



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **BELFORTE s.r.o.**, IČO: 241 34 732
sídlem Přátelství 135/80, 104 00 Praha 22
zastoupena advokátem JUDr. Matoušem Jírou
sídlem 28. října 1001/3, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 35192/22/5300-22443-712892 z 19. 9. 2022

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a daňové řízení.

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH u tří zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacím období srpen 2016 (vozidla Ford Ranger a příslušenství k němu a vozidla Volvo XC 90), konkrétně o to, zda správce

daně prokázal existenci důvodných pochybností o tom, že žalobkyně přijala tato plnění od dodavatele v postavení plátce DPH, a zda v případě kladné odpovědi žalobkyně následně unesla své důkazní břemeno ohledně těchto skutečností.

2. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „**správce daně**“) zaslal žalobkyni 24. 10. 2016 výzvu k odstranění pochybností o tom, zda bylo vozidlo Ford použito v rámci její ekonomické činnosti. Žalobkyně poté předložila správci daně řadu dokumentů týkajících se pořízení a využití tohoto vozidla, ale ten naznal, že žalobkyně pochybnosti o oprávněnosti svého daňového odpočtu neodstranila, a 17. 1. 2017 u ní zahájil daňovou kontrolu za srpen 2016 v neomezeném rozsahu. V jejím průběhu správce daně – zejména na základě odpovědi na žádosti o mezinárodní spolupráci, sdělení dalších subjektů a výpovědí svědků ze zainteresovaných obchodních korporací – pojal pochybnosti o tom, zda žalobkyně pořídila vozidlo Ford, jakož i příslušenství k němu a vozidlo Volvo, právě od dodavatelky uvedené na daňových dokladech, společnosti DHS Group a.s. (dále jen „**DHS**“). Správce daně proto vydal postupně tři výzvy k odstranění těchto pochybností (17. 5. 2017, 20. 12. 2019, 15. 12. 2020); první výzva se týkala také dalších žalobkyniných vozidel, ale ta nejsou předmětem nynějšího řízení. Žalobkyně podle přesvědčení správce daně pochybnosti nevyvrátila a neprokázala, že uvedené zboží se základem daně 734 669,60 Kč, 1 189 933,36 Kč a 132 224 Kč koupila od deklarované dodavatelky, proto ve zprávě o daňové kontrole ze 7. 9. 2021 naznal, že jí nenáleží nárok na daňový odpočet podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „**ZDPH**“). Finanční úřad pro hlavní město Prahu následně 21. 9. 2021 vydal platební výměr, jímž vyměřil žalobkyni za uvedené zdaňovací období DPH ve výši 250 320 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala.
3. V odvolacím řízení správce daně na základě pokynu žalovaného vydal 1. 6. 2022 čtvrtou výzvu k prokázání skutečností, v níž shrnul dosavadní pochybnosti o správnosti předložených daňových dokladů, a s odkazem na aktuální vývoj judikatury (rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*, jímž se soud bude zabývat níže) vyzval žalobkyni k prokázání toho, kdo byl skutečným dodavatelem obou automobilů a příslušenství, případně že byl tento dodavatel (nebo dodavatelé) v postavení plátce DPH. Žalobkyně na výzvu nezareagovala, proto ji žalovaný písemností z 12. 8. 2022 seznámil s doplněním odvolacího řízení a poučil ji o možnosti k věci se vyjádřit. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty, žalovaný jí vyhověl, ale žalobkyně již žádné vyjádření nepodala, a to ani po druhém seznámení s doplněním odvolacího řízení 6. 9. 2022, jež spočívalo ve svědecké výpovědi T. S., jejíž provedení v daňovém řízení žalobkyně požadovala. Žalovaný poté žalobkynino odvolání žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.
4. Žalovaný se plně ztotožnil se závěry správce daně. Uvedl, že v průběhu daňového řízení byli vyslechnuti jednatel žalobkyně Lukáš Brada, jenž je za činnost v této společnosti trestně stíhán, statutární ředitel DHS T. P., zaměstnanec téže společnosti J. D., J. B. jednající za společnost Zellia Support s.r.o. (dále jen „**Zellia**“), která objednala vozidla v Německu, a M. S., jenž vozidla fakticky přepravil. Výpovědi všech těchto svědků však byly nedůvěryhodné, protiřečily si navzájem i vnitřně samy sobě a svědkové si vesměs nepamatovali na tyto konkrétní obchody a často ani na své údajné obchodní partnery. Žalovaný poukázal rovněž na některé nesrovnalosti a mezery v žalobkyniných předložených písemnostech [na příjmových dokladech k vozidlu Volvo nebyla jako příjemkyně uvedena žalobkyně, nýbrž společnost CARWELT s.r.o. (dále jen „**Carwelt**“) a v tvrzeních ohledně úhrady kupní ceny obou vozidel. Daňovým orgánům tak vyvstaly důvodné pochybnosti o správnosti žalobkyniných daňových dokladů, v jejichž důsledků přešlo na žalobkyni

břemeno ohledně prokázání, že deklarovaná plnění přijala od dodavatele v postavení plátce DPH, a žalobkyně toto břemeno neunesla.

II. Argumentace účastníků řízení.

5. Žalobkyně v žalobě uvedla, že prvotní pochybnosti správce daně se týkaly pouze použití vozidla Ford v rámci její ekonomické činnosti, a žalobkyně je nepochybně vyvrátila. Správce daně sice následně rozšířil okruh svého zájmu také na vozidlo Volvo a na způsob pořízení obou vozidel, ale ve vztahu k nim již neprokázal existenci důvodných pochybností o správnosti žalobkyniných daňových tvrzení; na žalobkyni tak důkazní břemeno znova nepřešlo. Žalobkyně se též ohradila proti způsobu hodnocení jednotlivých skutečností ze strany daňových orgánů. V odůvodnění svých rozhodnutí oba argumentovali tendenčně a vypořádali se výhradně s těmi důkazy nebo jejich částmi, které podporovaly jejich závěry, a pomíjeli ty, které svědčily žalobkyni. Zároveň jejich rozhodnutí neobsahují žádnou úvahu ohledně věrohodnosti důkazů svědčících pro jednu nebo druhou skutkovou variantu. V případě vzájemně si odporujících důkazů je přitom správní orgán povinen vysvětlit, proč vycházel z určitého důkazu a z jiného nikoli, což žalovaný neudělal, a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.
6. Pořízení vozidla Ford od společnosti DHS vyplývá z písemných důkazů, zejména úvěrové smlouvy s obchodní společností ESSOX, a.s., jejímž prostřednictvím nákup vozidla financovala, bankovního potvrzení o uhrazení kupní ceny na účet DHS a protokolu o předání vozidla ve stanici technické kontroly v Praze – Bohdalci; pravost protokolu potvrdil také svědek S., jenž jej podepsal. Tyto listiny plně suplují kupní smlouvu, u níž ostatně zákon nevyžaduje písemnou formu. Žalobkyně připustila, že ohledně pořízení vozidla Volvo je její postavení o něco slabší, jelikož kupní cenu uhradila v hotovosti oproti vystaveným příjmovým dokladům, avšak také jejich pravost (včetně podpisu a razítka společnosti DHS) potvrdil svědek D. Ten spolu se svědkem P. potvrdil, že žalobkyni a jejího jednatele z obchodního styku znali a vozidla mu prodávali. Navíc šlo o osoby jednající za DHS a neplnění daňových povinností touto společností mohlo mít vliv na nekonkrétní obsah jejich výpovědí. Přesto svědek P. po zhlédnutí fotografie Fordu potvrdil, že jej žalobkyni prodal. Jestliže listinné důkazy hovoří zcela jasně v žalobkynin prospěch, tak nelze postavit negativní rozhodnutí pouze na neurčitosti výpovědí jednotlivých svědků. Nekonkrétnost jejich vyjádření je s ohledem na několikaletý odstup ostatně pochopitelná.
7. Žalobkyně dále označila za nepodložený závěr daňových orgánů o paralelním skutkovém ději, podle něž dodala vozidla žalobkyni společnost Zellia, jelikož mu nesvědčí žádný provedený důkaz a jednoznačně to popřel také svědek S. Nakonec žalobkyně podotkla, že došlo k překročení lhůty pro stanovení daně, neboť daňová kontrola byla zahájena 17. 1. 2017 a skončila vydáním zprávy o daňové kontrole 7. 9. 2021.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a k jednotlivým žalobním bodům stručně zopakoval stěžejní argumenty v něm obsažené. Nad rámec toho důrazně odmítl tvrzení, že by snad byl dospěl k závěru o dodání vozidel žalobkyni společností Zellia. Skutečnosti zjištěné ohledně této společnosti nebyly žalobkyni kladeny k tíži a neměla povinnost ohledně ní cokoli prokazovat, ačkoli se snaží navodit opačný dojem. Prohloubily však již vniklé pochybnosti o dodání plnění společností DHS. Žalobkyni proto tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že jí plnění poskytl dodavatel v postavení plátce DPH, a to neunesla. Nakonec žalovaný vyložil, že napadené

rozhodnutí nabylo právní moci zhruba tři týdny před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která byla několikrát přerušena a prodloužena kvůli žádostem o mezinárodní pomoc.

III. Posouzení věci soudem.

9. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba není důvodná.
10. Ve věci soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žádný z účastníků nevyslovil s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
11. Z logiky žalobních bodů se soud zabýval nejprve námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně nespécifikovala, oč toto své tvrzení opírá, soud proto obecně uvádí následující. Uvedená lhůta činí podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tři roky a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, v daném případě 26. 9. 2016. Lhůta pro stanovení daně byla přerušena zahájením daňové kontroly (§ 148 odst. 3), a od 17. 1. 2017 tak běžela znova. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta neběží mimo jiné ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost.
12. Z daňového spisu soud zjistil, že správce daně podal celkem šest žádostí o mezinárodní spolupráci německým orgánům, které se týkaly původu obou vozidel a okolností, za nichž byla prodána a převezena z Německa do ČR (každého z vozidel se týkaly tři žádosti). Soud ověřil, že žádné dvě žádosti nebyly obsahově totožné, všechny se týkaly předmětu řízení, odrážely aktuální stav daňového řízení a daňové orgány z obsahu odpovědí ve svých rozhodnutích vyšly; nelze je tak označit za nadbytečné nebo neúčelné (to ostatně netvrdí ani žalobkyně). Lhůta pro stanovení daně kvůli těmto žádostem neběžela v těchto obdobích: 1) od 15. 1. 2019 do 23. 3. 2020, tedy 434 dnů; 2) od 27. 7. 2020 do 10. 8. 2020, tedy 15 dnů; 3) od 26. 11. 2020 do 18. 1. 2021, tedy 54 dnů; 4) od 8. 2. 2021 do 18. 6. 2021, tedy 131 dnů. Doby čekání na odpověď u žádostí 5) a 6) [od 7. 4. 2021 do 16. 4. 2021, tedy 10 dnů, a od 5. 5. 2021 do 18. 6. 2021, tedy 45 dnů] se překrývají s dobou čekání na odpověď u žádosti 4). Lhůta pro stanovení daně proto měla uplynout 12. 10. 2021. Ještě před tím však byl vydán platební výměr (21. 9. 2021), proto se lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) prodloužila o jeden rok do 12. 10. 2022. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci 20. 9. 2022, tedy ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalobní bod není důvodný.
13. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
14. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových

subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

15. Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“*
16. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaučtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba v postavení plátkyně daně.*
17. V této souvislosti je třeba uvést, že související judikatura doznala změny v důsledku rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž *„uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“*

18. Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2022. Připomněl v něm, že „[SDEU] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
19. Mezi účastníky řízení je sporné, zda daňové orgány prokázaly existenci důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti žalobkyniných daňových dokladů, a zda v důsledku toho přešlo důkazní břemeno ohledně přijetí plnění od osoby v postavení plátce DPH zpět na žalobkyni.
20. Správce daně vydal 17. 5. 2017 výzvu k prokázání toho, že vozidlo Ford a příslušenství k němu bylo nebo bude použito k výkonu žalobkyniny podnikatelské činnosti. Tuto skutečnost žalobkyně podle názoru daňových orgánů následně prokázala.
21. Výzvou z 20. 12. 2019 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání toho, že koupila vozidlo **Volvo** právě od společnosti DHS. Svě pochybnosti odůvodnil tím, že statutární ředitel DHS sice potvrdil obchodní vztahy své společnosti s žalobkyní, ale nepamatoval si, kde, kdy a komu byla vozidla předána, zda byly sepsány nějaké kupní smlouvy a od koho byla vozidla pořízena. Kromě toho je na výdajových dokladech označena jako odběratelka společnost Carwelt, kupní cena měla být zaplacená v hotovosti a na dokladech není uvedeno, kdo měl peníze předat a kdo převzít. Zároveň žalobkyně nepředložila nic jiného než daňové doklady, tedy žádnou smlouvu, objednávku, předávací protokol apod.
22. Výzvou z 15. 12. 2020 správce daně vyzval žalobkyni k prokázání toho, že koupila vozidlo **Ford** právě od společnosti DHS. Svě pochybnosti odůvodnil tím, že svědkové P. (statutární ředitel DHS) a D. (zaměstnanec DHS) poskytli výrazně rozdílné informace o místě předávání vozidel, jejich dodavatelích i o zvyklostech při uzavírání smluv. Žádný z nich si navíc na žalobkyni nevzpomněl, resp. až poté, co se jich na ni správce daně výslovně dotázal; svědek D. si nevybavil ani to, zda byla jejich dodavatelkou nebo odběratelkou. Ani svědek S., který měl dovést vozidlo z Německa do ČR, si nevybavil, kdo vozidlo objednal nebo kdo mu předal peníze, a nic mu neřekly ani názvy společností Zellia, která měla vozidlo z Německa objednat, ani DHS, která je měla dodat žalobkyni, ani jména jednatelů těchto společností. Svědek znal pouze žalobkyni a jejího jednatele, Lukáše Bradu. Správce daně poukázal rovněž na to, že část kupní ceny (160 000 Kč) měla být dle příjmového dokladu zaplacená v hotovosti, ale nelze zjistit, kdo platbu předal a kdo převzal, navíc podle pokladní knihy vykazovala pokladna v době údajného vybrání v hotovosti mínusový stav, takže je takový výdej nereálný.
23. Soud má za to, že správce daně v těchto výzvách (ohledně vozidla Volvo ve druhé výzvě, ohledně vozidla Ford a příslušenství ve třetí výzvě) popsal konkrétní okolnosti pořízení těchto plnění, které založily důvodné pochybnosti o tom, že je žalobkyně nabyta právě od dodavatelky DHS. Přestože třetí výzva se výslovně týkala pouze vozidla Ford, řada

popsaných okolností se vztahovala taktéž na pořízení vozidla Volvo. To však nemělo na okamžik přenosu důkazního břemeno žádný vliv, jelikož ohledně vozidla Volvo postačovaly již pochybnosti vyjádřené ve druhé výzvě.

24. V této souvislosti je však třeba připomenout rozhodnutí *Kemwater ProChemie*, podle něž daňový subjekt za účelem přiznání daňového odpočtu nemusí prokázat, od kterého konkrétního dodavatele plnění přijal, ale stačí prokázat, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH. Toho si byly daňové orgány vědomy, a proto správce daně vydal 1. 6. 2022 další výzvu k prokázání skutečností, v níž vyzval žalobkyni k prokázání toho, kdo byl skutečným dodavatelem sporných plnění, resp. že byl tento dodavatel (nebo dodavatelé) v postavení plátce DPH. V této výzvě správce daně zopakoval veškeré pochybnosti vyjádřené v předchozích výzvách, částečně je rozvinul a vztáhnul na všechna tři zdanitelná plnění. Nejpozději doručením této výzvy tak přešlo zpět na žalobkyni důkazní břemeno ohledně toho, že sporná plnění nabyla od osoby v postavení plátce DPH. Jen pro úplnost soud připomíná (mezi účastníky řízení to není sporné), že k přenosu důkazního břemene může dojít až v průběhu odvolacího řízení, ovšem za předpokladu dodržení § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek zdejšího soudu č. j. 10 Af 27/2021-117 z 9. 2. 2023, body 66 až 68, nebo rozsudek NSS č. j. 7 Afs 274/2022-44 z 1. 2. 2023, bod 22).
25. Žalobkyně vyjádřila v žalobě přesvědčení, že pořízení vozidla **Ford** od DHS prokázala zejména listinnými důkazy, konkrétně úvěrovou smlouvou, bankovním potvrzením a předávacím protokolem. Z prvních dvou listin vyplývá, že nákup vozidla byl financován z větší části úvěrem od ESSOX a že tato část kupní ceny byla vyplacena na bankovní účet DHS. Tento důkaz samozřejmě podporuje žalobkynina tvrzení a jeho váha není malá, ale žalovaný správně poukázal na to, že výpisy z bankovních účtů svědčí o tom, že žalobkyně převedla finanční prostředky na účet dodavatelky, avšak ještě neprokazují, že od ní deklarované plnění také fakticky přijala. Tento náhled potvrzuje též judikatura NSS, dle které i výpis z bankovního účtu (případně pokladní doklady) je způsobilý dosvědčit výlučně to, že došlo k určité platební transakci; nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění (bod 44 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 14/2012-61 z 26. 9. 2012). Platba totiž může být provedena jen tzv. na oko s cílem zakrýt skutečný stav věcí (bod 51 napadeného rozhodnutí). Tato obava žalovaného vycházela mimo jiné z toho, že akontaci vozidla a jeho příslušenství měla žalobkyně hradit společnosti DHS v hotovosti, a to dvěma částkami vybranými 11. 8. 2016 z pokladny (177 800 Kč a 160 000 Kč), přestože podle žalobkyni předložené pokladní knihy se v té době v pokladně žádná hotovost nenacházela (bod 48 napadeného rozhodnutí). Navíc se nepodařilo zjistit, kdo konkrétně měl tyto platby předat a převzít. Tyto okolnosti vrhají stín pochybnosti na uskutečnění transakce a zprostředkovaně rovněž na žalobkynina tvrzení. Žalobkynin nárok naopak podporuje protokol o převzetí vozidla, na němž se nachází razítko žalobkyně, ESSOX i DHS.
26. Ohledně vozidla **Volvo** je situace obdobná, avšak se dvěma rozdíly. V příjmovém dokladu vystaveném společností DHS není jako příjemkyně uvedena žalobkyně, nýbrž Carwelt (bod 48 napadeného rozhodnutí), což vyvolává vážné podezření o věrohodnosti žalobkynina tvrzení. Kupní cena pak byla hrazena výlučně v hotovosti právě oproti těmto příjmovým dokladům.
27. Tyto důkazy je navíc třeba hodnotit v širším kontextu. Správce daně zjistil, že společnost DHS má pouze virtuální sídlo, jejím jediným akcionářem byl občan Chorvatské republiky a od března 2017 přestala podávat daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní

(mimo jiné neposkytla listiny týkající se plnění údajně poskytnutých žalobkyni). Obě vozidla byla prvně registrována v zahraničí, do ČR je dodala společnost Autohaus Gegner GmbH a český zákazník s ní komunikoval (ohledně koupě Fordu) z e-mailové adresy zellia@email.cz (konkrétní osoba není známa). Kupní cena obou vozidel byla hrazena částečně bezhotovostně, částečně v hotovosti svědkem S., jenž obě vozidla převezl do ČR, vybaven plnou mocí od společnosti Zellia. Dne 11. 8. 2016 byla skutečně provedena evidenční kontrola dotčeného vozidla Ford v STK Bohdalec, ale její provozovatel sdělil, že pro společnosti DHS a Zellia neeviduje v roce 2016 žádné záznamy. Žalobkynina tvrzení do značné míry zpochybňují také výpovědi svědků, jejichž nesoulady a podezřelé body žalovaný výstižně shrnul v bodě 41 svého rozhodnutí.

28. Kromě pochybností popsanych ve výzvách k prokázání skutečností je třeba poukázat na další nesrovnalosti. Statutární ředitel DHS, **T. P.**, si při výpovědi 14. 5. 2018 nevzpomněl na žádné okolnosti nákupu a prodeje předmětných vozidel a příslušenství, neuvedl žalobkyni jako svého obchodního partnera (jako dodavatele jmenoval pouze Zelliou, jako odběratelku jen Carwelt) a vzpomněl si na ni až po uvedení jejího jména správcem daně; nepamatoval si však na žádné podrobnosti jejich obchodní spolupráce (ani na to, od koho měla DHS vozidla pořídit) vysvětluje to tím, že obchody měl na starosti zaměstnanec **J. D.**. Ten při výpovědi 18. 9. 2020 uvedl jména tří smluvních partnerů, včetně celých jmen konkrétních osob (také Carwelt a jejího jednatele Lukáše Bradu), s dovětkem, že na další si nevzpomíná; společnost Zellia, která měla obě vozidla ze zahraničí opatřit, tedy nejmenoval, přestože podle svědka P. mělo jít o hlavního dodavatele společnosti. Žalobkyni si sice vybavil, ale nevěděl, zda v souvislosti s prodejem nebo nákupem vozidel; splývá mu se společnostmi Carwelt a jedné z nich prodali vozidlo BMW. DHS podle něj nenakupovala vozy přímo ze zahraničí. Není tedy pravda, že by si tito svědci pamatovali, že prodávali žalobkyni automobily, jak naznačuje žalobkyně. Dodání vozidla Ford sice svědek P. potvrdil, ale až po předložení fotografie a dotazu, zda jej DHS žalobkyni dodala. Svědek **J. B.**, jednající za společnost Zellia, která měla zmocnit svědka S. k vyzvednutí vozidel v zahraničí, při výpovědi 23. 4. 2021 vůbec nevěděl, že společnost Zellia obchodovala s vozidly (zmínil pouze dřevní hmotu), a svědka S. vůbec neznal, stejně jako žalobkyni a DHS; jméno žalobkynina jednatele znal ze soudního řízení. Svědek uvedl, že Zellia měla v roce 2006 jediného zaměstnance jménem Adam, který již dosluhoval a dokončoval obchody z doby před svědkovým nástupem do společnosti. Správce daně mimochodem zjistil od ČSSZ, že Zellia má jediného zaměstnance, I. S., a to od roku 2014 až do roku 2018. Svědek **M. S.** 4. 12. 2020 vypověděl, že si nevzpomíná na žádnou osobu, pro kterou přepravoval vozidla, přestože to dle svých slov dělal pro své známé. Neznal společnost Zellia, od které měl plnou moc, ani společnost DHS; vzpomněl si pouze na žalobkyni a jejího jednatele, pro které dělal nějaké převody. Na převoz dotčených vozidel si nepamatoval, ale prohlásil, že je musel převézt, když podepsal protokol o převzetí. Soud tak souhlasí se žalovaným, že výpověď tohoto svědka je jako celek značně nedůvěryhodná.
29. Žalobkyně má sice obecně pravdu, že lidé postupně zapomínají a jejich výpovědi jsou s ubíhajícím časem stále méně spolehlivé. Jistě tak lze vysvětlit zapomenutí některých konkrétních okolností. V posuzované věci by však muselo jít o výpadky paměti takřka úplně, a zároveň selektivní, jež by musely postihnout všechny čtyři klíčové svědky a musely by se týkat nejen dvou konkrétních vozidel prodaných žalobkyni, ale celkově obchodování mezi Zelliou, DHS a žalobkyní, a v případě J. B. dokonce i samotného obchodování s automobily. Svědkové si nepamatovali na detaily obchodů ani na jmenované obchodní partnery, přestože na některé jiné ano, proto soud nepovažuje žalobkynino vysvětlení

během času za pravděpodobné. Je třeba také podotknout, že pouze tři z těchto čtyř svědků vypovídali s více než čtyřletým odstupem; u T. P. to byly necelé dva roky. Popsané rozpory a nejasnosti ve svém souhrnu podle názoru soudu vyvolávají vážné pochybnosti o tom, kdo vozidla a příslušenství po jejich dovozu z Německa vlastně koupil a kdo je žalobkyni prodal – zda to byla Zellia, DHS, Carwelt, svědek S. nebo někdo úplně jiný (srov. bod 72 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v této souvislosti upozornil též na to, že sám žalobkynin jednatel sice v roce 2020 uvedl, že DHS byla prověřená dodavatelka s bohatou obchodní spoluprací se společností Carwelt, ale v roce 2017 si na tuto obchodní partnerku vůbec nevzpomněl (bod 53 napadeného rozhodnutí). Jen pro ilustraci poměrů obestírajících žalobkynino podnikání soud poukazuje na to, že u jiného vozidla, které měla žalobkyně koupit jen o měsíc později od jiné společnosti, jejíž dodavatelkou byla také DHS, dospěl k závěru, že se plnění vůbec neuskutečnilo (srov. rozsudek č. j. 10 Af 16/2021-18 z 18. 8. 2022).

30. Lze shrnout, že žalobkyně předložila několik písemností dokládajících formální stránku nákupu obou vozidel a příslušenství. Již tyto písemnosti však vyvolávaly určité pochybnosti o své důvěryhodnosti, obzvlášť u vozidla Volvo. S ohledem na další zjištění správce daně, zejména výpovědi svědků, kteří se měli obchodů s dotčeným zbožím účastnit, však tyto písemnosti neprokazují, že žalobkyně tato plnění skutečně přijala od společnosti DHS.
31. Soud se tak bez výhrad ztotožnil s hodnocením jednotlivých důkazů provedeným žalovaným. Žalobkyně je považuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, ale s tím soud nesouhlasí. Podle setrvalé judikatury správních soudů je zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vyhrazeno vadám, kvůli nimž skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů zakládá to, že správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS č. j. 2 As 37/2006-63 z 21. 12. 2006), zcela pomine podstatnou odvolací námitku (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 92/2012-45 ze 17. 1. 2013 či č. j. 2 As 337/2016-64 z 29. 6. 2017) nebo nevyloží, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení či proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2005-44 ze 14. 7. 2005).
32. Žalovaný srozumitelně vyložil, jak jednotlivé důkazy hodnotil, co z nich zjistil a jaké závěry z nich pro posuzovanou věc vyvodil. V odůvodnění svého rozhodnutí se skutečně zaměřil obzvlášť na skutečnosti svědčící v žalobkynin neprospěch. To však soud považuje za pochopitelné vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného představuje – s ohledem na průběh daňového řízení – v podstatě polemiku s argumentací žalobkynině, jež zastávala odlišný názor než daňové orgány. Není však pravda, že by žalovaný okolnosti svědčící žalobkyni přehlížel. Nijak nepopíral existenci písemností dokládajících převzetí vozidla nebo zaplacení části kupní ceny společnosti DHS, jakož ani to, že někteří ze svědků žalobkyni nebo jejího jednatele znali z obchodního styku. Avšak zároveň vysvětlil, proč tyto okolnosti nepostačovaly k prokázání dodání plnění žalobkyní deklarovaným způsobem a proč přikládal některým důkazům větší váhu než jiným, zejména přesvědčivě upozornil na nejasnosti a rozpory ve svědeckých výpovědích. Nakonec žalovaný popsal také to, proč některé další předložení listiny neměly z hlediska posouzení nároku na odpočet žádnou váhu, jelikož nenesly informaci o žalobkynině dodavateli (faktury o prodeji vozidla Volvo žalobkyní, technické průkazy, knihy jízd, protokoly o STK, kontrolní hlášení, daňová priznání a další, srov. zejména body 49, 50 a 75 napadeného rozhodnutí). Všechny tyto úvahy žalovaného považuje soud za přezkoumatelné, logické a přesvědčivé. Žalobkyně

opakovaně namítla, že žalovaný přehlédl důkazy podporující její stanovisko, ale uvedla jen několik málo konkrétních příkladů. Těmi se soud shora zabýval, a i v tomto ohledu souhlasil s žalovaným.

33. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že daňové orgány údajně daly před její verzí události přednost paralelnímu vysvětlení, podle něž žalobkyně předmětná vozidla zakoupila od společnosti Zellia. Takový závěr z napadeného rozhodnutí neplyne. Žalovaný se v odvolacím řízení omezil na závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od společnosti DHS, nedomýšlel si, od koho je žalobkyně skutečně nabyta; takové úvahy by ostatně byly zcela nadbytečné. Správce daně proto v souladu s rozhodnutím *Kemwater ProChemie* vydal 1. 6. 2022 výzvu, aby žalobkyně prokázala, kdo byl skutečným dodavatelem obou automobilů a příslušenství. Na tuto výzvu žalobkyně nijak neodpověděla, a proto své důkazní břemeno neunesla.
34. V této souvislosti soud poznamenává, že žalovaný v bodech 60 až 62 podrobně vyložil, proč ze spisového materiálu nevyplývá, že reálný dodavatel plnění nutně musel být v postavení plátce DPH. Žalobkyně tyto úvahy v žalobě nijak nezpochybňuje, proto se jimi soud nemůže podrobněji zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení.

35. Daňové orgány sdělily žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u plnění přijatých údajně od společnosti DHS, a v souladu s rozhodnutím *Kemwater ProChemie* jí umožnily, aby prokázala, že dotčená plnění přijala od dodavatele v postavení plátce DPH. Žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla, proto jí daňové orgány nárok na odpočet oprávněně nepřiznaly. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 20. června 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu