



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **F., s.r.o.**, IČO: X
sídlem D. 819/21b, X P.
zastoupený advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 7. 2019, č. j. X, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a žaloba

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2019, č. j. X, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 9. 10. 2017, č. j. X, kterým správce daně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 2 555 517 Kč, kdy rozdíl mezi vyměřenou a žalobcem tvrzenou daní činil 2 498 736 Kč. Rozdíl spočíval v tom, že správní orgány žalobci neuznaly tvrzené osvobození od

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

DPH u dodání vozidla Porsche Cayenne GTS do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o DPH“), a dále uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona o DPH z důvodu neprokázání přijetí plnění (vozidel Ferrari 360 Speciale, BMW 750, Porsche GT2, Porsche 911997 a Ford Expedition) od deklarovaného dodavatele. V obou případech správní orgány dospěly k tomu, že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

2. Žalobce v žalobě k neuznanému nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu namítal, že výslech pana J. K., jednatele společnosti P. T., IČ X, se sídlem T. 5/B, B. (dále jen „společnost P.“), provedený slovenskou policií v rámci trestního řízení, byl klíčový pro zpochybnění skutečností tvrzených žalobcem. Žalobce se tohoto výsledku nemohl zúčastnit a v daňovém řízení se uvedeného svědka vyslechnout nepodařilo. Podle žalobce však pochybnosti správce daně nemohou být založeny jen na takovém důkazu, přičemž totožný závěr vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57. Správní orgány proto neusnesly své důkazní břemeno ohledně prokázání pochybností.
3. Protokol o výsledku J. K. byl nadto proveden jako důkaz v daňovém řízení nezákonně, neboť byl Slovenskou republikou poskytnut na základě Smlouvy o spolupráci v boji proti trestné činnosti, při ochraně veřejného pořádku a při ochraně státních hranic uzavřené dne 27. 1. 2004 mezi Českou republikou a Slovenskou republikou. Získané informace mají jen informativní charakter.
4. Žalovaný zkrátil práva žalobce, když neprovedl navrhovaný výslech J. K. Ačkoliv z mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že se dotyčného nepodařilo předvolat ani předvést, ze správního spisu vyplývá, že správce daně nejméně od 5. 6. 2018 disponoval informací o pobytu J. K., což vyplývá z podání Krajského ředitelství policie ČR pro Olomoucký kraj. Správce daně, resp. žalovaný tak mohl předvolat, resp. předvést dotyčného sám, nebo tuto skutečnost sdělit dožádaným správcům daně na Slovensku.
5. Žalovaný odmítl provést navržený důkaz spočívající v mezinárodním dožádání na zahraniční registry vozidel s cílem ověřit, zda se vozidlo Porsche Cayenne GTS nachází v zahraničí. Tento důkaz žalobce navrhl v souvislosti s pochybnostmi správce daně o tom, že se dané vozidlo již nenachází v ČR. Žalovaný provedení tohoto důkazu odmítl s tím, že nelze po správci daně požadovat, aby mu opatřil důkazní prostředky. Tímto postupem byl žalobce zkrácen na svých právech.
6. K neuznanému nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele žalobce namítal, že je možné, že se žalobce stal terčem podvodu na DPH. Správce daně, resp. žalovaný namísto toho, aby případ posoudili jako podvod na DPH, zaměřili svou pozornost na splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet na DPH, kde však musí svá tvrzení, na rozdíl od neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH, prokazovat žalobce. Postup správních orgánů byl proto účelový. Správní orgány také nesprávně v rámci dokazování přihlížely k okolnostem, které jsou významné při hodnocení daňových podvodů – neúměrné navýšení ceny, podezřelé působení pana O. v různých společnostech. V této souvislosti žalobce namítá, že v průběhu řízení ani nevěděl, zda se má vyjadřovat k okolnostem spolupráce se společností A. T., IČ X, se sídlem K. n. 290/16, X P. (dále jen „společnost A.“), nebo k otázce faktického uskutečnění plnění.

7. Žalobce dále namítal, že správce daně uznal, že žalobce předmětné automobily prodal svému odběrateli společnosti S. F. M., s.r.o., IČ X, sídlem N. P. 2531/8a, X P. (dále jen „společnost S. F. M.“). Takto zjištěný skutkový stav staví tvrzení žalovaného o neprokázání deklarovaného dodavatele do absurdního světla, od někoho přece daná vozidla žalobce musel zakoupit. Žalobce po celé řízení konzistentně tvrdil a prokázal okolnosti, za kterých se zapojil do obchodu s předmětnými automobily. Správce daně, resp. žalovaný se v rámci dokazování zaměřili na nepodstatné rozpory, které jsou snad vysvětlitelné špatnou pamětí svědků. Jako příklad žalobce uvedl hodnocení věrohodnosti svědka J. O. Jeho výpověď byla podle žalobce věrohodná. Totéž platí o výpovědi pana L. P. Důvody, pro které žalovaný označil uvedené výpovědi jako nevěrohodné, nemohou obstát.

B. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. K námitkám žalobce ohledně neuznaného nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a dodal, že v řízení nebylo prokázáno, že byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na osvobození od DPH.
9. K námitkám žalobce ohledně neprokázání nároku na odpočet DPH žalovaný uvedl, že v řízení nebylo prokázáno, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, proto nebylo možné zkoumat existenci daňového podvodu a případnou účast žalobce na něm. Dále žalovaný uvedl, že důkazní prostředky získané z trestního řízení byly provedeny v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Do dispozice správce daně se dostaly zákonným způsobem, byly provedeny zákonným způsobem, výslech J. K. proběhl nezávisle na daňovém řízení a žalobce s ním byl seznámen. Žalovaný blíže odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56. K neprovedení výslechu pana J. K. žalovaný uvedl, že se o to v rámci mezinárodního dožádání pokusil a k žádosti připojil dokumenty získané od Policie ČR. Přesto se dotyčného nepodařilo předvolat a vyslechnout. Podle názoru žalovaného vynaložil veškeré úsilí, které bylo možné požadovat. K neprovedení důkazu spočívajícím v mezinárodním dožádání na zahraniční registry vozidel žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že by bylo předmětné vozidlo dopraveno do jiného členského státu a ani to, že by bylo dodáno konkrétnímu plátcí DPH. Daňové řízení je postaveno na tom, že daňovým subjekt má povinnost tvrzení a důkazní. Správce daně mu nemůže opatřovat důkazní prostředky, které měl mít k dispozici daňový subjekt. Jestliže se žalobce rozhodl uplatnit nárok na osvobození od DPH, měl si zajistit potřebné důkazy pro uplatnění tohoto nároku.

C. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

10. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že žalobce podal dne 24. 10. 2014 daňové přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2014. Dne 31. 10. 2014 správce daně výzvou k odstranění pochybností vyzval žalobce k prokázání nároku na odpočet DPH. Dne 1. 12. 2014 zahájil správce daně daňovou kontrolu.
11. Správce daně dále výzvou ze dne 29. 5. 2017, č. j. 1231812/17/3107-60562-803368 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH. Správce daně své pochybnosti ve výzvě ve vztahu k obchodu žalobce se společností P. odůvodnil tím, že žalobce k tomuto obchodu předložil kupní smlouvu ze dne 29. 9. 2014, daňový doklad, protokol o předání a převzetí vozidla, kopii občanského

průkazu č. X na jméno J. K., prohlášení o vývozu ze dne 29. 9. 2014 a výpis z obchodního rejstříku společnosti P. Z mezinárodního dožádání správce daně zjistil, že společnost P. je pro slovenské správce daně nekontaktní, na adrese sídla nesídlí. Zplnomocněnému zástupci společnosti panu P. P. byla vypovězena plná moc ihned poté, co mu bylo doručeno předvolání k orgánům slovenské finanční správy. Poté se již společnosti nepodařilo nic doručit. Jednatel společnosti pan J. K. vystupuje jako jednatel a společník v 7 slovenských společnostech a 2 českých společnostech. Společnosti byla ke dni 10. 3. 2016 zrušena registrace k DPH. Z prohlášení o vývozu vyplývá, že jednatel společnosti J. K. potvrzuje vývoz vozidla Porsche Cayenne GTS mimo Českou republiku, avšak v době vydání potvrzení tak ještě neučinil, neboť toto prohlášení je datováno týž dnem, jako prodej vozidla. Ačkoliv byl odběratel pro žalobce neznámý, jeden den po uzavření kupní smlouvy na předmětné vozidlo byla pohledávka žalobce za společností P. z titulu kupní smlouvy na předmětné vozidlo postoupena na Ing. F. P. a současně došlo k započtení pohledávek mezi žalobcem a Ing. P. Z těchto důvodů vznikly správci daně pochybnosti o naplnění podmínek pro osvobození od DPH.

12. Dále ve specifikované výzvě správce daně žalobci sdělil své pochybnosti vztahující se k dodání automobilů (Ferrari 360 Speciale, BMW 750, Porsche GT2, Porsche 911997 a Ford Expedition). Žalobce dodávkám jednotlivých automobilů předložil mimo daňového dokladu také kupní smlouvy uzavřené mezi společností A. a žalobcem, předávací protokoly o převzetí automobilů žalobcem, daňové doklady vystavené společností S. F. Motors a protokoly o převzetí vozidel posledně uvedenou společností. Daňový subjekt k jednotlivým obchodům uvedl, že vozidla byla nakoupena v průběhu července 2014 od společnosti A. Původně je měla zakoupit přímo společností S. F. M., avšak neměla volné finanční prostředky. Jednatel společnosti A. pan J. O. byl dlužníkem Ing. L. P., který byl dlužníkem společnosti H. d. S., s.r.o., jejímž jednatelem byl mj. Ing. F. P. (otec T. P. – jednatele žalobce a společnosti S. F. M.). Celý obchod byl za účelem vyřešení finanční situace J. O. učiněn skrze žalobce. Jednatel žalobce pan T. P. při jednání se správcem daně uvedl, že netuší, odkud předmětná vozidla společnost A. nabyla. K prokázání faktické realizace jednotlivých obchodů byl vyslechnut svědek J. O. (jednatel společnosti A.), který k nim uvedl, že předmětná vozidla nakoupil v průběhu 1. pololetí 2014, přesná data si nepamatuje. Uvedl, že transakce byly realizovány za účelem vyřešení jeho dluhů za Ing. P. Ú. se řešily postupováním pohledávek. Dále uvedl, že vozidla byla žalobci předávána v Přerově a popsal průběh předávky. Prodej vozidel byl zahrnut v evidenci DPH a byla z něj přiznána a odvedena DPH. Účetnictví společnosti A. nemá k dispozici. Společnost A. převedl na rumunského státního občana pana L. B., na kterého nemá žádný kontakt. K nákupu jednotlivých vozidel společností A. svědek konkrétně uvedl, že vozidlo Ferrari nakoupil od právnické osoby sídlící v Praze, avšak její název nezná, neví, jak k ní přišel, platba proběhla v hotovosti. Automobil byl ihned po nákupu odvezen do Libčevsi, kde parkoval tak 2-3 měsíce. K vozidlu mu byl předán velký technický průkaz (český). Dále svědek uvedl, že si nepamatuje, od koho nakoupil vozidlo BMW, platba proběhla v hotovosti. Auto si odvezl z veřejného parkoviště. S vozidlem pak odjel do Libčevsi, kde opět parkovalo tak 2-3 měsíce. K vozidlu mu byl předán velký technický průkaz. K nákupům vozidel Porsche GT2 a Porsche 911997 svědek uvedl, že jedno z nich dovezl on sám z Německa, ale nevěděl, zda ho pořídil od jeho kontaktu pana R. S., nebo jej nakoupil od někoho jiného. Jedno vozidlo přebíral v Ingolstadtu a jedno v Praze, které zařizoval pan S., kterého znal ze závodů. Platby proběhly v hotovosti. K oběma vozidlům byly předány německé technické průkazy, čistopisy českých technických průkazů se

vyřizovaly až v ČR. K nákupu vozidla Ford svědek uvedl, že jeho dodavatele si nepamatuje, zřejmě se jednalo o německou společnost působící v ČR. Auto bylo zaparkované v sídle prodávajícího. Po nákupu automobil přepravil do Libčevsi, kde opět parkoval tak 2-3 měsíce. Kupní cena byla hrazena v hotovosti. K vozidlu mu byl předán český technický průkaz.

13. Správce daně své pochybnosti odůvodnil tím, že pro správce daně je společnost A. nekontaktní, od dubna 2014 nepodává přiznání k DPH, na adrese svého sídla nesídlí, za zdaňovací období 3 čtvrtletí 2014 podala daňové přiznání až dne 19. 2. 2015. DPH pak společnosti neuhradila. Společnost A. běžně s luxusními vozy neobchodovala.
14. Správce daně považoval výslech svědka za nevěrohodný, a to z následujících důvodů. Svědek tvrdil, že z jednotlivých obchodů byla přiznána a odvedena DPH, ačkoliv správce daně zjistil opak. Předmětné daňové přiznání bylo podáno až v době, kdy svědek nebyl jednatelem společnosti. Svědek měl ke dni 12. 4. 2016 účast celkem v 16 statutárních orgánech společností (5 již bylo vymazáno, 1 v insolvenční, 3 jsou v likvidaci). Svědek převedl 5 korporací na občany Ukrajiny či Rumunska, vždy u notáře v Holešově – JUDr. S. 2 z nich byly převedeny na pana L. B. Ten se při svém pobytu v ČR nikdy nezaevidoval u příslušného správního orgánu podle § 93 a § 103 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců. Dále správce daně považoval výpověď svědka za nevěrohodnou, protože nedokázal přesně identifikovat žádného ze svých dodavatelů shora specifikovaných vozidel, přestože jim vždy platil vysoké částky v hotovosti.
15. K vozidlu Ferrari nemohl svědek obdržet český technický průkaz, jelikož ze sdělení Magistrátu hlavního města Prahy vyplynulo, že čistopis českého technického průkazu si vyřizovala až společnost S. F. M., která jej nabyla od žalobce. Nadto správce daně uvedl, že prohlášení jednatele o tom, že neví, odkud vozidlo Ferrari pocházelo, je nepravdivé, neboť dne 2. 6. 2014 byla Magistrátu hlavního města Prahy doručena žádost o schválení technické způsobilosti předmětného vozidla, kde jako žadatel a vlastník byla uvedena společnost S. F. Motors, která jej dovezla z Rakouska. Jako podklad k žádosti byl přiložen rakouský technický průkaz, ve kterém byla jako vlastník vozidla v období od 26. 5. 2014 do 30. 5. 2014 uvedena společnost S. F. M.. Tuto informaci si správce daně potvrdil na základě mezinárodního dožádání z rakouského centrálního registru. Dále správce daně zjistil, že předmětné vozidlo bylo v Rakousku dne 5. 5. 2014 prodáno za cenu 60 000 EUR (cca 1 646 100 Kč) společnosti S. F. M., dne 17. 7. 2014 bylo prodáno společností A. žalobci za cenu 3 465 000 Kč a dne 18. 7. 2014 bylo prodáno žalobcem společností S. F. Motors za cenu 3 480 000 Kč, která navíc v období do 26. 5. 2014 do 30. 5. 2014 byla vlastníkem předmětného vozu.
16. Svědeckou výpověď týkající se vozidla BMW považoval správce daně za nevěrohodnou, neboť zjistil z protokolu o technické prohlídce předmětného vozidla ze dne 20. 5. 2014, že v něm jako provozovatel vozidla byla uvedena společnost S. F. Motors. Z informací poskytnutých Magistrátem hlavního města Prahy vyplynulo, že společnost L. ČR prodala vozidlo panu M. B. a požádala o změnu vlastníka v registru dne 25. 11. 2013. Dne 20. 5. 2014 požádala o převod vozidla společnost S. F. Motors, která svou žádost doložila fakturou vystavenou panem V. B., ten však podle zjištění správce daně nikdy předmětné vozidlo nevlastnil. Dále správce daně zjistil, že pan M. B. v červnu 2014 prodal vozidlo společnosti R. S. A.e za cenu 24 200 EUR (cca 664 411 Kč), což také řádně přiznal v rámci svého daňového přiznání. Dne 18. 7. 2014 bylo předmětné vozidlo prodáno společností A. žalobci za 1 475 000 Kč. Uvedená zjištění jsou v rozporu s tvrzením svědka, že automobil

parkoval v Libčevsi 2-3 měsíce. Správce daně také poukázal na nestandardní rozdíl v cenách.

17. Správce daně k vozidlu Porsche GT2 zjistil z čistopisu technického průkazu, že uvedené vozidlo bylo společností S. F. Motors dne 11. 7. 2013 dovezeno z Abu Dhabi za cenu 1 053 585 Kč. Z informací získaných z mezinárodního dožádání správce daně zjistil, že dne 14. 11. 2013 bylo vozidlo prodáno společnosti F. H. v Německu za cenu 1 231 003 Kč bez DPH, dne 15. 11. 2013 bylo prodáno společnosti RS A. S. za cenu 3 420 900 Kč. Dne 21. 7. 2014 pak společnost A. prodala předmětné vozidlo žalobci za cenu 3 155 000 Kč. Žalobce jej následně prodal společnosti S. F. M. za cenu 3 170 000 Kč. Dne 25. 8. 2014 prodala společnost S. F. M. předmětné vozidlo společnosti T., s.r.o., kdy posledně uvedené 3 společnosti jsou personálně propojeny. Z technického protokolu ze dne 7. 7. 2014 správce daně zjistil, že jako žadatel v něm byl uveden S. Š., jednatel společnosti S. F. M.. Správce daně také poukázal na nestandardní rozdíl v cenách. Z informací poskytnutých Magistrátem hlavního města Prahy správce daně zjistil, že v čistopisu českého technického průkazu vystaveného Magistrátem hlavního města Prahy není žádný odkaz na německý technický průkaz. Svědek tedy v tomto nevypověděl pravdu. Prohlášení jednatele žalobce o tom, že neví, odkud vozidlo Porsche GT2 pocházelo, je nepravdivé, neboť společnost S. F. Motors, ve které rovněž působí, jej vlastnila již před tím, než jej nabyl žalobce.
18. Svědeckou výpověď týkající se vozidla Porsche 911997 považoval správce daně za nevěrohodnou, neboť zjistil z mezinárodního dožádání, že předmětné vozidlo bylo do ČR jako intrakomunitární plnění dodáno společností Fa. M. H. dne 17. 4. 2014, a to odběrateli J. K. M. za cenu 35 630,25 EUR (cca 979 831,87 Kč), který jej na vlastní náklady přivezl z Německa do ČR. J. K. uvedené vozidlo prodal dne 9. 10. 2014 společnosti T., s.r.o. se sídlem v Bratislavě. Výpověď svědka shledal správce daně nevěrohodnou, neboť si svědek jednak nepamatoval svého dodavatele, a také proto, že bylo prokázáno, že předmětné vozidlo bylo ve vlastnictví jiných osob, tudíž jej svědek (společnost A.) nemohla dne 25. 7. 2014 dodat žalobci.
19. Správce daně k vozidlu FORD zjistil ze spisu Městského úřadu Lovosice, že uvedené vozidlo bylo dovezeno do ČR ze Spojených arabských emirátů. V technickém protokolu ze dne 14. 8. 2014 byla jako žadatelka uvedena společnost M. s.r.o. Z informací získaných od Celního úřadu pro Ústecký kraj správce daně zjistil, že vozidlo bylo dovezeno P. A. dne 7. 8. 2014 a bylo jím prodáno společnosti M. s.r.o. na základě kupní smlouvy ze dne 15. 7. 2014, a to za cenu 190 000 Kč. Z dokladu o prohlídce předmětného vozidla správce daně zjistil, že ke dni 15. 8. 2014 bylo vozidlo nepojízdné. Výpověď svědka tak nebyla pro správce daně věrohodná, neboť svědek nemohl vozidlo vlastnit 2-3 měsíce před prodejem žalobci, nemohl jej dovézt po vlastní ose, neboť bylo nepojízdné, a současně nemohl vozidlo nabýt od německé společnosti, protože jej vlastnila v dané době jiná osoba.
20. Žalobce na výzvu správce daně reagoval sdělením ze dne 8. 9. 2017, ve kterém uvedl, že svědek J. O. si skutečně mnoho věcí nepamatoval, avšak to bylo způsobeno časovou prodlevou mezi výsledkem a uskutečněnými obchody. Podle žalobce nelze na nevěrohodnost svědka usuzovat z toho, že působí ve více společnostech. Žalobce neměl důvod pochybovat o důvěryhodnosti společnosti A. O všech vozidlech se jednatel žalobce pan Tomáš Pivoda dozvěděl až v červenci 2014, těsně před uzavřením obchodů se společností A. Dříve se věnoval studiu a společnost S. F. M. fakticky řídil jeho otec F. P. a pan S. Š. T. P. se tak nemohl seznámit s tím, že již v minulosti společnost S. F. m. měla zájem koupit vozidlo Ferrari. V tomto směru odkázal na sdělení posledně uvedené

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

společnosti, ze kterého vyplývá, že v minulosti sice společnost byla registrována jako vlastník předmětného vozidla, avšak nakonec k obchodu nedošlo. Registrace byla provedena jako pojistka při jednání o koupi předmětného vozidla. Tak tomu bylo u všech automobilů. Jelikož záznam v registru vozidel nemá vliv na vlastnické právo, neprokázal správce daně, že vozidlo Ferrari společnost S. F. M. vlastnila i v květnu 2014. Dále k jednotlivým vozidlům žalobce uvedl, že veškeré transakce byly zcela standardní a ceny nebyly nepřiměřené. K vozidlu Porsche GT2 uvedl, že zjištěná skutečnost, že Josef Kopecký vlastnil předmětné vozidlo v květnu 2014 a poté jej v listopadu 2014 prodal společnosti T. s.r.o., nevylučuje, že mezitím nemohlo být několikrát převedeno mj. i na žalobce. K vozidlu Ford žalobce uvedl, že předmětné vozidlo bylo po opravě prodáno společností M. s.r.o. společnosti A., která jej dne 29. 7. 2014 prodala žalobci. Společnost M. s.r.o. se zavázal, že na své náklady dokončí registraci vozidla FORD v ČR, neboť s tím měla zkušenosti. K obchodu se společností P. Trenčín žalobce uvedl, že správce daně neidentifikoval žádnou skutečnost, ze které by vyplynuly pochybnosti o tom, že vozidlo Porsche Cayenne GTS bylo přepraveno na Slovensko a dodáno společnosti P. Trenčín. Žalobce uvedl, že předmětné vozidlo není registrováno v ČR a dle systému CEBIA nejezdilo ani na servisní prohlídky. Proto je nepravděpodobné, že by bylo stále v ČR.

21. Správce daně na svých závěrech setrval a na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1767506/17/3107-60562-803368 (dále jen „zpráva o kontrole“) neuznal uplatněný nárok na osvobození od DPH a nárok na odpočet DPH a vystavil platební výměr ze dne 9. 10. 2017, č. j. 1813181/17/3107-50521-809812. Ve zprávě o daňové kontrole nad rámec již zjištěných skutečností správce daně uvedl, že společnost A. ve svých daňových přiznáních za období leden až září 2014 nedeklarovala pořízení zboží z jiného členského státu EU a ani společnost R. S. A. GmbH nedeklarovala ve svých daňových přiznáních za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2014 dodání zboží do jiného členského státu společnosti A. Jen v 1. čtvrtletí 2014 deklarovala dodání zboží společnosti S. F. M. Dále správce daně uvedl, že věrohodnost svědka J. O. je vyvrácena také zjištěním, že měl dispoziční právo k účtům společnosti A. i poté, co již nebyl jednatelem společnosti a převedl jí na pana L. B. V té době byly na účtech společnosti A. prováděny nemalé finanční transakce. Není tedy pravdivé tvrzení svědka, že všechny doklady předal panu L. B.
22. V rámci odvolacího řízení byl vyslechnut svědek Ing. L. P., který ve své svědecké výpovědi uvedl, že J. O. půjčil celkem asi 11 milionů Kč. Když měl J. O. peníze vrátit byl to problém, proto mu nabídl, že dluh vyřeší auty, se kterými obchodoval. Svědek uvedl, že viděl jedno, dvě auta, mezi nimi jedno Ferrari. Svědek kontaktoval Ing. F. P., zdali by je bylo možné zobchodovat. Ing. P. souhlasil s tím, že současně by se smazal dluh, který u něj měl svědek.
23. Správce daně dále jako důkaz provedl listinu zachycující vysvětlení podané J. K. učiněné v rámci trestního řízení vedeného na Slovensku, ve kterém uvedl, že funkci jednatele ve společnosti P. Trenčín vykonává jen formálně, o fungování společnosti nic neví, vše řeší M. M., který na oplátku má platit výživné za J. K.. Vozidlo Porsche Cayenne GTS od žalobce nikdy nekoupil, nic o něm neví. Nezná ani Ing. F. P.
24. Po provedení dokazování žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl podané odvolání a platební výměr potvrdil. Žalovaný se v obou sporných obchodech ztotožnil se závěry správce daně učiněné ve zprávě o daňové kontrole. K dokazování provedenému v rámci odvolacího řízení k prokázání nároku na uplatnění odpočtu na DPH žalovaný dále uvedl,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

že svědek Ing. P. potvrdil jen to, že u J. O. viděl dvě auta, z toho jedno bylo Ferrari. Podle žalovaného je výpověď svědka ohledně toho, kdo zprostředkoval obchod mezi společností A. a žalobcem, rozporná s tvrzením žalobce, který tvrdil, že s tímto nápadem přišel J. O.. Svědek však uvedl, že to byl on. Podle názoru žalovaného tak svědek neprokázal, že by vozidla Ferrari, BMW, Porsche GT2, Porsche 911997 a Ford dodala žalobci právě společnost A. Tuto skutečnost neprokázal ani výslech J. S. K nároku na osvobození dodání vozidla Porsche Cayenne GTS společnosti P. Trenčín žalovaný dále uvedl, že svědka J. K. se v daňovém řízení nepodařilo předvolat a vyslechnout, avšak v rámci vysvětlení v probíhajícím trestním řízení J. K. jakékoliv obchody s žalobcem popřel a uvedl, že funkci jednatele vykonává jen formálně, jinak o společnosti P. Trenčín nic neví. Ani v odvolacím řízení tak nebylo podle žalovaného prokázáno, že by žalobce vozidlo Porsche Cayenne GTS přepravil na Slovensko a dodal jej společnosti P. Trenčín.

D. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s.
26. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“*.
27. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH platí, že *„dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.“*
28. Z citovaného § 64 zákona o DPH vyplývá, že pro vznik nároku na osvobození od DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být:
 1. dodáno pořizovateli,
 2. odesláno (přepraveno) do jiného členského státu, přičemž přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou a
 3. pořizovatel musí být osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.
29. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinna prokázat osoba povinná k dani (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, nebo též rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 Teleos plc a další, Sb. rozh. s. I-07797).
30. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

31. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.*
32. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH platí, že *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
33. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
35. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplývá, že *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.*
36. Obecně lze uvést, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).
37. Pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, a podaří se mu prokázat, že existuje „pochybnost“, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

38. Z hlediska unesení důkazního břemene je nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by mu daňovou povinnost snížil.
39. V případě nároku na odpočet daně musí daňový subjekt prokázat skutečnosti uvedené v § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. že od konkrétní osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání.

K neuznanému nároku na odpočet DPH (obchody se společností A.)

40. K námitkám žalobce vztahujícím se k obchodům se společností A. krajský soud předně uvádí, že v daňovém řízení je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo (tedy neprokáže splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikne (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Správci daně není ponecháno na vůli zvolit tu cestu, která pro něj bude procesně výhodnější zejména v tom, kdo bude zatížen důkazním břemenem. Postup správce daně se musí odvíjet od důkazní situace konkrétního případu.
41. V nyní projednávané věci správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce neprokázal vznik podmínek na pro nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Jak správce daně, tak žalovaný se tudíž ani nemohli zabývat tím, zda nedošlo k podvodnému (zneužívajícímu) jednání, o kterém žalobce měl nebo alespoň mohl vědět, a tudíž pro které by uvedený nárok neměl být přiznán.
42. Nelze souhlasit s žalobcem, že by v průběhu řízení nebylo zřejmé, zda správce daně zpochybnil naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, nebo zda konstatoval existenci podvodného jednání. Ve výzvě ze dne 29. 5. 2017, č. j. 1231812/17/3107-60562-803368 správce daně na str. 1 vyzval žalovaného k tomu, nechť s ohledem na vyjádřené pochybnosti prokáže, zda vozidla Ferrari 360 Speciale, BMW 750, Porsche GT2, Porsche 911997 a Ford Expedition přijal právě od společnosti A. Totožně se pak správce daně vyjádřil v protokolu ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1605419/17/3107-60562-803368, ve kterém na str. 9 uvedl, že má na základě zjištěných skutečností pochybnosti o tom, zda fakticky přijal plnění od společnosti A. Z takto vyjádřených pochybností je

zjevné, že správce daně zpochybnil naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by žalobce nevěděl, zda se má vyjádřit právě k tomu, nebo k případnému podvodnému jednání. Lze poukázat např. na vyjádření žalobce ze dne 19. 6. 2017, ve kterém se žalobce vyjádřil tak, že má za to, že řádně prokázal, že mu předmětná vozidla dodala společnost A).

43. Na tomto závěru nic nemění ani to, že správce daně pro vyjádření svých pochybností (které převzal i žalovaný), použil okolnosti, které se poměrně často vyskytují právě při prokazování podvodu na DPH (tj. neúměrné navýšení ceny, přeprodávání zboží mezi personálně propojenými subjekty, působení osob ve statutárních orgánech více společností atd.). I z těchto okolností nicméně mohou vyplynout, zcela zásadní pochybnosti o tom, zda dodávka zboží skutečně proběhla tak, jak byla deklarována. Neúměrné navýšení ceny a personální propojení jednotlivých subjektů zapojených do řetězce může totiž inklinovat závěr o tom, že se předmětné zdanitelné plnění vůbec neuskutečnilo a celá transakce byla provedena jen formálně. Pro úplnost krajský soud uvádí, že ustanovení § 92 odst. 5 ve spojení s § 92 odst. 2 daňového řádu nikterak neomezují správce daně v úvahách o tom, na jakých skutečnostech založí své pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jde spíše o jejich kvalitativní stránku, tedy, zdali zjištěné pochybnosti představují vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech tvrzených daňovým subjektem. To v daném případě splněno bylo.
44. Lze souhlasit s žalobcem v tom, že jak správce daně, tak žalovaný dospěli k závěru, že žalobce prokázal, že předmětná vozidla dodal společnosti S. F. Motors, nicméně tento žalobcem nezpochybněný a soudem proto nepřezkoumávaný závěr nikterak nevyvrací správnost závěru obou správních orgánů o tom, že žalobce neprokázal, že by mu předmětná vozidla dodala právě společnost A. Pro vznik nároku na odpočet DPH je podle § 72 zákona o DPH nutné, aby dodavatel zboží byl plátcem DPH. Pokud daňový subjekt neprokáže konkrétního dodavatele, není postaveno najisto, zda osoba, která mu zboží dodala, je plátcem DPH. Jinak řečeno, jestliže žalobce neprokázal, že by mu předmětná vozidla dodala společnost A., nelze vyloučit, že mu je dodal jiný subjekt, který není plátcem DPH. V takovém případě by při uplatnění nároku na odpočet DPH a jeho přiznání došlo k narušení daňové neutrality (blíže viz níže v části týkající se věci projednávané před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu).
45. K námitce týkající se hodnocení výpovědí svědků J. O. a Ing. L. P. krajský soud uvádí, že správce daně, resp. žalovaný v průběhu řízení k výpovědi svědka J. O. zjistili takové skutečnosti, které jsou v přímém rozporu s výpovědí J. O. Jako příklad lze uvést zjištění, že společnost A. nemohla v posuzovaném období vlastnit vozidla Porsche 911997 a Ford Expedition. Nemohla je proto dodat žalobci. Správce daně vyvrátil tvrzení svědka, že jednotlivá vozidla parkovala vždy v Libčevsi po dobu 2-3 měsíců. Dále vyvrátil tvrzení svědka o tom, jaké doklady obdržel k jednotlivým vozidlům, o tom, že veškerá plnění řádně přiznal a odvedl z nich daň, o tom, že nemá žádnou kontrolu nad společností A. poté, co ji převedl na pana L. B. Tyto skutečnosti žalobce zcela opomenul.
46. Také sama výpověď svědka nepůsobila přesvědčivě. Např. svědek nedokázal přesně identifikovat žádnou osobu, od které jednotlivá vozidla pořídil. Svědek sice označil ve vztahu k nákupům automobilů Porsche osobu R. S., avšak ani ohledně něj si nebyl jistý (navíc bylo prokázáno, že vozidlo Porsche 911997 ani společnost A. nabýt nemohla, viz výše). Soud se ztotožňuje se správcem daně v tom, že je zcela běžné, že svědci s postupem

času zapomínají a v jejich výpovědích se proto mohou objevit mezery. Nicméně lze jen stěží uvěřit, že by si svědek cca po roce a čtvrt od uskutečnění jednotlivých nákupů předmětných vozidel, se kterými nadto běžně neobchodoval a byly proto pro něj něčím výjimečným, nevzpomenul na žádného z dodavatelů, kterým navíc platil značné částky v hotovosti.

47. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy. Vždy je povinen hodnotit každý důkaz jednotlivě, ale i ve vzájemné souvislosti s ostatními a přihlédnout při tom ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Správce daně, resp. žalovaný proto nepochybil, když při hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka J. O. přihlédl také k tomu, že společnost S. F. M. vlastnila vozidla Ferrari a Porsche GT2 ještě předtím, než je společnost A. dodala žalobci, který je následně společnosti S. F. Motors dodal za dvou až tří násobek původní ceny.
48. Krajský soud ve shodě se správními orgány dospěl k závěru, že výpověď svědka J. O. obsahuje tolik rozporů s ostatními zjištěnými skutečnostmi, které žalobce nepochybně, že je nutné ji považovat za zcela nevěrohodnou. Rozhodně se nejedná o dílčí rozpory ve výpovědi uvedeného svědka, které by bylo možné vysvětlit pouhým zapomínáním svědka nebo zkreslením některých skutečností. Na tom nic nemění ani skutečnost, že svědek v souladu s tvrzením žalobce potvrdil, že celá transakce byla učiněna za účelem vyrovnání jeho dluhů za Ing. P. Jedná se totiž jen o okolnost celé transakce, která nijak neprokazuje opravdové uskutečnění dodávky předmětných automobilů.
49. K hodnocení výpovědi svědka Ing. L. P. krajský soud uvádí, že správní orgány dospěly k závěru, že uvedený svědek ani nemohl prokázat, že společnost A. dodala žalobci předmětná vozidla, jak bylo deklarováno, neboť potvrdil jen to, že u J. O. viděl dvě auta, z toho jedno bylo Ferrari. Správní orgány dále upozornily na to, že výpověď svědka ohledně toho, kdo zprostředkoval obchod mezi společností A. a žalobcem, je rozporná s tvrzením žalobce, který tvrdil, že s tímto nápadem přišel J. O. a písemností vystavenou společností S. F. Motors ze dne 12. 11. 2015. Svědek však uvedl, že to byl on.
50. Rovněž s tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje. Správní orgány zcela správně poukázaly na rozpor mezi výpovědí svědka O. a svědka Ing. P. ohledně toho, kdo u Ing. P. zařídil prodej vozidel. Dále krajský soud uvádí, že ve výpovědi svědka je další rozpor, na který správní orgány nepoukázaly, a to že svědek Ing. P. uvedl, že viděl pouze 2 auta, přičemž dokázal identifikovat jen jedno z nich (Ferrari, ve kterém dle jeho tvrzení jel asi 2 km). Nicméně svědek O. vypověděl, že Ing. P. s ním všechna vozidla dovezl na parkoviště k hotelu Fit, kde měly být předány žalobci. Je proto s podivem, že si svědek Ing. P. nevzpomněl na ostatní vozidla, když se podílel na jejich převozu, ale tvrdil, že viděl jen 2 vozy. Dále lze uvést, že svědek Ing. P. toliko potvrdil, že viděl jedno Ferrari. Z toho však nelze usoudit, že ono Ferrari vlastnila společnost A. Svědek P. také vypovídal k okolnostem celé transakce a nikterak se nevyjadřoval k předání vozidel, což byla ona zásadní a sporná skutečnost. Podle názoru soudu výpověď Ing. P. neprokázala, že společnost A. skutečně dodala žalobci předmětná vozidla. Nad to je nutné i při hodnocení této svědecké výpovědi mít na paměti zcela zásadní pochybnosti zjištěné správcem daně, a sice že vozidla Porsche 911997 a Ford společnost A. v rozhodném období ani vlastnit nemohla.
51. Krajský soud se z uvedených důvodů neztotožňuje s názorem žalobce, že správní orgány pochybily při hodnocení výpovědí svědků J. O. a Ing. L. P.

52. Další skutečnosti, na kterých správce daně, resp. žalovaný vystavěli své pochybnosti o tom, zda společnost A. dodala žalobci předmětná vozidla, nebyly žalobcem zpochybněny. Soud proto jen konstatuje, že se s nimi zcela ztotožňuje.

K neuznanému nároku na osvobození plnění od DPH (obchod se společností P.)

53. Ve vztahu k uvedenému obchodnímu případu žalobce předně namítal nezákonné použití záznamu ze dne 19. 3. 2018, ve kterém podal v rámci trestního řízení vedeného na Slovensku vysvětlení J. K., jednatel společnosti P. Důvod nezákonnosti spatřuje žalobce jednak v tom, že v rozporu s judikaturou byl záznam o podaném vysvětlení použit jako rozhodující důkaz, a také v tom, že má jen informativní charakter a nelze jej jako důkaz použít, což podle žalobce vyplývá z mezinárodní smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o spolupráci v boji proti trestné činnosti, při ochraně veřejného pořádku a při ochraně státních hranic, č. 26/2005 Sb. m. s. (dále jen „smlouva“).
54. K otázce použití listin pocházejících z jiných než daňových řízení, jejichž obsahem je výpověď osob, jako důkazu v daňovém řízení existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Takový důkaz je obecně považován jako přípustný, avšak „v první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod. č. 1572/2008 Sb. NSS). Jelikož takový důkaz omezuje zásadu bezprostřednosti provedeního dokazování, nemůže být rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58).
55. Z předložené spisového materiálu vyplývá, že vysvětlení podané J. K. bylo pořízeno nezávisle na daňovém řízení vedeném s žalobcem, bylo žalobci zpřístupněno a žalobce se k němu mohl vyjádřit. Z předloženého spisového materiálu nevyplývá, že by mělo být provedeno v rozporu se zákonem. Správce daně záznam o podaném vysvětlení J. K. získal na základě § 57 odst. 1 písm. d) a § 58 daňového řádu od Policie ČR, tedy zákonným způsobem. Jako poslední tak zbývá určit (a to také žalobce namítá), zda se nejednalo o rozhodující důkaz, na základě kterého správce daně, resp. žalovaný vystavěli své pochybnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

56. Správce daně ve výzvě ze dne 29. 5. 2017, č. j. 1231812/17/3107-60562-803368 svou pochybnost vystavěl na tom, že společnost PEGA je pro slovenského správce daně nekontaktní, nesídlí na adrese svého sídla, jejímu zástupci byla vypovězena plná moc ihned poté, co byl předvolán, jednatel společnosti P. vystupuje ve vícero společnostech, ke dni 10. 3. 2016 byla společnosti P. zrušena registrace k DPH, jednatel společnosti P. J. K. potvrdil vývoz vozidla Porsche Cayenne GTS ve stejný den, ve kterém jej převzal, tedy před faktickým vývozem vozidla, došlo k podezřelému postoupení pohledávky žalobce za společností P. den po uzavření kupní smlouvy na Ing. P., který měl pohledávku za žalobcem, a to za situace, kdy Ing. P. nedoložil, že by mu společnost P. pohledávku postoupenou žalobcem uhradila a žalobce tvrdil, že společnost P. před prodejem vozidla neznal. Správce daně z těchto pochybností usoudil, že žalobce neprokázal, že by uvedené vozidlo dodal společnosti P. a ani neprokázal, že bylo přepraveno do jiného členského státu.
57. Krajský soud k uvedeným pochybnostem uvádí, že správcem daně vyjádřené pochybnosti jsou dostačující pro přenos důkazního břemene na žalobce. Předně je nutné poukázat na nekontaktnost společnosti P. pro orgány slovenské finanční správy. Nekontaktnost je často podkladem pochybností správce daně o tom, zda předmětné zdanitelné plnění proběhlo tak, jak bylo deklarováno. K nekontaktnosti společnosti P. pak správce daně podle názoru soudu zcela správně vyjádřil pochybnost nad způsobem úhrady kupní ceny za vozidlo. Žalobce totiž v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl, že vozidlo Porsche Cayenne GTS veřejně inzeroval, z čehož vyplývá, že společnost P. neznal. Přesto pohledávku za ní ihned postoupil Ing. F. P., který na výzvu správce daně nepředložil žádný důkaz o tom, že by společnost P. uhradila kupní cenu právě jemu. Ačkoliv to správce daně neuvedl výslovně, z této pochybnosti vyplývá pochybnost o tom, zda byla vůbec uhrazena kupní cena za vozidlo. Dále správce daně zpochybnil prohlášení o vývozu vozidla, ve kterém J. K. prohlašuje, že vozidlo přepravil do místa určení mimo ČR, přičemž uvedené prohlášení je datováno tímž dnem jako ostatní doklady týkající se obchodu (kupní smlouva a předávací protokol). Správce daně dospěl k závěru, že J. K. potvrdil převoz vozidla z ČR ještě před tím, než tak mohl učinit.
58. Nad rámec vyslovených pochybností krajský soud poukazuje na to, že prohlášení pořizovatele zboží může být ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH důkazem o dodání zboží do jiného členského státu. Nicméně tato skutečnost z něj musí vyplývat a s ohledem na to, že se v podstatě jedná o čestné prohlášení, musí odpovídat ostatním zjištěným skutečnostem. Z předmětného prohlášení o vývozu však vyplývá jen to, že J. K. potvrdil převoz vozidla mimo ČR, nelze z něj však dovodit, kde toto místo určení bylo (což má význam na konkrétnost potvrzení a tím i jeho věrohodnost) a také z něj nevyplývá, zda bylo vozidlo vyvezeno do jiného členského státu, nebo do třetí země. Podmínkou pro vznik nároku na osvobození podle § 64 zákona o DPH je, že zboží je dodáno do jiného členského státu. To však v daném prohlášení potvrzeno není. Pochybnosti správce daně proto byly zcela namístě. Nutno dodat, že žalobce v podané žalobě neuvedl žádnou konkrétní námitku, kterou by zpochybnil správcem daně vyjádřené pochybnosti.
59. Pakliže se k vysloveným pochybnostem přidá do souvislosti obsah vysvětlení J. K., který uvedl, že funkci jednatele společnosti P. zastává jen formálně, s žalobcem neobchodoval a Ing. F. P. ani nezná, nelze než uzavřít, že žalobce skutečně neprokázal, že by vozidlo Porsche Cayenne GTS dodal společnosti P. a že toto vozidlo bylo přepraveno do jiného členského státu. Na tomto místě soud uzavírá, že důkaz v podobě výpovědi J. K. nebyl

rozhodujícím důkazem, kterým správce daně unesl své důkazní břemeno, nýbrž jen potvrdil a dokreslil již existující a oprávněné pochybnosti vyjádřené správcem daně.

60. Soud se neztotožňuje s tím, že by správce daně záměrně neprovedl výslech J. K. v daňovém řízení. Žalobce jeho výslech navrhl v podání ze dne 17. 4. 2018. Dne 5. 6. 2018 získal správce daně na základě vlastní iniciativy informace z trestního řízení o tom, kde by se mohl J. K. nacházet (jednalo se o informace poskytnuté slovenským Ministerstvem vnitra na základě smlouvy). Dne 12. 6. 2018 odeslal správce daně pod č. j. 1386675/18 žádost orgánům slovenské finanční správy o provedení výslechu J. K., přičemž k této žádosti připojil písemnosti získané z trestního řízení. Orgány slovenské finanční správy se několikrát pokusili předvolat a následně také i předvést J. K., a to hned ze tří adres – R., D. a N. M. n. V. – tedy z adres, které zmínil v podaném vysvětlení sám J. K.. Soud nesouhlasí s žalobcem v tom, že měl vyslechnout J. K. správce daně sám. Takový postup by byl méně efektivní, než požádat o výslech slovenské orgány, neboť ty mohly v případě nezastižení J. K. realizovat jeho předvedení, což by český správce daně učinit nemohl. Soud tedy nemá, co by správci daně vytkl.
61. Pro úplnost soud poukazuje na to, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Proto pokud se nepodaří provést výslech navrženého svědka z důvodu jeho nedosažitelnosti, jde tato skutečnost k tíži daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102).
62. Nezákonnost provedeného důkazu záznamem o vysvětlení J. K. krajský soud neshledal ani z toho důvodu, že předmětný záznam byl poskytnut slovenským Ministerstvem vnitra na základě smlouvy. Je pravdou, že slovenské ministerstvo vnitra uvedlo v přípise, kterým předmětný záznam Policii ČR poskytlo, že se jedná o informace mající informativní charakter. Nicméně toto tvrzení nemá normativní význam a není pro soud ani pro správní orgány závazné. Ze samotné smlouvy nevyplývá, že by se informace poskytnuté druhému státu nemohly použít jako důkaz. Koneckonců ani žalobce blíže neuvedl, na základě čeho má poskytnutá informace jen informativní charakter. Správce daně předmětný záznam o podaném vysvětlení získal zákonným způsobem na základě § 57 odst. 1 písm. d) a § 58 daňového řádu od Policie ČR.
63. Použití důkazu záznamem o podaném vysvětlení J. K. bylo provedeno v souladu se zákonem a požadavky judikatury. Námitka žalobce proto není důvodná.
64. K poslední námitce krajský soud uvádí, že žalovaný neporušil § 6 odst. 3 daňového řádu, když neprovedl žalobcem navržený důkaz v podobě dotazu na zahraniční registry vozidel států EU. Krajský soud uvádí, že správce daně je sice podle § 92 odst. 2 daňového řádu povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tuto povinnost je nicméně nutné interpretovat v souvislosti s tím, že primárně nese důkazní břemeno daňový subjekt (viz výše). Daňové řízení není ovládáno zásadou vyhledávací. Je to daňový subjekt, kdo musí označit důkazy na prokázání svých tvrzení. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Podle názoru soudu se žalovaný s návrhem žalobce dostatečně vypořádal.
65. Žalovaný k návrhu žalobce uvedl, že přihlášení vozidla do registru vozidel nemůže prokázat naplnění podmínek pro vznik nároku na osvobození podle § 64 zákona o DPH. Žalovaný upozornil na to, že vozidlo Porsche Cayenne GTS nebylo nikdy registrováno

v ČR, ačkoliv se zde nacházelo minimálně od 5. 12. 2012 do 29. 9. 2014, kdy byl jeho vlastníkem žalobce (str. 19 napadeného rozhodnutí). S tím se krajský soud ztotožňuje. V nyní posuzovaném případě by samo přihlášení vozidla v některém z členských států EU nemohlo prokázat naplnění podmínek § 64 zákona o DPH. Takové zjištění by mohlo prokázat nanejvýš převoz vozidla za hranice ČR. Nemůže však prokázat subjekt, kterému ho žalobce dodal na základě smlouvy uzavřené dne 29. 9. 2014. Žalovaný správně poukázal na to, že vozidlo se může nacházet v daném státě, avšak nebýt registrováno. Vypovídací hodnota údajů z registru může být omezena tím, zda je vozidlo vůbec registrováno. Nad to krajský soud uvádí, že je to žalobce, kdo by měl vědět a prokázat komu vozidlo dodal a do jaké země EU bylo převezeno. Návrh na provedení dotazu na všechny registry vozidel v EU však svědčí spíše o tom, že žalobce tzv. střílí od boku a snaží se dopídit toho, zda náhodou není předmětné vozidlo někde přihláшено. Ani tato námitka proto není důvodná.

K řízení vedeného před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017

66. Podle názoru zdejšího soudu není nutné v nyní projednávané věci vyčkat rozhodnutí ve věci, o které bude rozhodovat rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. V této věci rozšířený senát položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku s ohledem na namítaný rozpor závěrů přijatých v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se otázky splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně.
67. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 vycházel (ne zcela případně) ze závěrů rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, ve věci C - 277/14, PPUH Stehcemp, který však na věc nedopadá. Krajský soud poukázal na skutečnost, že tento rozsudek vycházel ze situace diametrálně odlišné od nyní projednávaného případu, kdy Soudní dvůr EU nebyl postaven před otázku, zda je pro přiznání nároku na odpočet daně nutné identifikovat dodavatele zboží či poskytovatele služby, ale před otázkou posouzení zásahu do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani dle Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), neboť ho ex lege považovala za neexistující subjekt, čímž bylo společnosti PPUH Stehcemp upřeno nárokovat si odpočet. Naopak k otázce, zda je nutné určit totožnost dodavatele, Soudní dvůr EU v bodu 40 uvedeného rozsudku uvedl, že „*případné nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží, pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží.*“ (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci Dankowski, C-438/09, a ve věci Tóth, C-324/11). V rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Uvedený závěr tak plně koresponduje s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž je nezbytné rozlišovat dva důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je

nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí, resp. zákonem o DPH. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně na vstupu. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako DPH je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55 a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně. K posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, jak Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, dále též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).

E. Závěr a náhrada nákladů řízení

68. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto jí podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
69. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 20. dubna 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu