

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **MARKETDOME s.r.o.**, sídlem Rudná 1118, Ostrava, zastoupený JUDr. Pavlem Jařabáčem, advokátem se sídlem Puchmajerova 489/7, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č. j. 47167/18/5300-21441-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 6. 2020, č. j. 25 Af 70/2018 - 47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 6. 2020, č. j. 25 Af 70/2018 - 47, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2018, č. j. 47167/18/5300-21441-704561, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Pavla Jařabáče, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 27 142 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) vyměřil platebním výměrem ze dne 3. 1. 2018, č. j. 4524/18/3202-50522-809815 (dále jen „*Platební výměr*“), žalobci nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve

výši 1 216 439 Kč (tedy o částku 883 848 Kč nižší než dle daňového přiznání), a to z důvodu neprokázání faktického uskutečnění dodávky dvou vozidel Range Rover od společnosti Epsys, s.r.o. (dále jen „*Epsys*“); dle správce daně neprokázal žalobce v uvedeném rozsahu splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“). Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce odvolal.

[2] Rozhodnutím ze dne 31. 10. 2018, č. j. 47167/18/5300-21441-704561 (dále také jen „*rozhodnutí žalovaného*“ či „*napadené rozhodnutí*“), žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) odvolání žalobce zamítl a Platební výměr potvrdil (soud poznamenává, že ve věci byl původně činný Finanční úřad pro hlavní město Prahu, z důvodu změny sídla žalobce se však posléze stal místně příslušným Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, který také Platební výměr vydal; oba tyto orgány jsou označovány jednotně jako „správce daně“).

[3] Právě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č. j. 47167/18/5300-21441-704561, podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Žalobce trval na tom, že přijal v rozhodném období deklarovaná plnění (vozidla Range Rover) od společnosti Epsys. Dle jeho názoru správce daně neunesl své důkazní břemeno, když toto plnění relevantně nezpochybnil. Nadto správce daně a žalovaný hodnotili předložené důkazy nesprávně a selektivně, vždy v neprospěch žalobce, resp. nezohlednili důkazy jsoucí ve prospěch žalobce. Samo hodnocení důkazů je také nepřezkoumatelné, když daňové orgány neuvedly, proč některé důkazy považovaly za nevěrohodné a neuvedly, ke kterým důkazům a proč se přiklonily, nebo naopak nepřiklonily. Správce daně a žalovaný nepřihlédli ke všemu, co vyšlo najevo. Nadto nesprávně neprovedli důkaz navrhovanými svědeckými výpověďmi, z nichž mohlo vyplynout, že žalobce vozidla od společnosti Epsys nabyl.

[4] Krajský soud shora citovaným rozsudkem žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[5] Krajský soud se ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného. Žalobce totiž nerozptýlil pochybnosti správce daně ohledně původně tvrzeného skutkového stavu (např. nebyl schopen ani uvést tvrzení, jež by vysvětlovala zjištěné časové nesouslednosti ve fakturačním řetězci mezi ním a deklarovaným dodavatelem Epsys, resp. mezi dalšími články tohoto řetězce), a zároveň nepředestřel „nový příběh“, který by následně prokázal. Žalobcovy námitky dle krajského soudu směřovaly jen do dílčích pochybností správce daně či se snažily prokázat určitý skutkový střípek, který však, dle krajského soudu, s ostatními nespornými skutečnostmi neskládá žádnou mozaiku.

[6] V napadeném rozsudku krajský soud zdůraznil, že ve vztahu k prezentovanému skutkovému stavu správci daně postačovalo, s ohledem na rozložení břemene tvrzení a dokazování v daňovém řízení, aby o věci vyjevil důvodné pochybnosti. V tomto směru daňové orgány dle krajského soudu správně poukázaly na nesrovnalosti mezi jednotlivými daňovými doklady při obchodování s předmětnými vozidly (zásadní rozpory mezi daty uskutečněných zdanitelných plnění v rámci řetězce subjektů, které mezi sebou měly vozy přeprodávat), na rozdílná tvrzení svědků a žalobce ohledně času a místa předání vozů apod.

Dle krajského soudu žalobce nepodal koherentní vysvětlení celého případu, přičemž nebylo povinností správce daně, aby celou věc podrobně rekonstruoval. Žalobcem předkládané důkazy nebyly vypovídající, popř. se týkaly následných prodejů vozidel, způsobu jejich vývozu a nakládání s nimi v celním řízení apod., což však, stejně jako navrhované svědecké výpovědi, nemohlo potvrdit nabytí automobilů žalobcem od deklarovaného dodavatele.

[7] Krajský soud uzavřel, že žalobce v reakci na zásadní a vzájemně provázané pochybnosti žalovaného tyto ani nerozptýlil, ani nepřišel s novou komplexní skutkovou verzí, kterou by byl schopen prokázat. Zásadní nezodpovězenou otázkou v řízení zůstalo, zda vůbec, případně kdy a od koho žalobce předmětná vozidla nabyl (otázka, zda s nimi v celním řízení, které se odehrálo až v následném zdaňovacím období, disponoval jako s vlastními, je dle krajského soudu pro zodpovězení uvedené zásadní otázky podružná, neboť i v případě, že by se nakládání s vozidly žalobcem v celním řízení prokázalo, jednalo by se jen o indicii, neschopnou samostatně bez provázanosti s jinými absentujícími důkazy rozptýlit pochybnosti správních orgánů stran nabytí těchto vozidel). Podle krajského soudu je tak závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem správný a jeho rozhodnutí zákonné.

II. Kasační stížnost žalobce a obsah dalších podání

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Pokud jde o námitku nesprávného právního posouzení věci, uvádí stěžovatel s odkazem na judikaturu Evropského soudního dvora (resp. Soudního dvora EU, dále jen „*SDEU*“), že z hlediska určení subjektu, který může nárokovat vrácení DPH, je rozhodné to, kdo mohl s majetkem nakládat jako s vlastním. Nejde přitom o zjišťování skutečného vlastníka dle předpisů soukromého práva. Právě stěžovatele pak bylo možno považovat za osobu, která ve smyslu daňových předpisů mohla s předmětnými vozidly nakládat jako s vlastními. O tom neměl stěžovatel žádné pochybnosti. Ostatně možnost stěžovatele nakládat s danými vozy jako s vlastními vyplynula z výpovědí vyslýchaných fyzických osob a vyplynula by také z výslechů navrhovaných svědků V. V. a M. G. (jejichž výslech byl bezdůvodně odmítnut). Bylo tomu tak bez ohledu na výhrady zmateného uvádění dat jednotlivých dílčích úkonů (převzetí vozidel, jejich platba apod.), když je zřejmé, že v rámci celého průběhu tyto úkony samy o sobě byly v průběhu měsíců prosince roku 2014 či ledna roku 2015 nepochybně provedeny.

[10] Daňové orgány stěžovateli vytýkají, že jeho námitky směřují pouze nesouvisle k dílčím okamžikům průběhu celého obchodního případu, ve skutečnosti je ovšem takto postavena zpochybňující argumentace orgánů finanční správy. Stěžovateli není známo, proč jakási osoba u společnosti Epsys uvedla dokumentaci z hlediska datování průběhu do zmatku, počínaje nejzásadnějším datováním předávky vozů nesprávným datem 5. 12. 2014. Je však zřejmé, že v uvedeném období, v podstatě v rozsahu několika málo týdnů k tomu,

co má povahu „dodání vozidel“ stěžovateli od společnosti Epsys a následnému vývozu z ČR (také EU), skutečně došlo.

[11] Nikdy nevyšlo najevo (a nezmínil to ani správce daně a žalovaný, ani krajský soud), že by obě vozidla stěžovateli měl dodat jiný konkrétní subjekt než Epsys. Zároveň správce daně a žalovaný ve své argumentaci vlastně naznačují jednání Epsys, stěžovatele a celního a přepravního zprostředkovatele jako tzv. disimulované jednání, současně se však vyhýbají tomu, aby sdělili, jaké proběhlo ohledně těchto vozidel jednání skutečné a zejména mezi kterými konkrétními subjekty a jak se tak mělo stát podle nich samotných. K tomu ale daňové orgány nebyly zcela bez důkazního břemene na své straně. Správce daně a žalovaný pouze zneužívají dílčí nesrovnalosti v datování dokladů, ale odmítají posoudit komplex všech informací o průběhu a účastnících daného obchodního případu, z něhož je zřejmé, že jako celek vše v rozhodném období prosince roku 2014 až ledna roku 2015 proběhlo tak, jak to z dokladů a výpovědí vyplývá, byť v některých jiných termínech, než je uvedeno v dokladech, což však na závěr o účasti konkrétních subjektů a realizaci dodávky nemá žádný vliv. Žalovaný a správce daně tak vytrhávají některé skutečnosti z celkového kontextu a snaží se vyhnout otevřené formulaci disimulace, když v souvislosti s takovýmto argumentem by pak opět měly jisté břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

[12] Zákon o DPH hovoří jako o podmínce pro uplatnění odpočtů o „dodání zboží“. Je však zřejmé, že nemusí jít nutně o fyzickou předávku mezi přímými účastníky vztahu, tedy v tomto případě ani mezi Epsys a stěžovatelem. Podstatou tohoto pojmu je projev vůle jednajících subjektů k realizaci dodávky (předání a převzetí), fyzická stránka může být vyřešena např. dohodou o místě dodání u třetí osoby. Z hlediska nabytí „práva nakládat s věcí jako vlastní“ není tolik podstatné pátrat po tom, zda stěžovatel svým pracovníkem vozidla převzal a následně je převezl k celnímu a přepravnímu zprostředkovateli, nebo po takovéto dohodě je tam převezly osoby z Epsys. Všichni zúčastnění se shodují v tom, že po vzájemné dohodě byla na tomto místě vozidla umístěna. Jak již na to stěžovatel poukázal v žalobě, mezi všemi zúčastněnými je nesporné, že takto s vozidly nakládat měl stěžovatel právo nejméně od 29. 12. 2014.

[13] Stěžovatel k fyzickému umístění vozidel navrhl řadu důkazů, z nichž byly výslechy svědků V. V. a M. G. bezdůvodně odmítnuty a zejména obsah náložných listů („Bill of Lading“) podceněn. Tito svědci sami se přijetím a předáním vozidla zabývali a jejich výpovědi mají také bezprostřední vztah k ostatním důkazům, jako je e-mailová korespondence o pobytu vozidel u jejich společnosti, k souvislostem, proč se tak dělo, k pořizování fotografií vozidel u zprostředkovatele a k přepravě vozidel mimo území ČR a EU. Pokud se týká obou náložných listů, vozidla jsou v nich prostřednictvím VIN kódů zřetelně identifikována. Odmítnutý svědek V. V. „nakládal“ vozidla do kontejneru za účelem lodní přepravy a při nakládce vozidla vyfotografoval. Oba nákladové listy pak prokazují fyzické předání vozidel přepravní firmě na loď v Hamburku, což žádný lodní přepravce nepotvrdí, pokud by předmět přepravy, a zejména v takovéto ceně na loď nepřevzal. Tyto důkazy byly bezdůvodně opomenuty. Překlad dokumentu o převzetí vozidel v Číně stěžovatel již také navrhoval.

[14] Zmíněné důkazy prokazují fyzický pohyb vozidla v ČR, a dále mimo EU mezi deklarovanými subjekty a v rozhodném období v rámci obou navazujících dodávek těchto

vozidel. Ke stěžovateli pak nemá vztah argumentace správce daně a žalovaného o jakési nepravdivé registraci jednoho z vozidel na území ČR v měsíci dubnu roku 2015. Co je podstatné v posuzované věci, je to, že na základě jednání Epsys a stěžovatele, které dle konkrétních okolností mělo povahu jednání „subjektů oprávněných nakládat s věcí jako s vlastní“, vozidla fyzicky prošla Českou republikou od Epsys ke stěžovateli (fyzicky k celní agentuře) dle vzájemné dohody všech a potom dále od stěžovatele do Číny.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje se závěry krajského soudu formulovanými v napadeném rozsudku, potažmo v podrobnostech odkázal na své vlastní rozhodnutí či vyjádření k žalobě.

[16] Žalovaný předně zdůraznil, že se v dané věci nezabýval otázkou daně na výstupu a nezpochybňoval existenci zboží či jeho prodej stěžovatelem odběrateli, ale předmětem pochybností bylo zmíněné přijetí vozů od deklarovaného dodavatele, a to ve vztahu k dani na vstupu za zdaňovací období prosinec 2014 (resp. 4. čtvrtletí roku 2014), přičemž v šetřeném dotčeném zdaňovacím období není dodání zboží zahraničnímu odběrateli vůbec uvedeno. Proto je stěžovatelova argumentace vztahující se primárně k prokázání vývozu zboží (jako jeho vlastníkem) nepřípadná.

[17] S předmětem sporu je proto také „*mimoběžná*“ stěžovatelova námitka, že byl při vývozu vozidel do zahraničí jejich vlastníkem. Žalovaný totiž primárně zpochybnil dodání vozidel stěžovateli od jím deklarovaného dodavatele a v tomto směru tížilo stěžovatele v daňovém řízení důkazní břemeno. Tvrzení stěžovatele, že ze všech okolností vyplývá, že byl osobou oprávněnou jednat „jako vlastník“ při vývozu vozidel do zahraničí, nevypovídá samo osobě nic o tom, od koho tato vozidla nabyl.

[18] Pokud jde o námitku opomenutí důkazů, tak v jejím rámci stěžovatel upozorňuje na jedinečný VIN kód, který slouží k individuální a nezaměnitelné identifikaci vozidel, a dále namítá, že daňové orgány neprovedly výslech svědků V. V. a M. G. a podcenily obsah náložních listů. Stěžovatel však dle žalovaného skutečnost, že vozidla mají jedinečný VIN, nijak blíže nerozvádí. Jedinečný VIN nadto nijak sám o sobě neprokazuje (zpochybněné) faktické přijetí plnění od dodavatele Epsys.

[19] Dále stěžovatel v daňovém řízení uvedl, že shora zmínění svědci (které ovšem ani nijak blíže neidentifikoval) mají potvrdit identifikaci vozidel, jejich předání přepravci (při vývozu vozidel do zahraničí) a datum pořízení fotodokumentace. Avšak uvedené skutečnosti vůbec nebyly a nejsou předmětem sporu. Proto žalovaný předmětné svědecké výpovědi neprovedl, jak blíže zdůvodnil ve svém rozhodnutí. Na irelevanci návrhu na provedení těchto svědeckých výpovědí následně poukázal i krajský soud, když ve shodě s žalovaným konstatoval, že navržení svědci se neměli vyjadřovat k nabytí vozidel stěžovatelem, ale až k jejich předání. Identifikace vozidel a průběh tohoto předání by nemohly rozptýlit pochybnosti týkající se nabytí vozidel.

[20] Ani vývozní dokumenty dle žalovaného nemohly prokázat faktické přijetí předmětných vozidel od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Nadto vývozní dokumenty byly vystavovány v návaznosti na zpochybněné prvotní daňové doklady. S uvedeným závěrem žalovaného se ztotožnil i krajský soud, když uvedl, že „*doklady týkající se vývozu zboží jsou irelevantní pro pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění*“.

[21] Stěžovatel také namítá, že daňové orgány neprokázaly disimulované jednání. Dle žalovaného ale nelze této argumentaci přisvědčit, neboť žádný závěr o disimulovaném jednání z napadeného rozhodnutí neplyne; dále tato argumentace nerespektuje ani rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Jak uvedl krajský soud ve svém rozsudku, daňové orgány nemusely v daňovém řízení rekonstruovat obchodní případ odlišně od stěžovatele, postačí, pokud vyjevily důvodné pochybnosti, což se v dané věci dle krajského soudu stalo. Stěžovatel nedůvodnost pochybností ostatně ani nenamítá. Stěžovatel se proto mýlí, že to byly daňové orgány, které mu měly sdělit, jak skutečně obchodní transakce proběhla, zejména mezi kterými subjekty, resp. že měly skutkově formulovat disimulaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost **je důvodná** [§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.].

III.A Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[24] Úvodem soud pouze předesílá, že nehledává důvodnost kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Bylo by totiž předčasné (přinejmenším zčásti) řešit spor po věcné stránce, pokud by rozsudek krajského soudu byl zatížen právě touto vadou.

[25] Zde je třeba upřesnit, že stěžovatel namítá vadu spočívající „*v nepřezkoumatelném opomenutí důkazů*“. Opomenutí vypořádat se s důkazními návrhy by přitom skutečně mohlo vést k závěru o závažné vadě napadeného rozsudku, resp. o závažné vadě řízení před krajským soudem, nicméně nic takového nelze v konkrétní věci seznat.
[26] Z žaloby nevyplývá, že by stěžovatel požadoval před krajským soudem provést výslechy jím jmenovaných svědků. Stěžovatel namítal „pouze“ to, že tyto svědky nevyslechl žalovaný, potažmo že žalovaný nevyslechnutí těchto svědků založil na nesprávných důvodech, pročež také nesprávně zjistil a posoudil skutkový stav. Ani z protokolu o jednání před krajským soudem ze dne 10. 6. 2020 neplyne, že by stěžovatel navrhl výslechy svědků. Nelze tak říci, že by dané důkazní návrhy nějak opomenul krajský soud. Zároveň se krajský soud k problematice navrhovaných svědeckých výpovědí v daňovém řízení vyjádřil v bodě 25. svého rozsudku, kde se v tomto směru ztotožnil se závěry žalovaného, že tyto případné svědecké výpovědi byly pro věc irelevantní: „*Navržení svědkové se neměli vyjadřovat k nabytí věcí žalobcem, ale až k jejich předání přepravci. Identifikace vozidel a průběh tohoto předání by však nemohlo rozptýlit pochybnosti týkající se nabytí vozidel.*“

[27] Dle kasačního soudu tak krajský soud žádný důkaz neopomenul, resp. se přezkoumatelně vypořádal s tím, proč se domnívá, že předmětné důkazy nemusel provádět ani žalovaný. Vada dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nepřipadá v úvahu. Stěžovatelova

námitka v tomto ohledu směřuje spíše k úpravě dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., dle kterého lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“. Tomu, zda byl naplněn tento kasační důvod, se Nejvyšší správní soud vyjádří níže v rámci posouzení věci samé.

III.B Obecně k povaze sporu a rozložení důkazního břemene

[28] Pokud jde o věcnou stránku sporu, ta se koncentruje v otázce, zda stěžovatel ve vztahu k deklarovaným plněním v podobě dodávky dvou osobních automobilů Range Rover splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy zda v rámci své ekonomické činnosti prokázal přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH, konkrétně pak zda ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2014 prokázal přijetí zdanitelného plnění v podobě dvou zmíněných automobilů od společnosti Epsys (do toho spadá i otázka hodnocení důkazů žalovaným). Pokud by tomu tak nebylo, bylo třeba posoudit, zda k tomu nedošlo kvůli postupu daňových orgánů, které mu neumožnily důkazní břemeno unést v důsledku nevyslechnutí navrhovaných svědků.

[29] Z obecného hlediska soud uvádí, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]*právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“. Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu). „*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*“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[30] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout 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. V tomto smyslu i krajský soud v napadeném rozsudku zdůraznil, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu 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. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[31] Konkrétní obsah tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně z § 72 odst. 1 zákona o DPH. Dle něj musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti.

[32] Pokud jde v této souvislosti o povinnost důkazní, vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (opět např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86), že prokazování nároku na odpočet je prvotně záležitostí dokladovou. Tato skutečnost vyplývá také z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad.

[33] Zároveň je však nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Dále v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[d]*aňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.*“ Jestliže tedy zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není však sám o sobě relevantním důkazem o jeho uskutečnění.

[34] Jak konstatoval v bodě [13] svého rozhodnutí žalovaný, předpokladem pro uznání nároku na odpočet daně je faktické uskutečnění daňovým subjektem deklarovaného plnění mezi dodavatelem uvedeným na dokladu a daňovým subjektem. V souladu s § 21 odst. 1 a § 13 odst. 1 zákona o DPH, jakož i obecným pravidlem obsaženým v čl. 63 směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty se u dodání zboží zdanitelné plnění mezi dvěma plátci považuje za uskutečněné dnem jeho dodání, tj. dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Při určení tohoto dne je třeba mít na paměti, že uvedený pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník" je širší než právní pojem převodu vlastnictví. Tato skutečnost vyplývá i z rozhodnutí SDEU ve věci C-320/*88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, dle kterého se termín dodání zboží nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak ho upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastník, a to i kdyby k převodu vlastnického práva k majetku nedošlo. Pro účely posouzení, zda k dodání zboží ve smyslu výše uvedeného vymezení došlo, je nezbytné zohlednit veškeré okolnosti daného případu, přičemž důležitou roli budou hrát zejména sjednané smluvní podmínky (budou-li reflektovat hospodářskou a komerční realitu posuzované situace).

[35] V návaznosti na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud shrnuje, že pokud správce unese své důkazní břemeno spočívající v tom, že prokáže, že o souladu předložených daňových dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, je na daňovém subjektu, aby prokázal jiným způsobem, že tvrzené plnění přijal od (deklarovaného) plátce DPH.

[36] Kasační soud také dodává, že správce daně musí daňovému subjektu umožnit unést jeho důkazní břemeno. Předkládat či navrhovat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, když v daňovém řízení nese důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně právě on. Zároveň však je třeba vycházet z toho, že z § 92 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně není povinen všechny důkazy navržené daňovým subjektem provést. Uplatní se zde pravidlo, že není „*zcela na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnit, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícímu orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.*" (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009 - 48).

[37] Tomu odpovídá § 92 odst. 6 daňového řádu, dle kterého „[n]*avrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*" K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Ustanovení upravuje povinnost daňového subjektu a správce daně při přípravě dokazování tak, aby správce daně mohl jednak rozhodnout, zda vůbec navrhovaný důkaz v podobě výslechu třetí osoby (typicky svědka) provede, v kladném případě pak proto, aby se mohl na výslech řádně připravit. Daňový subjekt musí označit potřebné údaje o osobě, aby mohla být v řízení identifikována, a to i pomocí dostupných informačních zdrojů, a řádně předvolána k jednání, a dále musí upřesnit, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit (zpravidla výslechem) nebo zdůvodnit jiný důvod její účasti (např. osoba může*

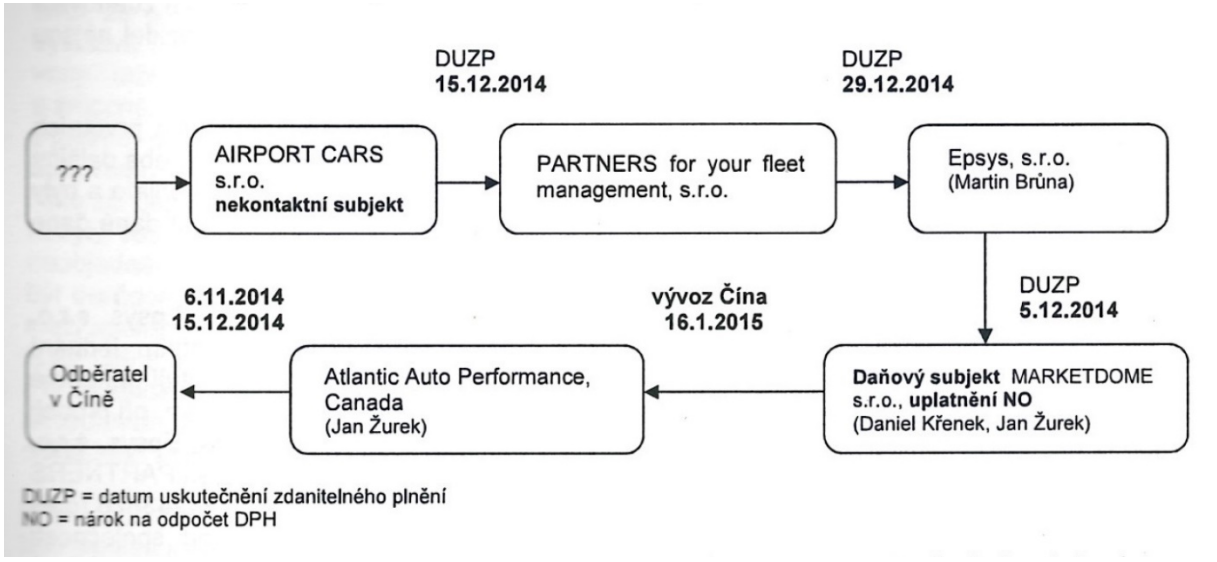
předložit listinu či předmět apod.). Uvedení zejména věcných údajů umožňuje správci daně posoudit důležitost nebo nadbytečnost účasti navrhované osoby s ohledem na konkrétní stav řízení, resp. důkazní situaci v něm; nevyhoví-li důkaznímu návrhu, je povinen sdělit to daňovému subjektu spolu s uvedením důvodu.“ (*Baxa, J. a kol.* Daňový řád. Komentář I. 1. vyd. Praha 2011, str. 512).

III.C Zjišťování skutkového stavu a hodnocení důkazů v posuzované věci

[38] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud na tomto místě shrne průběh řízení před daňovými orgány a také skutkové okolnosti případu, jak tyto skutečnosti podal v bodech 7. až 10. svého rozsudku krajský soud.

[39] Stěžovatel v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 vykázal nadměrný odpočet ve výši 2 100 287 Kč. Správce daně dne 16. 2. 2015 vydáním příslušné výzvy zahájil postup k odstranění pochybností v rozsahu tohoto uplatněného nároku na odpočet daně. Protože stěžovatel pochybnosti správce daně neodstranil, byl postup k odstranění pochybností protokolem ze dne 24. 2. 2015 ukončen a zároveň byla zahájena daňová kontrola. Výsledky kontrolních zjištění byly shrnuty ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2017, č. j. 8714434/17/2009-60564-110263. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 883 848 Kč ze základu daně 4 208 798 Kč z pořízení dvou vozidel Range Rover, kdy dodavatelem poskytnutého plnění měla být společnost Epsys. Proto vydal správce daně shora specifikovaný Platební výměr, kterým stěžovateli vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 ve výši 1 216 439 Kč. V napadeném rozhodnutí se pak žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že faktické uskutečnění sporných zdanitelných plnění bylo zpochybněno, a stěžovatel tyto pochybnosti nerozptýlil.

[40] Správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že předmětné vozy Range Rover měly být dodávány v následujícím fakturačním řetězci:



[41] Již na základě předložených dokladů pojal správce daně prvotní pochybnosti, neboť k faktickému dodání vozů nemalé hodnoty mělo dojít 5. 12. 2014, tedy před jejich úhradou dle příslušné faktury (12. 12. 2014), v předmětu plnění jsou vozy označeny pouze značkou a VIN kódem (bez specifikace výbavy, která chybí i na předávacích protokolech z 5. 12. 2014), pro úhradu je uvedeno číslo účtu, které nebylo u správce daně registrováno, a dodavatel (Epsys) se na internetu neprezentuje jako prodejce osobních automobilů; z bankovních výpisů také vyplynulo, že k úhradě došlo až po splatnosti dne 23. 12. 2014, zálohy měly být dodavateli zaplaceny přímo odběratelem stěžovatele, což není obvyklé; stěžovatel deklaroval vývoz vozů do Číny, avšak odběratelem měla být kanadská společnost personálně propojená se stěžovatelem osobou Jana Žurka, faktury vystavené stěžovatelem pro jeho odběratele byly z 29. 12. 2014 a 28. 2. 2015, vývozní doprovodný doklad byl z 16. 1. 2015 a náložné listy a C.O.C listy ze dne 7. 11. 2014. Pochybnosti správce daně dále prohloubily skutečnosti sdělené svědkem Martinem Brůnou, jednatelem Epsys, který uvedl, že stěžovatel předmětné zboží neobjednával a že vozidla obdržela společnost Epsys od svého dodavatele 20. 12. 2014 po úhradě tomuto dodavateli (ta však měla dle bankovních výpisů stěžovatele proběhnout až 23. 12. 2014) v myčce v Kotvě a odtud byly zavezeny do celního skladu agentury OrangeBlue s.r.o. – dále jen „*OrangeBlue*“ (jednatel stěžovatele přitom opakovaně tvrdil, že vozidla byla předána stěžovateli společností Epsys již dne 5. 12. 2014 a od 5. 12. 2014 do 5. 1. 2015 byla uskladněna u společnosti Epsys, odkud byla dopravena společnosti OrangeBlue). Následně z bankovního výpisu společnosti Epsys správce daně zjistil, že platba od stěžovatele společnosti Epsys byla téhož dne obratem poukázána dodavateli této společnosti (PARTNERS for your fleet management, s.r.o. – dále jen „*PARTNERS*“). Dále správce daně u společnosti PARTNERS zjistil, že tato nabyla předmětné vozy od společnosti AIRPORT CARS s.r.o. (dále jen „*AIRPORT CARS*“) až 15. 12. 2014, tedy o 10 dní později, než je měl její odběratel předat stěžovateli. Společnost AIRPORT CARS byla nekontaktní a neplnila své daňové povinnosti. Další pochybnost vzbudila okolnost, že smluvní vztah mezi stěžovatelem a společností OrangeBlue byl doložen až k 6. 1. 2015. Sám stěžovatel uvedl, že do obchodu mezi Epsys a Atlantic Auto Performance Ltd. (dále jen „*Atlantic*“) vstoupil kvůli daňovým kontrolám u Epsys, resp. kvůli nevracení odpočtu DPH této společnosti (daňová správa však v roce 2014 u společnosti Epsys neevidovala žádnou zahájenou daňovou kontrolu). Správce daně dále konstatoval, že jedno z vozidel vůbec neprošlo českou evidencí registru vozidel a druhé bylo zaregistrováno dne 15. 4. 2015, dva a půl měsíce poté, co mělo být vyvezeno do Číny. Celní úřad pro hl. m. Prahu k dotazu správce daně sdělil, že před propuštěním zboží do režimu vývozu nedošlo k jeho fyzické kontrole. Daňové orgány tak uzavřely, že stěžovatel neprokázal jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou je faktické uskutečnění plnění mezi dodavatelem deklarovaným na dokladu a stěžovatelem.

[42] Nejvyšší správní soud konstatuje, že již na základě skutečností popsaných v bodech [40] a [41] tohoto rozsudku mohl správce daně zcela legitimně mít pochybnosti o tom, že stěžovatel skutečně přijal od deklarovaného dodavatele předmětné plnění. Např. faktury č. 140100097 a 140100098 vztahující se k dodávce obou automobilů od Epsys stěžovateli byly z hlediska své „perfektnosti“ relevantně zpochybněny. Ze svědecké výpovědi pana Brůny plynou jiná data uskutečnění plnění (předání vozu) a s takto založenými pochybnostmi kolidují také data finančních toků mezi zúčastněnými subjekty. Se zmíněnými fakturami jsou v rozporu též další doklady hovořící o datech uskutečněných zdanitelných plnění

mezi jednotlivými subjekty, které se měly účastnit přeprodeje předmětných vozů. Sám stěžovatel nyní uvádí, že k uskutečnění daných plnění došlo zřejmě až po 5. 12. 2014. V tomto smyslu nejsou stěžovatelova označení jednotlivých nedostatků v překládaných dokladech jako toliko „dílčích" zcela přiléhavá. Vyjádřením pochybností plynoucích již z prvotně předložených daňových dokladů tak na stěžovatele znovu přešlo důkazní břemeno.

[43] Na druhou stranu je však dle Nejvyššího správního soudu třeba vzít v potaz „celostní" obraz, který z důkazů poté předkládaných stěžovatelem vyvstává. Za tento rámec považuje kasační soud nikoli jednotlivá data týkající se deklarovaných plnění, ale to, zda lze přisvědčit tomu, že k plnění od Epsys stěžovateli došlo, a že se tak stalo v relevantním zdaňovacím období (4. čtvrtletí roku 2014). Jen na takto vymezeném „půdorysu" by pak bylo možné akceptovat stěžovatelova tvrzení o zmíněných dílčích nedostatcích.

[44] Jelikož se krajský soud v podstatě ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného, přičemž zdůraznil právě to, že daňovým orgánům postačilo zpochybnit tvrzení a důkazy předkládané stěžovatelem, posuzuje Nejvyšší správní soud argumentaci žalovaného i krajského soudu stejným pohledem.

[45] Ačkoli kasační soud bere plně v potaz skutečnosti zmíněné v bodech [40] a [41] tohoto rozsudku, které do celého řetězce transakcí skutečně vnášejí závažné otazníky, je třeba zohlednit nejen to, v čem se předkládané důkazy liší, ale i to, v čem navzájem korespondují.

[46] Například pan Brůna, jednatel Epsys, při své svědecké výpovědi dne 4. 2. 2016 uvedl, že předmětná vozidla nabyl Epsys od společnosti PARTNERS, přičemž hovořil o vstupu stěžovatele do celé transakce. Taktéž sdělil, že stěžovatel společnosti Epsys vyúčtoval „služby spojené s převzetím vozu dle dohody", a to proto, aby stěžovatel účastí na obchodování dosáhl nějakého zisku. Pan Brůna sice připustil, že vstup stěžovatele nemusel být nezbytně nutný z toho pohledu, že vozidla objednala přímo společnost Atlantic. Nicméně podal vysvětlení pro zapojení stěžovatele v tom smyslu, že Epsys by musel svému dodavateli zaplatit cenu včetně DPH, přičemž by následně společnost Atlantic již vozy zakoupila bez DPH; Epsys neměl prostředky na úhradu DPH, a proto byl do obchodování zapojen stěžovatel (lze dovozovat, že stěžovatel měl „pokrýt" právě zaplacení DPH v řetězci tak, aby Epsys získal prostředky na zaplacení plné ceny, včetně DPH, svému dodavateli; soud ovšem nezapomíná na zálohové platby přímo od společnosti Atlantic společnosti Epsys). O způsobu předání vozidel vypovídal pan Brůna poněkud nejistě, což mohlo být dáno i časovým odstupem od doby předání vozů. Na otázku, zda byla vozidla uskladněna u Epsys, odpověděl dle protokolu: „*Přemejšlím, dlouze napište, a myslím, že se vezly rovnou do celního skladu Orange Blue Říčany.*"

[47] K této výpovědi soud dodává, že pan Brůna uvedl také to, že se „*po cestě v Říčanech*" měnila v pneuservisu pneumatika. Je přitom otázkou, jak a kdy k této výměně došlo, neboť dle fotodokumentace, kterou předložil stěžovatel, a kterou měl při převzetí pořídit OrangeBlue, je stále patrné odření pláště jedné z pneumatik. Na druhou stranu stěžovatel v řízení předkládal důkazy k tomu, jak a kdy byla daná závada zjištěna a odstraňována. Jde

zejména o e-mailové zprávy ze dne 6. 1. 2015 od OrangeBlue, v nichž tato společnost upozorňuje na poškození pneumatiky s tím, že pan Brůna již shání novou pneumatiku. Právě poškození pneumatiky, které lze považovat za vadu plnění, může být důvodem, proč byl o dalším osudu vozidel i nadále informován pan Brůna (žalovaný a správce daně totiž opakovaně kladou otázku, proč poté, co již vozidla prodal, byl pan Brůna informován o dalším nakládání s automobily). Dané e-maily společnost OrangeBlue zasílala nejen na adresy pana Brůny a „*Martina_Atlantic Auto Performance Ltd.*“, ale mj. i na osobu „*Jan Zurek*“. Pokud žalovaný v podstatě naznačuje, že transakce měly proběhnout přímo mezi Epsys a Atlantic, přičemž zapojení stěžovatele bylo toliko formální a účelové, nezabýval se již tím, zda v této věci pan Žurek vystupoval za Atlantic, nebo za stěžovatele. V žalobě pak stěžovatel upozorňuje na to, že již v daňovém řízení navrhl výslech V. V. a M. G., kteří se podíleli na přebírání vozidel, aby prokázali předání vozidel přepravci (z toho se podává možná odpověď na otázku, kdo vozidla společnosti OrangeBlue předával, minimálně je tedy měl v držbě a fakticky s nimi mohl nakládat) – tyto důkazy však daňové orgány neprovedly.

[48] Soud dále bere v potaz, že VIN kódy obou dotčených vozidel se objevují na veškerých předkládaných dokladech v rámci řetězce obchodování (výjimkou je vývozní doprovodný doklad ze dne 16. 1. 2015, kde jsou jako smluvní strany uvedeni stěžovatel a společnost Atlantic, předmětné VIN kódy pak jsou již na navazujících Bill of Lading). Obě vozidla tak jsou poměrně jasně identifikována, během celého řízení se neobjevila žádná indicie pro to, že by společnost Epsys měla pořídit od společnosti PARTNERS jiná vozidla, a že by tyto automobily následně mohl stěžovateli dodat kdokoli jiný než Epsys. Zároveň, i při nesrovnalostech v jednotlivých datech, kdy mělo dle příslušných faktur dojít k uskutečnění zdanitelného plnění a ke splatnosti, z předložených výpisů z účtů vyplývá, že stěžovatel společnosti Epsys daná vozidla zaplatil a následně (byť s časovým odstupem) platby obdržel od společnosti Atlantic (krajský soud v bodě 20. svého rozsudku, v návaznosti na bod [45] rozhodnutí žalovaného, zmínil, že faktury mezi stěžovatelem a Atlantic byly zpochybněny, to však nevylučuje, že mezi těmito subjekty proběhly platby, byť i u nich žalovaný poukazuje na jejich uskutečnění až po datu splatnosti).

[49] Skutečnosti uvedené v bodech [46] až [48] tohoto rozsudku naopak naznačují, že na stěžovatele mohlo ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH přejít právo „*nakládat se zbožím jako vlastník*“, a že to bylo již k datu 29. 12. 2014, kdy již uhradil kupní cenu obou vozidel na účet společnosti Epsys (23. 12. 2014) a zároveň měl vystavit faktury č. 0000000007 a 0000000008 společnosti Atlantic na vozidla s příslušnými VIN kódy (na těchto fakturách je uvedeno datum právě 29. 12. 2014). Rovněž se z podaných vysvětlení a svědecké výpovědi pana Brůny podává ekonomický smysl zapojení stěžovatele do transakcí, přičemž v konečném důsledku správce daně ve Zprávě o daňové kontrole nerozporoval tvrzení stěžovatele, že z prodeje každého z obou vozidel dosáhl hrubého zisku 1 500 Euro (srov. toto tvrzení v protokolu o ústním jednání s jednatelem stěžovatele Danielem Křenkem ze dne 8. 3. 2017, č. j. 1710230/17/2009-60564-110263, v porovnání s dřívějšími výhradami správce daně k ziskovosti daných transakcí např. ve výzvě ze dne 13. 1. 2017, č. j. 180793/17/2009-60564-110263, které se již ve Zprávě o daňové kontrole nevyskytují). Co se týká závěru daňových orgánů, že není pravdivé tvrzení o tom, že by v roce 2014 u Epsys probíhaly daňové kontroly, takže je tím zpochybněn ekonomický smysl zapojení stěžovatele do obchodování (viz bod [46] tohoto rozsudku), tak ani

nepravdivost takového tvrzení nevylučuje, že Epsys mohl mít potíže s vracením odpočtů DPH, pročež potřeboval popsaný způsob „dofinancování“ svých obchodů.

[50] Podpůrně soud odkazuje na druhou linii případu, kterou správce daně původně prověřoval v rámci daňové kontroly, a to dodávky 14 vozidel značky Škoda od společnosti Epsys stěžovateli, kdy při vývozu do SRN jako odběratel stěžovatele figurovala německá společnost Epsys OHG, personálně propojená s Epsys osobou pana Brůny. I zde byly skutkové okolnosti obdobné jako v případě vozidel Range Rover, kdy správce daně považoval vstup stěžovatele do vztahu mezi Epsys a Epsys OHG (resp. ve svém důsledku také do vztahu s dalším německým odběratelem společnosti Epsys OHG) za účelový a formální (toliko dokladový), vyjádřil pochybnosti o převzetí vozidel stěžovatelem, poukázal na rozpory v tvrzeních pana Brůny apod. V tomto případě však správce daně posléze nárok na odpočet DPH uznal, a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že společnost Epsys OHG, byť se zpožděním zaplatila v SRN ze sporovaných plnění DPH (s. 18 Zprávy o daňové kontrole: „[V]*yplynulo, že intrakomunitární plnění pořízené od daňového subjektu bylo v rámci kontroly provedené u společnosti Epsys OHG zaevidováno a zdaněno a DPH byla zaplacena ve dvou splátkách.*“). Správce daně tak své výhrady, obdobné jako u stěžovatele, přehodnotil zejména v důsledku následného zaplacení DPH.

[51] Kasační soud si uvědomuje, že popsané závěry správce daně přijal v kontextu původního podezření na podvod na DPH, což věc odlišuje od případu vozidel Range Rover (proto hraje uhrazená daň důležitou roli). Na druhou stranu byly skutkové okolnosti obdobné, přičemž u vozidel Range Rover správce daně nikdy výslovně neuvažoval o možnosti podvodu na DPH (byť konstatoval chybějící daň na počátku řetězce dodavatelů, u společnosti AIRPORT CARS). Zároveň stěžovatel např. ve vyjádření ze dne 31. 7. 2017 (viz protokol o ústním jednání ze dne 31. 7. 2017, č. j. 5645234/17/2009-60564-110263) argumentoval, že „*jeho jednáním nevznikla českému státu žádná škoda*“. Pokud tedy správce daně v těchto souvislostech uvažoval o čistě účelovém zapojení stěžovatele do obchodování, měl se dle soudu zabývat také tím, nakolik jednání stěžovatele (popř. jeho dodavatele) odpovídalo tvrzenému způsobu obchodování i v daňové rovině (přiznání a odvedení příslušných daní), byť soud opakuje, že si je vědom, že v této věci správce daně přímo nevyjádřil podezření na podvod na DPH (když okolnosti byly obdobné jako v případě transakcí s vozy Škoda).

[52] V popsaných souvislostech soud konstatuje, že shledává závažné indicie pro to, že u stěžovatele došlo k naplnění podmínky dle § 13 odst. 1 zákona o DPH. V závislosti na tom by mu také náležel odpočet na DPH. Soud pak v souladu s odkazem stěžovatele na judikaturu SDEU zmiňuje rovněž své vlastní závěry, které konstatoval např. v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, publikovaném pod č. 3901/2019 Sb. NSS, dle kterých převod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. V tomto směru musí žalovaný znovu vyhodnotit, zda na stěžovatele v relevantním zdaňovacím období přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník, přičemž musí vzít v potaz zmíněný „celostní“ obrázek věci, včetně toho, že stěžovatel za daná vozidla jak platil, tak obdržel platby, přičemž není zřejmé, že by ve věci vystupoval např. jako zprostředkovatel či přepravce zboží.

[53] Dle Nejvyššího správního soudu se jak žalovaný, tak krajský soud zaměřili spíše na detaily posuzované transakce místo na její celkovou povahu. K tomu pak přistupuje neprovedení navrhovaných výslechů V. V. (OrangeBlue) a M. G. (GTL CZECH), kteří se měli podílet na přebírání vozidel. Neprovedení těchto výslechů považuje soud za vadu řízení. Nelze se totiž ztotožnit s názorem žalovaného a krajského soudu, že jejich svědectví nemohla přispět k zodpovězení otázky, zda stěžovatel obdržel deklarované plnění (od dodavatele Epsys).

[54] Krajský soud k tomu v bodě 25. svého rozsudku uvedl, že „[n]*avržení svědkové se neměli vyjadřovat k nabytí věcí žalobcem, ale až k jejich předání přepravci. Identifikace vozidel a průběh tohoto předání by však nemohlo rozptýlit pochybnosti týkající se nabytí vozidel. Svědectví svědka Brůny je v komplexu tvrzených a doložených skutečností týkajících se nabytí vozidla, které byly zpochybněny vzájemnou inkompatibilitou.*“ Kasační soud však poznamenává, že již v bodě [16] tohoto rozsudku shrnul stanovisko žalovaného, „*že se v dané věci nezabýval otázkou daně na výstupu a nezpochybňoval existenci zboží či jeho prodej stěžovatelem odběrateli, ale předmětem pochybností bylo výše zmíněné přijetí vozů od deklarovaného dodavatele, a to ve vztahu k dani na vstupu za zdaňovací období prosinec 2014*“. V souvislosti s tím Nejvyšší správní soud uvádí, že byla-li tu návaznost jednotlivých daňových dokladů ohledně konkrétních vozidel (identifikace VIN kódy apod.), ačkoli konkrétní data uskutečnění zdanitelných plnění apod. v nich uváděná vykazují rozpory, bylo třeba se ve světle těchto skutečností podrobněji – právě ve vzpomínaném „celostním obraze“ – zabývat tím, zda u stěžovatele došlo k převodu práva nakládat s věcí, o čemž může svědčit i to, zda a kdy stěžovatel předmětná vozidla předal dalšímu subjektu (OrangeBlue) pro realizaci celního řízení a předání odběrateli.

[55] Dle Nejvyššího správního soudu mohli právě navrhovaní svědci přispět ke zjištění, kdo předmětné automobily měl v držení a nakládal s nimi tak, že je předával k další dispozici třetím osobám, určoval jejich další osud apod. Pakliže lze v celém daňovém řízení vysledovat jediného v úvahu přicházejícího dodavatele (Epsys), o identitě vozů, které měl nakoupit Epsys a které měl poté odebrat Atlantic, není pochyb, nelze pustit ze zřetele výpověď osob, které měly předmětné vozy převzít. K tomu stěžovatel poukázal také na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, publikovaného pod č. 3505/2017 Sb. NSS. Byť se jednalo o problematiku podvodu na DPH, lze na tento rozsudek přiměřeně odkázat, např. na jeho bod [27], dle kterého „[v]*ýzvy správce daně vyžadující označení technického prostředku, do kterého byly pohonné hmoty stočeny, a důraz žalovaného na identifikaci konkrétního místa a okamžiku předání neodpovídaly povaze a podstatě řetězové transakce. To, že stěžovatelka prodala zboží jinému subjektu a toto zboží se přes několik subjektů následně dostalo ke konečnému odběrateli, který ho fyzicky stočil na čerpací stanici, nepochybně dokládá, že stěžovatelce bylo zboží dodáno, tedy že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Za dodání zboží stěžovatelka prokazatelně zaplatila, resp. v časové souvislosti s tvrzenou transakcí poukázala značné částky (o jejichž adekvátnosti ve vztahu k druhu a množství plnění správce daně nesdělil žádnou pochybnost) na účet dodavatele. Nadto je třeba poznamenat, že v řízení nevyšla najevo žádná konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, že pohonné hmoty byly stěžovatelce dodány někým jiným než dodavatelem.*“

[56] Výpovědi jmenovaných svědků mají svůj význam také proto, že souvisí s otázkou umožnění stěžovateli unést jeho důkazní břemeno (srov. body [36] a [37] tohoto rozsudku), zvláště za situace, kdy žalovaný zpochybňoval smysl e-mailové komunikace společnosti OrangeBlue ze dne 6. 1. 2015 či fotodokumentaci předmětných vozidel (kterou měla zajistit společnost OrangeBlue), a to včetně zpochybňování následného předání konkrétních vozidel přepravní společnosti na loď v Hamburku; podobné lze říci i ke zpochybňovanému smluvnímu vztahu s OrangeBlue, který měl být písemně uzavřen až 6. 1. 2015. V této souvislosti pak dané výpovědi mohou mít význam i ve vztahu k pozdější registraci jednoho z vozidel v České republice, jíž žalovaný taktéž zpochybňuje tvrzení a důkazy stěžovatele, jakož i ve vztahu k (ne)věrohodnosti dalších dokladů, které stěžovatel předkládal, a které měly ilustrovat další osud vozidel v Číně apod.

[57] Kasační soud k této problematice upozorňuje opětovně také na svůj rozsudek ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 - 176, dle jehož bodu [107] „[p]*odle ustálené judikatury SDEU pojem ‚dodání zboží‘* ‚neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku‘ *(rozsudek ze dne 8. 2. 1990, ve věci C-320/88,* Shipping and Forwarding Enterprise Safe [...]. *Zahrnuje* ‚právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami‘ *či* ‚právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity‘ *(rozsudek ze dne 6. 2. 2003, ve věci C-185/01,* Auto Lease Holland [...]. *V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46, ve věci* Grammer CZ, s. r. o. [...], *dovodil, že* ‚dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník [...] právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88).* Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci‘.“

[58] Jelikož však otázka převzetí věci nemusí být pro přechod „práva nakládat s věcí jako vlastník“ dle § 13 odst. 1 zákona o DPH rozhodující, je třeba i problematiku převzetí hodnotit v souladu s unijním chápáním pojmu „dodání zboží“. To souvisí i se závěrem žalovaného v bodě [53] jeho rozhodnutí, že náložní listy a další celní dokumenty samy o sobě neprokazují vlastnictví zboží.

[59] Nejvyšší správní soud nicméně uvádí, že se nemůže ztotožnit přinejmenším s částí stěžovatelovy argumentace. Nesrovnalosti v datování dokladů nejsou dílčí, ale významné. V případě údajně nesprávného datování předávky vozidel dne 5. 12. 2014 neuvedla „*průběh do zmatku*“ jen „*jakási osoba u společnosti Epsys*“, když i sám stěžovatel měl podepsat údajně nesprávný předávací protokol. Takových okolností je pak ve věci více. Na druhou stranu soud přisvědčuje stěžovateli, že žalovaný nevyhodnotil celou věc zcela v souladu s celkovým prezentovaným smyslem a v tomto významu je i pokřivené jeho hodnocení důkazů, kdy je hodnotil prakticky výhradně v neprospěch stěžovatele; při zjišťování skutkového stavu pak správce daně ani žalovaný nevyslechli navržené svědky. Jejich výpovědi přitom mohly mít pro věc význam, když měly potenciál buď verzi

prezentovanou stěžovatelem podpořit, nebo naopak dále zpochybnit (viz body [54] až [56] tohoto rozsudku).

[60] V dalším řízení tedy bude na žalovaném, aby zajistil výslech navržených svědků (případně v součinnosti se stěžovatelem ohledně bližší identifikace těchto svědků, uvedení kontaktních údajů apod.). V souvislosti s těmito důkazy pak bude na žalovaném, aby znovu vyhodnotil skutkový stav v kontextu závěrů, které soud formuloval zejména v bodech [43], [46] až [52], [54] až [59] tohoto rozsudku. Soud nyní s ohledem na potřebu doplnění dokazování nepředjímá závěrečné posouzení věci, avšak již teď má za to, že důkazy předkládané stěžovatelem mají jistý potenciál svědčit pro oprávněnost jeho nároku na sporný odpočet daně z přidané hodnoty (ledaže by v dalším šetření vyšlo najevo, že sled transakcí, o nějž jde, má povahu podvodu na DPH).

[61] K argumentaci krajského soudu ustanovením § 20a odst. 1 zákona o DPH, dle kterého povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (ke stěžovatelovu tvrzení, že datum předání zboží a datum zdanitelného plnění se mohou lišit), kasační soud uvádí, že tato otázka není v celkových souvislostech věci rozhodná; nadto předmětné ustanovení nabylo účinnosti až od 1. 7. 2017.

III.D Zhodnocení

[62] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správce daně (resp. žalovaný) pochybil při zjišťování skutkového stavu zejména tím, že neprovedl výslechy navržených svědků. Tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť to stálo na neúplném hodnocení skutkových okolností. Krajský soud se přitom se závěry žalovaného ztotožnil, čímž svůj rozsudek zatížil vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. S tímto nedostatkem souvisí také určitá jednostrannost v hodnocení důkazů (a celkového kontextu věci). V tomto smyslu pro další postup ve věci soud odkazuje na závěry formulované v bodě [60] tohoto rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl z důvodu namítané vady řízení (zejména neprovedení výslechu svědků, a s tím související způsob hodnocení důkazů) zrušit rozhodnutí žalovaného; Nejvyšší správní soud proto zrušil též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[64] Za dané situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[65] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatel měl v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

[66] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen daňovým poradcem Daně & Daně s.r.o. Ten V řízení o žalobě poskytl tři úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení, podání žaloby a účast na ústním jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby tedy stěžovateli náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 2142 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[67] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen JUDr. Pavlem Jařabáčem, advokátem, který v tomto řízení učinil dva úkony, a to přípravu a převzetí zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) a g) advokátního tarifu], za které mu náleží odměna ve výši 6800 Kč (2 × 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů 2 × 300 Kč).

[68] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli náklady řízení ve výši 27 142 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Jařábáče (vzájemné vyúčtování mezi zástupci stěžovatele v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti je úkolem stěžovatelova advokáta). K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu