ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **RANCH 79 spol. s r.o.,** sídlem Smědčice 79
zastoupena společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č.j. 17073/19/5300-21442-700225,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 2. 7. 2020, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „*soud*“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č.j. 17073/19/5300-21442-700225 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto

žalobkynino odvolání proti rozhodnutí - 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 žalobkyni za zdaňovací období listopad 2015 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 503 699 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně žalobu odůvodnila třemi skupinami žalobních bodů.

3. V první skupině žalobních bodů žalobkyně namítala „*nesprávné posouzení nároku na odpočet daně*“.

Žalobkyně uvedla, že je obchodní korporací podnikající od roku 2014 v oboru výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, mj. v oboru činnosti velkoobchod a maloobchod – to vše v souladu s živnostenským oprávněním. Žalobkyně dále vedle provozování ranče fakticky v předmětné době zajišťovala mj. i provozování dvou e-shopů (např. www.naseloznice.cz a www.iback.cz na prodej krytů na telefony). Dále zajišťovala reklamní, poradenskou či konzultační činnost a další aktivity, ke kterým má živnostenské oprávnění. Vedle již uvedených činností se žalobkyně věnovala i prodeji automobilových vozidel. Žalobkyně opakovaně vysvětlovala správci daně, že k této činnosti má po personální stránce dlouholeté zkušenosti, když její jednatel pan J. B. v letech 1992 – 1994 působil společně s M. L. ve společnosti FOX CARGO spol. s r.o., která jako první začala dovážet do Československa vozy výrobce MAN. Pan J. B. se osobně podílel například na prodeji 25 tahačů MAN. Dále také prodávali osobní vozy JAGUAR. Posléze pan B. navázal na své zkušenosti s prodejem aut i ve své společnosti STAVEBNINY Beránek spol. s r.o., přičemž jeho působení týkající se prodeje vozidel pokračovalo i v letech 2014 a 2015 u značek např. RENAULT, SUBARU nebo MITSUBISHI (uvedené žalobkyně detailně popisovala správci daně mj. v doplnění ze dne 15. 6. 2017, č.j. 434883/17/2301-61564-402465). Tímto způsobem žalobkyně poukazovala, že má díky osobnímu působení pana J. B. bohaté zkušenosti s prodejem vozidel, což správce daně v počátcích nalézacího řízení rozporoval.

4. Žalobkyně se stala plátcem DPH dne 20. 12. 2014 a od tohoto okamžiku je evidována jako spolehlivý plátce. V předmětném zdaňovacím období listopad 2015 žalobkyně nakoupila tři nová osobní vozidla zn. Subaru, 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.

5. Tyto osobní automobily byly žalobkyní nakoupeny od dodavatele STAVEBNINY Beránek spol. s.r.o., DIČ: CZ62623834 (dále též jen „*STAVEBNINY Beránek*“), který předmětné osobní automobily nabyl od obchodní korporace FOX CARGO s.r.o. (dále též jen „*FOX CARGO*“). Důvodem takto provedeného prodeje přes další společnosti byl předpokládaný záměr uskutečnění prodeje předmětných osobních automobilů do zahraničí, což dealer SUBARU autosalon M. Liška s.r.o. (dále též jen „*Autosalon M. Liška*“) nemohl z důvodu smluvního omezení k prodeji do zahraničí od importéra (SUBARU) uskutečnit. Z uvedeného důvodu byl převod zajištěn přes několik společností (a to FOX CARGO, STAVEBNINY Beránek a žalobkyni). Uvedený údaj potvrdil i pan M. L. ve své výpovědi, když uvedl: „*Obchodní skutečnosti říkají, že strategicky, je jedině správně reexport vozidla přes prostředníka.*“ (viz protokol o výslechu svědka ze dne 15. 12. 2016, č.j.

1999530/16/2301-61564-400768)

6. K reexportu, který v České republice není nijak marginální činností (a ve zjišťované době tvořil v ČR cca 20-30 %), se nezřídka přistupuje, pokud se nedaří prodat vozidla na místním trhu. I tento údaj pak ve své výpovědi pan M. L. potvrdil. Uvedená činnost – reexport do zahraničí není nijak nelegální ani zákonem omezená a pro dealery (v projednávaném případě Autosalon M. Liška) je z důvodu prodeje strategicky nejvhodnější, jinak jim hrozí ztráta licence k dealerské činnosti s importérem (v daném případě se SUBARU).

7. Takovým způsobem se obchází firemní politika prodejců aut, nikoliv však platná legislativa České republiky. Současně to neznamená, že by k prodeji docházelo pouze formálně. Naopak k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník skutečně dochází, protože je to nezbytné právě k dalšímu převodu až na konečného zákazníka do zahraničí a k současnému splnění smluvních závazků u dealerů. Žalobkyně rovněž vysvětlovala správci daně, že v uvedené praxi v mezidobí standardně nedochází k mezipřepisům v centrální evidenci vozidel, přičemž to není ani podmínka pro nabytí práva nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“), jak nesprávně dovozoval správce daně. Vlastník nových vozidel je do technického průkazu zapsán až konečný zákazník jako nový vlastník. Taková skutečnost je přitom zcela logická, neboť počet zapsaných vlastníků ve velkém technickém průkazu ovlivňuje výslednou prodejní cenu (čím více zapsaných vlastníků, tím bývá nižší cena). Navíc by to celý proces protáhlo mj. z důvodu evidenčních kontrol vozidel.

8. Daňový subjekt správci daně dále uvedl, že se nacházel ve špatné finanční situaci, takže když mu bylo panem L. nabídnuto, že by si mohl vydělat tím, že bude prodávat jako předposlední článek v řetězci (poslední v ČR) vozy dále do Německa, rád na tuto nabídku přistoupil. Začal shánět kupující v zahraničí, avšak plánované obchody z ekonomických důvodů nevyšly. Celý obchod probíhal tak, že až v den (dopoledne), kdy měl daňový subjekt prodat konkrétnímu zájemci ze zahraničí konkrétní vůz (daňový subjekt nikdy nekupoval vůz dopředu na sklad), došlo ke koupi vozu z autosalonu. Když pak nedošlo v daných případech k dohodě s kupujícím na ceně, byl fakturačně tentýž den (odpoledne) vůz prodán zpět, aby se dostal zpět do vlastnictví Autosalonu M. Liška. S tímto oficiálním prodejcem vozů bylo totiž smluveno, že pokud obchod nevyjde, bude vůz prodán zpět. O další prodej se pak žalobkyně pokusila ještě v předmětném období dvakrát, avšak vždy bez úspěchu. V dalších měsících se pak již o další prodeje žalobkyně nepokoušela.

9. Vozy byly prodávány žalobkyni od jejího dodavatele za cenu, která měla být účtována i koncovému zákazníkovi s tím, že žalobkyni v případě úspěšného prodeje bude přiznán bonus, který vytvoří zisk z celé transakce (potvrzeno svědeckou výpovědí pana L.). Takovým způsobem se běžně obchoduje s novými vozy, což však správce daně jako běžnou ekonomickou či podnikatelskou praxi nereflektoval (ale ani ji nepopřel), a to i přes opakovaná vysvětlení žalobkyně a dalších zúčastněných osob.

10. Při realizaci prodeje prvního osobního automobilu SUBARU OUTBACK zájemce pan A. C. (bytem E., Spojené království) přijel dne 5. 11. 2015 ve 12:00 hodin do autosalonu společnosti FOX CARGO s.r.o. Žalobkyně potvrdila, že uvedeného jednání byl osobně pan J. B. - jednatel žalobkyně a Mgr. K. B., rozená M., která zájemci mluvícímu pouze anglickým jazykem překládala. Když i přes kontraktační jednání mezi zájemcem a žalobkyní nedošlo nakonec k uzavření kupní smlouvy z důvodu výše kupní ceny, byl

osobní automobil za tutéž cenu, za jakou byl nakoupen, zpětně prodán společnosti STAVEBNINY Beránek spol. s.r.o. (v souladu s předchozí domluvou s Autosalon M. Liška). Aby však mohla žalobkyně tento osobní automobil prodat potencionálnímu zájemci A. C., muselo být na ni před tím převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Tomu ve smyslu § 13 ZDPH bylo dostáno, což žalobkyně i její dodavatel potvrdili a doložili vedle faktur rovněž dalšími doklady a doklady o prodeji zpět (předávacím protokolem, dodacím listem a příjemkou). Současně došlo k uhrazení kupních cen, a to vzájemným zápočtem, což bylo doloženo ve spise.

11. Obdobná situace nastala i ve vztahu k dalším 2 osobním automobilům. V obou případech došlo při koncovém kontraktačním jednání k neshodě ohledně výsledné kupní ceny a k neuzavření kupní smlouvy. 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). Automobily byly i v daném případě prodány zpět společnosti STAVEBNINY Beránek.

12. Žalobkyně dále uvedla, že důvodem odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo odůvodněno žalovaným v bodě 30 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že „*v daném případě panují pochybnosti, zda k dodání zboží fakticky došlo, tedy zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na odvolatele*“. Dále žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí uvádí, že „*odvolatel neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že předmětná vozidla přijal a tedy, že mu vznikl nárok na odpočet daně, ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Jelikož odvolatel předmětné vozy nepořídil, nemohlo ani dojít k jejich prodeji z jeho strany.*“

13. Dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že předmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

14. Dle § 13 odst. 1 ZDPH platí, že dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

15. Odborná literatura k § 13 odst. 1 ZDPH uvádí, že „v odstavci 1 je stanovena jedna ze základních podmínek, které je nutné splnit, aby došlo k dodání zboží. Touto podmínkou je, že musí dojít alespoň k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Nemusí tedy nutně dojít ke změně vlastnictví, ale k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník dojít musí. Mohou to být případy, kdy vlastník zboží přenese právo nakládat se zbožím jako vlastník na osobu, kterou případně pověří prodejem tohoto zboží. Vztah osob při finančním pronájmu je typickým převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník.“ (viz GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. DPH 2018. Výklad s příklady. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. Dostupné online na CODEXIS®, doplňku LIBERIS®.).

16. K pojmu „*nakládat se zbožím jako vlastník*“ se vyjádřil rovněž Nejvyšší správní soud, který uvedl:

„*I. Pojem „dodání zboží“ (čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) musí mít univerzální obsah platný ve všech členských státech, protože je jím fakticky vymezen předmět daně. Jednotná definice předmětu daně by byla ohrožena, jestliže by se obsah pojmu, který je jednou ze tří transakcí tvořících předmět daně, lišil v jednotlivých členských státech na základě různých podmínek pro převod právního vlastnictví daných soukromým právem (srov. rozsudek*

Soudního dvora EU ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, C-320/88, bod 8).

II. Pojem „nakládat se zbožím jako vlastník" dle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku z roku 2012. 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, se jedná o dodání zboží, pokud kupující fakticky převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník.

IV. Pokud stěžovatel zcela dobrovolně uzavřel na prodej automobilů kupní smlouvy a předání vozidel stvrdil v předávacích protokolech, nelze poté, kdy mu kupní cena nebyla ze strany kupujícího zaplacena, a to z jakýchkoli důvodů, hovořit o krádeži a dovozovat ex post, že nedošlo k dodání zboží a že zdanitelné plnění nenastalo."

(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 24/2016-40)

17. Oproti citovanému rozsudku v projednávaném případě nedošlo k neuhrazení kupní ceny a nedošlo ani k žádné krádeži. Naopak kupní cena byla uhrazena následně zápočtem pohledávek, což žalovaný v napadeném rozhodnutí reflektoval. I přes předložené doklady žalovaný popírá, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo, s odůvodněním, že se vozidla se nacházela po celou dobu na témže místě, a to Autosalon M. Liška - Plzeň, Skladová 7.

18. Pokud žalovaný k uvedenému v bodě 37 v napadeném rozhodnutí dále uvádí, že žalobkyně nedoložila a ani netvrdila, že by k nakoupeným novým vozidlům získala doklady, které jsou při jejich prodeji a následné první registraci nezbytné, pak žalobkyně namítá, že uvedenou tvrzenou pochybnost v průběhu daňové kontroly nijak správce daně nerozporoval a není patrná ani ze Zprávy o daňové kontrole či z výsledku kontrolního zjištění, jinak by i tuto pochybnost v řízení žalobkyně rozptýlila, pokud by o ní věděla. Navíc v odvolacím řízení žalovaný vyzval žalobkyni k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení k doplněnému dokazování, i přes to není z napadeného rozhodnutí zřejmé, proč tak neučinil i ve vztahu k této pochybnosti.

19. Žalobkyně konstatovala se předně neztotožňuje s výkladem žalovaného, který předmětnou situaci vyhodnotil následovně: „Právo nakládat se zbožím jako vlastník přitom představuje základní požitek spojený s právním vlastnictvím zboží. Z uvedeného je zřejmé, že odvolatel nebyl oprávněn vozidla užívat dle své vůle. Odvolací orgán rovněž nesouhlasí s tím, že samotná existence zboží prokazuje, že k jeho dodání došlo, neboť to, že zboží fakticky existuje, ještě nesvědčí o tom, že právo nakládat s tímto zbožím bylo skutečně převedeno z jedné osoby na druhou. Předávací protokoly vystavené v jeden den, a to jak k převzetí zboží od fy STAVEBNINY Beránek spol. s r.o., tak i k předání zboží této firmě, jsou pouze formální doklady, které rovněž vzhledem k ostatním zjištěným okolnostem (viz bod [34]), nemohou prokázat faktický převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a tedy ani faktické uskutečnění zdanitelného plnění (nákup vozidel)."

20. Žalobkyně namítá, že uvedený § 13 ZDPH týkající se dodání zboží nespočívá v tom, že dodávající se stává výlučným vlastníkem (nebo, že musí být zapsán v centrální evidenci vozidel – jak zpočátku tvrdil správce daně), ale naopak je na něj převedeno „*právo nakládat se zbožím jako vlastník*", což se v dané věci uskutečnilo tak, aby následně mohlo dojít ze

strany žalobkyně k převodu na zákazníky (zájemce) ze zahraničí. Žalobkyně nebyla povinna vozidla přemisťovat (navíc by to bylo pro ni bylo logicky ekonomicky nevýhodné, když je notoricky známé, že v okamžiku, kdy vozidlo vyjede z autosalonu, ztratí skokově na hodnotě).

21. V dané věci došlo k dodání zboží žalobkyni od jejího dodavatele bez dopravy. Místem plnění bylo tedy v souladu s § 7 odst. 1 ZDPH místo, kde se zboží v okamžiku předání nacházelo (Plzeň, Skladová 7). Předávacím protokolem došlo ze strany prodávajícího (STAVEBNINY Beránek) k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni, čímž bylo v souladu s § 13 odst. 1 ZDPH dodání zboží i fakticky realizováno. Tímto okamžikem došlo i uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH. Ze strany dodavatele (STAVEBNINY Beránek) tak došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně.

22. Žalobkyně tato plnění prodala po neúspěchu zpět a potvrdila předávacím protokolem převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na STAVEBNINY Beránek, čímž došlo ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH a § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH k uskutečnění zdanitelného plnění ze strany žalobkyně ve prospěch odběratele STAVEBNINY Beránek s místem plnění Plzeň, Skladová 7.

23. K uskutečnění dodání zboží není vůbec, jak již bylo uvedeno výše, nutná změna vlastnického práva (a to ani v centrálním registru vozidel), není už vůbec nutná doprava zboží, jak se v průběhu řízení snažil účelově tvrdit správce daně, neboť zboží lze dle § 7 odst. 1 ZDPH dodat i bez přepravy, tedy na místě, kde se nachází. V žádném případě na dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH pak nemají vliv ani registrace vozidel, takže nákladná šetření správce daně ve věci registrace předmětných třech vozidel byla k projednávané věci zcela irrelevantní, neboť nemohla žádným způsobem převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník zpochybnit. Vlastnické právo ve smyslu zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, totiž v případě automobilů vlastník nenabude zápisem do registru vozidel, ale již samotným převodem vlastnického práva. Požadavek žalovaného tak i po formální stránce postrádá smyslu, neboť vlastnické právo nabude vlastník bez závislosti na zápisu v registru vozidel.

24. Jediným okamžikem, kdy by k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH dojít nemohlo, by byla situace, kdy by se jednalo o fiktivní plnění a zboží by fakticky neexistovalo. Nic takového se však v projednávaném případě nestalo. Správce daně si sám fyzickou existenci zboží při místních šetřeních ověřil, jeho existenci pak potvrdil i v rámci svědecké výpovědi svědek pan L. Ačkoliv se svědek M. L. nemůže vyjadřovat k obchodní spolupráci, tak v rámci této svědecké výpovědi byly zjištěny důležité skutečnosti, a to, že pan L. potvrdil, že tato auta prodával dalším subjektům za účelem reexportu do Německa a že tato auta se dostala až k panu B. (myšleno tím žalobkyni, když na str. 3 je uvedeno, v jaké souvislosti byl svědek předvolán k výslechu), a to nejdůležitější, že tato auta fyzicky existovala a byla v autosalonu umístěna a (po neúspěchu s reexportem) byla prodána zpět.

25. Pokud byla potvrzena fyzická existence předmětného zboží, pokud bylo předávacími protokoly převedeno na daňový subjekt právo nakládat se zbožím jako vlastník, pak došlo i k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH a § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH s místem plnění tam, kde se zboží fyzicky nacházelo.

26. Argument žalovaného, že „odvolatel již v okamžiku údajného nákupu věděl, že zboží bezprostředně nato prodá zpět svému dodavateli a fakticky s tímto zbožím nebude moci

nijak nakládat“, je zcela v rozporu s obsahem spisu, neboť jak bylo správci daně vysvětleno, žalobkyně předmětné automobily zakoupila právě proto, aby je mohla tentýž den prodat konečnému zákazníkovi do zahraničí, přičemž to byla stále ona, kdo ve zdaňovacím období vozidla nabízel a kdo byl s konečným zákazníkem se zahraničí v kontaktu při jednání o prodeji. Žalobkyně svým jednáním spočívajícím v prodeji zboží s tímto zbožím fakticky nakládala – osobně ho prezentovala zahraničním zájemcům a až když nedošlo k plánovanému převodu, prodala je zpět na dodavatele, od kterého jej pořídila.

27. Žalovaný dále v bodu 27 napadeného rozhodnutí uvádí: „V souvislosti s uvedenými vozidly z předložených dokladů dále vyplynulo, že téhož dne, kdy byla nakoupena, tj. ve dnech 05. 11. 2015, 06. 11. 2015 a 20. 11. 2015, došlo k jejich zpětnému prodeji původnímu dodavateli, tj. společnosti STAVEBNINY Beránek spol. s.r.o., a to za tutéž cenu, za jakou byla nakoupena. Úhrada předmětného zboží byla provedena vzájemným zápočtem takto vzniklých pohledávek a závazků mezi obchodními partnery (...).“ Žalovaný již v uvedeném bodu zjevně aprobuje, že k uvedenému dodání zpět společnosti STAVEBNINY Beránek došlo (muselo tím logicky dojít k dodání žalobkyni). Z uvedeného důvodu, kdy správce daně sám shledal z předložených dokladů, že došlo v jeden den ke zpětnému převodu, a v jiné části rozhodnutí tyto převody popírá, se napadené rozhodnutí stává nepřezkoumatelné pro vnitřní rozpornost, jakož i pro nedostatek důvodů, na základě jakých byl v konečném důsledku odepřen žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

28. Ve druhé skupině žalobních bodů žalobkyně namítala „*nesprávně zjištěný skutkový stav a opomenuté důkazy*“.

29. Žalobkyně uvedla, že správce daně v bodu 40 napadeného rozhodnutí uvedl, že „odvolatel neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že předmětná vozidla přijal a tedy, že mu vznikl nárok na odpočet daně, ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Jelikož odvolatel předmětné vozy nepořídil, nemohlo ani dojít k jejich prodeji z jeho strany.“.

30. Rozložení důkazního břemene je v daňovém řízení postaveno na prioritním unesení důkazního břemene daňovým subjektem. Ten je v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*DŘ*“ nebo „*daňový řád*“), povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Důkazní břemeno pak přechází na správce daně, který je následně povinen unést své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 DŘ. Výstižně se k přenosu důkazního břemene vyjádřil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č.j. 8 Af 5/2015-82-91, kde uvedl: „*V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá*

revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36; či ze dne 28. 2. 2018, čj. 1 Afs 382/2017-48, bod 23)."

31. Důkazní břemeno daňového subjektu však není bezbřehé. Limity spočívají v tom, že daňový subjekt je povinen prokazovat pouze ty skutečnosti, které uváděl v daňovém přiznání. V meritu věci je tak žalobkyně povinna jako daňový subjekt prokazovat pouze skutečnosti týkající se obchodní spolupráce s obchodní korporací STAVEBNINY Beránek. Současně však platí, že unesení důkazního břemene daňovým subjektem se nemůže stát nemožné.

32. Dle § 93 odst. 1 DŘ platí, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

33. V daném případě žalobkyně předložila správci daně vlastní vysvětlení celé transakce (což je rovněž ve smyslu § 93 odst. 1 DŘ důkazním prostředkem). Žalobkyně podrobně vysvětlovala správci daně postup i v doplnění ze dne 15. 6. 2017 a doplnění ze dne 15. 6. 2017, jakož i ve vyjádření se k seznámení se zjištěným skutkovým stavem ze dne 19. 3. 2019.

34. Ke svým podáním žalobkyně dále předložila vedle formálně bezvadných daňových dokladů (splnění prvotního důkazního břemene) a svého popisu obchodních transakcí dále tyto důkazní prostředky označené ve zprávě o daňové kontrole na str. 2-4. Obecně se tak jednalo o:

35. Schéma subjektů, které se zapojily do obchodních transakcí s předmětnými vozidly v měsíci listopadu 2015,

36. Předávací protokoly k předmětným vozidlům,

37. Dodací listy k předmětným vozidlům,

38. Příjemky k předmětným vozidlům,

39. Výpis z živnostenského rejstříku,

40. Rozhodnutí o přidělené EORI čísla pro potřeby celního řízení plátci,

41. Evidenci pro účely daně z přidané hodnoty 2015,

42. Seznam karet majetku k datu k datu 25. 2. 2016,

43. Výpis z běžného účtu,

44. Sestava – výpis účetních případů za listopad 2015.

45. Správce daně následně obdržel dne 1. 3. 2016 požadovanou odpověď na výzvu ke sdělení bližších skutečností od dodavatele žalobkyně (STAVEBNINY Beránek), který potvrdil, že předmětná vozidla měla být původně prodána jako reexport do ciziny, což se nakonec neuskutečnilo. STAVEBNINY Beránek doložil k této odpovědi správci daně doklady (uvedené na str. 9-10 Zprávy):

46. Doklad o vzájemném zápočtu pohledávek mezi žalobkyní a STAVEBNINY Beránek,

47. Faktury včetně předávacího protokolu a dodacího listu mezi žalobkyní a STAVEBNINY Beránek.

48. Subjekt STAVEBNINY Beránek tak potvrdil, že došlo k prodeji předmětných vozidel daňovému subjektu, a to včetně původního záměru reexportu do zahraničí, přičemž k uvedenému vedle daňových dokladů doložil i doklady s tímto související.

49. Následovalo další sdělení žalobkyně, ve kterém postupně rozptylovala pochybnosti správce daně a doložila mj.:

50. Hromadnou emailovou nabídku vozidla SUBARU OUTBACK VIN: X. ze strany žalobkyně;

51. Prohlášení společnosti M. LIŠKA, spol. s r.o. o uhrazení daně ze dne 31. 5. 2017;

52. Požadovanou evidenci daně z přidané hodnoty za prosinec 2015, dokladující, že v dalších zdaňovacích obdobích nedošlo k převodu osobních automobilů;

53. Doklad odůvodňující původně namítanou změnu sídla žalobkyně;

54. Výpis účtu 504, podle kterého je zřejmé, že žalobkyně nakoupila předmětné automobily jako zboží;

55. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 2015;

56. Kurzovní lístek, který odůvodňoval důvod, proč nakonec nedošlo k prodeji konečnému zákazníkovi do zahraničí z důvodu, a to „*vysokého*“ kurzu;

57. Navrhovala svědecké výpovědi A. C., Gassner Motosport, Autohaus R Hohler GmbH, přičemž žalobkyně podáním ze dne 15. 6. 2017 poskytla na všechny subjekty správci daně kontaktní údaje;

58. Navrhovala svědeckou výpověď P. B. jako svědka;

59. Navrhovala opakovaný výslech pana M. L., jehož výslech správce daně odmítl provést;

60. A další důkazní návrhy uvedené v podáních ze dne 15. 6.2017 týkající se obchodní činnosti žalobkyně.

61. Žalobkyni se podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o tom, že má oprávnění a po personální stránce i zkušenosti s prodejem vozidel. Vysvětlila mu, že při reexportu jsou potřeba další prodejci z důvodu na straně dealera v ČR a že při prodeji nových vozidel jako zboží nedochází k mezipřepisu v centrální evidenci vlastníků, ale do technických průkazů se zapisuje právě až konečný zákazník (jak žalobkyně poukázala výše, je to logické, neboť každý vlastník zapsaný ve velkém technickém průkazu snižuje hodnotu vozidla).

62. Žalobkyně ve sdělení k výsledku kontrolního zjištění ze dne 15. 6. 2017 trvala na pokračování dokazování a namítala, že dosavadní předložené důkazy nejsou řádně provedeny a vyhodnoceny, a navrhla další důkazy, které žalovaný následně nijak nereflektoval. Žalobkyně přitom namítala, že správce daně má posuzovat každý důkaz nejen jednotlivě, ale všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom má přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (viz § 8 odst. 1 DŘ). Žalovaný ale uvedené ustanovení v napadeném rozhodnutí porušil, když selektoval pouze některé důkazní prostředky, které následně hodnotil separovaně, a nikoliv ve vzájemné souvislosti, a další důkazní prostředky opomněl a nijak se s nimi nevypořádal.

63. K uplatnění proporcionality důkazního břemene se vyjádřil mj. i Ústavní soud, přičemž

názor Ústavního soudu je rovněž přijímán ve správním soudnictví: „*Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti může dojít k porušení základních práv účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Městský soud se s tímto názorem ztotožňuje a zdůrazňuje, že správce daně nemůže po daňovém subjektu aplikovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistotu (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemeno žalobcem. Správci daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud důkazy jsou přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná.*“ (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č.j. 8 Af 5/2015-82-91)

64. Pokud správce daně navíc vyhodnotil výslech M. L. jako nejasný a jeho výpověď jako neurčitou, selektuje tím zjevně důkazní prostředek, který potvrdil transakce tak, jak je popsal daňový subjekt. Nadto žalobkyně navrhovala opakovaný výslech svědka, pokud si správce daně již při prvním výslechu sám dostatečně neozřejmil skutkový stav. Daňové orgány žalobkyni ani v tomto důkazním návrhu nevyšly vstříc. Ve vztahu k námitce absence písemné smlouvy k bonusu žalobkyně pouze okrajově uvádí, že pro tyto není ze zákona požadována obligatorně písemná forma dle občanského zákoníku, přičemž žalovaný i v tomto hodnocení svědecké výpovědi překračuje svoji pravomoc. Další zjištěné skutečnosti (např. provedená svědecká výpověď, emailová komunikace, zjištění od dodavatele STAVEBNINY Beránek) tak poskytují nejen samy o sobě, ale ve vzájemných souvislostech podklad k řádnému zjištění skutkového stavu.

65. Ve vztahu k bodu 34 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že z dožádání na FÚ Ústecký kraj (č.j. 1089072/16) k ověření prodeje vozidla pod VIN: X. koncovému zákazníku BRAVO ŠLUKNOV mu měly vyplynout některé rozporuplné závěry, se žalobkyně nyní nemůže kvalifikovaně vyjádřit, protože s tímto podkladem nebyla pravděpodobně seznámena, když údaj o tomto dokumentu nevyplývá ani z protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 7. 4. 2017, ze zprávy o daňové kontrole ze dne 6. 3. 2017 a ani z doplnění dokazování v odvolacím řízení. S ohledem na jiný VIN kód uvedený v bodě 34 napadeného rozhodnutí, než jsou kódy vozidel uvedené shora, se žalobkyně nemůže vyjádřit ani k tomuto tvrzení a považuje jej za nepřezkoumatelné, resp. uvedené v rozporu s obsahem předloženého spisu. Navíc žalovaným uváděné DIČ CZ26337070 patří společnosti M. Liška, spol. s r.o., nikoli v bodě 34 uváděné společnosti BRAVO Šluknov s.r.o., proto i z tohoto pohledu uvedené tvrzení žalovaného působí zmatečně a nepřezkoumatelně.

66. Žalobkyně uzavírá, že ačkoliv žalovaný trvá na svém posouzení, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno z hlediska prokázání dodání, pak žalovaný vůbec nereflektoval její další důkazní návrhy, resp. prostředky předkládané na podporu jejích tvrzení a vysvětlení o všech proběhlých transakcí. Ačkoliv žalovaný měl kromě daňových dokladů k dispozici protokol o místním šetření, předávací protokoly, dodejky, vyjádření daňového subjektu i jejího dodavatele, svědeckou výpověď M. L., emailové nabídky, kontakty na zájemce jako svědky, se kterými žalobkyně jednala o prodeji předmětných vozů, emailové nabídky, reklamní činnost a další doklady, přesto žalovaný daňovou kontrolu uzavřel, že v

uvedených třech případech žalobkyně neprokázala přijetí plnění.

„*Pokud by mělo být dokazování ovládáno zcela zásadou vyhledávací (vyšetřovací), znamenalo by to nulový zásah do práv daňových subjektů, jelikož jejich aktivní činnost by takřka nebyla potřeba. Tímto by také byl maximálně sledován cíl správy daní, když správce daně by využíval všechny jemu dostupné pravomoci k tomu, aby zjistil skutkový stav, o němž nebudou důvodné pochybnosti. Na druhou stranu takovýto postup by nejspíše zcela paralyzoval daňovou správu a byl by spojen s obrovskými náklady řízení na straně státu. Bylo-li by však dokazování ovládáno pouze zásadou projednací, byla by odpovědnost zcela na daňovém subjektu. Ten by musel činit veškeré nutné kroky k tomu, aby prokázal skutkový stav. V opačném případě by riskoval doměření daně. Šlo by tak o obrovský zásah do práv daňového subjektu. Na druhou stranu náklady by byly nesrovnatelně menší. Navíc by je nesl sám daňový subjekt. Je patrné, že pro splnění vytyčeného cíle bude nezbytné zvolit takový postup, při kterém budou uplatněny jak prvky zásady vyhledávací (vyšetřovací), tak zásady projednací. Prvky první jmenované zásady budou sledovat cíle správy daní, aniž by přitom bylo zasahováno do práv daňových subjektů. Prvky druhé zásady pak budou sledovat hospodárnost řízení, byť to bude znamenat také jistý vpád do práv daňových subjekt.*“

(Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář.* 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. dostupný v právním informační systému CODEXIS)

67. Primárně však žalovaný neunáší své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 DŘ, když nevyvrací předložené důkazní prostředky žalobkyní. Svého důkazního břemene se nezbaví ani tvrzením, že předávací protokoly jsou pouze formálním dokladem, což nemá ani oporu v ustálené judikatuře (formálním dokladem se ve smyslu soudní praxe rozumí pouze daňový doklad). Tedy, již samotný předávací protokol je důkazním prostředkem sám o sobě a je třeba jej hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 věty druhé DŘ.

68. I přesto žalobkyně aktivně předkládala a navrhovala další důkazní prostředky k podpoře svých tvrzení. Daňové orgány vůbec nezohlednily v řízení další důkazní návrhy žalobkyně, kdy žalobkyně poskytla kontaktní údaje na poptávané zákazníky a navrhovala jejich výslech – jedná se tak zjevně o opomenuté důkazy. Žalobkyně dále navrhovala i výslech paní P. B. a opakovaný výslech pana M. L. I s těmito důkazními návrhy se žalovaný dostatečně nevypořádal. Současně chybí i vypořádání se s ostatními důkazními prostředky předloženými správci daně dne 15. 6. 2017. Pokud žalovaný trvá na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, pak jí nemůže upírat právo k prokázání skutečností uvedených na předmětných daňových dokladech, obzvláště za okolností, že žalobkyně aktivně ve svém vyjádření trvala na pokračování dokazování a uvedla i údaje k identifikaci svědků, jakož i údaje, k čemu se mohou vyjádřit.

69. Principiálně tak platí, že aby žalobkyně byla s to své důkazní břemeno unést, musí jí to být v první řadě umožněno. Tomu v meritu věci ani dostáno nebylo.

70. Ve třetí skupině žalobních bodů žalobkyně namítala „nesprávnou aplikaci § 108 zákona o dani z přidané hodnoty, porušení neutrality DPH“.

71. Žalobkyně namítala, že neutralita daně, či jinak také zásada daňové neutrality, je definována odbornou literaturou jako systém, kdy „*plátce daně sice musí zdaňovat své ekonomické činnosti (zdanitelná plnění), avšak má nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu a účtované jiným plátcem daně. Pro daného plátce pak daň z přidané hodnoty je jen neutrální položkou, a neměla by ho zatěžovat. Princip daňové neutrality konstantně potvrzuje ve svých*

rozsudcích ESD (např. případ C-8/03, Banque Bruxelles Lambert SA, bod 36. rozsudku)" (PÁTEK, V. *DPH u finančních a pojišťovacích služeb nejen pro banky a pojišťovny. Právo ES v praxi.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008).

72. Aby nárok na odpočet daně nebyl uznán, musí dojít u daňového subjektu k několika judikaturou předvídaným situacím. Jednou ze situací je, pokud daňový subjekt neprokáže faktickou realizaci přijatých zdanitelných plnění. Tedy předmětné přijaté plnění bylo fiktivní. Dalším případem, tentokráte odmítnutí nároku na odpočet daně, je situace, kdy dochází k podvodu na dani z přidané hodnoty a kdy se daňový subjekt takového podvodu účastnil vědomě.

73. Zásada daňové neutrality je úhelným kamenem daně z přidané hodnoty. Ta zaručuje, že pro daňový subjekt má být tato daň za všech okolností neutrální. Tzn., že daň zaplacenou odběratelem dodavateli (daň na vstupu) tento dodavatel přiznává státu a státu jej odvádí. Tuto daň pak ve formě nároku na odpočet daně nárokuje odběratel po státu zpět. Tím je zaručena neutralita daně, tedy že pro daňové subjekty není zatěžující. Nárok na odpočet daně pak není žádným dobrodiním státu, ale vychází ze samotné podstaty daně z přidané hodnoty a je vyjádřením právě zásady neutrality daně. Princip neutrality daně brání právě tomu, aby byly nároky na odpočet daně odmítány zcela bezdůvodně a daňové subjekty tak byly vystaveny svévoli správce daně.

74. V daném případě žalovaný tvrdil, že žalobkyně neprokázala i přes všechny shora uvedené důkazní prostředky dodaní od dodavatele STAVEBNINY Beránek. Žalovaný tedy netvrdí, že by zboží (osobní automobily) neexistovaly, ani že by byl spáchán podvod na dani. Žalovaný v bodu 40 napadeného rozhodnutí uvádí, že „*jelikož odvolatel předmětné vozy nepořídil, nemohlo ani dojít k jejich prodeji z jeho strany. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když odvolateli nárok na odpočet daně z předmětných transakcí z vozidly neuznal (...), přičemž hodnotu daně na výstupu uvedenou daňovým subjektem na jím vystavených daňových dokladech za prodej vozidla zahrnul ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH na ř. 62 jako daně na výstupu, kterou je odvolatel povinen odvést, neboť vystavil doklady, na kterých daň uvedl.*".

75. Žalovaný tak odmítl žalobkyni nárok na odpočet daně z tvrzeného důvodu neprokázání existence přijetí (dodání) vozidel, ale současně jí ponechal žalobkyni k uhrazení jako daň na výstupu za prodej těchto vozidel s odůvodněním, že žalobkyně daň uvedla na daňových dokladech ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH [pozn. dle §108 odst. 1 písm. i) ZDPH, ve znění do 31. 12. 2015, platilo, že daň je povinna přiznat osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň].

76. K uvedenému postupu dovodily správní soudy, že „(v)ýsledek takové kontroly je – stejně jako přiznání k naúčtované DPH podané vystavitelem faktury a uhrazení této daně posledně uvedeným – skutečností, kterou musí vnitrostátní soud zohlednit při posuzování toho, zda bylo v konkrétním případě uskutečněno zdanitelné plnění zakládající nárok příjemce faktury na odpočet. Pokud tedy správní orgány v případě žalobce přistoupily k provedení daňové kontroly, tj. otevřely důkazní řízení, byl povinny výsledky důkazního řízení hodnotit v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jestliže tedy bylo v rámci důkazního řízení postaveno na jisto, že plnění pro zámek Týnec s. r. o. deklarovaná žalobcem nebyla

uskutečněna, musely správní orgány na tuto skutečnost reagovat a daň na výstupu po žalobci nepožadovat, a to bez ohledu na překročení lhůty pro uplatnění opravných daňových dokladů uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH. Jinak by došlo k absurdní situaci, kdy by správní orgány na základě zjištěného skutkového stavu (správně) odmítly uznat odpočet daně s ohledem na fiktivní charakter plnění, ale zároveň by z takto zjištěné fiktivní transakce požadovaly odvod daně, což by podle názoru zdejšího soudu představovalo nepřípustný formalismus, který by se opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav." (blíže rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č.j. 57 Af 28/2017-47).

77. Žalobkyně přitom poukazuje, že uvedený názor krajského soudu je v souladu právě i s výkladem neutrality daně z přidané hodnoty v aktuální judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*SDEU*"), kterou je nutné v dané věci reflektovat. „*V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, v níž fiktivní prodeje elektřiny uskutečněné kolotočovým způsobem mezi stejnými hospodářskými subjekty a za stejné částky nezpůsobily ztráty daňových příjmů, musí být směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládána ve světle zásad neutrality a proporcionality v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů, což musí ověřit předkládající soud. Zásady proporcionality a neutrality daně z přidané hodnoty (DPH) musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, brání pravidlu vnitrostátního práva, na jehož základě je protiprávní odpočet DPH sankcionován pokutou ve výši provedeného odpočtu na dani.*" (srovnej rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, sp.zn. C-712/17, ve věci žalobce EN.SA)

78. V meritu věci však nebyla správcem daně ani žalovaným identifikována jakákoliv chybějící daň. Naopak, ze zjištěných skutečností vyplývá, že daň byla jak obchodní korporací STAVEBNINY Beránek přiznána, tak odvedena. Tedy – zaplacená daň na vstupu žalobkyní se nikde „*neztratila*". Žalobkyně pak tuto zaplacenou daň nárokovala ve formě nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH po státu zpět. Zásada neutrality daně tak nebyla porušena, když jednotlivé subjekty si daňových povinností splnily (a v řízení nebyl ani prokázán opak). Postupem žalovaného tak dochází k situaci, kdy si finanční správa ponechává nejen daň na výstupu od obchodní korporace STAVEBNINY Beránek z předmětných plnění, ale zároveň nárokuje po žalobkyni daň, kterou uhradila na vstupu. Dochází tak k nejen nezákonnému postupu, kterým finanční správa maximalizuje fiskální výběr zcela v rozporu s právní úpravou, ale především dochází k situaci, kdy sama finanční správa významným způsobem narušuje princip neutrality daně, kdy pouze tuto daň vybírá, ale nevrací.

79. Postup daňových orgánů je tak v rozporu se základní zásadou správy daní dle § 1 odst. 2 DŘ, kterou je správné zjištění a stanovení daně. Správce daně by tak postupoval nikoliv v souladu se smyslem a účelem transponované evropské právní úpravy, ale za účelem maximalizace fiskálního prospěchu státu, kdy si daň, která se nikde neztratila, nárokoval neoprávněně.

80. V případě žalobkyně rovněž k žádné ztrátě na dani nedošlo, vše se fakticky zrealizovalo, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. I přes to je žalobkyně v rozporu se zásadou

proporcionality „*sankcionována*“ povinností k úhradě daně z přidané hodnoty za to, že žalovaný veškeré jí navržené nebo předložené důkazy v řízení nereflektoval, resp. řízení uzavřel tím, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

81. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je průběh provedeného daňového řízení popsán, a dále na obsah předkládaného správního spisu, který obsahuje veškeré rozhodné podklady, ze kterých žalovaný při vydání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel. Dále uvedl, že předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je otázka, zda žalobkyně naplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, kdy Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též jen „*správce daně*“) a žalovaný mají za to, že tyto podmínky nebyly splněny. Současně je předmětem sporu otázka, zda žalobkyni u souvisejících uskutečněných zdanitelných plnění vznikla povinnost přiznat daň na výstupu dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. V daném případě byl nárok na odpočet žalobkyni odepřen z důvodu, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala, že předmětná vozidla přijala a tedy že jí vznikl nárok na odpočet daně, ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Současně správce daně hodnotu daně na výstupu uvedenou žalobkyní na jí vystavených daňových dokladech za prodej vozidla zahrnul ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH na ř. 62 jako daň na výstupu, kterou je žalobkyně povinna odvést, neboť vystavila doklady, na kterých uvedla daň.

