



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **RANCH 79 spol. s r.o.**, IČO 03542441, se sídlem Smědčice 79, 338 24 Smědčice, zast. JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 72, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 30/2019-70,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 30/2019-70, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17073/19/5300-21442-700225, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **31 800 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Nikoly Jílkové, Ph.D., advokátky se sídlem Drobného 72, 602 00 Brno.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 13. 7. 2020, č. j. 57 Af 30/2019-70 (dále jen „napadený rozsudek“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17073/19/5300-21442-700225 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 6. 2017, č. j. 1355578/17/2301-51521-401684 (dále též jen „platební výměr“), a tento platební výměr byl potvrzen. Platebním výměrem byla stěžovatelce za zdaňovací období listopad 2015 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 503 699 Kč.

[3] Na základě platebního výměru stěžovatelce nebyl uznán odpočet na DPH týkající se nákupu tří nových osobních automobilů SUBARU od dodavatele za účelem jejich prodeje zákazníkům ze zahraničí. Stěžovatelka v daném zdanitelném období nakoupila tři nová osobní vozidla značky Subaru, za účelem jejich prodeje formou reexportu do zahraničí, konkrétně se jednalo o SUBARU Outback 2.0D Aktive Lineartronic, VIN: X, SUBARU 2.5 WRX STI SPORT VIN: X, SUBARU FORESTER 2.0D-L Executive Lineartronic VIN: X. Tyto osobní automobily byly stěžovatelkou nakoupeny od dodavatele STAVEBNINY Beránek spol. s r.o., DIČ: CZ62623834 (dále také jen „STAVEBNINY Beránek“ nebo „dodavatel“), který předmětné osobní automobily nabyl přes obchodní korporaci FOX CARGO, společnost s ručením omezeným (dále také jen „FOX CARGO“) od společnosti M. Liška spol. s r.o. jako od dovozce a prodejce vozidel značky SUBARU pro český trh.

[4] Tvrzeným důvodem takto provedeného pře-prodeje vozidel další společnosti byl předpokládaný záměr uskutečnění prodeje předmětných osobních automobilů do zahraničí, což dovozce vozidel SUBARU (M. LIŠKA, spol. s r. o.) nemohl z důvodu smluvního omezení od importéra vozů SUBARU k prodeji do zahraničí uskutečnit. Z uvedeného důvodu byl převod zajištěn přes několik společností (a to FOX CARGO, STAVEBNINY Beránek a stěžovatelku, která fakticky jednala s konečnými zájemci ze zahraničí).

[5] Konkrétními zájemci o předmětná vozidla byly tři zahraniční osoby. Jednak šlo o zájemce A. C. (bytem X, S. k.) v případě vozidla SUBARU Outback. Ohledně SUBARU WRX STI nedošlo k uzavření kupní smlouvy se společností Gassner Motosport (sídlo Industriestrasse 3a, 83404 Ainring, Spolková republika Německo). Ve věci prodeje automobilu SUBARU FORESTER rovněž nedošlo k uzavření kupní smlouvy se společností Autohaus R. Köhler GmbH (sídlo Industriestraße 11, 57572 Niederfischbach, Spolková republika Německo).

[6] Po neúspěšném jednání se zájemcem o vozidlo proběhl vždy tentýž den zpětný prodej dodavateli. Vozidla se de facto i po celou dobu kontraktačního jednání mezi stěžovatelkou a zákazníkem (zájemcem o koupi vozidla) nacházela v Autosalonu Liška

pokračování

(dále také jen „dealer“). Stěžovatelka dle svého tvrzení měla k dispozici doklady k vozům i klíčky od vozidel. Ve všech třech případech stěžovatelka postupovala shodně, tedy po neúspěchu jednání se zájemcem ze zahraničí došlo k okamžitému převodu vozidla SUBARU zpět na dodavatele za nabývací cenu. Ekonomickým zájmem stěžovatelky v těchto transakcích byl přislíbený bonus v případě úspěšného prodeje vozidla do zahraničí (reexportu).

II.

Průběh dosavadního řízení

[7] K daňovému priznání za předmětné zdaňovací období (listopad 2015), kde si stěžovatelka uplatnila nadměrný odpočet, správce daně vyzval stěžovatelku dne 21. 1. 2016 k odstranění pochybností. Z uvedeného správce daně zjistil, že hlavní činností stěžovatelky je provoz ranče za účelem chovu koní. K tomu dále proběhly v předmětném zdaňovacím období nákupy tří osobních automobilů zn. Subaru od dodavatele (STAVEBNINY Beránek) za účelem jejich dalšího prodeje. Stěžovatelka předložila faktury k nákupu uvedených vozidel. Správce daně dále zjistil, že dvě z uvedených vozidel nejsou evidována v registru silničních vozidel a jedno je registrováno na společnost BRAVO Šluknov. Správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností týkajících se přijetí zdanitelného plnění, zejm. k předložení listinných důkazů týkajících se faktického nákupu a následného prodeje vozidel Subaru, jakož i ke sdělení detailů průběhu těchto obchodních transakcí. Na to stěžovatelka odpověděla sdělením ze dne 1. 3. 2016, že vozidla byla nakoupena i prodána velkoobchodně, byla evidována na skladu a z něho také vydána. Měla být prodána jako tzv. reexport do ciziny, což se neuskutečnilo.

[8] Z důvodu přetrvávajících pochybností byl ukončen postup k odstranění pochybností a byla zahájena daňová kontrola dne 12. 5. 2016 a s výsledkem kontrolních zjištění byla stěžovatelka seznámena dne 7. 4. 2017.

[9] V rámci daňové kontroly správce daně získal od stěžovatelky schéma celého fakturačního řetězce subjektů, které se zapojily do obchodních transakcí s předmětnými vozidly v měsíci listopadu 2015, popsanych ve zprávě o daňové kontrole. Celkem bylo zapojeno šest různých subjektů, mezi nimiž došlo k devíti pře-prodejům u každého vozidla v řádu několika dnů. Ve statutárních orgánech těchto společností působily stejné tři fyzické osoby, jednak pan J. B. (STAVEBNINY Beránek a jednatel stěžovatelky samotné) a dále pan Milan Liška (společnost M. LIŠKA, spol. s r.o., FOX CARGO a MILAN LIŠKA AUTO PLZEŇ, s.r.o.) a pan M. L. ml. (společnost M. LIŠKA, spol. s r.o. a NTS – NONSTOP TRUCK SERVIS, společnost s ručením omezeným).

[10] Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelkou projednána dne 15. 6. 2017 a následně stěžovatelka předložila k výsledkům daňové kontroly své vyjádření a ještě učinila ve věci další podání. Předložila následující listiny: hromadnou emailovou nabídku vozidla SUBARU OUTBACK VIN: X ze strany stěžovatelky; prohlášení společnosti M. LIŠKA, spol. s r.o. o uhrazení daně ze dne 31. 5. 2017; požadovanou evidenci daně z přidané hodnoty za prosinec 2015, dokladující, že v dalších zdaňovacích obdobích nedošlo k převodu osobních automobilů; doklad odůvodňující původně namítanou změnu sídla stěžovatelky; výpis z účtu 504, podle kterého je zřejmé, že stěžovatelka nakoupila předmětné automobily jako zboží; daňové priznání k dani z přidané hodnoty za listopad

2015; kurzovní lístek, který představoval důvod, proč nakonec nedošlo k prodeji konečnému zákazníkovi do zahraničí, a to z důvodu vysokého směnného kurzu. Dále stěžovatelka navrhovala svědecké výpovědi A. C., a zástupců společností Gassner Motosport a Autohaus R. Köhler GmbH, přičemž stěžovatelka podáním ze dne 15. 6. 2017 poskytla na všechny označené subjekty správci daně kontaktní údaje. Navrhovala svědeckou výpověď P. B. jako svědka. Navrhovala opakovaný výslech pana Milana Lišky, jež správce daně odmítl provést. V podání ze dne 15. 6. 2017 navrhovala další důkazy týkající se své obchodní činnosti.

[11] Dne 15. 12. 2016 byl vyslechnut jednatel dealera vozidel pan Milan Liška za společnost M.LIŠKA, spol. s r.o. provozující Autosalon Liška, která byla na počátku fakturačního řetězce. Pan Liška k věci uvedl, že předmětná dovezená vozidla SUBARU se nepodařilo prodat na místním trhu, a proto byl proveden pokus o jejich prodej do zahraničí. Mezi subjekty byla ústní dohoda, že žádná ze společností nebude bránit tomu, aby se vozidla prodala zpět dealerovi v případě nezdaru obchodu. Svědek dále uvedl, že o bonus z prodeje vozidel se měly zainteresované osoby podělit.

[12] Správce daně dále na dožádání od Finančního úřadu pro Ústecký kraj zjistil určité skutečnosti týkající se prodeje jednoho z předmětných vozidel (SUBARU 2.5 WRX STI SPORT VIN: X) koncovému zákazníkovi, a to společnosti BRAVO Šluknov, s.r.o. Kupní smlouva k tomuto vozidlu byla mezi dealerem vozidla (M. LIŠKA, spol. s r.o.) a kupujícím uzavřena k datu 3. 11. 2015, přičemž dle zálohové faktury ze dne 5. 11. 2015 byla zaplacená sjednaná záloha ve výši 50000 Kč včetně DPH. Totéž vozidlo však mělo být dle předávajícího protokolu ze dne 6. 11. 2015 převedeno na stěžovatelku.

[13] Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně platební výměr, jímž vyměřil DPH za období listopad 2015 ve výši 503 669 Kč. Tímto platebním výměrem došlo ke zvýšení daňové povinnosti stěžovatelky za předmětné období o 506 628 Kč. Proti platebnímu výměru bylo podáno odvolání.

[14] Žalovaný v **napadeném rozhodnutí** shrnul obsah podaného odvolání, průběh daňového řízení a provedené dokazování. Dále shrnul rozhodný právní rámec vycházející ze zákona, směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a judikatury SDEU. Ke sporné otázce, zda stěžovatelka získala na základě převáděcích protokolů právo nakládat se zbožím jako vlastník, žalovaný uvedl, že není zřejmé, které vlastnosti vlastníka zboží měla stěžovatelka v předmětných transakcích získat, když vozidla po celou dobu byla uložena u třetí osoby. Přitom stěžovatelka nepředložila žádnou písemnou smlouvu či jiné ujednání o uskladnění, uložení či úschově vozidel. Stěžovatelka tak rozhodně nezískala právo nakládat se zbožím podle svého uvážení. Samotná existence zboží ještě nesvědčí o tom, že právo nakládat s tímto zbožím bylo skutečně převedeno z jedné osoby na druhou. Předávací protokoly vystavené v jeden den k převzetí zboží od dodavatele tak i k předání zboží zpět tomuto subjektu jsou pouze formální doklady, které rovněž vzhledem k ostatním zjištěným okolnostem nemohou prokázat faktický převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a tedy ani faktické uskutečnění zdanitelného plnění.

[15] Dále žalovaný poukázal na zjištěný „paralelní“ prodej jednoho vozidla SUBARU jiné osobě, k němuž došlo ještě před podpisem předávajícího protokolu na toto vozidlo ve

pokračování

vztahu ke stěžovateli (bod 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dovedl, že tento průběh obchodu je značně nestandardní a vyvolává značné pochybnosti o věrohodnosti předávacího protokolu. Žalovaný dále dovedl, že stěžovatelka vystupovala v rámci několikaleté obchodní spolupráce spíše jako zprostředkovatel prodeje automobilů pro Autosalon patřící společnosti M.LIŠKA, spol. s r.o., a nikoliv v roli obchodníka s novými automobily. Nákupy a okamžité zpětné prodeje vozidel žalovaný vyhodnotil pouze jako formální. K tomu žalovaný dodal, že stěžovatelka v rámci listinných dokladů k uvedeným transakcím nepředložila písemné kupní smlouvy, ani nedoložila či netvrdila, že by k nakoupeným novým vozům získala doklady, které jsou při jejich prodeji a následné první registraci nezbytné. Ani svědecká výpověď pana Milana Lišky nepřispěla k prokázání skutečnosti, že by stěžovatelka vozidla fakticky přijala a získala právo nakládat s nimi jako vlastník. Žalovaný uzavřel, že bylo na stěžovateli, aby si kromě daňových dokladů opatřila i další důkazy prokazující, že přijala zdanitelná plnění tak, jak deklarovala. Žádné takové důkazní prostředky však nebyly předloženy. Stěžovatelka tedy neunesla své důkazní břemeno ve smyslu prokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Zároveň žalovaný vyhodnotil jako správný postup správce daně, který hodnotu daně na výstupu uvedenou stěžovatelkou na vystavených daňových dokladech za prodej vozidla zahrnul ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH do daně na výstupu. K tomu žalovaný odkázal na čl. 203 směrnice o DPH a rozsudek SDEU ze dne 3. 5. 2013, ve věci C-642/11, *Stroj trans EOOD*.

[16] V **napadeném rozsudku** krajský soud žalobu zamítl po předcházejícím ústním jednání konaném formou videokonference. Při jednání zamítl stěžovatelkou navrhané důkazy (především návrh na výslech pana Milana Lišky, jednatele dealera vozidel SUBARU). K jednotlivým žalobním bodům krajský soud uvedl, že vzhledem k tomu, že „*výše vykázaných přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a současně uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku značně přesáhly hodnoty vykázané v předcházejících zdaňovacích obdobích*“, vznikly správci daně objektivní pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti stěžovatelky. Správce daně proto vyzval stěžovatelku k jejich odstranění. Namísto toho, aby stěžovatelka přdestřením věrohodné skutkové verze reality tyto pochybnosti odstranila, popsáním „*nestandardních*“ operací tyto pochybnosti více prohloubila. Ve zbytku k tomu krajský soud odkázal na napadené rozhodnutí.

[17] Krajský soud uvedl, že má ve shodě se správními orgány za to, že správce daně jasně a srozumitelně „*identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zde byly pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobkyně*“. Za této situace bylo na stěžovateli, aby přdestřela věrohodnou skutkovou verzi reality, na základě které by v případě jejího prokázání bylo možné dospět k závěru, že „*k faktickému uskutečnění transakcí došlo, že při údajném pořízení vozidel získala právo s tímto zbožím nakládat dle svého uvážení*“, tedy že „*předmětná vozidla přijala a vznikl jí tím nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty*“. Stěžovatelka tuto svoji povinnost nesplnila. Na základě jejích tvrzení a jí předložených důkazů nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému dospěly správní orgány. Stěžovatelka po celou dobu deklarované „*účetní operace*“ nezískala právo s předmětnými automobily nakládat podle svého uvážení, nebyl tak naplněn základní znak pro uplatnění odpočtu ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, tj. „*přijetí*“ zdanitelného plnění. Nic, co by bylo způsobilé zvrátit shora uvedený závěr, neuvedl při své svědecké výpovědi ani pan Milan Liška.

[18] Ke druhému žalobnímu bodu (zjišťování skutkového stavu) krajský soud uvedl, že zjištěný skutkový stav nebyl ve své podstatě mezi stěžovatelkou a správními orgány sporný. Sporným mezi nimi bylo toliko právní hodnocení tvrzeného, resp. zjištěného skutkového stavu. Tedy zda zjištěné skutečnosti odůvodňují či neodůvodňují přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH. K vyřešení této právní otázky nebylo nutné provádět další dokazování, a proto nemohlo dojít ani ke tvrzenému nesprávně zjištěnému skutkovému stavu či opominutí důkazů.

[19] Krajský soud však připustil, že skutečnosti odkazované v bodě 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí stěžovatelce nebyly předestřeny. Podle krajského soudu však i v případě, že by nebylo přihlédnuto ke skutečnostem uvedeným v bodu 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí, by závěry správních orgánů nadále obstály. Jejich absence nijak nerelativizuje komplex zjištěných skutečností, ze kterých správní orgány vycházely.

[20] Krajský soud se konečně zcela ztotožnil se závěrem žalovaného, že „na základě ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty je osoba, která vystavila doklad, na kterém uvedla daň, povinna tuto daň přiznat.“ Bylo zcela na stěžovatelce, zda využije postupu podle § 42 či § 43 ZDPH, tj. zda provede opravu základu daně a opravu výše daně. Pokud tak stěžovatelka neučinila, nemůže tuto vlastní nečinnost klást k tíži správních orgánů.

III.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[21] V kasační stížnosti a jejím doplnění stěžovatelka uplatnila následující kasační námitky, které opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[22] V první skupině kasačních námitek uvedla, že napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), a to z následujících důvodů. Předně stěžovatelka zdůraznila, že napadený rozsudek má 24 stran, přičemž vlastní posouzení krajského soudu začíná až po rekapitulaci na str. 21, věcně pak od bodu 102 rozsudku. Vlastní odůvodnění krajského soudu tak je na méně než 3 stranách napadeného rozsudku. Krajský soud zjevně porušil ustanovení zákona, zejména ustanovení § 54 s. ř. s., jakož i § 75 odst. 1 a § 75 odst. 2 s. ř. s., kdy se nevypořádal se všemi žalobními body, natož vůbec s argumentací stěžovatelky či odkazy na komentáře vyvracející předchozí právní posouzení žalovaného, dále s právní argumentací stěžovatelky odkazující na ustálenou judikaturu správních soudů konstatující ve svých závěrech, že v obdobných případech soudy označily postup či rozhodnutí žalované za nezákonný a správní rozhodnutí zrušily. Soud tak zasáhl do práva stěžovatelky na řádné odůvodnění a na spravedlivý proces.

[23] Soud se nevypořádal s žalobní argumentací ani v základním rozsahu, čímž se pro stěžovatelku stává uvedené rozhodnutí nepřesvědčivé a nepřezkoumatelné, neboť se stěžovatelka nemůže nyní vyjádřit k důvodům, proč se soud např. odchýlil od citované ustálené judikatury či od citovaných komentářů a proč jednotlivé žalobní námitky (nejen soudem konstatované skupiny žalobních bodů) nebyly z konkrétních důvodů brány v potaz.

pokračování

[24] Konkrétně ve vztahu k jednotlivým žalobním námitkám stěžovatelka uvedla, že se krajský soud vůbec nevypořádal s tvrzením, že správce daně pouze v jejím případě postupuje diametrálně odlišně než u ostatních subjektů v odběratelsko-dodavatelském vztahu, u kterých za stejných podmínek došlo k nákupu vozidla a jeho následnému prodeji zpět v době, kdy konečný zájemce v rámci reexportu neprojevil u stěžovatelky zájem o nákup předmětného vozidla. Soud se nezabýval ani námitkou porušení neutrality DPH a porušení ustanovení § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Soud se v písemném odůvodnění nezabýval ani tím, proč na věc stěžovatelky nedopadá rozsudek Soudního dvora EU (dále také „SDEU“) C-712/17, rovněž poukazující na nesprávný výklad a postup finanční správy. Nevyjádřil se ani k závěrům, že správce daně uměle popřel nákup vozidel pouze stěžovatelce, čímž jí odňal nárok na odpočet z tohoto převodu uhrazený jejím dodavatelem státu, ale jí doměřil daň pouze na základě tvrzení, že vystavila daňový doklad ve smyslu § 108 ZDPH.

[25] Soud se v rámci písemného odůvodnění nevypořádal ani s odkazovaným dalším právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40 týkajícím se výkladu pojmu nakládat se zbožím jako vlastník. Soud neuvedl, proč na její věc tato citovaná judikatura nedopadá. Podle názoru stěžovatelky není rozhodné, na kterém místě se nachází zboží po svém převodu na odběratele. Obdobně v napadeném rozsudku absentuje jakýkoliv náznak vypořádání se s následným doplněním žaloby v rámci repliky a upřesnění žalobních námitek v rámci ústního jednání konaného dne 13. 7. 2020, například zdůraznění týkající se nesprávného posouzení předávacího protokolu a návrhů na doplnění dokazování mj. opakovaným výsledkem pana Lišky směřujícím k prokázání skutečnosti, že v daný den stěžovatelka disponovala klíči od vozidla a technickým průkazem nezbytným pro prezentaci vozu zájemcům ze zahraničí. Předmětná zdanitelná plnění nebyla ani fiktivní, ani papírová a konečně nebyla ani zatížena žádným daňovým podvodem. Soud se rovněž nevypořádal s žalobní námitkou stěžovatelky, že správce daně na ni v řízení kladl v zásadě neunesitelný důkazní standard.

[26] Dále stěžovatelka v bodě V. doplnění kasační stížnosti namítla, že krajský soud překvapivě v bodě 107 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že skutkový stav nebyl mezi stranami sporný a že správní orgány provedly všechny potřebné důkazy. Tyto skutečnosti byly naopak mezi stranami více než sporné, neboť stěžovatelka namítala nesprávné zjištění skutkového stavu, poukazovala na nesprávné a nikoliv objektivní hodnocení jí předložených důkazů. Stěžovatelka disponovala základními informacemi, doklady (technickými průkazy vozidel), které má dodnes v archivu, a s ohledem na skutečnost, že se jednalo o nové vozy, nepotřebovala ani další podklady o jejich technickém stavu, nabízela-li je konečnému zájemci. Navržené důkazy svědků k vyvrácení těchto nesprávných tvrzení rovněž soud neprovedl. V daném případě tak jednoznačně není pravdivé ani tvrzení soudu, že správní orgány v průběhu daňového řízení přihlédly ke všem stěžovatelkou předloženým tvrzením a důkazům. Pokud krajský soud stěžovatelku poučil ve smyslu § 118a o. s. ř., že její žalobní námitky jsou zcela srozumitelné a že v žalobě tvrzený skutkový stav není rozporován, postupoval nepředvídatelně, neboť součástí skutkového stavu je i tvrzení stěžovatelky, že na ni přešlo právo nakládat s vozy jako vlastník, tudíž jí neměl být z toho titulu upírán nárok na odpočet DPH. Tyto vady zakládají logickou rozpornost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[27] V bodě VI. kasační stížnosti dále stěžovatelka z hlediska tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku rozporovala koherenci písemného vyhotovení napadeného rozsudku s ústním odůvodněním, které krajský soud přednesl při vyhlášení napadeného rozsudku. Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud některé zásadní důvody obsažené v ústním odůvodnění (jehož přepis kasačnímu soudu předložila) nevtělil do odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka dovozuje, že takovéto písemné odůvodnění je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Samotné řízení je zatíženo závažnými procesními vadami, pro které musí být napadený rozsudek zrušen (kupř. porušení zásady předvídatelnosti ohledně důležitosti zjištění vedení příp. daňových řízení s ostatními subjekty účastnicími se řetězce).

[28] Konkrétně stěžovatelka namítla, že podle závěrů soudu údajně nepředestřela věrohodnou skutkovou verzi, která by měla být předmětem dokazování. Uvedené tvrzení soudu nevyplývá z písemného odůvodnění a naopak spis obsahuje vyjádření stěžovatelky, ve kterých vysvětlovala standardnost postupu správci daně a dokládala je dalšími doklady. Toto tvrzení soudu není obsaženo v konečné verzi rozsudku a je významné pro úvahu soudu, proč odmítl provést další dokazování ve věci.

[29] Konečně stěžovatelka uvedla, že krajský soud tři skupiny žalobních bodů nepovažuje za důvodné, aniž by tyto skupiny bodů v rámci písemného odůvodnění přezkoumatelně sám vymezil, resp. dle odůvodnění pouze přijal jejich zjednodušující podobu z vyjádření žalovaného. Soud je přitom povinen postupovat podle § 75 odst. 2 s. ř. s., dle kterého přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

[30] Další kasační námitky se týkají nesprávného zjištění skutkového stavu krajským soudem, ale i správními orgány v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. b), d) s. ř. s.). Stěžovatelka především namítla, že krajský soud skutkový stav převzal nekriticky, ačkoliv jej stěžovatelka upozornila, že u ostatních subjektů, u kterých rovněž došlo k reexportu, správce daně rovněž prověřoval plnění a neshledal nic závadného na prodeji a zpětném nákupu zboží z důvodu nevydařeného reexportu, které po celou dobu bylo vystaveno na jednom místě.

[31] Stěžovatelka dále namítla nesprávné hodnocení svědecké výpovědi jednatele dealera, pana Milana Lišky v daňovém řízení. O uvedeném svědčí i nesprávné a zkreslené hodnocení svědecké výpovědi pana Milana Lišky, jehož vysvětlení běžného fungování reexportu v dané oblasti v rámci kontrol správce daně považoval za dostatečné a věrohodné u jeho vlastních společností, ale pouze v případě stěžovatelky vysvětlení postupu při reexportu a osobu svědka zcela účelově označuje za nevěrohodné. Správce daně tak nepostupuje ve dvou obdobných případech tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly, přičemž pan Liška je rovněž připraven dosvědčit, že ačkoliv se vozidla nacházela i v průběhu prezentace v jeho autosalonu, stěžovatelka měla možnost s nimi nakládat jako vlastník ve smyslu § 13 ZDPH. Účelem tohoto převodu ale byl primárně reexport, tj. nabídnutí a prodej vozidel zahraničnímu klientovi.

[32] Stěžovatelka dále namítla, že je další významnou procesní vadou opomíjení důkazů, pokud žalovaný současně uzavřel, že stěžovatelka neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno. Tímto je fakticky stěžovatelce znemožněno důkazní břemeno unést. Pokud je stěžovatelce v řízení bráněno k unesení údajného důkazního břemene, pak soud nemůže

pokračování

uvedené výslovně namítané vady řízení opomíjet a tvrdit, že mezi stranami nebyl spor o skutkový stav.

[33] Další námitku stěžovatelka vznesla v režimu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proti posouzení krajského soudu u námitky porušení principu neutrality. Postupem, kdy stěžovatelce nejprve byl odňat nárok na odpočet z realizovaného plnění s odůvodněním, že na ni údajně nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, jí správce daně odmítl uznat nejen její účetnictví, ale i všechny její doklady včetně předložených faktur za nákup a následný prodej, které pro správce daně nebyly dostatečné a které všechny odmítl. Následně stěžovatelce správce daně v rozporu s principem neutrality vyměřil daň pouze na výstupu za zpětný prodej s odkazem na § 108 odst. 1 ZDPH.

[34] Soud se tak zcela minul s obsahem žalobní námitky týkající se předně nesprávného právního posouzení a zásahu do neutrality DPH. Správce daně stěžovatelku nevyzval k opravě mimo daňovou kontrolu, přičemž nemá být motivován snahou vyměřit daň, ale má v rámci jím vymezené daňové kontroly posuzovat všechny rozhodné skutečnosti, tj. jak vstupy, tak výstupy vykázané DPH a posuzovat všechny rozhodné okolnosti ve smyslu proporcionality a neutrality. Stěžovatelka zdůraznila, že v průběhu daňové kontroly není oprávněna podávat za dané období dodatečná daňová tvrzení k tvrzením správce daně, se kterými nesouhlasí.

[35] Stěžovatelka dále podrobně obhájí obchodní praxi v předmětném fakturačním řetězci při provádění reexportu vozidel. Na stěžovatelku tak přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. U reexportu nových vozidel nemůže docházet k přepisům vozidel na subjekty, přes které reexport standardně probíhá, neboť ty by musely každý sám za sebe absolvovat evidenční kontrolu. Konečný zákazník v zahraničí by pak nedostal nové vozidlo od prvního majitele bez najetých kilometrů, což se u reexportu nového vozu očekává. Správce daně tak pouze pro vozy Subaru uplatňuje jiné tržní podmínky na reexport do zahraničí u nových vozů, než u kteréhokoliv jiného dovozce, a deformuje tím běžné podnikatelské prostředí.

[36] Konečně stěžovatelka spatřuje nezákonnost postupu krajského soudu i žalovaného v rozporu s judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu, konkrétně především s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018-51, podle něhož správce daně není oprávněn postupovat rozdílným způsobem. S tímto rozsudkem se krajský soud v napadeném rozsudku žádným způsobem nevypořádal, ani uvedením důvodů, zda právní závěry zde uvedené na případ stěžovatelky dopadají či nikoliv. Dále stěžovatelka připomínala judikaturu Soudního dvora EU, že správce daně není oprávněn odnímat nárok na odpočet stěžovatelce s odkazem na jím subjektivně hodnocené okolnosti obchodního případu, a to pokud se stěžovatelka vědomě neúčastnila daňového podvodu. Tyto okolnosti navíc nejsou při nezdařeném reexportu vozů do zahraničí nijak podezřelé.

[37] Dále poukázala především na závěry rozsudku SDEU C-610/19 s tím, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu s uvedenou směrnicí a jejími principy, když jí odňali nárok na odpočet ze zakoupeného vozidla pouze s konstatováním, že s ohledem na své subjektivní pocity o podezřelosti obchodních případů bez příčinné souvislosti konstatují, že neprokázala, že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 ZDPH.

[38] In eventum stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud položil SDEU předběžnou otázku tohoto znění: „Je v souladu se smyslem a účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadami efektivnosti, neutrality a proporcionality, kdy za okolností popsaných v daném případě, daňové orgány upírají subjektu nárok na odpočet DPH s odůvodněním, že pouze vystavil doklad o prodeji zboží, které před tím nakoupil, když údajně dle posouzení správce daně neprokázal, že na něj přešlo současně s nákupem právo nakládat s věcí jako vlastník. A to i za situace, kdy dokládá smlouvy, předávací protokoly a plnění potvrdily i ostatní subjekty v odběratelsko-dodavatelském vztahu. Mohou v takovém případě daňové orgány tomuto subjektu odmítnout nárok na odpočet DPH, aniž by současně bylo konstatováno zneužití práva nebo daňový podvod a současně vědomé zapojení subjektu na něm za situace, kdy DPH z obchodů bylo vykázáno a uhrazeno? 2) Je v souladu se smyslem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení se zásadami efektivnosti, neutrality a proporcionality taková vnitrostátní praxe daňových orgánů, při které postupují v rámci kontrol diametrálně odlišně u subjektů v rámci odběratelsko-dodavatelském vztahu, aniž by byl současně konstatován daňový podvod a vědomé zapojení subjektu do něj nebo zneužití práva, tedy ostatním subjektům za obdobných okolností nárok uznávají, ale současně tyto informace odmítají předložit soudu a zveřejnit ve spise stěžovatelky odkazem na princip mlčenlivosti?“

[39] Stěžovatelka shrnula, že Nejvyšší správní soud tak nemůže nahradit chybějící úvahy krajského soudu vlastními úvahami, neboť by tímto způsobem překročil meze své pravomoci stanovené v § 102 s. ř. s. Z uvedených důvodů navrhla zrušení napadeného rozsudku i zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, vrácení věci k dalšímu řízení a přiznání náhrady nákladů řízení.

[40] Žalovaný ve svém **vyjádření** ze dne 9. 2. 2021 uvedl následující argumentaci. Stran kasačních námitek opírajících se o tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku žalovaný připustil, že samotná část odůvodnění rozsudku, která se zabývá posouzením důvodnosti žaloby, není nikterak obsáhlá a je spíše stručná, nicméně má za to, že i tak jsou splněny minimální požadavky na přezkoumatelnost rozsudku. Připomněl, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, neboť jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Argumentace krajského soudu tvoří koherentní celek, ze kterého je patrné, jaké úvahy a důvody krajský soud k učiněným závěrům dovedly. O tom, že rozsudek není stížen vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., svědčí podle žalovaného také skutečnost, že stěžovatelka proti závěrům v něm vyřčeným věcně brojí a se závěry krajského soudu polemizuje.

[41] Dále žalovaný stran napadeného závěru krajského soudu, že ve věci není sporný skutkový stav, uvedl, že soud zcela zjevně měl za to, že skutkový stav nebyl sporný (na rozdíl od stěžovatelky), ale bylo sporné pouze jeho právní hodnocení. Závěr soudu tak není jakkoliv překvapivý, z kontextu kasační stížnosti napadeného rozsudku je zjevné, jak toto konstatování bylo zamýšleno. Pokud soud určité skutečnosti označí jako sporné na základě námitek stěžovatelky, nemusí nutně tyto skutečnosti za sporné považovat i on sám. Tento postup soudu není nijak vadný.

pokračování

[42] K tvrzenému rozporu ústního a písemného odůvodnění napadeného rozsudku žalovaný uvedl, že odůvodnění rozsudku se neodlišuje od toho, co bylo vyhlášeno při soudním jednání. Nelze po soudu požadovat, aby písemné odůvodnění rozsudku bylo doslovným přepisem jeho zkráceného odůvodnění vyhlášeného při jednání. Žalovaný má za to, že nosné důvody rozhodnutí se shodují. Co se týká vymezení žalobních bodů a jejich skupin, podle názoru žalovaného nemůže být za jakoukoliv vadu považováno, že soud tyto body neopakoval v samotném posouzení věci soudem, neboť tento postup by vedl pouze k umělému navýšení obsahu rozsudku. Stejně tak se nelze ztotožnit s tím, že by toto rozčlenění bodů bylo převzato od žalovaného. I kdyby tak ale soud postupoval, tak není žádný důvod, proč by tento postup měl být vadný.

[43] K námitce, že se krajský soud měl věnovat tvrzení o rozdílném přístupu správce daně k dalším subjektům ve fakturačním řetězci, žalovaný uvedl, že dle jeho názoru je v této části kasační stížnost ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť se jedná o důvod, který stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, ač tak učinit mohla. Jednalo se o námitku, která byla vznesena až při ústním jednání soudu. Obdobně se žalovaný vyjádřil také k námitce týkající se porušení principu daňové neutrality. Nic takového v žalobě nebylo uváděno, a tudíž je v této části kasační stížnost ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. rovněž nepřipustná.

[44] Stěžovatelka namítala nesprávné hodnocení výpovědi pana Lišky, kdy výpověď u jeho společností byla hodnocena jako dostatečná, nicméně v případě stěžovatelky nikoliv. K tomu žalovaný opětovně uvedl, že dle jeho názoru je v této části kasační stížnost nepřipustná, neboť se jedná o důvod, který stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, ač tak učinit mohla.

[45] Dále stěžovatelka uvádí, že jak ze strany žalovaného, tak ze strany soudu dochází k opomíjení důkazů. Dle stěžovatelky nestačí, aby soud zkonstatoval, že skutkový stav není sporný, a proto není nutné provést nově navržené důkazy. Žalovaný k tomu uvádí, že nemá za to, že by tento závěr soudu byl jakkoliv nesprávný. Názor krajského soudu je logický, pokud totiž dle názoru soudu nebyl spor stran skutkového stavu, tak nebylo nutno provádět další důkazy. Žalovaný sdělil, že nemá za to, že by v průběhu řízení došlo k opomenutí nějakých důkazů.

[46] Ohledně kasační námitky týkající se porušení principu neutrality žalovaný nemá za to, že by se soud minul s podstatou námitky, nýbrž pouze prezentoval názor odlišný od stěžovatelky. A ač explicitně neuvedl, že nedošlo k porušení neutrality, tak je to z jeho závěrů zjevné.

[47] Co se týká sporného bodu 34 napadeného rozhodnutí žalovaného (získání důkazů o prodeji jednoho z vozidel Subaru koncovému zákazníkovi na dožádání od jiného správce daně, které byly použity až v odvolacím řízení), který krajský soud vyhodnotil jako procesní nedostatek v daňovém řízení, jenž neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, žalovaný s názorem soudu vyslovil souhlas. I kdyby se jednalo o vadu řízení, tak tato nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Současně žalovaný respektuje závěr soudu, že se jednalo o vadu.

[48] Ohledně námitek do právního posouzení věci opírajících se o judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že z ustálené judikatury plyne (např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35), že má být prvotně řešeno naplnění hmotněprávních podmínek, a až posléze může být přistoupeno k řešení případného podvodu na DPH, případně zneužití práva. Pokud není prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek, jako tomu bylo v tomto případě, tak nelze nárok na odpočet daně uznat. V předmětné věci nebyl v daném případě řešen podvod na DPH, což je ostatně všem stranám zřejmé. Stran závěrů SDEU v usnesení ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, žalovaný uvedl, že je nepovažuje za přílehlavé k předmětné věci. Rovněž tak nepovažuje za vhodné ani potřebné pokládat v předmětné věci předběžnou otázku, jak navrhuje stěžovatelka.

[49] V závěru svého vyjádření žalovaný kategoricky odmítl, že by jakkoliv bylo manipulováno s daňovým spisem stěžovatelky, která krom jednoho listu psaného rukou nespecifikuje, jaké podklady měly být do spisu vloženy. Stěžovatelka se tak snaží vzbudit dojem nějakého zásadního pochybení na straně správce daně, resp. žalovaného, aniž by specifikovala, o které listiny se jedná. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

IV.

Replika stěžovatelky a duplika žalovaného

[50] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že správce daně ani žalovaný nijak nezpochybnili stěžovatelkou identifikované dodavatelsko-odběratelské vztahy, především pak zcela ponechali bez námitek skutečnost, že ani na jedné úrovni nedošlo ke ztrátě daně. Jednotlivé subjekty daň řádně přiznaly a odvedly, na což stěžovatelka poukazovala po celé řízení. V takovém případě nelze tuto skutečnost přehlížet a tvrdit, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ.

[51] Stěžovatelka poukázala především na judikaturu ke shodnému posuzování transakcí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, ve věci *DOMINOTRANS OPAVA s.r.o.*, ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, ve věci *FILÁK s.r.o.* nebo ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, ve věci *DENIM CZ, spol. s r.o.*). Dále stěžovatelka poukázala též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, který aplikoval závěry SDEU ve věci C-712/17, *EN.SA. Srl.*, týkající se principu daňové neutrality a proporcionality.

[52] Ve stručné **duplice** žalovaný k argumentaci stěžovatelky týkající se absence faktoru daňové ztráty ve fakturačním řetězci uvedl, že důkazní břemeno nefunguje na tom principu, že v řetězci nedošlo k daňové ztrátě a všechny subjekty daň uhradily, tudíž je nutno považovat transakce stěžovatele za prokázané. Rozhodovacím důvodem správce daně bylo, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že předmětná vozidla přijala, a tedy jí vznikl nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH. Stěžovatelka se nemůže zbavit svého důkazního břemene, resp. jej unést tvrzením, že v daném řetězci nedošlo k daňové ztrátě, resp. že všechny subjekty daň přiznaly a odvedly (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24).

pokračování

[53] Ve vztahu k důkaznímu břemeni stěžovatelky, jež neunesla ve vztahu k jí tvrzeným transakcím, je bez významu, zda v řetězci došlo k daňové ztrátě, resp. že ostatní články daň priznaly a odvedly. Bylo by absurdní, aby stěžovatelka (resp. kdokoliv) mohla unést důkazní břemeno stran svých transakcí na základě tvrzení, že jiné články „jsou v pořádku“. Stěžovatelka neprokázala faktické přijetí vozidel, tzn. vznik nároku na odpočet daně. Ohledně poukazu stěžovatelky na rozsudek SDEU ve věci C-712/17, *EN.SA. Srl.*, a související rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, žalovaný uvedl, že podle jeho názoru by tento rozsudek měl být vnímán v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019-30. V kontextu obou rozsudků Nejvyššího správního soudu lze mít za to, že primární iniciativa je na daňovém subjektu, který by měl prokázat svou dobrou víru, resp. vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů a činit kroky k opravě daně. V kontextu rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35 by však za předpokladu naprostého vyloučení ztráty daňových příjmů neměla být možnost provést opravu vázána na lhůty a správce daně by se v návaznosti na námitky daňového subjektu měl zabývat tím, zda ztráta nebyla vyloučena.

[54] Žalovaný vyložil citovanou judikaturu na předmětnou věc tak, že pokud stěžovatelka nikdy nepřestala tvrdit, že se plnění uskutečnilo, lze jen obtížně očekávat postup správce daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, neboť tento postup by byl v přímém rozporu s tím, co stěžovatelka tvrdí. Pokud stěžovatelka tvrdí, že se plnění uskutečnilo, lze jen obtížně prokazovat vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů.

V.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[55] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k následujícím závěrům.

[56] Kasační stížnost je **důvodná**.

[57] Stěžovatelka ve své podrobně zdůvodněné kasační stížnosti uplatnila řadu kasačních námitek, které lze rozdělit rámcově do dvou skupin, a to jednak kasační námitky tvrdící nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a dále kasační námitky týkající se posouzení věci samé (uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu u tří předmětných obchodních transakcí s novými vozidly SUBARU ve zdaňovacím období listopad 2015, a tedy celkově uplatnění tzv. nadměrného odpočtu za toto zdaňovací období. Rozhodovacím důvodem napadeného rozhodnutí žalovaného byl hmotněprávní závěr, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala právo nakládat s předmětnými vozidly jako vlastníků, a z hlediska procesního tedy neunesla své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 DŘ.

[58] Zároveň Nejvyšší správní soud dospěl k přesvědčení, že pro zodpovězení otázek nastolených stěžovatelkou v předmětné věci není zapotřebí, aby inicioval nejprve řízení o předběžné otázce k SDEU. Existující judikatura podle názoru zdejšího soudu vytváří dostatečný a pro účely posouzení zákonnosti napadeného rozsudku a napadeného rozhodnutí poměrně jasný rámec pro rozhodnutí soudu.

[59] Dříve než se Nejvyšší správní soud mohl zabývat kasačními námitkami proti věcnému posouzení případu, musel přezkoumat otázku, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek některými z těchto vad skutečně trpí.

A) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[60] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka zcela trefně poukázala na to, že celá hodnotící část napadeného rozsudku je ve vztahu k množství uplatněných žalobních bodů až extrémně stručná. Napadený rozsudek krajského soudu je tedy již *prima facie* na hraně přezkoumatelnosti z hlediska dostatečnosti užitého odůvodnění. Nejvyšší správní soud však při tom nesetřval a zabýval se přezkoumatelností závěrů krajského soudu ve vztahu k jednotlivým namítaným nedostatkům.

[61] V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro rozpor písemného odůvodnění s jeho ústním vyhlášením, které v přepisu stěžovatelka v kasačním řízení předložila. Nejvyšší správní soud ze záznamu o jednání, které bylo vedeno formou videokonference a při němž byl rozsudek vyhlášen, shledal, že předložený přepis vyhlášení rozsudku zcela odpovídá skutečně vyslovenému odůvodnění rozsudku.

[62] Krajský soud se dopustil v tomto ohledu pochybení, neboť ústní odůvodnění skutečně obsahuje některé stěžejní myšlenky, které krajský soud nepromítl do písemného odůvodnění rozsudku. Jde zejm. o myšlenku o „*věrohodné skutkové verzi reality, na základě které je možné dospět k závěru o tom že, pokud bude prokázáno to, co daňový subjekt tvrdí, tak bude prokázáno také i to plnění, které je deklarováno daňovým dokladem, daňové řízení tedy bude možné skončit bez vyměření daně.*“ Na to krajský soud navázal podrobným hodnocením toho, co stěžovatelka v daňovém řízení předložila, a popsal ze svého pohledu průběh řetězce, v němž tentýž den došlo k několikanásobnému přepisu předmětných vozidel SUBARU mezi jednotlivými zúčastněnými daňovými subjekty. Dále krajský soud také podrobněji vysvětlil, v čem spočívalo neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, a věnoval se obsáhleji i namítanému bodu 34 napadeného rozhodnutí.

[63] Stěžovatelce lze přisvědčit, že ústní odůvodnění rozsudku vskutku obsahově značně převyšuje písemné odůvodnění. Podle § 49 odst. 12 s. ř. s. platí, že „*rozsudek se vyhláší ústně, proběhlo-li ve věci jednání a při vyhlášení je přítomen alespoň jeden účastník nebo osoba zúčastněná na řízení anebo veřejnost.*“ Zákon výslovně nestanoví, v jakém poměru má být ústní odůvodnění vyhlášeného rozsudku k písemnému odůvodnění. Podrobněji je postup soudu při vyhlášení rozsudku upraven v ustanovení § 16 odst. 12 vyhl. č. 37/1992 Sb., jednacího řádu pro okresní a krajské soudy, ve znění pozdějších předpisů, kde je stanoveno, že „*po vyhlášení výrokové části rozsudku vyzve předseda senátu (samosoudce)*

pokračování

přítomné, aby usedli, a sám, rovněž vsedě, rozsudek odůvodní, poučí účastníky o odvolání (dovolání) a o možnosti výkonu rozhodnutí a zpravidla účastníky vyzve, aby se vyjádřili, zda se vzdávají odvolání proti vyhlášenému rozsudku; to neplatí, není-li přítomen vyhlášení rozsudku žádný z účastníků. Jde-li o správní soudnictví, předseda senátu (samosoudce) poučí účastníky a osoby zúčastněné na řízení o kasační stížnosti a možnosti výkonu rozhodnutí.“

[64] Obvykle soudy ve správním soudnictví postupují tak, že při ústním odůvodnění sdělí ve stručnosti pouze nosné rozhodovací důvody a ve zbytku odkážou na písemné vyhotovení rozsudku, které je podrobnější a formálně dokonalejší. Naproti tomu není obvyklé, aby bylo čteno celé písemné odůvodnění rozsudku, byť to není vyloučeno. Přestože tedy není ani na zákonné ani podzákonné úrovni stanoveno, že by písemné odůvodnění rozsudku nemohlo být stručnější než ústní odůvodnění, je třeba se stěžovatelkou souhlasit v tom, že pro přezkoumatelnost napadeného rozsudku je směrodatné písemné odůvodnění. Ústní zdůvodnění vyhlášeného rozsudku má spíše funkci informativní, protože rozsudek má ex lege písemnou podobu a teprve v této podobě může být předmětem přezkumu na základě opravných prostředků.

[65] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu připomíná právní názor Ústavního soudu, který k problému náležitosti vyhlášení rozsudku v nálezu ze dne 18. 6. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 38/18, dovodil, že *„[v]yhlášený rozsudek by měl jeho písemnému vyhotovení odpovídat, byť pochopitelně nikoli nutně doslovně. V zásadě nic nebrání tomu, aby např. některé úvahy byly v konečném písemném vyhotovení rozsudku rozvedeny podrobněji či pečlivěji. Vyhlášený ovšem musejí být minimálně nosné důvody rozsudku. Vyhlášení rozsudku zcela bez odůvodnění (pakliže je rozsudek dle zákona má obsahovat) požadavkům čl. 96 odst. 2 Ústavy neodpovídá.“* Oproti výroku rozsudku se tedy může písemné odůvodnění obsažené v písemném vyhotovení rozsudku v nikoliv zásadních ohledech odlišovat od toho, co soud sdělil „volnou formou“ při vyhlášení rozsudku (srov. obdobně Kocourek, T. In. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Wolters Kluwer, 2019, s. 407). Tyto odlišnosti by však neměly být zásadní a měly by spíše spočívat v míře podrobností vysvětlení rozhodovacích důvodů.

[66] Nejvyšší správní soud k této námitce uzavírá, že krajský soud tedy napadeným rozsudkem sice zcela vybočil z obvyklé praxe odůvodňování rozsudků správních i civilních soudů, nicméně podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu tento postup nezakládá bez dalšího ani nepřezkoumatelnost, ani nezákonnost napadeného rozsudku.

[67] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností závěru krajského soudu obsaženého v bodě 107 napadeného rozsudku. V tomto bodě odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud lakonicky uvedl, že zjištěný skutkový stav nebyl ve své podstatě mezi stěžovatelkou a správními orgány sporný. Sporným mezi nimi bylo toliko právní hodnocení tvrzeného, resp. zjištěného skutkového stavu. Stěžovatelka v kasační stížnosti na několika místech opětovně rozporuje tuto úvahu krajského soudu jako zcela nepodloženou, nepřezkoumatelnou a nesprávnou.

[68] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stěžovatelce je třeba přisvědčit. V předmětné věci stěžovatelka již v daňovém řízení uplatňovala návrhy na další dokazování skutkového stavu nad rámec toho, co bylo prokazováno v rámci postupu

k odstranění pochybností a navazující daňové kontroly za zdaňovací období listopad 2015. Správce daně další důkazy již neprováděl, přičemž rozhodovacím důvodem neuznání odpočtu DPH na vstupu u označených vozidel bylo tvrzení, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. To však stěžovatelka z pohledu procesní aktivity v daňovém řízení bezpochyby unesla, neboť předložila na výzvu správce daně listiny týkající se zpochybněných transakcí, které měla k dispozici a které doložit mohla. Přesto žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že stěžovatelka nevyvrátila jeho pochybnosti o tom, že v případě těchto nákupů vozidel SUBARU došlo ke skutečnému dodání zboží a že stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH).

[69] Nejvyšší správní soud uvádí, že posouzení otázky „dodání zboží“ z hlediska nabytí práva „nakládat se zbožím jako vlastník“ je primárně odvislé od řádného a dostatečného zjištění skutkového stavu věci, na něž teprve navazuje svébytné (autonomní) a poměrně komplikované právní hodnocení naplnění či nenaplnění těchto zákonných pojmů. Jak uvádí konzistentně SDEU ve své judikatuře týkající se komunitární úpravy DPH, konkrétně neuznání odpočtu DPH na vstupu, jde o komplexní posouzení, v němž hraje prvořadou roli prověřování provedené orgány daňové správy, in eventum soudem (srov. rozsudek SDEU C-320/88).

[70] Již z povahy věci jde tedy o skutkový stav věci, který skutečně mezi účastníky byl sporný. Závěr krajského soudu uvedený v bodě 107 odůvodnění je tedy zcela nepodložený a neodpovídá obsahu správního spisu ani povaze věci. Přetrval-li mezi stranami spor o to, zda bylo či nebylo zdanitelné plnění provedeno prostřednictvím dodání zboží stěžovatelce za okolností, které se v daňovém řízení vyjevily, jde primárně o skutkovou otázku. K závěru o nesporném skutkovém stavu mohl soud dospět pouze za situace, pokud by dostatečně a jednotlivě vypořádal sporné skutkové otázky tak, aby byl skutkový stav zcela jasný, což se nestalo (krajský soud důkazní návrhy stěžovatelky zamítl a byl ochoten provádět důkaz pouze napadeným rozhodnutím). Pokud krajský soud vycházel ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení, který byl sporný, a sám jej vyhodnotil jako „nesporný“, zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s.

[71] Dále Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovatelce v tom směru, že krajský soud se vůbec nevypořádal s žalobní námitkou týkající se porušení principu neutrality DPH, a vůbec nehodnotil stěžovatelkou namítanou judikaturu SDEU a její vliv na řešení předmětné věci.

[72] Již tyto dílčí vady napadeného rozsudku, které působí jeho nepřezkoumatelnost, by zajisté dostačovaly pro jeho zrušení ve smyslu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] a Nejvyšší správní soud podotýká, že při větším odstupu od věci samé by napadený rozsudek nemohl obstát ani ve světle obecných formálních nároků na řádné a přezkoumatelné odůvodnění soudního rozhodnutí (sic!). Nicméně vzhledem k tomu, že jádro právního názoru krajského soudu je i přes vytčené nedostatky napadeného rozsudku zcela jasné (bezvýhradné ztotožnění se závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene daňového subjektu), nebránilo to Nejvyššímu správnímu soudu, aby se zabýval ve světle uplatněných kasačních námitek samotným rozhodovacím důvodem napadeného rozhodnutí, tedy neunesením důkazního břemene stěžovatelky ke hmotněprávním

pokračování

podmínkám uplatnění odpočtu na DPH u zpochybněných nákupů tří vozidel SUBARU ve zdaňovacím období listopad 2015.

B) Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

[73] Jak již Nejvyšší správní soud vyložil, rozhodovacím důvodem pro neuznání sporného odpočtu DPH na vstupu byla otázka unesení důkazního břemene ve vztahu k podmínkám pro uplatnění odpočtu (uskutečnění zdanitelného plnění a nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník). Tento postup žalovaný opírá o závěry ustálené judikatury, které lze shrnout tak, že z hlediska odpočtu na DPH je třeba nejprve prokázat naplnění hmotněprávních podmínek, jinak nelze nárok na odpočet daně uznat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016 č. j. 6 Afs 252/2016-35).

[74] Jak vyplývá z dřívější judikatury zdejšího soudu, pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 ZDPH není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dodání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40). Je tedy důležité, na základě jakého titulu vznikne daňovému subjektu právo nakládat se zbožím, ale i skutečná povaha a účel hospodářského plnění (srov. rozsudek SDEU ve věci C-610/19, body 46 – 49 odůvodnění).

[75] Podle ustanovení § 92 odst. 1 až 4 DŘ v rozhodném znění (ke dni vydání napadeného rozhodnutí) platilo, že *„[d]okazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. (2) 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. (3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. (4) 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.“*

[76] Důkazní břemeno správce daně je oproti tomu upraveno v ustanovení § 92 odst. 5 DŘ, kde zákon obsahuje výčet situací, kdy je to správce daně, který je povinen prokázat v daňovém řízení určité skutečnosti. Jde o *„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.“*

[77] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně vyložil, že v případech sporu o uplatnění odpočtu je rozloženo důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně. Z této judikatury zejm. vyplývá, že důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, a to

ohledně prokázání obchodní transakce, z níž uplatňuje daňový odpočet (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, dále také ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, nebo ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43). Pokud se však správce daně s tvrzeným a formálně doloženým stavem věcí nespokojí, a chce-li tvrzení daňového subjektu relevantně zpochybnit, pak již důkazní břemeno přechází na jeho stranu, aniž by se nutně muselo jednat o podezření z podvodného uplatnění nároku na odpočet či zneužití práva. Tento právní názor není v rozporu ani s rozsudkem ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, na nějž odkazoval žalovaný a jehož rozhodovací důvody se týkají hodnocení svědecké výpovědi ve vztahu k unesení důkazního břemene jako celku.

[78] V dané věci šlo o to prokázat a správně vyložit, jakou povahu měly předmětné obchodní transakce deklarované jako nákup a prodej vozidel SUBARU mezi zúčastněnými daňovými subjekty. Správce daně vycházel z toho, že skutečnou povahou těchto transakcí nebyl vztah koupě-prodej, a proto tedy nemohlo dojít k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Jak vyložil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016-25, je třeba na simulaci pohlížet jako na stav, kdy daňový subjekt předstírá (simuluje) určitý právní úkon, ač jej nechce, a zastírá tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chce, popř. jím zastírá jinou právní skutečnost. To znamená, že pokud správce daně, potažmo žalovaný chtěl vycházet z toho, že stěžovatelka (příp. další subjekty v řetězci) svým jednáním pouze předstírají nákup a prodej osobních vozidel SUBARU od dealera, musely současně vysvětlit, v čem vlastně toto obcházení spočívá a co konkrétně stěžovatelka zastírá.

[79] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že zásada přednosti obsahu před formou právního jednání (§ 8 odst. 3 DŘ) opravňuje správce daně pro účely daňového řízení vycházet právě jen z právního jednání zastíraného, nicméně předpokladem je, že unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž platí, že je to správce daně, kdo prokazuje „*skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.*“

[80] V předmětné věci správce daně sice v tomto směru některé kroky učinil, ale nikoliv dostatečně natolik, aby unesl své důkazní břemeno ohledně relevantního zpochybnění tvrzeného skutkového stavu, který stěžovatelka dostatečně dokládala listinnými důkazy i návrhy na výslech svědků. Je třeba říci, že prokázaný fakturační řetězec několika personálně propojených obchodních společností, které mezi sebou „kolotočově“ pře-prodávají nová vozidla SUBARU za tvrzeným účelem jejich dalšího prodeje zahraničním zákazníkům (tzv. reexport) budí i podle Nejvyššího správního soudu minimálně značné podezření o skutečném účelu těchto obchodů. Podezřelost obchodních transakcí, kdy v jeden den předmětná vozidla několikrát změnila vlastníka, aniž by opustila prostory užívané dealerem M. Liška, spol. s r. o. (Autosalon Liška), ovšem k neuznání odpočtu na DPH nedostačuje (srov. závěry rozsudku SDEU ve věci C-610/19). Prodeje vozidel mezi subjekty řetězce byly dostatečně doloženy po formální stránce. Skutečnost, že vozidla neměnila fyzicky místo svého uskladnění, není nabytí vlastnictví k vozidlu, resp. práva nakládat s věcí jako vlastníků nijak na překážku. Započtení vzájemných pohledávek na úhradu kupní ceny je jistě indicií vzbuzující pochyby, ale také nedostačuje k závěru, že prodeje vozidel se reálně neuskutečnily. Určující je, zda strana, na niž je převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníků, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit

pokračování

právní situaci daného zboží, zejm. rozhodnutí o prodeji (bod 40 rozsudku ve věci SDEU C-401/18, věc *Herst, s.r.o.*) Orgány finanční správy byly povinny prokázat minimálně to, že pochybnosti o předmětných transakcích jsou natolik intenzivní, že zcela dostatečně zpochybňují tvrzení stěžovatelky, že vozidla se dostala do její právní sféry takovým způsobem, aby s nimi mohla nakládat jako vlastník.

[81] Správce daně tedy sice postupoval správně, pokud o podezřelých transakcích zjišťoval všechny dostupné informace i z jiných zdrojů (registr silničních vozidel, dožádání jiných orgánů), ale nepodařilo se mu dostatečně zpochybnit tvrzený průběh transakcí, a v neposlední řadě jejich tvrzenou ekonomickou kauzu (reexport do zahraničí). V předmětné věci je zřejmé, že pokud mezi daňovými subjekty účastnicími se řetězce pře-prodejů vozidel SUBARU nešlo ve skutečnosti o vztah koupě-prodej, mohlo jít o jiný soukromoprávní vztah, jehož povahou se měl správce daně dostatečně zabývat (tzv. disimulace právního jednání). Indicie v tomto směru jsou jednoznačné a zmiňuje je i samotná zpráva o daňové kontrole za předmětné zdaňovací období, kde se uvádí, že celý řetězec vypadá spíše jako zprostředkovatelská činnost vykonávaná za sjednaný „bonus“, a nikoliv jako dodavatelsko-odběratelský řetězec. Tato racionální úvaha správce daně však nebyla potvrzena dalšími důkazy, které by mohly skutečnou povahu vztahu mezi subjekty řetězce více osvětlit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí si již tuto úvahu rovněž neosvojil.

[82] V této souvislosti je nepochybně nepřehlédnutelnou indicií též skutečnost, kterou naopak reflektoval žalovaný v bodě 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a tou je zjištěný „paralelní prodej“ jednoho z vozidel SUBARU (2.5 WRX STI SPORT VIN: X) koncovému zákazníkovi firmě BRAVO Šluknov, s.r.o., kde existoval jednoznačný časový souběh s převedením vozidla na stěžovatelku na základě předávacího protokolu ze dne 6. 11. 2015 (zaplacení zálohy ze strany zákazníka ke dni 5. 11. 2015). V tomto ohledu správně krajský soud (ovšem bez jakéhokoliv náznaku právního hodnocení postupu orgánů finanční správy) uvedl, že se jednalo o pochybení žalovaného, pokud nedal stěžovatelce příležitost se s těmito skutečnostmi seznámit a vyjádřit se k nim. Podle krajského soudu ovšem toto pochybení nemělo vliv na celkovou správnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, skutkové zjištění o předmětném prodeji vozidla samotným dealerem (a nikoliv stěžovatelkou) vyplývající z úkonů dožádání místně příslušného správce daně společnosti BRAVO Šluknov, s.r.o. (Finančního úřadu pro Ústecký kraj) bylo rekapitulováno, ovšem nebylo správcem daně nijak hodnoceno. Právní hodnocení tohoto skutkového zjištění poprvé se objevuje až v napadeném rozhodnutí. Zároveň ze správního spisu žalovaného nevyplývá, že by žalovaný dal možnost stěžovatelce se k tomuto poznatku explicitně vyjádřit. Žalovaný sám toto pochybení ve svém vyjádření k žalobě a následně i v řízení o kasační stížnosti uznal.

[83] Nejvyšší správní soud má za to, že tímto postupem byla porušena procesní práva stěžovatelky v daňovém řízení (§ 6 odst. 3 DŘ), a to způsobem, který měl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. § 115 DŘ). Její seznámení s výsledkem daňové kontroly tuto zásadní skutečnost nepokrývá a správce daně ji tedy nijak nehodnotil. Naproti tomu žalovaný ji považoval za velmi důležitou, přičemž také zdejší soud má za to, že jde o nejpádnejší nepřímý důkaz o tom, že stěžovatelka vozidla SUBARU skutečně neovládala jako vlastník. K potvrzení této indicie by ale bylo třeba jednak stěžovatelce umožnit se k tomuto poznatku procesně vyjádřit, a jednak jí dát možnost navrhnout v této

věci další důkazy. Výslech jednatele společnosti BRAVO Šluknov, s.r.o. byl proveden na dožádání a bez přítomnosti zástupce stěžovatelky. Pokud by se v daňovém řízení skutečně prokázalo, že bylo s největší pravděpodobností zcela vyloučeno, aby stěžovatelka v inkriminované době paralelního prodeje mohla s vozidlem nakládat a že prodej nijak neovlivňovala či ani nemohla ovlivnit, šlo by o stěžejní důkaz svědčící pro závěry správce daně o neuznání odpočtu DPH.

[84] Nejvyšší správní soud uzavírá, že popsaná pochybení orgánů finanční správy zakládala zcela dostatečný důvod k tomu, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost a vady řízení a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení [§ 76 odst. 1 písm. a), c) s. ř. s.]. Pokud tak krajský soud neučinil, byl jeho rozsudek nejen nepřezkoumatelný (viz část V.A tohoto rozsudku), ale v uvedeném rozsahu ztotožnění se s rozhodovacími důvody napadeného rozhodnutí žalovaného také nezákonný (viz část V.B tohoto rozsudku).

[85] Proto se Nejvyšší správní soud již dalšími kasačními námitkami nezabýval, neboť by to bylo nadbytečné. Jedná se zejm. o otázku odvedení daně na výstupu (§ 108 ZDPH) ve spojení s možností stěžovatelky opravit tvrzenou daň ve smyslu § 42 a § 43 ZDPH. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud pouze odkazuje na judikaturu namítanou stěžovatelku v této věci, a to konkrétně zejm. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, který aplikoval závěry SDEU ve věci C-712/17, *EN.SA. Srl.* týkající se principu daňové neutrality a proporcionality. Při novém posouzení věci je žalovaný povinen z této judikatury vycházet a zvážit její dopady na předmětnou věc.

VI.

Závěr a náklady řízení

[86] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[87] 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.]. V dané věci by krajský soud – v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad – neměl jinou možnost, než zrušit rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.).

[88] V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu, který lze stručně shrnout tak, že žalovaný je povinen znovu uvážit podmínky pro neuznání odpočtu na DPH za zdaňovací období listopad 2015, a to ve světle případně doplněného dokazování, kdy se zaměří k otázce, jakou povahu skutečně měla plnění deklarovaná mezi stěžovatelkou, dodavatelem a dalšími subjekty ve fakturačním řetězci, a to jednotlivě u každé podezřelé transakce a poté ve vzájemné souvislosti. V případě, že správce daně své důkazní břemeno k objasnění skutečné povahy právních vztahů mezi

pokračování

subjekty řetězce neunese, je na místě, aby byl odpočet na dani na vstupu u takových obchodních transakcí ve zdaňovacím období listopad 2015 u stěžovatelky uznán jako oprávněný.

[89] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s., pro část řízení ve spojení s § 120 s. ř. s. (výrok III.).

[90] Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady jsou tvořeny souhrnnou částkou 8000 Kč za soudní poplatky: (i) za žalobu ve výši 3000 Kč a (ii) za kasační stížnost ve výši 5000 Kč. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou připadající na zastoupení stěžovatelky v řízení před krajským soudem společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o. a v řízení o kasační stížnosti pak advokátkou JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).

[91] Zástupce stěžovatelky učinil ve věci v řízení před krajským soudem celkem čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a replika [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], jakož i účast na jednání soudu (provedeném formou videokonference za využití prostor Nejvyššího správního soudu v Brně). V řízení před Nejvyšším správním soudem učinila zástupkyně stěžovatelky celkem tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti včetně jejího doplnění a replika). Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží částka 3400 Kč. Vzhledem k tomu, že ve věci bylo celkem učiněno sedm úkonů právní služby, náleží stěžovateli částka 23 800 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupkyně stěžovatelky nedoložila, že je plátcem DPH a ani to nevyplývá z údajů v registru plátců DPH vedeného Ministerstvem financí, Nejvyšší správní soud nezvýšil náhradu odměny za právní zastoupení o částku připadající na tuto daň.

[92] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 31 800 Kč (8000 + 23800), kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám její zástupkyně JUDr. Nikoloy Jílkové, Ph.D., advokátky se sídlem Drobného 72, Brno, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 21. února 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu