



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvie Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **SG AUTO s. r. o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2019, č. j. 45634/19/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 17 Af 1/2020-217,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 17 Af 1/2020-217, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem podnikání žalobkyně je mimo jiné zprostředkování obchodu a služeb na trhu s motorovými vozidly. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 5. 2. 2018. Šlo celkem o 12 platebních výměrů, jimiž správce daně buď vyměřil nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty (DPH), nebo doměřil tuto daň a stanovil penále, a to v různých kalendářních měsících od ledna 2016 do února 2017.

[2] Správce daně tak učinil proto, že na základě daňové kontroly žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z důvodu zasažení transakcí daňovým podvodem a nárok na odpočet

daně z přijatých plnění týkající se zprostředkování služeb v tuzemsku i ze zahraničí z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Námitky týkající se nedostatečného zjištění skutkového stavu, vad dokazování a neprokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu shledal městský soud nedůvodnými. Rozhodnutí žalovaného však zrušil jako nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Upozornil, že daňové orgány vycházely z překonané judikatury, podle níž bylo pro uplatnění odpočtu DPH nezbytné, aby byla na jisto postavena osoba dodavatele. Tomu odpovídá i odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný u všech zdanitelných plnění uvádí, že je žalobkyně přijala od deklarovaného dodavatele. Podle městského soudu od sebe nelze oddělit části argumentace žalovaného týkající se existence přijetí zdanitelného plnění a části týkající se dodavatele. Proto městský soud nemohl posoudit důvodnost argumentů žalovaného, že žalobkyně nepřijala zdanitelné plnění. V takovém případě by na věc nedopadala judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* (zejm. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie* a navazující rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS).

[5] Městský soud dále žalobkyni přisvědčil v tom, že bod 145 napadeného rozhodnutí se míjí s její argumentací. Žalovanému vytkl i rozpor bodu 146 odůvodnění s protokolem o výslechu svědka R. ze dne 24. 7. 2017. Také tyto části napadeného rozhodnutí označil městský soud za nepřezkoumatelné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Své rozhodnutí považuje za přezkoumatelné. Žalobkyni totiž nepřiznal nárok na odpočet DPH výlučně kvůli neodstraněným pochybnostem o faktickém přijetí služeb. I pokud by stěžovatel připustil formulační nejasnosti, měl městský soud jeho rozhodnutí posuzovat jako jeden celek s platebními výměry, resp. se zprávou o daňové kontrole. I z průběhu daňového řízení plyne, že daňové orgány zpochybnily již samotné přijetí deklarovaných plnění ze strany žalobkyně, nikoli pouze deklarované dodavatele těchto služeb. Dodavatelé jsou v rozhodnutí uvedeni jen za účelem identifikace konkrétních deklarovaných plnění. Pokud daňový subjekt neprokáže faktické přijetí zdanitelného plnění, není důvod formulovat pochybnosti o jiné hmotněprávní podmínce nároku na odpočet daně.

[7] Ač je k nepřezkoumatelnosti třeba přihlížet z úřední povinnosti, měl městský soud zohlednit i obsah žaloby. Další výtky městského soudu nemohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Chybné tvrzení ohledně společnosti RYBO Group se nedotýká otázky přijetí plnění. Z protokolu o svědecké výpovědi pana R. sice nelze jednoznačně uzavřít, že svědek určité společnosti neznal, podstatné však je, že tato svědecká výpověď neprokázala přijetí deklarovaných služeb.

pokračování

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s městským soudem. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit důvod odepření nároku na odpočet DPH. To, že stěžovatel zpochybnil osobu dodavatele, plyne z odůvodnění jeho rozhodnutí i z výhrad vůči důkazním prostředkům, které poskytla žalobkyně. Žalobkyně se mohla domnívat, že žalovaný považuje fakticitu plnění za prokázanou. Jednoznačná není ani zpráva o daňové kontrole. Pokud by šlo zhojit nepřezkoumatelnost stěžovatelova rozhodnutí odkazem na odůvodnění platebního výměru, popřel by se smysl odvolacího řízení. Podle žalobkyně není z žaloby zřejmé, že neměla pochybnosti o skutečném důvodu odepření nároku na odpočet DPH.

[9] Žalobkyně dále uvádí, že stěžovatel pomíjí, že pokud zde lze dovodit, že k plnění společnosti RYBO Group nedošlo, týká se tento závěr pouze jedné z mnoha společností. Žalobkyně se ztotožnila i se závěrem městského soudu ohledně hodnocení výpovědi svědka R.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a také důvodná.

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud (NSS) připomene východiska prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Nárok vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[12] Daňový subjekt tedy musí nejen prokázat, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo v deklarovaném rozsahu, ale i to, že mu je poskytl jiný plátce DPH. Tyto formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS (např. rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103) tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.“* Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Důkazní břemeno nese daňový subjekt, avšak předtím musí správce daně unést své důkazní břemeno stran toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61).

[13] Městský soud shledal, že stěžovatelovo rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Podle městského soudu od sebe nelze oddělit části stěžovatelovy argumentace týkající se existence přijetí zdanitelného plnění a části týkající se deklarovaného dodavatele. Proto nemohl městský soud přezkoumat závěr, že žalobkyně nepřijala zdanitelné plnění. Vzhledem k takovému závěru se městský soud nezabýval námitkami

žalobkyně ohledně přijetí zdanitelných plnění. Pokud žalobkyně neprokázala již to, že fakticky přijala plnění, nebylo by podle městského soudu užití judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* namístě.

[14] Podle NSS souvisí nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu zpravidla s nedodržením požadavků kladených na výrok a odůvodnění či s tím, zda se správní orgány zabývaly všemi skutečnostmi rozhodnými pro posouzení věci. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost zpravidla předchází nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť neumožňuje určit ani to, o čem a jak správní orgán rozhodl (rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak správní orgán rozhodl, což může být dáno absencí výroku, nedostatky jazykového vyjádření výroku či jeho vnitřní rozporností. Nesrozumitelnost také nastává, pokud správní orgán rozhodne o otázce, která nebyla předmětem řízení, nebo je-li nesrozumitelné samotné odůvodnění. O takový případ se jedná, je-li rozhodnutí stiženo formulační nesrozumitelností do té míry, že nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). Tento následek může mít i vnitřní rozpornost odůvodnění, pokud v jejím důsledku nelze porozumět důvodům výroku rozhodnutí.

[15] NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72, dovodil, že rozhodnutí správního orgánu není nesrozumitelné, pokud lze jeho formulační nedostatky nebo vnitřní rozpornost odstranit výkladem. Při takovém výkladu lze zohlednit i obsah správního spisu či úkony správních orgánů a účastníků řízení.

[16] Podle stěžovatele z jeho rozhodnutí plyne, že žalobkyně neodstranila již pochybnosti o faktickém přijetí služeb. V kasační stížnosti doplnil, že i pokud by tento závěr z napadeného rozhodnutí jednoznačně neplynul, lze pochybnosti rozptýlit pomocí závěrů obsažených v platebních výměrech, ve zprávě o daňové kontrole či v daňovém spisu.

[17] NSS souhlasí s tím, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek a navzájem se doplňují (rozsudky NSS ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, č. 2646/2012 Sb. NSS, ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47, ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, ze dne 20. 2. 2020, č. j. 2 Ads 171/2019-43, či ze dne 31. 3. 2021, č. j. 3 As 36/2019-45). Zpravidla tak dochází k tomu, že odvolací správní orgán nahradí vlastní úvahou část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a koriguje tak jeho určitá dílčí „*argumentační zaškrtnutí*“, pokud toto rozhodnutí potvrzuje (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).

[18] Nelze však vyloučit ani situaci opačnou. Mezery v odůvodnění odvolacího orgánu, které by jinak způsobovaly nepřezkoumatelnost, mohou zaplnit argumenty obsažené v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Úkolem odvolacího orgánu je totiž zejména reagovat na odvolací námítky. Z hlediska hospodárnosti řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil. Někdy pak může rozhodnutí, jímž se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí potvrzuje, působit samo o sobě mozaikovitě a nespojitě, neboť staví na základech vybudovaných správním orgánem prvního stupně a doplňuje pouze chybějící detaily či opravuje ojedinělé přehmaty (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25).

pokračování

[19] NSS tedy posoudil, zda byl ze stěžovatelova rozhodnutí seznatelný závěr, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění. V takovém případě by městský soud argumentoval judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie* nepřiléhavě, neboť by na posuzovanou věc nedopadala. Tato judikатурní linie je použitelná v situacích, kdy daňový subjekt prokáže rozsah plnění a sporný zůstává pouze deklarovaný dodavatel.

[20] Je pravda, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí vždy propojil závěr o neprokázání faktického přijetí služeb s konkrétním dodavatelem (např. v bodech 146, 156, 160, 177, 183 a 187 tohoto rozhodnutí). Podstatné však je, že z něj neplyne, že stěžovatel měl uskutečnění sporných plnění za prokázaná (a tedy že by zpochybňoval jen osobu deklarovaného dodavatele). Tento závěr podporuje i zpráva o daňové kontrole, v níž správce daně hodnotil důkazy předložené na základě výzev a naznal, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění. Tomu odpovídá i formulace výzev v průběhu daňového řízení.

[21] Ačkoli se tedy mezi účastníky sporné závěry stěžovatele skutečně vztahují vždy ke konkrétním deklarovaným dodavatelům, je z celkového kontextu zřejmé, že stěžovatel zpochybnil již samotnou fakticitu plnění, jehož přijetí žalobkyně v řízení neprokázala. Daňovým orgánům navíc nelze klást k tíži, že zkoumaly fakticitu plnění ve vztahu ke konkrétním deklarovaným dodavatelům a že tomu odpovídá i formulace v napadeném rozhodnutí, případně v dalších listinách daňového spisu. Žalobkyně totiž v průběhu celého řízení tvrdila, že jednotlivá zdanitelná plnění přijala právě od těchto dodavatelů. U těchto plnění tedy v řízení nevyšel najevo jiný možný dodavatel než ten, kterého žalobkyně označila. NSS má proto za to, že ačkoli stěžovatel propojil závěr o neprokázání faktického plnění s konkrétními dodavateli, neznamená to, že žalobkyně přijetí plnění prokázala, a zůstává pouze sporné, kdo je deklarovaným dodavatelem. Formulaci, kterou stěžovatel použil, nelze označit ani za nesrozumitelnou. Z napadeného rozhodnutí je tedy seznatelné, že žalobkyně neprokázala již přijetí zdanitelných plnění. V takovém případě již není relevantní, zda jednotlivá plnění poskytl vždy dodavatel, kterého žalobkyně označila.

[22] Na tomto závěru nic nemění ani argumentace městského soudu v bodě 101 napadeného rozsudku, podle níž spíše ke zpochybnění osoby dodavatele vede fakt, že některá plnění fakturovalo více dodavatelů (např. volné kvóty měly zajišťovat RYBO Group s. r. o. a Tarvisium s. r. o. nebo prolínání plnění Arisan, s. r. o., AC OFFICE, s. r. o. a Oslan, s. r. o.). Z napadeného rozhodnutí však plyne, že stěžovatel nezjistil nic, na základě čeho by mohl učinit závěr o fakticitě deklarovaného plnění, byť i od jiného dodavatele. Samotný fakt, že určité plnění fakturovalo více dodavatelů, nepotvrzuje jeho faktické přijetí a nezpochybňuje pouze osobu dodavatele.

[23] Vzájemné prolínání plnění u společností AC OFFICE, Arisan a Oslan stěžovatel uvedl jako doplňující skutečnost; z ostatních pasáží napadeného rozhodnutí naopak plyne, že stěžovatel nemá za prokázané samotné plnění. Není přitom rozhodující, zda se tato plnění prolínala, či nikoli, neboť i u prolínajících se částí žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH v rámci jednotlivých plnění od jednotlivých konkrétních tvrzených dodavatelů.

[24] NSS tedy uzavírá, že stěžovatelovo rozhodnutí je přezkoumatelné. Městský soud se

bude v dalším řízení zabývat argumentací žalobkyně ohledně skutečného přijetí zdanitelných plnění.

[25] Pokud by městský soud dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí zdanitelných plnění a sporným je pouze deklarovaný dodavatel, může přicházet v úvahu aplikace judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*. NSS však upozorňuje, že užití této judikatury „nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59).

[26] NSS dodává, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jako celku nezakládá ani jeho bod 145. Stěžovatelovu argumentaci lze vyložit tak, že nemá za prokázané zprostředkování vozidel od společnosti RYBO Group, u kterých bylo podle uvedených VIN zjištěno, že je žalobkyně pořídila od společnosti GI Cars. Pokud žalobkyně uvedla, že k fakturaci došlo omylem a věc bude řešit požadavkem na zaslání dobropisu, lze uzavřít, že plnění se opravdu neuskutečnilo a nárok na odpočet DPH nevznikl. Zároveň nelze z tohoto bodu dovodit, že stěžovatel na základě přiznaného omylu ve fakturaci dovozoval popření fakticity všech plnění týkajících se společnosti RYBO Group.

[27] Co se týče nejasné argumentace v bodě 146 napadeného rozhodnutí, NSS souhlasí s tím, že stěžovatelova interpretace výslechu svědka R. je nepřesná. Jelikož se bude městský soud věcí zabývat znovu a zkoumat, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění, posoudí intenzitu této vady v kontextu svých nových závěrů.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] NSS tedy zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Městský soud bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. října 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda

senátu