82. Žalovaný poté konstatoval, že žalobkyně uplatnila tyto žalobní námitky: A. Žalobkyně v žalobě uplatňuje námitky stran podmínek nároku na odpočet daně; B. Žalobkyně uplatňuje námitky stran dodání zboží; C. Žalobkyně namítá, že nebyl správně zjištěn skutkový stav a že byly opomenuty důkazy; D. Žalobkyně namítá, že došlo k nesprávné aplikaci § 108 ZDPH, čímž došlo k porušení neutrality DPH.

83. Dále žalovaný uvedl, že s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasí, a proto podává následující vyjádření, k čemuž opakuje, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v předloženém spisovém materiálu. Tímto si tedy také na tyto podklady žalovaný dovoluje v podrobnostech odkázat, přičemž na tomto místě stručně shrne již vyslovené závěry, na nichž i nadále trvá.

84. K námitkám pod bodem A. žalovaný konstatoval, že žalobkyně nejprve uvádí důvody odepření nároku na odpočet daně, k čemu dále uvádí jednotlivá zákonná ustanovení, komentářovou literaturu a cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č.j. 5 Afs 24/2016-40. V závěru se žalobkyně vyjadřuje k bodu [37] napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno, že žalobkyně nedoložila, a ani netvrdila, že by k nakoupeným novým vozidlům získala doklady, které jsou při jejich prodeji a následné první registraci nezbytné. K tomu žalobkyně namítá, že tato pochybnost v průběhu daňové kontroly nebyla správcem daně nijak rozporována, není patrná ani ze zprávy o daňové kontrole či výsledku kontrolního zjištění, jinak by byla žalobkyní rozptýlena, pokud by o ní věděla. Navíc v odvolacím řízení žalovaný žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, není tak zřejmé, proč tak neučinil i ve vztahu k této pochybnosti. Žalovaný k výše uvedené námitce uvádí následující. Prvotně považuje žalovaný za nutné uvést, že nepředložení dokladů je jedním z argumentů užitým

žalovaným. Nejedná se tak o „*jediný*“ důvod, na základě kterého by došlo k odepření nároku na odpočet daně. Žalovaný námitku žalobkyně odmítá, jak bylo uvedeno v bodě [24] napadeného rozhodnutí, tak volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č.j. 1 Afs 63/2009-102). Správce daně, ani žalovaný, tak nebyli povinni sdělovat žalobkyni „*čím dalším*“ by ještě mohla nárok na odpočet daně prokázat. Nutno také dodat, že je právě na daňovém subjektu, aby, veden snahou zvrátit pro něj možný nepříznivý výsledek daňového řízení, předložil správce daně vše, co může prokázat jeho oprávněnost nároku na odpočet. Lze tak předpokládat, že pokud daňový subjekt určité doklady nepředloží, tak jimi nedisponuje, neboť proč by je nepředložil (resp. co by daňovému subjektu bránilo doklady předložit), pokud by jimi disponoval. Nutno také dodat, že konstatování žalobkyně, že by pochybnost zvrátila, je v této fázi řízení čistou fabulací.

85. K námitkám pod bodem B. žalovaný uvedl, že žalobkyně namítá, že § 13 ZDPH nespočívá v tom, že se dodávající (pozn. žalovaného – žalobkyně pravděpodobně měla na mysli namísto „*dodávající*“ odběratel) stává výlučným vlastníkem, ale naopak je na něj převedeno „*právo nakládat se zbožím jako vlastník*“, což se v dané věci uskutečnilo tak, aby následně mohlo dojít ze strany žalobkyně k převodu na zákazníky. Žalobkyně nebyla povinna vozidla přemisťovat. Dle žalobkyně v dané věci došlo k dodání zboží od dodavatele bez dopravy. Místem plnění bylo místo, kde se zboží v okamžiku předání nacházelo. Předávacím protokolem došlo ze strany prodávajícího k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobkyni, čímž došlo i k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně plnění prodala po neúspěchu zpět a potvrdila předávacím protokolem předvedení práva nakládat se zbožím jako vlastník zpět na svého dodavatele, čímž opětovně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. K uskutečnění dodání není nutná změna vlastnického práva, či doprava zboží. Na dodání zboží současně nemá vliv registrace vozidel. Žalobkyně uvádí, že jediným okamžikem, kdy by k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH nemohlo dojít, byla situace, kdy by se jednalo o fiktivní plnění a zboží by fakticky neexistovalo. Nic takového se v projednávaném případě dle žalobkyně nestalo. Žalobkyně uvádí, že pokud byla potvrzena fyzická existence zboží a pokud bylo předávacími protokoly převedeno na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník, pak došlo i k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. K výše uvedenému žalovaný uvádí následující. Žalovaný nikterak neuváděl, že podmínkou pro dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH bylo převedení vlastnického práva. Popis žalobkyně, v důsledku kterého dle žalobkyně přešlo na ni právo nakládat s automobily jako vlastník, nikterak nerozptyluje pochybnosti a závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Jak bylo uvedeno v bodě [38] napadeného rozhodnutí, tak správcem daně bylo zjištěno velké množství pochybností ohledně údajného nákupu vozidel žalobkyní. Šlo zejména o nákup a zpětný prodej vozidel v jednom dni, obchod s personálně propojenou společností, přeprodej vozidel v řetězci personálně propojených společností, nejasný a nelogický důvod uskutečnění nákupu vozidel v okamžiku, kdy žalobkyně věděla, že je ihned prodá zpět dodavateli (načež nedává smysl vysvětlení žalobkyně o nákupu vozidel za účelem jejich dalšího prodeje koncovým zákazníkům), neprůkazný a nedoložený způsob úhrady kupní ceny zápočtem mezi personálně propojeným osobami, umístění vozidel v autosalonu po dobu všech údajných přeprodejů, předávací protokoly s nevěrohodnými údaji, inzerování vozidel v době, kdy nebyly ve vlastnictví odvolatele, přístup žalobkyně k opatřování si dokumentace o

vozidlech a zjišťování tržní ceny vozidel, nejasný přínos obchodu pro žalobkyni (výše a způsob získání zisku). Žalobkyně k odstranění zmíněných pochybností předložila kromě daňových dokladů pouze formální doklady, které neprokazují faktický průběh transakcí. Zásadní důkazní prostředek, na kterém žalobkyně stavěla svá tvrzení o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník - předávací protokoly - jsou jednak také pouze formálními doklady, navíc i o jejich věrohodnosti a průkaznosti vznikly správci daně pochybnosti, které byly dokonány zjištěním, že v jednom případě obsahovaly tyto protokoly prokazatelně nepravdivé údaje (viz bod [34] napadeného rozhodnutí). Ani svědecká výpověď pana L. nijak nepřispěla k prokázání toho, že žalobkyně předmětné vozy fakticky přijala, získala k nim právo nakládat se zbožím jako vlastník a poté je prodala zpět. K námitce žalobkyně, že jediným okamžikem, kdy by k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH nemohlo dojít, byla situace, kdy by se jednalo o fiktivní plnění a zboží by fakticky neexistovalo, kdy se nic takového v projednávaném případě dle žalobkyně nestalo, žalovaný opakuje, že to, že zboží fakticky existuje, ještě nesvědčí o tom, že právo nakládat s tímto zbožím bylo skutečně převedeno z jedné osoby na druhou (viz bod [33] napadeného rozhodnutí). S názorem žalobkyně, že pokud byla potvrzena fyzická existence zboží a pokud bylo předávacími protokoly převedeno na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník, pak došlo i k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, nelze souhlasit, a to jak na základě výše uvedených pochybností, tak s ohledem na zjištění uvedená v bodě [34] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně má za to, že konstatování, že „*odvolatel již v okamžiku údajného nákupu věděl, že zboží bezprostředně nato prodá zpět svému dodavateli a fakticky s tímto zbožím nebude moci nijak nakládat*“, je v rozporu s obsahem spisu. Žalovaný k tomu odkazuje na žalobkyní doložené a správcem daně zaznamenané skutečnosti (viz zpráva o daňové kontrole a bod [38] napadeného rozhodnutí), za nichž měl obchod s tímto zbožím probíhat. Tyto skutečnosti se natolik odchylovaly od běžné obchodní praxe, že lze důvodně pochybovat, že skutečným účelem deklarovaných transakcí s novými vozidly luxusní třídy byl jejich nákup a následný prodej do zahraničí, uskutečněný odvolatelem, jako jejich prodejcem. Pokud tedy k následnému „*koncovému*“ prodeji mělo dojít v průběhu několika hodin od údajného pořízení vozidel, jeví se zcela reálný záměr vyjádřený svědkem M. L. (viz bod [32] napadeného rozhodnutí), že v případě nezdaru koncového obchodu, budou vozidla prodána tou samou cestou zpět. Vzhledem k uvedenému lze konstatovat, že žalobkyně se zcela vědomě zapojila do „*fakturačního řetězce*“, v rámci něhož byly vystavovány doklady k nákupům a prodejům předmětných vozidel mezi personálně propojenými osobami. Uvedený závěr vyplývá ze zjištěného skutkového stavu a má oporu ve spisu. Žalobkyně má za to, že žalovaný v bodě [27] napadeného rozhodnutí aprobuje, že k uvedenému dodání zpět dodavateli došlo. Dle žalobkyně správce daně sám shledal, že došlo ke zpětnému převodu a v jiné části rozhodnutí tyto převody popírá. Z tohoto důvodu považuje žalobkyně žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro vnitřní rozpornost a pro nedostatek důvodů. Žalovaný k výše uvedené námitce konstatuje, že v bodě [27] napadeného rozhodnutí, jakožto i v bodech předchozích a v bodech následujících, je obsaženo shrnutí průběhu řízení a jednotlivých zjištění správce daně. Samotné konstatování v popisu průběhu řízení (kdy se navíc jedná o konstatování dotýkající se začátků celého řízení) nemá jakýkoliv vliv na zákonnost a správnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nadto z odůvodnění celého rozhodnutí je zřejmé, že argumentace směřuje k tomu, že žalobkyně neprokázala, že k faktickému uskutečnění transakcí došlo (srov. bod [40] napadeného rozhodnutí: „*...Jelikož odvolatel předmětné vozy nepořídil, nemohlo ani dojít k jejich prodeji z jeho strany.*

Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když odvolateli nárok na odpočet daně z předmětných transakcí s vozidly neuznal a zároveň i snížil hodnotu odvolatelem uskutečněných plnění na ř. 1, přičemž hodnotu daně na výstupu uvedenou daňovým subjektem na jím vystavených daňových dokladech za prodej vozidla zahrnul ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH na ř. 62 jako daň na výstupu, kterou je odvolatel povinen odvést, neboť vystavil doklady, na kterých uvedl daň.“).

86. K námitkám bod bodem C. žalovaný uvedl, že žalobkyně se v obecné rovině vyjadřuje k důkaznímu břemeni. K tomu uvádí, že je povinna prokazovat pouze skutečnosti týkající se obchodní spolupráce s jejím dodavatelem. Dodává, že unesení důkazního břemene daňovým subjektem se nemůže stát nemožné. Následně žalobkyně obsáhle popisuje její vyjádření a předložené důkazní prostředky, či listiny doložené třetími osobami a jejich vyjádření. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by nedošlo k vypořádání jí navržených důkazů (žalobkyně nespecifikuje, které důkazy neměly být vypořádány), jak tvrdí žalobkyně. Současně má za to, že v celém řízení bylo postupováno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů obsaženou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Následně žalobkyně cituje rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č.j. 8 Af 5/2015-82, aniž by však z tohoto rozsudku učinila nějaké závěry pro nyní projednávanou věc, což žalovanému znemožňuje blíže reagovat. Žalobkyně má za to, že hodnocení výslechu M. L. bylo selektivní, protože tento svědek potvrdil transakce tak, jak je popsala žalobkyně. Žalovaný k tomu uvádí, že nemá za to, že by tato výpověď byla hodnocena jakkoliv selektivně. Tato výpověď byla hodnocena v souvislosti s dalšími důkazy a zjištěními správce daně (srov. bod [32] napadeného rozhodnutí, jakožto i odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobkyně uvádí k absenci písemných smluv k bonusu, že zákon nestanoví pro tento typ smlouvy obligatorně písemnou formu, v důsledku čehož žalovaný v hodnocení překračuje svoji pravomoc. Žalovaný k tomu uvádí, že nemá za to, že by jakkoliv v hodnocení překračoval svoji pravomoc. Bylo plně na vůli žalobkyně, jakým způsobem si ošetří vztahy se svým dodavatelem, pokud nepřistoupila na uzavření písemné smlouvy, tak musí nést negativní důsledky s tím spjaté, a to omezenou možnost prokázat určitá ujednání. K námitce žalobkyně stran bodu [34] žalovaný uvádí, že v čísle VIN vozidla a IČ BRAVO Šluknov s.r.o. došlo ke zřejmé chybě v psaní, která však nemůže mít jakýkoliv vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Současně žalovaný uvádí, že tato zjištění správce daně nejsou jediným důvodem, na základě kterého by došlo k odepření nároku na odpočet z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž se jedná o jedno z mnoha dalších zjištění správce daně, které má ve vztahu k odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podpůrnou roli, resp. se jedná pouze o jednu skutečnost z mnoha dalších, jimiž žalovaný vyvracel věrohodnost předložených dokladů a tvrzení žalobkyně, že se nákup a prodej vozidel uskutečnil. Žalobkyně namítá, že žalovaný neunáší své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, neboť nevyvrací důkazní prostředky žalobkyně. Současně žalobkyně nesouhlasí s označením, že předávací protokoly jsou pouze formálním dokladem. Dále žalobkyně uvádí, že správce daně a žalovaný nezohlednili další důkazní návrhy, a to kontaktní údaje na poptávané zákazníky a jejich výslech. Dále žalobkyně namítá, že navrhovala opakovaný výslech M. L. a výslech P. B., s čímž se žalovaný dostatečně nevypořádal. Dle žalobkyně chybí i vypořádání dalších důkazních prostředků předložených dne 15. 6. 2017. K výše uvedeným námitkám uvádí žalovaný následující. Žalovaný s výše uvedenými námitkami nesouhlasí. Žalovaný má za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Ať už předávací protokoly byly označeny jakýmkoliv termínem, tak je nutno považovat za

zásadní, že se jak žalovaný, tak správce daně předávacími protokoly zabýval. S označením jednotlivých zákazníků se správce daně vypořádal v závěru zprávy o daňové kontrole. Žalovaný odmítá, že by v průběhu daňového řízení nedošlo k vypořádání určitých důkazů či jejich nedostatečnému vypořádání.

87. K námitkám pod bodem D. žalovaný konstatoval, že žalobkyně nejprve uvádí obecné informace stran neutrality daně z přidané hodnoty. Dále uvádí, že jí byl odepřen nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí vozidel, ale současně jí byla ponechána daň na výstupu z prodeje vozidel s odůvodněním, že žalobkyně daň uvedla na daňových dokladech ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. Žalobkyně dále cituje rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č.j. 57 Af 28/2017-47 a rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, sp.zn. C-712/17 ve věci EN.SA. Žalobkyně uvádí, že nebyla identifikována jakákoliv chybějící daň, kdy postupem žalovaného dochází k situaci, kdy si finanční správa ponechává nejen daň na výstupu od dodavatele z předmětných plnění, ale zároveň nárokuje po žalobkyni daň, kterou uhradila na vstupu. K výše uvedenému žalovaný obecně uvádí, že v současné době je oblast DPH normována Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*Směrnice*“). Uskutečnění zdanitelného plnění a okamžik vzniku daňové povinnosti jsou ve Směrnici upraveny v článcích 62. až 71. Dle § 21 odst. 1 ZDPH je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Z článku 203 Směrnice dále vyplývá, že *daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.* Článek 203 Směrnice se do českého právního řádu promítl v § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, dle kterého je povinna přiznat daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Z rozsudku SDEU ze dne 18. 6. 2009, C-566/07, Stadeco (tento a všechny další rozsudky SDEU jsou dostupné na http://curia.europa.cz), ve kterém se SDEU zabýval předchůdcem článku 203 Směrnice, a to čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, vyplývá, že „*podle tohoto ustanovení je každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo na jiném dokladu sloužícím jako faktura, plátcem této daně. Platí zejména, že tyto osoby jsou plátci DPH uvedené na faktuře, a to bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH.*“ (bod 26 citovaného rozsudku). Obdobně pak i z rozsudků SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, Stroj trans EOOD, a ze dne 31. 1. 2013, C-643/11, LVK – 56 EOOD, vyplývá, že článek 203 Směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že „*osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno*“ (body 38 a 42). Je tak zcela zjevné, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu s výše uvedenou judikaturou. K citaci žalobkyně z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č.j. 57 Af 28/2017-47, žalovaný uvádí, že i přes toto soudní rozhodnutí setrvává na svém právním názoru, že postup správce daně a následně i žalovaného je zákonný a není v rozporu se zásadou neutrality daně, a to s ohledem na judikaturu uvedenou výše (SDEU C-642/11 Stroj trans, C-643/11 LVK - 56 EOOD a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č.j. 8 Afs 21/2014-10). Daňový subjekt má možnost provést opravu základu daně a výše daně podle § 42 a § 43 ZDPH. Nedodržení tohoto zákonného postupu pak způsobuje, že nedojde ze strany daňového subjektu včas a zcela k odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů, a jak dovozuje výše uvedená judikatura, následný postup správce

daně, kterým navýšil daňovou povinnost žalobkyně, tak není porušením principu neutrality DPH. Pro úplnost žalovaný uvádí, že uvedená problematika § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH je kromě rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č.j. 57 Af 28/2017-47, který žalobkyně cituje, řešena v řadě dalších rozsudků, a to s jiným právním názorem (např. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 23. 5. 2017, sp.zn. 29 Af 65/2016, Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2017, sp.zn. 59 Af 4/2016, z novějších soudních rozhodnutí, než je žalobkyní uváděný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, pak žalovaný odkazuje např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, sp.zn. 30 Af 55/2017 a nejnověji pak na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2019, sp.zn. 8 Af 6/2014, přičemž v tomto rozsudku v bodě 53 soud výslovně, se znalostí žalobkyní uváděným soudním rozhodnutím ohledně totožné právní skutečnosti [povinnost odvést daň uvedenou na daňovém dokladu dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH], konstatuje, že je namístě řídit se judikaturou SDEU (C-642/11 Stroj trans) a rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č.j. 8 Afs 21/2014-10 (tento byl navíc následně potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, sp.zn. 8 Afs 16/2015). Žalobní námitka je tak nedůvodná. K žalobkyní citovanému rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2019, sp.zn. C-712/17 ve věci EN.SA, žalovaný uvádí následující. Ze samotné citace tohoto rozsudku („*...musí být směrnice o DPH ve světle zásad neutrality a proporcionality vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů...*“), je možné dovodit, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu se zákonem, neboť ZDPH upravuje možnost opravit základ daně a výši daně (§ 42 a § 43 ZDPH). Pokud by žalobkyně prokázala, že byla v dobré víře nebo pokud by včas odstranila riziko ztráty daňových příjmů, měla možnost bezdůvodně naúčtovanou DPH opravit v souladu s postupy stanovenými Směrnicí, resp. ZDPH (srov. bod [42] napadeného rozhodnutí). K námitce žalobkyně, že nebyla identifikována jakákoliv chybějící daň, kdy postupem žalovaného dochází k situaci, kdy si finanční správa ponechává nejen daň na výstupu od dodavatele z předmětných plnění, ale zároveň nárokuje po žalobkyni daň, kterou uhradila na vstupu, v důsledku čeho dochází k nezákonnému postupu, žalovaný uvádí následující. Předně je nutno konstatovat, že pojem chybějící daně a její identifikace je vlastní procesu aplikace důvodu stanovení daně pro účast daňového subjektu na podvodu na DPH, což však není případ žalobkyně. Žalovaný se již výše podrobně vyjadřuje k podmínkám aplikace § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, čímž považuje uvedenou dílčí námitku za plně vypořádanou. Nad rámec výše uvedeného pak žalovaný dodává, že absence povinnosti přiznat daň ve smyslu citovaného ustanovení by vedla k absurdním následkům, kdy by údaje uvedené na faktuře neměly žádnou relevanci a fakticky by si zde mohl uvádět „*kdokoliv cokoliv*“, aniž by s tím byly spojeny jakékoliv daňové důsledky.

88. Žalovaný uzavřel, že má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem. Toto rozhodnutí považuje žalovaný za plně přezkoumatelné.

IV.

Replika žalobkyně

89. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného následující repliku.

90. K námitkám pod bodem A. žalobkyně uvedla, že správce daně i žalovaný jsou povinni uvést své pochybnosti, které je vedou k závěru pro odepření nároku na odpočet DPH, správce daně tak mimo jiné činí prostřednictvím výsledku kontrolního zjištění a žalovaný prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení tak, aby na ně žalobkyně mohla řádně reagovat a tyto svými tvrzeními a důkazními prostředky rozptýlit. Pokud správce daně ani žalovaný konkrétní pochybnost (skutečnost, že žalobkyně nedisponovala s doklady k předmětným vozidlům) netvrdí, nemůže na tuto zamlčenou pochybnost adekvátně reagovat a učinit procesní kroky k jejímu rozptýlení. Naopak, pokud není určitá pochybnost uvedena, je logické, že má žalobkyně za to, že zde tato pochybnost není, resp. ze strany správce daně vůbec nevznikla. Z toho lze učinit logický závěr vedoucí žalobkyni k tomu, že správce daně ve vztahu k její dispozici s doklady k předmětným vozidlům nepojal žádnou pochybnost a není tak obsahem jejího důkazního břemene tuto pochybnost vyvracet a předkládat doklady k předmětným vozidlům. Žalovaný pak nepopírá, že z jeho pozice došlo k porušení zákona. Pokud žalovaný uvádí skutečnosti nově až v konečném rozhodnutí, aniž by umožnil žalobci se k nim vyjádřit, pak je to bezpochyby překvapivým závěrem, který by neměl být až v konečném rozhodnutí v řízení před soudem. Žalovaný ve svém vyjádření k tomuto odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se přiklání k názoru, že správce daně není povinen identifikovat konkrétní důkazní prostředek, kterým daňový subjekt prokáže soulad daňových dokladů se skutečností. Nicméně v konkrétním případě se nejedná o právní povinnost konkretizovat důkazní prostředky ze strany správce daně, ale o povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi – vzniklými pochybnostmi v samotném řízení, které správce daně pojal a na základě kterých učinil tento svůj závěr. Argumentace žalovaného se nadto míjí s žalobní námitkou. Navíc tato povinnost je žalovanému stanovena § 115 odst. 2 daňového řádu, k tomu odborná literatura uvádí: „*Seznamovací povinnost se vztahuje na všechna nová skutková zjištění, která mají vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán si proto nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat až do odůvodnění rozhodnutí o odvolání; v takovém případě by svoji zákonnou seznamovací povinnost řádně nesplnil a zatížil by odvolací řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Totéž platí i o uvedení a hodnocení všech důkazů, která měla vliv na utváření nových skutkových zjištění.*“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. *Daňový řád. Komentář.* I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 714, [cit. 5. 11. 2019], ISBN: 978-807357-564-9) Žalovaný uvedl, že zmíněná pochybnost spočívající v jeho domněnce v nedisponování doklady ze strany daňového subjektu nebyla jediným důvodem, který ho vedl k závěru, na kterém založil napadené rozhodnutí. A contrario žalovaný tak připouští, že tento závěr byl z jedním, který byl pro žalovaného potřebný k rozhodnutí ve věci žalobkyně, s tímto závěrem ji však neseznámil a v samotném řízení, kdy byl dán žalobkyni prostor se vyjádřit, jí bylo právo vyjádřit se k této pochybnosti odepřeno, neboť jí byla tato pochybnost v daňovém řízení byla zamlčena.

91. K námitkám pod bodem B. žalobkyně odkázala na žalobu, kdy má za to, že dostatečně podrobně popsala průběh předmětných transakcí včetně vylíčení skutečností svědčících ve prospěch jejích tvrzení, které uváděla již v daňovém řízení, čímž naopak opětovně poukazuje, že se jednalo o standardní postup v daném odvětví. Uvedené skutečnosti pak v řízení potvrdily i svědecké výpovědi, které žalobkyně rovněž uvedla v žalobě. Správce

daně navíc svým hodnocením v daném bodě repliky porušuje § 8 odst. 1 daňového řádu, kdy se důkazy hodnotí nejen samostatně, ale i ve vzájemné souvislosti, kdy správcem daně provedené důkazy dávají ucelený obraz o proběhlých transakcích, ale i racionální vysvětlení obchodů, jež probíhaly řádně a v mezích zákona. K pochybnostem, které jmenuje žalovaný, žalobkyně uvádí, že transakce byly uskutečněny v souladu se zákonem a i s principem autonomie vůle stran založené na tom, jaké smluvní vztahy a s jakým obsahem mezi sebou uzavírají, a jejich jednání není v rozporu správní úpravou, což v daném případě nestalo. I přes to, že se žádná daň neztratila, všichni uvedené transakce potvrdili a vše bylo doloženo nejen daňovými doklady, ale mj. i předávacími protokoly a svědeckými výpověďmi. I přesto žalovaný chce narušit neutralitu daně, kdy svým rozhodnutím chce žalobkyni upřít nárok na odpočet daně s odůvodněním, že protože už vystavila daňový doklad, nechá ji daň na výstupu vzor předloženým vysvětlením a dalším dokladům. Takový postup je pak v rozporu i s judikaturou SDEU.

92. Dále žalobkyně zřejmě cituje z neoznačeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu: „[36] Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. (...) Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Jak konstatoval Soudní dvůr EU např. v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, osoba povinná k dani musí důvěřovat v legalitu uskutečněných operací, a nikoli a priori každou mít za podezřelou. [37] Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. (...) [38] Z judikatury SDEU vyplývá jednoznačně, že zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. [bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).“

93. Poté žalobkyně pokračovala konstatováním, že ačkoliv se v daném případě žádný podvod neudál, žádná daň nechybí, žalovaný nově v replice uvádí nové odůvodnění svého názoru, že se žalobkyně údajně „*vědomě se zapojila do fakturačního řetězce*“, na čemž nově zakládá důvody pro odmítnutí nároku na odpočet žalobkyně. Žalovaný navíc výslovně nerozporuje existenci ani fakticitu plnění, ale i přes to nárok na odpočet odmítá. Zde je nutné konstantně s ustálenou judikaturou správních soudů trvat na tom, že uvedené okolnosti vyjádřené žalovaným spíše značí, že předmětem jeho současného názoru založeného na tvrzení o „*účasti ve fakturačním řetězci*“ se netýká splnění hmotněprávních podmínek, jejichž splnění bylo v řízení prokázáno, ale důvodech, jež by se vztahovaly nařízení o daňovém podvodu. Ve věci žalobkyně se ale nejenže žádný podvod neudál, ale žalovaný by navíc musel tvrdit a prokázat chybějící daň, což již nyní s jistotou víme, že státu újma uvedenými transakcemi nevznikla a žádná daň nechybí. V takovém případě je nejenže názorovost žalovaného nestálá, ale i vnitřně rozporná, kdy předpokladem závěru o daňovém podvodu by navíc musel být konečný závěr o prokázání hmotněprávních podmínek. Žalovaný se tak snaží před soudem navodit dojem neserióznosti, což je ale nejen v rozporu se spisem, s běžností takovéto transakce pro danou oblast, a to nejen v České republice, ale i v zahraničí. Žalovaný nikdy tuto skutečnost nerozporoval, ale i přesto, že přesto nyní rozporuje se zájmem inkasovat vyšší daň. Žalovaný si navíc nemůže vytvářet nové konstrukce ani si nově doplňovat rozhodnutí před soudem, neboť tím nedává žalobkyni možnost se vyjádřit v samotném řízení. Již z tohoto důvodu by se měla věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, aby svůj názor nově posoudil jasně a přezkoumatelně, a to ve světle všech důkazů. Tyto totiž i přes výhrady žalovaného dávají ucelený obraz o standardnosti předmětných transakcí i o prokázání dodání. Žalovaný se navíc mylně domnívá co do primárního úmyslu žalobkyně předmětná vozidla nakoupit a obratem je prodat zpět prodávajícímu. Žalobkyně dostatečně popsala a doložila svůj úmysl předmětná vozidla prodat koncovým zákazníkům a pouze v případě, že se prodej koncovým zákazníkům neuskuteční, tak se dohodla s prodávajícím na zpětném prodeji. Tuto skutečnost pak potvrdila i citovaná svědecká výpověď. Žalobkyně také odmítá důvodnost pochybností žalovaného ohledně nákupu a zpětného prodeje v jeden den. Žalobkyně několikrát uvedla, že byl mezi ní a dodavatelem jasně smluven zpětný prodej v případě, kdy se neuskuteční prodej vozidla koncovému zákazníkovi. Za takových podmínek a v souladu se zákonem uzavřela žalobkyně s dodavatelem smlouvu a následně po neúspěšném prodeji koncovému zákazníkovi prodala obratem vozidlo dodavateli zpět, opět na základě smluvených podmínek. Žalobkyně i dodavatel tedy jen dodrželi povinnosti, ke kterým se smluvně zavázali. Časové rozmezí mezi koupí a zpětným prodejem je z hlediska uskutečnění irelevantní, protože žalobkyně dostatečně doložila skutečnosti svědčící k tomu, že došlo ke koupi vozidel právě od dodavatele, což nebylo ani rozporováno. K pochybnosti žalovaného, která vyvstala z „*přeprodeje v rámci řetězce personálně propojených společností*“, žalobkyně dodává, že dotčený obchodní styk není nikterak omezen právní úpravou v tom smyslu, že by personálně propojené společnosti nemohly mezi sebou převádět vlastnické právo k movitým věcem způsobem odpovídajícím v předmětném případě. Obdobně lze reagovat i na pochybnosti ohledně způsobu úhrady kupních cen za předmětná vozidla. Institut započtení je v obchodním styku zcela běžně využíván jako způsob zániku závazku splněním a zákon jej předpokládá jako legální způsob splnění závazku. Ani případná personální propojenost nesnižuje správnost tvrzení, neboť v takovém případě by tyto společnosti nebyly schopny nikdy nic prokázat jen z důvodu „*personální propojenosti*“, což je neadekvátním a nezákonným

požadavkem nadto v rozporu s čl. 2 odst. 3 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Odkaz žalovaného na bod [34] napadeného rozhodnutí není relevantní, neboť důvody pro nepřezkoumatelnost obsahu bodu [34] žalobkyně konstatovala již v žalobě. Ze zmíněného bodu tak nelze pro řízení před soudem učinit jakékoli závěry, což nepřímo konstatuje i žalovaný ve svém vyjádření, když tento jen odkazuje. Konečně žalobkyně z procesní opatrnosti uvádí, že v tomto podání nerozšiřuje žalobní body, ale je nucena reagovat na nové sdělení žalovaného zaslané v jeho replice, které nebyly součástí daňového řízení, resp. nejsou součástí žalobou napadeného rozhodnutí.

94. K námitkám pod bodem C. žalobkyně uvedla, že k opomenutým důkazním prostředkům ze strany správce daně odkazuje na body [28] až [45] žaloby. Žalovaný k tomuto, kromě konstatování nesouhlasu a odmítnutí tvrzení žalobkyně, neuvedl žádné skutečnosti vyvracející námitky žalobkyně. Žalobkyně navrhovala svědecké výpovědi koncových zákazníků, kterým nabízela předmětná vozidla k prodeji, neboť tento prodej nebyl uskutečněn z důvodu rozdílných názorů ohledně kupních cen. Navrhovala také svědeckou výpověď P. B., opakovanou svědeckou výpověď pana M. L. a i další důkazní prostředky. Tyto správce daně, potažmo žalovaný, odmítl provést. Správce daně má dle § 8 odst. 1 daňového řádu přihlížet ke všemu, co při správě daní vyjde najevo, k tomuto však v řízení nedošlo. Současně pokud žalovaný trvá na tom, že „*žalobkyně neprokázala*“, tak pak jí nemůže upírat právo svá tvrzení prokazovat, kdy dle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že *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*. Je pak neúměrným zásahem do procesních práv daňového subjektu, jsou-li tyto důkazy prováděny po vrácení soudem s odstupem několika let. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí: „*Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně měl na výběr, které z důkazů provede a které nikoli a o které z provedených důkazů opře své skutkové závěry a které prohlásí za nerelevantní či nadbytečné. Správce daně nemůže připustit pouze důkazy svědčící jen ve prospěch či jen v neprospěch daňového subjektu. Důkazní návrh nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným, dříve získaným důkazem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č.j. 8 Afs 74/2009-104).*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č.j. 8 Afs 79/2012-34)

95. Správce daně a žalovaný tak dle žalobkyně porušili § 8 odst. 1 daňového řádu, když přehlíželi návrhy žalobkyně na doplnění dokazování o další důkazní prostředky, které žalobkyně navrhovala. Jak uvádí odborná literatura, zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné obsahuje i povinnost „*přihlédnout ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo, znamená pro správce daně vypořádat se se všemi skutečnostmi (skutkovými okolnostmi) bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch, či neprospěch daňového subjektu, a žádné důkazy neopominout, či dokonce vědomě nezatajit. Stranou věcného hodnocení tak zůstanou pouze důkazy nezákonné (pokud se je nepodařilo zákonným způsobem znovu provést), jejich hodnocení z hlediska procesní nepoužitelnosti však musí být provedeno a rovněž odůvodněno.*“ (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. *Daňový řád. Komentář.* I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 53, [cit. 5. 11. 2019], ISBN: 978-807357-564-9).

96. K námitkám pod bodem D. žalobkyně konstatovala, že k tvrzením žalovaného uvádí, že již v žalobě zdůraznila smysl principu daňové neutrality a jeho promítnutí do rozhodovací praxe správce daně. Princip neutrality zabraňuje správci daně, aby z jeho strany docházelo k bezdůvodnému odmítání nároků na odpočet daně. Žalovaný navržené důkazní

prostředky žalobkyně nevzal v potaz a řízení uzavřel s tím, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění, což ve vztahu k žalobě a výše popsanému nemůže obstát. Což je v přímém rozporu s principem neutrality daně. Ve zbytku žalobkyně odkazuje na podrobné vyjádření v žalobě. Žalobkyně konečně konstatuje, že argumentace žalovaného se ve velké části míjí s žalobními námitkami, v některých částí žalovaný s žalobkyní souhlasí nebo se k žalobním námitkám žalovaný nevyjadřuje. Žalobkyně tak trvá na podané žalobě, kdy je naopak ze spisu zřejmé, že vše proběhlo v souladu s daňovými doklady, všichni zúčastnění potvrdili realizaci i průběh. Dodání pak bylo prokázáno rovněž důkazními prostředky (zejména předávacími protokoly), u kterých se žalovaný nemůže omezit na konstatování, že tento důkazní prostředek je jen „*formálním důkazem*“ a další ostatní navržené důkazy neprovést. Takovýto postup je nejen v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů a zásahem do procesních práv žalobkyně, ale hraničí s libovůlí. Žalobkyně tak poukazuje, že napadeným rozhodnutím dochází k porušení neutrality daně vzdor tomu, že to bylo vše vykázáno všemi zúčastněnými, všichni jsou kontaktní, transakce měla ekonomický smysl a daň byla řádně vykázána i uhrazena.

97. Závěrem žalobkyně uvedla, že s ohledem na shora uvedené skutečnosti je i nadále přesvědčena o důvodnosti této žaloby, a proto navrhuje, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení; žalobkyně požadovala i přiznání náhrady nákladů řízení.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

98. Účastníci při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

99. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

100. Soud neshledal důvodnou první skupinu žalobních bodů.

101. Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem,*

opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy doložit skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

102. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i

po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak jakékoli jiné daňové řízení, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

103. 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 žalobkyně. Správce daně proto vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Namísto toho, aby žalobkyně předestřením věrohodné skutkové verze reality tyto pochybnosti odstranila, popsáním „nestandardních“ operací tyto pochybnosti více prohloubila. Žalovaný tyto pochybnosti popsal v bodu 38 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl: „*Odvolací orgán uzavírá, že správcem daně bylo zjištěno velké množství pochybností ohledně údajného nákupu vozidel odvolatelem. Šlo zejména o nákup a zpětný prodej vozidel v jednom dni, obchod s personálně propojenou společností, přeprodej vozidel v řetězci personálně propojených společností, nejasný a nelogický důvod uskutečnění nákupu vozidel v okamžiku, kdy odvolatel věděl, že je ihned prodá zpět dodavateli (načež nedává smysl odvolatelovo vysvětlení o nákupu vozidel za účelem jejich dalšího prodeje koncovým zákazníkům), neprůkazný a nedoložený způsob úhrady kupní ceny zápočtem mezi personálně propojeným osobami, umístění vozidel v autosalonu po dobu všech údajných přeprodejů, předávací protokoly s nevěrohodnými údaji, inzerování vozidel v době, kdy nebyly ve vlastnictví odvolatele, přístup odvolatele k opatřování si dokumentace o vozidlech a zjišťování tržní ceny vozidel, nejasný přínos obchodu pro odvolatele (výše a způsob získání zisku).*“

104. Soud 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 žalobkyni, aby předestřela 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 získal právo s tímto zbožím nakládat dle svého uvážení*“, tedy že „*předmětná vozidla přijal a vznikl mu tím nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty*“. Žalobkyně tuto svoji povinnost nesplnila.

105. Na základě tvrzení žalobkyně a jí předložených důkazů nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému dospěly správní orgány. Žalobkyně 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 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. „přijetí“ zdanitelného plnění. Žalobkyni je třeba znovu odkázat na v daňovém řízení komplexně zjištěné skutečnosti, jako je například skutečnost, že „*dopoledne dochází k nákupu vozidla, s vozidlem se vůbec nic neděje, nikam se nepřepravuje, není vyřešena otázka pronájmu prostoru, ve kterém se tedy zboží nachází, žalobkyně s vozidlem*

nijak nenakládá a ani nemůže, odpoledne dochází k převodu zpět, cena vozidla se nijak nemění, není jednoznačně sjednána žádná odměna, resp. až s uskutečněním hypotetického prodeje, který je navíc v rozporu se smluvními podmínkami, které má jeden z obchodních partnerů žalobkyně ve vztahu ke svému generálnímu dodavateli." Nic, co by bylo způsobilé zvrátit shora uvedený závěr, neuvedl při své svědecké výpovědi ani pan M. L.

106. Soud neshledal důvodnou ani druhou skupinu žalobních bodů.

107. Správní orgány v průběhu daňového řízení přihlédly ke všem žalobkyní předloženým tvrzením a důkazům. V této souvislosti je nezbytné upozornit na to, že zjištěný skutkový stav nebyl ve své podstatě mezi žalobkyní a správními orgány sporný. Sporným mezi nimi bylo toliko právní hodnocené tvrzeného, resp. zjištěného skutkového stavu. Tedy zda zjištěné skutečnosti odůvodňují či neodůvodňují přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. K vyřešení této právní otázky nebylo nutné provádět další dokazování, a proto nemohlo dojít ani k žalobkyní tvrzenému nesprávně zjištěnému skutkovému stavu či opominutí důkazů.

108. Pokud jde o tu otázku, tj. že část odůvodnění napadeného rozhodnutí pracuje se skutečnostmi, které žalobkyni nebyly předestřeny, je nutné uvést, že i v případě, kdy by nebylo přihlédnuto ke skutečnostem uvedeným v bodu 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí, závěry správních orgánů nadále obstojí. Jejich absence nijak nerelativizuje komplex zjištěných skutečností, ze kterých správní orgány vycházely.

109. Soud neshledal důvodnou ani třetí skupinu žalobních bodů.

110. Soud se zcela ztotožňuje 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.*"

111. Bylo zcela na žalobkyni, zda využije postupu podle § 42 či § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. zda provede opravu základu daně a opravu výše daně. Pokud tak žalobkyně neučinila, nemůže tuto vlastní nečinnost klást k tíži správních orgánů.

112. Zcela nad rámec shora uvedeného dlužno doplnit, že pokud žalobkyně nezměnila svá tvrzení v daňovém řízení, tedy že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, byla stále daň přiznána v souladu s ustanovením § 108 zákona o dani z přidané hodnoty.

VII.

Rozhodnutí soudu

113. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

114. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

IX.

Náklady řízení

115. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 13. července 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.