



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: **JP servis-OIL s. r. o.**, se sídlem Podkrušnohorská 432, Litvínov – Chudeřín, zast. JUDr. Petrem Vališem, advokátem se sídlem Balbínova 1093/27, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 2. 2017, č. j. 521/17/5300-22442-707666, č. j. 532/17/5300-22442-707666, č. j. 503/17/5300-22442-707666 a č. j. 550/17/5300-22442-707666, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 15 Af 45/2017-105,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 5. 2021, č. j. 15 Af 45/2017-105, **se zrušuje** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem č. j. 15 Af 45/2017-105 (dále jen „napadený rozsudek“) ve výroku I. spojil ke společnému projednání čtyři věci vedené u něho pod sp. zn. 15 Af 45/2017, 15 Af 46/2017, 15 Af 47/2017 a 15 Af 48/2017. Žalobami v těchto věcech se žalobkyně domáhala zrušení napadených rozhodnutí žalovaného, jimiž bylo ve věcech odvolání žalobkyně žalovaným potvrzeno celkem 22 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2015 týkajících ze zdaňovacích období různých měsíců let 2012 a 2013. Těmito rozhodnutími správce daně 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“), neboť správce daně dospěl k závěru, že pořízení přijatých zdanitelných plnění (pohonných hmot), z nichž žalobkyně uplatňovala odpočet na DPH,

nebylo porízením v tuzemsku s nárokom na odpočet DPH, nýbrž porízením z jiného členského státu s místem dodání v tomto jiném členském státu.

[2] Krajský soud napadeným rozsudkem vyhověl žalobám žalobkyně proti napadeným rozhodnutím žalovaného, tato rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobách.

[3] Krajský soud se neztotožnil s námitkami nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí ani s námitkou, že měl žalovaný zrušit dodatečné platební výměry z důvodu, že část spisu byla přeřazena z vyhledávací do veřejné části daňového spisu až v odvolacím řízení. Poukázal na skutečnost, že sám žalovaný je povolán zhojit vady prvostupňového řízení a zákon mu k tomu dává adekvátní prostředky.

[4] K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu a k námitce, že správce daně nepřenesl v daňovém řízení důkazní břemeno na žalobkyni, krajský soud nejprve obsáhle zrekapituloval judikaturu vztahující se k rozložení důkazního břemene a k hodnocení okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Následně uvedl, že daňové orgány dovodily skutečnost, že na žalobkyni přešlo již v jiném členském státě právo nakládat se zbožím jako vlastník, pouze ze skutečnosti, že žalobkyně objednávala přepravu pohonných hmot z jiných členských států Evropské unie, zvolila místo určení v České republice a následně uhradila náklady přepravy. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu však pouhé zajištění dopravy zboží nemůže z dopravce učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník. Podle krajského soudu organizace přepravy nemůže být jediným kritériem pro určení místa dodání, nicméně toto kritérium lze považovat za dostatečný důvod k prokázání pochybností správce daně, zda se místo dodání pohonných hmot nacházelo v tuzemsku, jak tvrdila žalobkyně, nebo v jiném členském státě Evropské unie. Správcem daně sdělené pochybnosti, které žalovaný aproboval, tak podle názoru krajského soudu postačovaly k přechodu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni.

[5] Krajský soud nicméně dospěl k závěru, že žalovaný neumožnil po přechodu důkazního břemene žalobkyni její pochybnosti vyvrátit. Daňové orgány řádně neprovedly žalobkyni navržené důkazní návrhy, nijak podrobněji nezkoumaly obsah důkazů obsažených ve spise, náležitě nevyhodnotily žalobkyni předložené CMR listy, nezabývaly se rámcovými smlouvami ani se nevyjádřily ke zjištěním plynoucím z mezinárodních dožádání. Další pochybení spočívalo v tom, že se daňové orgány zaměřily výhradně na organizaci přepravy pohonných hmot, aniž by se z jakýchkoli jiných hledisek zabývaly tím, kdy žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, např. na základě soukromoprávních předpisů o převodu vlastnického (případně jiného obdobného) práva.

[6] Krajský soud uzavřel, že daňové orgány v projednávané věci neumožnily žalobkyni unést její důkazní břemeno, řádně se nevypořádaly s důkazními prostředky předloženými žalobkyní a zároveň dostatečně nezjistily skutkový stav, pokud jde o místo dodání pohonných hmot.

II. Kasační stížnost žalovaného a obsah dalších podání

pokračování

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) 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.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti shrnul důvody uvedené v napadeném rozsudku, že daňové orgány údajně neumožnily žalobkyni unést její důkazní břemeno, řádně se nevypořádaly s důkazními prostředky předloženými žalobkyní a zároveň dostatečně nezjistily skutkový stav, pokud jde o místo dodání pohonných hmot.

[9] K první z vad, které krajský soud shledal, stěžovatel namítá, že naprostou většinu důkazních prostředků předložila žalobkyně již při zahájení daňové kontroly. Tyto důkazní prostředky správce daně hodnotil a na jejich základě mu vznikly pochybnosti ohledně správnosti údajů tvrzených žalobkyní v daňových přiznáních. Oprávněnost těchto pochybností krajský soud jednoznačně aproboval v napadeném rozsudku. Žalobkyně měla prostor navrhnout důkazní prostředky jak v řízení před správcem daně, tak v odvolacím řízení. Podle stěžovatele tak dali on i správce daně žalobkyni dostatečný prostor k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH.

[10] K vyhodnocení důkazních prostředků stěžovatel uvádí, že žalobkyně navrhovala k provedení nezpůsobilé důkazní návrhy (právní předpisy), odkazovala na důkazy, které ve skutečnosti nebyly součástí správního spisu, nebo navrhovala důkazy, které nebyly způsobilé vyvrátit pochybnosti stěžovatele. Stěžovatel v napadených rozhodnutích všechny provedené důkazy řádně hodnotil (odpovědi na mezinárodní dožádání, rámcové kupní smlouvy), anebo zdůvodnil, proč je neprovedl (spisy celní správy, svědecké výpovědi řidičů, zaměstnanců, prokázání existence vlastnického práva a existenci cest přeprav). K CMR listům stěžovatel uvádí, že ty byly součástí správního spisu již při zahájení daňové kontroly, stejně jako naprostá většina dalších důkazů, a byly jedním ze zdrojů pochybností správce daně vyjádřených ve výzvách správce daně k prokázání skutečností. Pochybnosti správce daně a stěžovatele přitom krajský soud aproboval.

[11] Podle stěžovatele si lze jen těžko představit situaci, že důkazní prostředek, který přispěl k pochybnostem správce daně a stěžovatele, by ty samé orgány následně měly po přenesení důkazního břemene na žalobkyni opět hodnotit ve prospěch unesení důkazního břemene žalobkyní. Krajský soud by takovou úvahou nevyhnutelně popřel správnost vlastního tvrzení o řádném unesení důkazního břemene správcem daně ohledně existence pochybností o správnosti daňových tvrzení žalobkyně, vada by v takovém případě totiž musela spočívat již v nesprávnosti prvotního hodnocení důkazního prostředku před vydáním výzev k prokázání skutečností. Pokud určitým důkazním prostředkem bylo uneseno důkazní břemeno správcem daně a došlo tak k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, je vyloučeno, aby stejný důkazní prostředek pochybnosti správce daně vyvrátil a vedl k unesení důkazního břemene žalobkyní.

[12] Stěžovatel dále namítá, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť tvrdí-li krajský soud, že stěžovatel nedostatečně hodnotil důkazy v řízení s žalobkyní, pak za daných okolností mohl a nepochybně měl uvést konkrétní skutečnosti relevantní pro posuzovanou věc, které z důkazních prostředků vyplývají a

stěžovatelem byly pominuty, a odůvodnit tak vlastní závěr o nedostatečném hodnocení příslušných důkazních prostředků stěžovatelem.

[13] Nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí nemůže spočívat v tom, že daňové orgány veškeré dokazování zaměřily výhradně na organizaci přepravy pohonných hmot. V posuzované věci je totiž nesporné, že kritérium organizace přepravy bylo důvodem přenesení důkazního břemene na žalobkyni, další dokazování tak bylo na ní. Jelikož následně nebyly žalobkyni předloženy ani jinak získány žádné důkazní prostředky, které by na základě nějakého jiného kritéria umožňovaly určení místa plnění předmětných obchodních případů v tuzemsku, nemohl správce daně žádná taková kritéria posuzovat. Uvedená skutečnost však nemůže být kladena k tíži správce daně, jelikož jeho již netížilo důkazní břemeno. Stěžovatel k tomu doplňuje, že s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se tak ani nemohl dopustit vady nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že zboží nakupovala v tuzemsku od tuzemských subjektů. Vyjádření staví primárně na argumentaci, že v řetězci transakcí nesmí dojít k vícetému zdanění zboží. Má za to, že stěžovatel nepřímo potvrzuje, že k takové situaci v posuzované věci došlo. S ohledem na přesvědčení, že daň z přidané hodnoty v rámci jednoho řetězce transakcí nesmí být odvedena vícekrát, žalobkyně požaduje i doplnění dokazování. Žalobkyně zdůrazňuje, že kritérium organizace přepravy nemá být jediným kritériem, i když uznává, že tomuto kritériu je třeba přiznat zvláštní význam.

[15] Podle žalobkyně byla přeprava uskutečněna na základě pokynů dodavatelů, kteří byli pořizovateli zboží z jiného členského státu, přičemž žalobkyně přepravu toliko zajišťovala. Žalobkyně přitom nemohla předvídat, kdy, kam a v jakém množství by chtěli její dodavatelé zboží přepravit. Žalobkyně nemohla nabýt práva nakládat se zbožím jako vlastník na území jiného členského státu, jelikož přepravu zboží do tuzemska toliko zajistila pro vlastní dodavatele a zboží jim v tuzemsku předala.

[16] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel setrval na svém stanovisku a důvodech nezákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu a zopakoval své postoje ve vztahu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

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

[19] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelný rozsudek krajského soudu totiž z povahy věci nelze věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé,

pokračování

jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nejvyšší správní soud tuto námitku shledal důvodnou.

[20] Důvody nepřezkoumatelnosti jsou přitom dva; odůvodnění krajského soudu si vnitřně odporuje a zároveň v části napadeného rozsudku není zjevné, jakými úvahami se krajský soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil.

[21] Krajský soud v napadeném rozsudku správně shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Následně shrnul také judikaturu vztahující se k určení místa dodání, resp. přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník, při řetězené dodávce zboží s jednou dopravou. V bodě 36. napadeného rozsudku pak uvedl, že z provedeného dokazování jednoznačně nevyplývalo, že by žalobkyni svědčilo v některém z případů dodání sporných zdanitelných plnění právo nakládat s věcí jako vlastník, a že se stěžovatel zaměřil toliko na organizaci přepravy předmětného zboží. V následujícím odstavci však krajský soud uvádí, že stěžovatel unesl důkazní břemeno stran vyjádření pochybností o splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH u žalobkyně, a dodává, že tyto pochybnosti byly způsobilé přenést důkazní břemeno na žalobkyni. V bodech 38. a 39. však krajský soud říká, že stěžovatel, resp. správce daně, nedostatečně zkoumali obsah jednotlivých důkazů ve vztahu ke skutečnému převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jako nedostatečně hodnocené důkazy přitom uvádí, jak správně podotýká stěžovatel, důkazy, které byly v první řadě důvodem pro vznik pochybností správce daně o splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění žalobkyní (v tomto případě CMR listy).

[22] Takové hodnocení skutkového stavu vytváří vnitřní rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud již mnohokrát uvedl, že ustálenou judikaturu 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.

[23] V nyní projednávané věci tak důkazní břemeno daňových orgánů spočívalo v prokázání existence dostatečně důvodných pochybností o splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH žalobkyni. Žalobkyně v daňovém řízení uvedla, že sporná zdanitelná plnění pořídila v tuzemsku, pochybnosti správce daně, resp. stěžovatele, se vztahovaly právě k této skutečnosti – správci daně totiž na základě předložených CMR listů a dalších důkazů vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění nebyla pořízením zboží v jiném členském státu s místem dodání v tomto jiném členském státu. Krajský soud přitom v bodě 36. napadeného rozsudku naznačil, že stěžovatel své pochybnosti řádně nezdůvodnil, tedy nedostatečně skutkově podložil. V bodě 37. napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel důkazní břemeno stran svých pochybností unesl, a došlo tak k přenosu důkazního břemene na žalobkyni. Následně v bodech 38. a 39. napadeného rozsudku opět uvedl, že stěžovatel nedostatečně hodnotil důkazní prostředky obsažené ve spise, pro to, aby mohl dospět k závěru o pochybnostech vztahujících se k okamžiku přechodu práva nakládat se sporným zbožím jako vlastník na žalobkyni (byť tyto důkazy byly naopak z velké části zdrojem pochybností správce daně, které krajský soud aproboval). Jak již však bylo uvedeno v přechozím odstavci tohoto rozsudku, daňové orgány nemají povinnost prokazovat, že formálně tvrzený skutkový stav je v rozporu s faktickým stavem – pouze v tomto ohledu o souladu tvrzeného a faktického stavu předestřít dostatečně důvodné a důkazně podložené pochybnosti.

[24] V nyní projednávané věci tak mohly nastat dvě alternativy. První z nich je, že stěžovatel unesl důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH žalobkyni. V tom případě měl krajský soud hodnotit, zda žalobkyně následně předestřela stěžovateli takové důkazy, které jsou způsobilé jeho pochybnosti vyvrátit. Druhou z alternativ je, že důkazní prostředky, na základě kterých stěžovatel dospěl k pochybnostem o splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH žalobkyni, nejsou dostatečné, neboť nereflektují judikaturu vztahující se ke hlediskům, která musí vzít daňové orgány v potaz při hodnocení místa dodání či přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž tato hlediska se vztahují i k hodnocení důkazů, na jejichž základě daňové orgány své pochybnosti založily. Z napadeného rozsudku však není zjevné, ke které z těchto alternativ se krajský soud v odůvodnění zrušujícího výroku přiklonil. Správnost zrušujícího výroku ovšem odůvodňuje pouze jedna z uvedených alternativ. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť jeho odůvodnění je vnitřně rozporné.

pokračování

[25] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i proto, že, jak stěžovatel správně uvádí, krajský soud založil své rozhodnutí taktéž na tvrzení, že stěžovatel nedostatečně hodnotil v řízení provedené důkazy a neumožnil žalobkyni unést její důkazní břemeno. K tomu je potřeba uvést, že krajský soud tyto své závěry stručně shrnul do jednoho odstavce a nijak blíže je nespecifikuje. K hodnocení CMR listů se již Nejvyšší správní soud výše vyjádřil. K hodnocení rámcových smluv a odpovědí na mezinárodní dožádání je potřeba uvést, že těmi se stěžovatel zabýval v bodě [50], resp. [51] napadených rozhodnutí, pokud jde o rámcové smlouvy, a v bodech [90], resp. [91] až [96] napadených rozhodnutí, pokud jde o mezinárodní dožádání. Krajský soud uvádí, že tyto důkazy nebyly hodnoceny stěžovatelem dostatečně, neuvádí však již, v čem tuto nedostatečnost shledává. Nejvyšší správní soud tak nemůže přezkoumat závěry krajského soudu, neboť v odůvodnění absentují úvahy, kterými byl krajský soud veden, když tyto závěry činil. Pokud měl krajský soud za to, že hodnocení provedených důkazů vykazuje vady, měl je identifikovat a zavázat stěžovatele k jejich nápravě v navazujícím řízení.

[26] Ztotožnit se nelze ani se závěrem krajského soudu, že žalobkyni nebyl dán prostor k prokázání jejích tvrzení. Žalobkyně měla naopak tento prostor při zahájení daňové kontroly, po obdržení výzev k prokázání skutečností, po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, v odvolání a po seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolání, aby předložila relevantní důkazy k prokázání svých tvrzení, a to vždy s dostatečnou lhůtou k tomu, aby tak učinila. V daňovém řízení byly důkazní návrhy žalobkyně buď provedeny, nebo odmítnuty spolu se zdůvodněním, proč nebylo vyhověno těmto důkazním návrhům (viz např. strana 84 zprávy o daňové kontrole). Krajský soud tedy měl uvést, v čem konkrétně žalovaný pochybil, tedy které důkazní prostředky neprovedl v rozporu se zákonem a proč. Takové skutečnosti z napadeného rozsudku nevyplývají.

[27] Stejně tak nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, že nelze v řízení vícekrát zdanit jedno plnění. Takový názor je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, například s rozsudkem ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, zejm. bod 40. Nárok na odpočet DPH každé osoby povinné k dani je třeba posuzovat individuálně, na základě objektivních skutečností, jež vyjdou najevo, případně s ohledem na subjektivní aspekty (vědomostní test). Nároky jednotlivých osob povinných k dani jsou tedy na tom, jak byly posouzeny nároky jiných takových osob, závislé toliko v tom smyslu, že totožné skutkové okolnosti musí být u všech osob posuzovány totožně (subjektivní aspekty se však i na základě totožných objektivních skutkových okolností mohou u jednotlivých osob lišit). Není tedy vyloučeno odepřít nárok na odpočet všem osobám v řetězci účastnícím se prodeje určitého zboží nebo služby nebo naopak přiznání nároku některým z nich a jeho odepření jiným. Je tedy bezpředmětné uvažovat o čemsi, jako je „objektivní daňový“ výnos určitého řetězce transakcí. Vždy je třeba posuzovat jen a pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo naopak nezaplatili jiní plátcí v daném řetězci transakcí. Důkazní návrhy žalobkyně v nyní projednávané věci, obsažené v bodě 53. kasační stížnosti, pak je na místě odmítnout, neboť nejsou relevantní pro rozhodnutí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[28] V navazujícím řízení tak bude úkolem krajského soudu jednoznačně uvést, zda na žalobkyni v daňovém řízení bylo přeneseno důkazní břemeno k vyvrácení pochybností

správce daně, resp. stěžovatele o splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, či nikoliv, a dále případně přezkoumatelně vysvětlit, v čem spatřuje nedostatky způsobu vedení dokazování v daňovém řízení. Pokud shledá, že provedené důkazy a způsob jejich hodnocení nebyly dostatečné k prokázání pochybností správce daně, resp. stěžovatele, nebo pokud zjistí, že se daňové orgány dopustily uvedených vad řízení, které mohly mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, zruší napadená rozhodnutí a věc vrátí stěžovateli k dalšímu řízení. Pokud naopak žádné z uvedených pochybení daňových orgánů neshledá, bude jeho úkolem vyhodnotit, zda důkazy navržené žalobkyní v daňovém řízení byly způsobilé vyvrátit pochybnosti stěžovatele týkající se splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH žalobkyní.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 větou první, částí věty před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[30] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. pak platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. ledna 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu