že se dodání vozidel uskutečnilo tak, jak deklarovala stěžovatelka, a důkazní prostředky prezentované dosud stěžovatelkou v daňovém řízení nebyly způsobilé tyto pochybnosti vyvrátit, neznamená to, že by stěžovatelka nemohla splnit podmínky pro vznik nároku na DPH. Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbývá než zrušit napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení, aby podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH stěžovatelky mohly být prošetřeny ve světle nové judikatury rozšířeného senátu, reagující na výklad autonomních pojmů komunitárního práva Soudním dvorem EU. Pokud by v dalším řízení žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelce nárok na odpočet DPH vznikl, bude následně na něm, zda vyhodnotí, že je s ohledem na okolnosti nyní projednávané věci ve světle judikatury Soudního dvora EU namístež nárok přiznat.

III. B Osvobození od DPH ze zdanitelných plnění dodaných do jiného členského státu společnosti TAXIBUS

[39] Důvodem pro doměření DPH, resp. vyměření nadměrného odpočtu ve zdaňovacích obdobích červenec 2014, září 2014, říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014 a

leden 2015, byla také skutečnost, že žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke splnění podmínek pro získání osvobození od DPH dle § 64 odst. 1 zákona o DPH.

[40] Podle základního pravidla vyplývajícího z unijní judikatury lze uplatnit osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně pouze tehdy, pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu je tedy nezbytným základním znakem operace uvnitř EU, který ji odlišuje od tuzemské operace (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, odst. 37 až 42, ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, odst. 29, nebo ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, odst. 24).

[41] Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu, tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcovi, který zdanitelné plnění uskutečňuje. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-19).

[42] V nyní projednávané věci žalovaný zpochybnil, že stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k podmínce převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele dodaného zdanitelného plnění, jakož i ve vztahu k podmínce faktického odeslání nebo přepravy zdanitelného plnění do jiného členského státu.

[43] Stěžovatelka se mylí, že neutralita DPH nemohla být narušena, pokud se žalovaný nezabýval tím, zda se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH. Osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH totiž slouží k zachování principu neutrality DPH – vychází totiž z předpokladu, že při dodání zboží do jiného členského státu bude toto zboží předmětem zdanění v tomto jiném členském státě. Bylo by v rozporu s tímto principem, pokud by daň byla vybírána taktéž ve vysílajícím státě. Z toho však zároveň plyne, že princip neutrality DPH je osvobozením od DPH ve vysílajícím státě chráněn pouze za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození. Jinými slovy, pokud daňový subjekt neunesse důkazní břemeno, že dodal zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě, převedl na ni právo nakládat se zbožím jako vlastník a přepravil nebo odeslal k přepravě zboží do tohoto jiného členského státu, nejsou splněny podmínky pro osvobození od DPH. K narušení principu neutrality DPH by pak naopak došlo přiznáním osvobození, aniž by pro to byly splněny podmínky.

[44] Žalovaný zpochybnil, že by stěžovatelka převedla na TAXIBUS právo nakládat se zbožím jako vlastník, celou řadou konkrétních okolností tohoto obchodního případu. Ty jsou velmi detailně popsány ve zprávách o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí. Není třeba je znovu opakovat. Důležité však je, že podstatou sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je, zda společnost TAXIBUS byla vložena do řetězce společností, které obchodovaly s předmětnými vozidly, čistě formálně, aniž by tato společnost reálně měla

pokračování

v úmyslu kupovat tato vozidla. Je přitom potřeba zopakovat, že důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti leželo na stěžovatelce. Na správci daně bylo naopak, aby dostatečně prokázal své důvodné pochybnosti o splnění podmínek pro osvobození od DPH stěžovatelkou.

[45] Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem a žalovaným vážné pochybnosti o tom, že skutečným důvodem zapojení TAXIBUS do řetězce dodavatelů byl legitimní obchod se stěžovatelkou. Jak bylo v řízení prokázáno, ve všech případech, kdy stěžovatelka dodávala vozidla TAXIBUS, byla tato vozidla v podstatě „na otočku“ odvezena na Slovensko a následně zpět do České republiky, a vždy končila u společnosti personálně propojené se stěžovatelkou, která je následně dodávala do Německa. O tomto obchodním řetězci bylo rozhodnuto dopředu a stěžovatelkou. Ta zajišťovala kompletní dopravu z ČR na Slovensko i zpět, rozhodovala o tom, kde se zboží naloží, kde se vyloží, společnost TAXIBUS tak vůbec nemohla rozhodovat o tom, jakým způsobem bude s vozidly nakládáno. Řidiči přepravující vozidla předem věděli, že vozidla povezu zpět do České republiky a kam je povezu. Jeden jednatel společnosti TAXIBUS, pan Pružinský, ve své nekonkrétní svědecké výpovědi neustále odkazoval na druhého jednatele, pana Puškára, ten zase k předmětnému obchodu uvedl, že v podstatě „naskočil již do rozjetého vlaku“ až v září 2014. Oba jednatele sice potvrdili obchodování se stěžovatelkou, tyto výpovědi však spíše než o skutečném úmyslu nakládat se zbožím jako vlastníky vyvolávají dojem, že svědkové měli dobré povědomí o tom, co mají formálně učinit a tvrdit, aby stěžovatelka naplnila podmínky pro osvobození od DPH.

[46] Skutečnému záměru vstupovat do vzájemného obchodu se společností TAXIBUS neodpovídá ani tvrzené ekonomické opodstatnění tohoto obchodu. Stěžovatelka totiž tvrdí, že důvodem navázání spolupráce s TAXIBUS bylo omezení možnosti dodávat vozidla ŠKODA Auto neautorizovaným zprostředkovatelům. Pokud totiž stěžovatelka dodávala vozidla společnosti TAXIBUS, která nebyla autorizována k jejich opětovnému prodeji, přesto je následně formálně prodávala zpět do České republiky až ke společnosti KARBIN, nebyla TAXIBUS ničím jiným než neautorizovaným zprostředkovatelem. Pohledem soukromoprávního vztahu mezi stěžovatelkou a ŠKODA Auto tak mezi dodáním společnosti TAXIBUS a případným dodáním neautorizovanému zprostředkovateli do Německa není žádný rozdíl.

[47] Primárním účelem obchodního modelu, jehož byla stěžovatelka účastníkem, tedy mohlo být získání dvojího plnění osvobozeného od DPH s nárokem na odpočet. Prvního z nich by stěžovatelka mohla dosáhnout nakoupením vozidel v tuzemsku a prodejem na Slovensko. Druhého by mohla dosáhnout společnost KARBIN, v níž působily jako statutární orgán tytéž osoby jako u stěžovatelky, neboť předmětná vozidla měla formálně projít přes společnosti TAXIBUS, Ploceus a další společnosti až ke společnosti KARBIN, která tudíž také pořídila zboží v tuzemsku, a následně je dodala jako osvobozená plnění s nárokem na odpočet do Německa.

[48] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že na TAXIBUS přešlo vlastnické právo a že z judikatury vyplývá, že dodání zboží s takovýmto přechodem je zásadně dodáním dle zákona o DPH. Je pravdou, že Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že „převod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině případů k dodání zboží dochází

převodem vlastnického práva.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016–176). K tomu však nutno dodat, že právní jednání se posuzuje v soukromém právu podle svého obsahu [§ 555 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v rozhodném znění (dále jen „občanský zákoník“)]. Podle Nejvyššího správního soudu žalovaný prokázal důvodné pochybnosti o tom, že skutečným úmyslem a vůlí stěžovatelky bylo uzavřít kupní smlouvu s TAXIBUS ve smyslu § 2079 a násl. občanského zákoníku. Z provedených důkazů je patrné, že touto vůlí nejspíše bylo dostat předmětná vozidla do sféry personálně propojené KARBIN za současného získání osvobození od DPH s nárokem na odpočet. Z dosud provedených důkazů zatím neplyne žádný jiný rozumný důvod účasti společnosti TAXIBUS na řetězci transakcí.

[49] Ke splnění podmínky, aby zboží fyzicky opustilo území jednoho členského státu a bylo dopraveno na území jiného, Nejvyšší správní soud uvádí, že nyní projednávaná věc je typově podobná věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodoval rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2015–45, v němž uvedl, že čistě formální vývoz za hranice nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH (srov. bod 41). Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že byť v nyní projednávané věci byl postup stěžovatelky sofistikovanější než ve shora uvedeném rozsudku, použitelnosti jeho závěrů na nynější věc to nebrání. V obou případech totiž stěžovatelé dopředu věděli, že zboží bude doručeno dodavateli do České republiky, s tím, že obchod mezi dvěma českými subjekty bude proveden přes společnost v jiném členském státě, aby došlo k osvobození od DPH. Zatímco v případě, kdy rozhodoval Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 8 Afs 78/2015–45, tato domluva vyplynula z provedeného dokazování, v nyní projednávané věci má Nejvyšší správní soud takovou domluvu za prokázanou ze skutečnosti, že vozidla prodávaná stěžovatelkou společností TAXIBUS byla vysílána a zároveň končila vždy v provozovně stěžovatelky, přičemž konečný odběratel v tuzemsku byla personálně propojená společnost KARBIN. Na prodeji ze strany stěžovatelky a koupi ze strany KARBIN se tak na úrovni obchodního vedení podílely tytéž osoby.

[50] Nepřípadný je odkaz stěžovatelky na právní názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 55/2020–91. Podle něho na základě konkrétních okolností, ze kterých správce daně usuzoval na fiktivnost obchodů mezi jednotlivými články řetězce, takový závěr nebylo možno učinit: *„Nešlo přitom o situaci, kdy by jednotlivé články v řetězci nebyly oprávněny rozhodnout, jak s materiálem dále naloží. Ačkoliv odběratelé materiál v rámci obchodu bez výjimky převáděli společnosti Linhart, která jej následně prodávala zpět žalobkyni, neznamená to, že by tím byly jednotlivé články zbaveny práva s převáděným množstvím materiálu nakládat a že by nebyla splněna objektivní kritéria převodu vlastnického práva ke zboží.*“ Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dodal, že *„plnění realizované v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat. Otázku ekonomické opodstatněnosti je třeba posuzovat v kontextu celého obchodu. Není proto vyloučeno, že se ekonomický smysl transakce projeví pouze u některé z propojených osob.*“

[51] Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci shledal, že správce daně dostatečným způsobem prokázal to, že vložení slovenské TAXIBUS bylo formálním úkonem, že tato společnost ve skutečnosti neměla právo nakládat se zbožím jako vlastník a

pokračování

že obchod s touto společností neměl samostatné ekonomické opodstatnění (jiné než vztahující se k režimu DPH), jak se to snažila v průběhu celého řízení tvrdit stěžovatelka. Skutkový stav v nynější věci je tedy jiný než ve věci v rozsudku č. j. 6 Afs 55/2020–91. Transakce, jejímž předmětem byla vozidla prodávaná stěžovatelkou, tak nebyla posuzována jako fiktivní ve svém celku, ale pouze její část spočívající ve vložení společnosti na Slovensku do řetězce obchodů, jejichž finálním subjektem byla osoba personálně propojená se stěžovatelkou, a to nejspíše za účelem získání osvobození od DPH s nárokem na odpočet (jiný důvod takového kroku není z dostupných důkazů patrný).

[52] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s žalovaným a krajským soudem uvádí, že správní spis obsahuje dostatek důkazů ke zpochybnění fakticity dodání zboží do jiného členského státu.

[53] V případě prodeje vozidla s VIN kódem TMBCC73T1C9031776 společnosti TAXIBUS, u něž žalovaný zpochybněl, že by toto vozidlo vůbec bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, stěžovatelka tento konkrétní závěr krajského soudu nijak nerozporuje.

[54] Nejvyšší správní soud nepoložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, neboť neshledal v nyní projednávané věci existenci otázky týkající se aplikace komunitárního práva, která by byla nejasná, a k jejímuž závaznému výkladu by tedy byl příslušný Soudní dvůr EU. Naopak, pravidla komunitárního práva jsou ve vztahu k projednávané věci již bohatě konkretizována judikaturou Soudního dvora EU, naposledy ve shora zmíněné věci *Kemwater Prochemie*. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že v nedávné době položil jeden z jeho senátů předběžnou otázku ve věci sp. zn. 4 Afs 291/2021 (C-676/22). Ta se však týká otázky, nakolik mají být principy týkající se dodání zboží vyslovené ve věci *Kemwater Prochemie* použity i na intrakomunitární dodávku. V nyní projednávané věci však není skutkově sporné, jak vozidla, o něž jde, putovala mezi Českou republikou a Slovenskem, nýbrž to, jaké všechny společnosti skutečně tato vozidla nabyly a dále prodaly (ve smyslu nabytí práva nakládat s věcí jako vlastníky) a které z takovýchto transakcí byly v ekonomickém smyslu „skutečné“ a které naopak byly „umělé“ v tom smyslu, že jejich hlavním účelem bylo vytvořit situaci, jež umožňovala uplatnit odpočet DPH.

[55] V dalším řízení před správcem daně tedy bude třeba dále objasnit právní povahu transakcí v řetězci společností. Je velmi dobře možné (a v tomto ohledu má i pro nyní projednávanou věc relevanci shora zmíněný rozsudek č. j. 6 Afs 55/2020–91), aby obchod automobily byl koncipován jako přeshraniční řetězec, a to i případně kvůli obejití určitých soukromoprávních ujednání účastníků řetězce s třetími osobami (není úlohou daňového práva vést strany soukromoprávních transakcí k dodržování jimi uzavřených smluv či jiných soukromoprávních pravidel chování). Pro účely DPH však je třeba, aby pro každý jednotlivý článek takovéto řetězové přeshraniční transakce existovalo rozumné vysvětlení opírající se o jiný důvod než jen získání daňové výhody. Dále je k tomu, aby konkrétní článek řetězce byl považován za dodavatele či odběratele, nezbytné, aby – pokud je tvrzeno, že na základě určité transakce nabyly vozidla s účinky v oblasti DPH – vskutku k těmto vozidlům nabyly právo nakládat s věcí jako vlastníky (v tomto ohledu jsou relevantní zejména principy formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022,

č. j. 8 Afs 15/2020–85, č. 4354/2022 Sb.). V rámci hodnocení, zda určitá osoba nabyla právo nakládat s věcí jako vlastník, nelze určité typické situace (např. to, kdo fakticky zajišťoval dopravu zboží) *a priori* vykládat tak, že nezajišťovala-li dopravu ta osoba, jež právo nakládat s věcí jako vlastník měla dle tvrzení daňového subjektu nabyt, toto právo zpravidla nenabyla. Okolnosti spojené s přepravou je nutno hodnotit individuálně, v kontextu dalších informací o řetězci transakcí, zejména pak o roli (ekonomické, právní), kterou měl ten který článek řetězce v transakci jako celku plnit. Je dobře představitelné, že tzv. schránková společnost, jež nemá prostředky k zajištění dopravy, takže si dopravu dodávaného či přebíraného zboží musí najímat od třetích osob (typicky od jiných článků řetězce), je do řetězce včleněna proto, aby v určité fázi transakce nesla její právní či ekonomická rizika a právě za to byla „odměněna“ marží z přepraveje. Není-li takováto schránková společnost do transakce začleněna jen či převážně z daňových důvodů, nelze takovému obchodnímu modelu zásadně nic vytýkat.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[57] V nyní projednávané věci je situace specifická tím, že byt v době řízení před krajským soudem ještě nemusely být dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, s ohledem na judikaturní vývoj by takové důvody v navazujícím řízení před krajským soudem byly. Nejvyšší správní soud proto zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[58] Za této situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[59] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatelka měla v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen jí tyto vynaložené náklady nahradit.

[60] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatele mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

pokračování

[61] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka taktéž zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským. V řízení o kasační stížnosti učinil tento zástupce čtyři úkony právní služby, a to podání kasační stížnosti, replika, další podání (druhé doplnění kasační stížnosti, duplika [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 13 600 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2856 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[62] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 32 684 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. prosince 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu