



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Fashion TH s. r. o.**, Na Harfě 935/5d, Praha 9, zastoupené advokátem Mgr. Jiřím Chlaněm, Točitá 1964/34, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2018, čj. 5868/18/5300-21443-708394, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2021, čj. 11 Af 12/2018 - 46,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci jde o posouzení, zda měl být žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění za nákup osobního automobilu Mercedes-Benz GL 350 cdi. Žalobkyně tvrdí, že vozidlo koupila od dodavatele TOP CLASS CAR s. r. o. v prosinci 2012 a následně je v únoru 2013 prodala. Na začátku ledna 2013 byla však v registru vozidel jako první majitel v ČR vedena fyzická osoba (T. Ř.). Správce daně tak pojal pochybnosti, zda ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (20. 12. 2012) vlastnil vozidlo deklarovaný dodavatel.

[2] Správce daně tedy zjistil mimo daňovou kontrolu skutečnosti, které žalobkyně netvrdila v řádném daňovém přiznání k DPH za duben 2013, v němž uplatnila nárok na odpočet DPH. Vyzval ji proto, aby podala dodatečné daňové přiznání. Žalobkyně v něm přiznala daňovou povinnost ve stejné výši jako v řádném daňovém přiznání. Po provedeném dokazování správce daně žalobkyni sdělil, že jí vyměří DPH ve výši 260 008 Kč. Na základě žádosti o pokračování v dokazování zahájil správce daně daňovou

kontrolu za zdaňovací období dubna 2013. Vyzval žalobkyni, aby prokázala, že od dodavatele TOP CLASS CAR přijala zdanitelné plnění v podobě nákupu vozidla. Po ukončení daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni doměřil DPH za duben 2013 ve výši 256 300 Kč spolu s povinností uhradit penále ve výši 46 807 Kč.

[3] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl. Městský soud v Praze poté zamítl i žalobu, kterou se žalobkyně bránila proti rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Městský soud podle ní nezpochybnil, že vozidlo zakoupila. Neprokázala však, že je pořídila od deklarovaného dodavatele. Stěžovatelka poukázala na předběžnou otázku, kterou rozšířený senát předložil Soudnímu dvoru EU usnesením ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54 (věc *Kemwater ProChemie*). Není sporné, že stěžovatelka byla během ledna 2013 vlastníkem vozidla; je to prokázáno i tím, že toto vozidlo následně prodala. Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením důkazů ze strany daňových orgánů i soudu. Je přesvědčena, že se nedostala do důkazní nouze a že předložené důkazy spolehlivě prokazují její skutkovou verzi. Stěžovatelka tedy splnila hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH z nákupu automobilu od dodavatele, jehož označila.

[5] Stěžovatelka dále tvrdí, že předložila daňové a pokladní doklady, které přiznal i její dodavatel. Zástupce dodavatele potvrdil průběh transakce včetně přijetí kupní ceny v hotovosti. Stěžovatelčin dodavatel navíc (byť se zpožděním) podal daňové přiznání a transakci tam uvedl. Celý průběh potvrdili dva svědci, jejichž výpovědi se liší pouze v několika dnech, což lze vzhledem k časovému odstupu v délce čtyř let považovat za věrohodné (stěžovatelka odkázala na rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 10 Afs 283/2017 - 73, a ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013 - 26, či rozsudek NS ze dne 23. 10. 2012, sp. zn. 26 Cdo 1239/2011). Žalovaný zpochybňoval plnou moc dodavatelova zástupce; ta ovšem byla notářsky ověřena, takže ji nebylo možno zpochybnit pouhým názorem žalovaného. Svědek, který byl uveden v technickém průkazu, označil zápis za nesprávný, neboť se nikdy nestal majitelem vozidla. Zápis navíc nemá konstitutivní charakter. Ani žalovaný nezpochybňuje, že stěžovatelka vozidlo vzápětí při své obchodní činnosti prodala, z čehož plyne, že je musela vlastnit.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti podrobně věnoval hodnocení jednotlivých důkazů a odkázal na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. K námitce stěžovatelky ohledně předložení předběžné otázky NSS žalovaný uvedl, že je mu známo rovněž usnesení SDEU ve věci C-610/19 (*Vikingo Fővállalkozó*). Správci daně však nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele, nýbrž také o čase, kdy měla proběhnout úhrada kupní ceny a převod vozu, o způsobu, jakým měl převod vozidla probíhat, a konečně i o kupní ceně, jejíž úhrada probíhala ve splátkách v hotovosti. Tyto pochybnosti stěžovatelka neodstranila, a proto bylo namíste jí nárok na odpočet daně odepřít. Podle žalovaného městský soud postupoval správně a případná argumentace věcmi *Vikingo Fővállalkozó* či *Kemwater ProChemie* není v posuzovaném případě relevantní.

pokračování

[7] Stěžovatelka v replice nesouhlasně reagovala na to, jak žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti hodnotil jednotlivé skutečnosti.

III. Posouzení věci

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Úvodem NSS konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je z něj patrné, na základě jakých důkazů a skutkového stavu, jakož i právních úvah, městský soud dospěl ke svým závěrům (k otázce nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 - 74, nebo ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[10] Podle městského soudu mezi účastníky nebylo sporné, že stěžovatelka své prvotní důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu unesla, neboť v průběhu postupu k odstranění pochybností předložila daňový doklad ke zdanitelnému plnění. Nebyly ani pochybnosti o tom, že se jedná o vozidlo, které stěžovatelka využila pro svou ekonomickou činnost. Pochybnosti, které správci daně vznikly, lze shrnout tak, že automobil nebyl ke dni uskutečnění zdanitelného plnění 20. 12. 2012 (podle přijatého daňového dokladu č. 111A/2012) ve vlastnictví deklarovaného dodavatele. Podle registru silničních vozidel byl prvním vlastníkem vozidla v ČR T. Ř. (od 2. 1. 2013). Vozidlo v době, kdy byl podle technického průkazu a záznamu v registru silničních vozidel jeho vlastníkem T. Ř., najezdilo 308 km. Z uvedených okolností pojal správce daně podezření, že vlastnické právo k automobilu nebylo na stěžovatelku převedeno v souladu s kupní smlouvou a přijatým daňovým dokladem od deklarovaného dodavatele TOP CLASS CARS.

[11] Pochybnosti správce daně nerozptýlily ani podklady, které mu stěžovatelka následně doložila; to správce daně vyjádřil ve výzvě ze dne 27. 4. 2016. Žalovaný tyto pochybnosti shrnul zejména v bodu 26 napadeného rozhodnutí. Ani dalšími důkazy tedy stěžovatelka neprokázala, že označený dodavatel mohl s vozidlem nakládat jako vlastník.

[12] I podle městského soudu byly dány důvodné pochybnosti o tom, zda převod vozidla proběhl tak, jak stěžovatelka doložila v daňovém dokladu. K pochybnostem přispělo mimo jiné i zjištění, že deklarovaný dodavatel ve zdaňovacím období dubna 2013 nevykonával ekonomickou činnost a nekomunikoval se správcem daně. K odstranění pochybností nepřispěly ani svědecké výpovědi. V bodech 52 a 53 rozsudku je městský soud podrobně, logicky a v souladu se spisovým materiálem zhodnotil a označil za nevěrohodné.

[13] NSS se ztotožňuje se závěrem městského soudu, podle něhož správce daně není povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. K aktivaci důkazního břemene na straně daňového subjektu postačí, aby správce daně prokázal důvodné pochybnosti. Městský soud zhodnotil, že takové důvodné pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvě ze dne 27. 4. 2016, čímž opět aktivoval důkazní břemeno na straně stěžovatelky.

[14] Stěžovatelka uplatnila celou řadu námitek týkajících se podrobného zjišťování skutkového stavu. NSS připomíná, že je to především krajský (zde městský) soud, který je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Zásah ze strany NSS je v tomto ohledu výjimečný a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2020, čj. 6 Afs 7/2020-52, bod 23). NSS má tedy v řízení o kasační stížnosti zasahovat do hodnocení skutkových otázek, které provedl krajský (městský) soud, pouze tehdy, bylo-li řízení před tímto soudem zatíženo vadou.

[15] V posuzované věci NSS žádné takové vady nezjistil. Městský soud řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, proč ve shodě s daňovými orgány považoval důkazní prostředky předložené stěžovatelkou za nedostatečné, resp. proč tyto důkazy nevyvrátily pochybnosti o tom, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění. V bodech 44 až 54 napadeného rozsudku se městský soud zabýval jednotlivými okolnostmi, které v daňových orgánech vyvolaly pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. K plné moci dodavatele se městský soud vyjádřil v bodě 57 a uvedl, že tato skutečnost neměla vliv na to, že jako sporná zůstala otázka vlastnictví vozidla společností TOP CLASS CARS před jeho tvrzeným prodejem stěžovatelce.

[16] Pokud jde o odkaz stěžovatelky na předběžnou otázku ve věci *Kemwater ProChemie*, v mezidobí rozhodl jak Soudní dvůr EU rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, EU:C:2021:989, tak i v návaznosti na to rozšířený senát NSS. Ten v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, zdůraznil, že postavení dodavatele zboží či služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dodavatel však nemusí být konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). Soudní dvůr tak významně pozměnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33). NSS k odkazu žalovaného na rozhodnutí SDEU ve věci *Vikingo Fővállalkozó* navíc poznamenává, že v této věci vydal Soudní dvůr pouze stručně odůvodněné usnesení. Jeho závěry je proto nutné vykládat spolu s podrobným vysvětlením ve věci *Kemwater ProChemie* (obdobně rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021-43, nebo ze dne 20. 7. 2022, čj. 10 Afs 281/2020 - 70). Lze uzavřít, že daňový subjekt požadující odpočet daně tedy nemusí nutně ztotožnit skutečného dodavatele plnění. V takovém případě je však povinen prokázat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.

[17] V nynějším případě, na rozdíl od věci *Kemwater ProChemie*, zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale i řada dalších okolností prodeje vozidla (čas, kupní cena aj.). Kromě toho neexistuje ani žádná indicie ukazující na nějakou osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která musela být s jistotou plátcem DPH a fakticky dodala sporné plnění. Žádná taková indicie ve spisu není a neposkytla ji ani stěžovatelka. Proto nemají závěry přijaté ve věci *Kemwater ProChemie* vliv na posouzení této věci.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[18] S ohledem na shora uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[19] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. srpna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu