



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **IMPEXTA 3000 Ostrava, spol. s r. o.**, se sídlem Soukenická 877/9, Moravská Ostrava, Ostrava, zastoupen JUDr. Pavlem Jařabáčem, advokátem, se sídlem Puchmajerova 489/7, Moravská Ostrava, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1543/18/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2019, č. j. 25 Af 15/2018 - 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2019, č. j. 25 Af 15/2018 - 77 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1543/18/5300-21442-712243 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno 22 rozhodnutí – dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za období leden 2008 až prosinec 2009 (vyjma února 2009 a října 2009), kterými byla žalobci doměřena daň a uloženo zaplatit penále. Žalovaný uvedl, že žalobce podal daňová přiznání k DPH za tato zdaňovací období, v nichž uplatňoval nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění (pořízení motorových vozidel) od společností Dinemlun trade s. r. o. v likvidaci (dříve pod obchodní firmou Lundinem

trade s. r. o.; dále jen „společnost Dinemlun“) a MotorsTech Import Company s. r. o. (dále jen „společnost MotorsTech“), což doložil fakturami. V říjnu 2010 byla u žalobce zahájena kontrola DPH za zdaňovací období prosinec 2008, v prosinci byla zahájena kontrola DPH za zdaňovací období leden až listopad roku 2008 a leden až prosinec roku 2009. Nárok na odpočet z předmětných plnění nebyl žalobci správcem daně uznán, protože žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), konkrétně že mu přijatá zdanitelná plnění byla poskytnuta osobami uvedenými na daňových dokladech. Žalovaný o odvoláních žalobce poprvé rozhodoval v rozhodnutí ze dne 19. 12. 2014, které však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 6. 2017, č. j. 22 Af 13/2015 – 89. Správce daně následně provedl doplnění řízení o výpověď svědka Martina Krampery, bývalého jednatele obchodní korporace TYGR CENTRUM PRAHA s. r. o. (dále jen „TCP“) a bývalého člena představenstva obchodní korporace TYGR CENTRUM a. s. (dále jen „TC“), (obě společnosti souhrnně označeny jako „TYGR CENTRUM“).

[3] Žalovaný podrobně popsal právní aspekty uplatňování nároku na odpočet DPH, tj. že daňový subjekt požadující uplatnění nároku na odpočet daně musí tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Dodáním zboží se pro účely zákona o DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, přičemž převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem je pojem širší než právní pojetí převodu vlastnictví, neboť zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo. Ohledně prokazování žalovaný vysvětlil, že primárně se vychází z příslušných dokladů, avšak vždy je nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Daňový doklad proto není sám o sobě zárukou pro vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný dále vysvětlil, jakým způsobem v průběhu daňového řízení tíží břemeno tvrzení a důkazní správce daně a daňový subjekt. Pokud daňový subjekt tíží důkazní břemeno, nemůže se jej zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu.

[4] K věci samé žalovaný uvedl, že žalobce příslušnými doklady deklaroval dodání motorových vozidel. Žalovaný však zdůraznil, že je to žalobce, kdo musí prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak je uvedeno v předmětných dokladech, tj. že uvedená plnění byla uskutečněna právě těmito osobami, jež jsou jako poskytovatelé plnění v předložených dokladech uvedeny. Žalobce sice unesl své primární důkazní břemeno spočívající v předložení příslušného daňového dokladu, avšak správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, že předložené dnové doklady odpovídají skutečnému stavu. V dané věci je zřejmé, že žalobci měli dodávat motorová vozidla společnosti Dinemlun a MotorsTech, které je dovážely z USA a Kanady od společnosti AAP, přepravu vozidel měla zajišťovat společnost TYGR CENTRUM. Z dokladů z celního řízení při dovozu (dále jen „doklady EZA“) vyplývá, že vozidla byla dovezena přes Německo, kde došlo k vyměření a odvedení cla. Celní odbavení zajišťovala německá společnost Fiskalvertreter Interfracht Container Overseas Service GmbH (dále jen „společnost FICO“) na základě objednávky společnosti TYGR Centrum. Z šetření u dopravních orgánů bylo zjištěno, že úkony k zajištění technické způsobilosti vozidel v České republice prováděli zaměstnanci žalobce; u vozidel značky Hummer byly technické průkazy vystaveny společností HUMMER CENTRUM s.r.o. Úhrady vozidel byly žalobcem prováděny bezhotovostně a v hotovosti, z fakturovaných částek byly dodavatelům hrazeny ve většině případů pouze částky přibližně odpovídající částce DPH, zbývající část fakturace byla hrazena přímo bezhotovostním převodem formou záloh společnosti AAP; i tato skutečnost

pokračování

dle žalovaného svědčí o tom, že předmětní dodavatelé vystupovali v celé transakci zcela formálně.

[5] Jednatel žalobce (pan Žurek) k věci uvedl, že si nepamatuje, jak kontaktoval své dodavatele, nepamatuje si ani osoby, se kterými jednal, paní D. (společnost Dinemlun) si pamatuje dle jména, nevzpomíná si, zda jednal s panem Janíkem (společnost MotorsTech), tvrdil však, že přepravu zajišťovali vždy dodavatelé; to je však v rozporu se zjištěním správce daně, že dopravu zajišťoval žalobce sám. V trestním řízení však jednatel žalobce uvedl, že jej společnost Dinemlun oslovila první s nabídkou služeb logistiky při dovozu automobilů ze zahraničí. Svědek S. (společník ve společnosti MotorsTech) uvedl, že je v ní zapsán pouze formálně, žádnou činnost pro tuto společnost nevykonával a nikdy nedostal žádnou odměnu, k vykonávání činnosti v této společnosti nikoho nezplnomocnil, osobu jménem Janík nezná (ačkoli ten měl být prokuristou v této společnosti). Účetnictví společnosti nikdy nepřevzal, odmítl tvrzení pana Janíka, že by disponoval s bankovními účty společnosti. Na podnikání této společnosti se nepodílel a vozidla nedovážel (zvláště když umí pouze česky).

[6] Svědek Janík (prokurista ve společnosti MotorsTech) tvrdil, že funkci získal na základě rozhodnutí pana Valíše (společnost MotorsTech), jelikož jezdil nakupovat automobily do Německa a tamní obchodní partner to požadoval; v okamžiku převedení společnosti na pana S. se podle něj nic nezměnilo. Měl přístup k bankovnímu účtu společnosti, faktury podepisoval, jednal s panem Žurkem (jednatelem žalobce). Formální záležitosti prodeje zařizoval nějaký pan J., on vozidla osobně přebíral v Praze a v Ostravě. Přepravu automobilů měla zařizovat společnost MotorsTech. Žalovaný poukázal na rozpor jeho výpovědi spočívající v tvrzení, že žalobci dodali 2 nebo 10 aut – ve skutečnosti to však mělo být 38 aut, za celkovou cenu 42 388 810 Kč, a že faktury měl vystavovat pan Vališ nebo pan S., přičemž ve skutečnosti je jako vystavitel uveden přímo svědek. Není rovněž pravdivé jeho tvrzení, že prokuru mu udělil pan Vališ; z obchodního rejstříku vyplývá, že mu ji udělila paní Chamrová, prokuristka společnosti Teen Spirits Security, která byla v dané době jediným společníkem MotorTech. Pan Janík se stal prokuristou ještě dříve, než pan Vališ mohl začít v Německu obchodovat, tudíž nesouhlasí jeho tvrzení, že německý partner vyžadoval buď přímo pana Valíše nebo alespoň jím ustanoveného prokuristu. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný vyhodnotil výpověď pana Janíka jako nevěrohodnou. Tento závěr potvrdil i výslech pana Valíše (jednatele ve společnosti MotorsTech do ledna 2008), který potvrdil, že neměl žádné úkoly, vše dělal prokurista, on sám nikoho nezplnomocnil. Rovněž zaměstnanec společnosti TYGR Centrum (pan B.) potvrdil, že zná dodavatele, avšak rovněž uvedl, že dopravu prováděli i pro žalobce, ve vztahu k němuž zná i příslušné osoby.

[7] Správce daně získal informace od Celní správy, která se zabývala vývozem automobilů z Kanady v letech 2000 až 2003, přičemž v této věci kanadská strana vyslechla prezidenta společnosti AAP, pana Jana Žurku (bratra jednatele žalobce), který potvrdil, že jednal hlavně se svým bratrem, který jej také instruoval, aby fakturoval společnosti TYGR CENTRUM částku jím určenou. Z toho žalovaný dovodil, že jednatel žalobce v minulosti obchodoval napřímo se společností AAP, tudíž není zřejmé, proč v letech 2008 – 2009 byly do předmětného dodavatelského řetězce přidány další společnosti. Žalovaný proto konstatoval, že předmětní dodavatelé se transakcí účastnily pouze „naoko“ za účelem čerpání odpočtu na dani na základě formálních dokladů. Dále správce daně získal písemnosti EZA, bill of lading, listy vlastnictví, faktury od společnosti FICO a doklady za přepravu z USA a Kanady, které správce hodnotil tak, že jsou ryze formální, tudíž nepotvrzují nabytí vlastnictví předmětných vozidel společnostmi Dinemlun a MotorsTech, byť žalovaný souhlasil s tím, že se jedná o doklady ve smyslu daňového dokladu dle ZDPH. Žalovaný přitom poukázal na částečné rozpory v těchto dokladech, kdy např. u vozidel poř. č. 1, 5, 11 a 27 je dle přijatých faktur deklarován dodavatel Dinemlun, ale na daňovém výměru EZA je příjemcem Motorstech; u vozidla č. 95 je dle faktury deklarován

dodavatel MotorsTech, na daňovém výměru EZA je příjemcem TYGR CENTRUM; u vozidla č. 40 je dle faktury dodavatelem MotorsTech, na daň výměru je však přihlašovatelem žalobce. Pokud při místním šetření u společnosti TYGR CENTRUM byly zjištěny zasilatelské smlouvy uzavřené se společnostmi Dinemlun a MotorsTech, kdy přílohy tvořily kopie občanských průkazů pana Janíka a pana G., pak žalovaný uvedl, že bez předmětných zasilatelských smluv by německá celní správa nepropustila příslušné zboží; jedná se o formální doklady nepotvrzující, že by předmětní dodavatelé byli i reálnými dodavateli, neboť příslušné osoby u notáře vždy podepsaly pouze předložené písemnosti. Z příslušných bankovních výpisů podle správce daně rovněž vyplývá, že peníze obou dodavatelů se nakonec dostaly na bankovní účty, k nimž měl přístup pan Janík (a to i ve vztahu ke společnosti Dinemlun); i to podle žalovaného nasvědčuje, že příslušní jednatelé byli skutečně bílými koňmi, ovládající osobou byl vždy pan Janík. O formálnosti zapojení těchto dodavatelů svědčí rovněž to, že ze strany žalobce nebyly dodržovány příslušné smluvní podmínky, neboť žalobce platil pouze část kupní ceny, většinu kupní ceny posílal přímo společnosti AAP; rovněž nebylo doloženo, že by dodavatelé vyvíjeli jakoukoli další činnost, k níž se zavázali v příslušných smlouvách.

[8] Žalovaný proto uzavřel, že deklarovaní dodavatelé nemohli být faktickými dodavateli, protože na ně nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníci, na daňových dokladech jsou uvedeni pouze formálně. Zdůraznil, že předmětná vozidla vybíral žalobce, platil je přímo společnosti AAP, dodavatelům posílal pouze částku odpovídající DPH. V rozporu s rámcovými smlouvami žalobce zařizoval i formalities spojené s technickou způsobilostí vozidel. Žalovaný měl za to, že deklarovaní dodavatelé neměli právo nakládat se zbožím jako vlastníci nejen ve faktickém, ale i právním smyslu. Zvláště když obchod fakticky probíhal se společností AAP (prezidentem společnosti přitom byl bratr jednatele žalobce), s níž žalobce v minulosti obchodoval napřímo, a když byly zjištěny chyby v dokumentech EZA, v nichž byly chyby stran přihlašovatele vozidel. Předmětní dodavatelé jsou nekontaktní, příslušní jednatelé popřeli jakoukoli činnost jménem těchto právnických osob. Výpověď pana Janíka přitom žalovaný vyhodnotil jako nevěrohodnou. Společnosti Dinemlun a MotorsTech jsou tak pouze formálními články v celé transakci, na něž nikdy nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníci a kteří tak byli do celé zapojení pouze z formálních důvodů.

[9] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 15. 2. 2018. V ní vyložil, jakým způsobem probíhal předmětný obchod, kdy si jeho potenciální zákazník u něj objednal zboží, které pak bylo vyhledáno zaměstnanci žalobce, anebo byl požadavek předán dodavatelům vozidel. Pokud vyhledané vozidlo odpovídalo požadavku odběratele, sepsala se s ním objednávka na vozidlo a ta se předala jednatele žalobce. Finální objednávka byla směřována na společnost Dinemlun nebo MotorsTech, které pak zrealizovaly zbývající logistiku dovozu vozidel ze zahraničí do ČR, včetně vyřízení celních formalit u německé celní správy a následný faktický dovoz vozidel do ČR k žalobci nebo přímo ke konečnému zákazníkovi. Dodavatel žalobce tak nakládal se zbožím jako vlastníci, a to od počátku porízení vozidla do okamžiku předání vozidla žalobci. To vyplývá i z výpovědí svědků B., K., K. a z příslušných listinných důkazů (bill of lading, daňový výměr o dovozních odvodech, výpisy z běžného účtu). Finanční orgány podle žalobce nepředložily žádný důkaz o tom, že by žalobce fakticky ovlivňoval jednotlivé obchodní případy od objednání zboží po jeho konečnou dodávku, včetně vyřízení celních formalit. Není rovněž prokázáno tvrzení žalovaného, že německé celní orgány nezkontrolují soulad formálního stavu s faktickým, zvláště když německé celní orgány nemohly předmětné zboží vydat někomu jinému než subjektům uvedeným na příslušném bill of lading. Pokud měl žalovaný pochybnosti stran příslušných rozhodnutí německých celních orgánů, měl dát podnět k dalšímu řízení. S ohledem na souslednost těchto kroků měl žalobce za to, že dodavatelé nabyli vlastnická práva k příslušnému zboží, které následně převedli na žalobce. Žalobce tvrdil, že žalovaný se nedostatečně řídil předchozím zrušujícím rozsudkem Krajského soudu v Ostravě

pokračování

sp. zn. 22 Af 13/2015, neboť nově provedl pouze výslech pana Krampery, avšak ani s touto výpovědí nepracoval dostatečně ve smyslu tohoto rozsudku. Byly tak přehlédnuty ty výpovědi, které vyznívaly ve prospěch žalobce, neboť žalovaný vycházel pouze a jen z výpovědi paní D. a pánů Valíše a S. Pokud žalovaný hovoří o tom, že žalobce měl platit pouze část ceny, přehlíží, že zbytek ceny byla záloha. Nebylo zohledněno, že dodavatelé platili celní dluh, příslušné poplatky a odměnu Interfrachu, a také přepravu zboží společnosti TYGR CENTRUM. Pro své úvahy žalovaný využívá výpovědi pana B. z ledna 2013, avšak sám uznal, že tato byla zatížena procesní vadou odůvodňující zopakování této výpovědi. Pokud žalovaný považoval za osobu jednající jménem obou dodavatelů pana Janíka, pak měl za to, že tvrzení žalovaného si navzájem odporují, neboť fakticky z toho vyplývá, že pan Janík musel řídit i jednotlivé transakce. Měl však za to, že je možné dovodit zapojení jednotlivých jednatelů dodavatelů. Žalovaný nemístně zdůrazňuje výpověď pana S. a Valíše na úkor výpovědi pana Janíka, který naopak popsal reálnou obchodní aktivitu. Z daňového přiznání společnosti MotorsTech podle žalobce vyplývá, že ta dodávala i dalším subjektům, čemuž odpovídají další důkazní prostředky zajištěné žalovaným. Žalobce tedy od MotorsTech získal pouze 10 % jí dovezených vozidel. Žalobce přitom poukazoval na to, že i v rámci mezinárodní spolupráce byly získány kopie občanských průkazů příslušných osob jednajících jménem MotorsTech, s čímž měly být tyto osoby zkonfrontovány během výslechu. Z důkazů získaných od německých orgánů tak lze podle žalobce dovodit, že svědci S. a Vališ nevyprávěli pravdivě. Tito svědci byli přitom jazykově dostatečně vybaveni na jednání se zahraničními zákazníky. Pan Vališ musí být s ohledem na své obchodní zkušenosti ze Švýcarska znalejší obchodní problematiky, než jak on sám tvrdí. Žalovaný se nezamyslel nad tím, že tito svědkové mohli úmyslně lhát, aby se zbavili své odpovědnosti. Rovněž ve vztahu ke společnosti Dinemlun žalobce tvrdil, že u ní pořídil 48% vozidel, která společnost dovezla od různých zahraničních subdodavatelů; zbytek vozidel tato společnost dovezla pro jiné odběratele, o které se žalovaný nezajímal. Ve vztahu k výpovědi paní D. žalovaný nehodnotil její čestné prohlášení, z něhož vyplývá vědomost této osoby o činnosti společnosti Dinemlun. Žalovaný tak podle žalobce vedl odvolací řízení vedoucí k vydání napadeného rozhodnutí ryze formálně, nadto mu ani nedal dostatečný prostor k příslušnému vyjádření, přičemž přehlédl, že někteří svědci měli motiv vypovídat nepravdivě z důvodu hrozícího trestního stíhání.

[10] Žalovaný měl rovněž pochybit i v právním posouzení věci, neboť ačkoli hovoří o neunesení důkazního břemene, fakticky operuje s původní myšlenkou správce daně o disimulaci právního úkonu. V případě disimulace však tíží břemeno tvrzení a důkazní správce daně. Jednotlivé důkazy přitom nehovoří o tom, že by žalobce ovlivňoval dodávky vozidel ze třetích zemí. Žalovaný úvahami o neunesení důkazního břemene pouze zastírá to, že se chtěl vyhnout závěrům o disimulaci, kde by naopak důkazní břemeno tížilo jej. Žalobce měl rovněž za to, že žalovaný v tomto směru nedostatečně hodnotil jednotlivé důkazní prostředky, když všechny vyložil v jeho neprospěch. Trval na tom, že ve věci měl být proveden řádný výslech pana Jana Žurka, nikoli pouhý odkaz na listinu obsahující vyjádření celního úřadu. Odkaz na jeho vyjádření týkající se jiných let je v tomto směru naprosto nedostatečný. Žalobce v neposlední řadě poukazoval na to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí příslušné prekluzivní lhůty. Poslední pochybení spatřoval v tom, že se odvolacího řízení účastnila totožná úřední osoba, která se podílela na prvostupňovém řízení.

[11] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** popsal obsah daňového spisu. Za základní spornou otázku označil splnění důkazní povinnosti žalobce. Proto nejprve stručně shrnul, jakým způsobem upravuje daňový řád rozložení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt. Dále se zaměřil na jednotlivé jednotlivé důkazní prostředky, zejm. výslechy příslušných svědků. Soud souhlasil se závěrem, že svědkové D., S. a Vališ nepotvrdili dodání předmětných vozidel, když jakoukoli faktickou činnost za dodavatele Dinemlun a MotorsTech

popřeli. I kdyby žalovaný těmto výpovědím neuvěřil, nemohl by dojít k závěru opačnému, tj. že by tyto výpovědi dodání zboží těmito dodavateli prokazovaly. Tyto výpovědi přitom žalovaný nepovažoval za nezvratné, neboť v napadeném rozhodnutí ostatní důkazy hodnotil bez ohledu na výpověď těchto svědků. Případná faktická aktivita těchto dodavatelů vůči jiným daňovým subjektům na posouzení daného případu ničeho nemění. Výpovědi pana Janíka žalovaný neuvěřil nikoli na základě toho, že je v rozporu s výpověďmi předchozích tří osob, ale kvůli tomu, jak vysvětlil důvod udělení prokury odkazem na to, že v Německu mu nechtěli předat automobily, tudíž tam musel jezdit jednatel Vališ, který mu udělil prokuru – prokura však byla tomuto svědku zapsána ve stejný den, kdy byl pan Vališ zapsán jednatelem, z čehož žalovaný dovodil, že svědkem popsaná situace nemohla nastat. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil. Další rozpor byl shledán v tom, že svědek Janík uvedl zjevně nesprávný počet aut, které měla společnost dodat. Ztotožnil se rovněž s tím, že svědek zaměnil osobu, která mu měla udělit prokuru. Soud proto souhlasil s tím, jakým způsobem byla výpověď pana Janíka vyhodnocena, přičemž nebylo a priori vycházeno jen z výpovědi pana Valíše. Závěr žalovaného, že ani tato výpověď neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění, je podle soudu správný. Rovněž výpověď paní K. nepotvrzuje, že by došlo k dodání automobilů, jak dovozuje žalobce, neboť svědkyně neznala konkrétní osoby jednající jménem sporných dodavatelů. Pokud tato svědkyně zná pana B., dispečera přepravy společnosti TYGER CENTRUM, měla by znát i osoby jednající jménem těchto společností, když žalobce měl být ve smluvním vztahu pouze s dodavateli, nikoli s touto přepravní společností. K otázce dodání zboží žalovaný vysvětlil, že na dodavatele nikdy nepřešlo faktické právo nakládat s předmětným zbožím, neboť tyto společnosti neurčovaly ani předmět koupě, ani kupní cenu, tato jim nebyla v souladu se smlouvou hrazena, předmětná vozidla jim nebyla ani fakticky dodána, s čímž se soud ztotožnil, neboť to je podle názoru klíčové na rozdíl od formálního rámce celého případu, který tvoří doklady – včetně soukromoprávních. Byl to žalobce, kdo si konkrétní vozidlo vybíral v zahraničí, kdo poslal zálohu přímo společnosti AAP (jejímž jednatelem byl bratr jednatele žalobce), se kterou nadto v minulosti jednal napřímo. Pro žalobce mohlo být jednodušší předmětná vozidla nakupovat pomocí předmětných dodavatelů z důvodu zjednodušení administrativních kroků – v takovém případě však dodavatelé poskytovali příslušné služby, avšak nepřeváděli vlastnické právo na žalobce. Ohledně kupní ceny žalovaný zjistil, že ta byla těmto dodavatelům hrazena pouze zčásti (odpovídající výši DPH), zbývající část byla hrazena přímo AAP. Tento způsob úhrady byl jako možný uveden ve smlouvách o obchodní spolupráci s podmínkou písemného sdělení dodavatelů žalobci o stavu zaplacení kupní ceny společnosti AAP, tyto smlouvy však nebyly na výzvu správce daně žalobcem předloženy. S ohledem na zprávu o daňové kontrole však k dělení kupní ceny nedocházelo přesně v poměrech uváděných v daných smlouvách, což podle krajského soudu svědčí o tom, že společnosti Dinemlun a MotorsTech nebyly faktičtí dodavatelé sporných vozidel, neboť ani pro takový způsob placení kupní ceny, ani pro chování těchto společností, které nepožadovaly dodržení příslušných smluvních podmínek, žalobce nenabídl žádné ekonomické vysvětlení.

[12] Soud rovněž souhlasil se závěrem žalovaného, že deklarovaní dodavatelé neprováděli přepravu automobilů z Německa. Výpověď svědka Krampera nebyla osvědčena jako důkaz z důvodu její nevěrohodnosti, neboť svědek si z přibližně 15 klientů vzpomněl pouze na názvy právě dodavatelů, přičemž jména osob za ně jednající mohl znát z veřejných rejstříků a předložených dokladů. Poukázáno bylo na to, že předávací protokoly k předmětným vozidlům nebyly podepsány za tyto dodavatele, ale vozidla přebíral přímo žalobce nebo zaměstnanec společnosti HUMMER. Žalovaný vycházel z obou výpovědí svědka K., neboť ten ve výpovědi v červnu 2014 sdělil totožné informace jako ve výpovědi v lednu 2013. Rovněž tato výpověď ve vztahu k předmětné věci ničeho neprokazuje, neboť svědek sice potvrdil provedené přepravy pro deklarované dodavatele, avšak jméno Allana Janíka si spojil se zcela jinou společností, v podrobnostech odkázal na svědka pana B., který však podle své výpovědi žádnou

pokračování

z osob jednajících za deklarované dodavatele nezná. Rovněž pan B. k věci uvedl, že nezná konkrétní osoby, které měly jednat jménem deklarovaných dodavatelů. Ve vztahu k listinným důkazům se soud ztotožnil s tím, jakým způsobem žalovaný vysvětlil svůj závěr, že tyto dokumenty neprokazují faktické dodání předmětného zboží, neboť podle něj deklarovaní dodavatelé nikdy nebyli faktickými vlastníky zboží, jelikož to vyplývá z výše popsaných důkazních prostředků. Pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH totiž není podstatné, zda je předmětný obchod podložen smluvní dokumentací, která ze soukromoprávního hlediska je platná a účinná, ale to, zda k realizaci plnění opravdu došlo. Existence listin, byť by splňovaly všechny formálně právní náležitosti, je bez významu pro naplnění pojmu dodání zboží ve smyslu zákona o DPH, když deklarovaní dodavatelé nikdy nenabývali právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastníci. Faktické fungování deklarovaných dodavatelů je pro posouzení konkrétní věci irelevantní. K výslechu pana Jana Žurka soud uvedl, že jej za dané situace považuje za nadbytečný, protože vůle třetího subjektu je pro posouzení faktického dodání zboží žalobci jím deklarovanými dodavateli bezvýznamná.

[13] V projednávané věci nešlo o otázku disimulace právních úkonů, ale o prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Akceptování žalobcovy argumentace by vedlo k tomu, že vždy, kdy správce daně neuzná daňový odpočet, ačkoli daňový subjekt svá daňová tvrzení a současně svou prvotní dokladovou povinnost splní, by v rozporu s rozložením důkazní povinnosti podle § 92 daňového řádu byl správce daně povinen prokázat skutečný stav. Závěr o nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu se vždy vztahuje ke konkrétní daňové povinnosti a podmínky pro uznání daňové ztráty pro účely daně z příjmů a přiznání nároku na odpočet daně na vstupu u DPH jsou rozdílné, když pro uplatnění nároku na odpočet DPH je vždy rozhodující osoba dodavatele, který musí být plátcem DPH. Soud s ohledem na průběh daňového řízení konstatoval, že v projednávané věci bylo napadené rozhodnutí vydáno před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Soud rovněž neměl za to, že došlo k pochybení v odvolacím řízení, kdy žalovaný uložil správci daně doplnit nebo odstranit vady prvostupňového rozhodnutí; takový postup přitom může vykonat tatáž úřední osoba, která se účastnila prvostupňového řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[14] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 12. 6. 2019, v níž uvedl, že ji podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Poukázal na to, že finanční orgány ve věci rozhodovaly opakovaně, neboť předchozí odvolací rozhodnutí bylo zrušeno krajským soudem; tento postup přitom vedl k tomu, že se argumentace finančních orgánů postupem doby měnila, když nakonec krajský soud konstatoval, že za dané situace formální stav neodpovídá zjiřitelnému stavu skutečnému. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že ve věci nebyl proveden výslech Jana Žurka, prezidenta kanadské společnosti AAP, neboť jeho prostřednictvím by bylo možné posoudit, zda došlo k dodání zboží jeho dodavatelům, resp. zda se společnosti Dinemlun a MotorsTech staly vlastníkem zboží či zda nabyly jiné právo nakládat se zbožím jako vlastníci. Za stěžejní pro tuto věc považuje vůli prvotního vlastníka. K tomu poukázal na to, že vozidla byla přepravována z amerického kontinentu do přístavu v SRN za použití dokumentu bill of lading (konosament či náložný list), který podle příslušné právní úpravy (Úmluvy OSN o námořní přepravě zboží) představuje cenný papír, s nímž je spojeno vlastnické právo s předmětným zbožím. Převzetím takového konosamentu k vozu adresátem dochází k nabytí vlastnictví vozidel adresátem, a to bez ohledu na to, zda vozidla v danou chvíli fyzicky drží či nikoli. Těmito dokumenty se krajský soud podle stěžovatele opomněl zabývat. Nesouhlasil tak s tím, že bylo odmítnuto provést dokazování týkající se závazkového vztahu mezi jeho dodavateli a společností AAP. Pokud zákon o DPH nehovoří toliko o vlastnictví, ale také o variantě práva nakládat se zbožím jako vlastníci, pak princip konosamentu v mezinárodní námořní přepravě podle stěžovatele vede

k závěru, že nejméně taková práva k jednotlivým vozidlům museli adresáti konosamentu (jeho dodavatelé) nabýt.

[15] Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že celý průběh daňového řízení je ovlivněn snahou o selekci navrhovaných důkazů v jeho neprospěch. Za základ dokazování se totiž vzal výslech svědků Vališe, S. a D., u kterých až nyní i krajský soud připustil, že tito svědci jsou nevěrohodní a že jejich výpovědi nelze použít. Jejich popírání přitom bylo vyvráceno obsahem dokladů k převzetí vozidel v SRN, výpovědi svědků Janíka a Krampery. Stěžovatel tak měl za to, že řízení bylo zatíženo vadou spočívající v odmítání provádět relevantní důkazní prostředky a jejich nesprávným hodnocením. Nesouhlasil také s tím, že nebyl vyslechnut pan „J.“, který měl podle některých svědků vyřizovat v zámoří jednotlivé obchody. Dále poukazoval na to, že pokud finanční orgány vyjádřily pochybnosti založené na tom, že skutečným dodavatelem je někdo jiný, než ten, kdo byl deklarován, pak se jedná o jinou slovní formulaci téhož principu, kterým je disimulace. V takovém případě se měly finanční orgány celou transakcí zabývat s ohledem na splnění těchto podmínek. Za podstatné označil rovněž zjištění stran výše plateb a podoby platebního styku u jednotlivých vozidel, kdy dodavatelé obdrželi finanční prostředky odpovídající DPH a příslušnou marži pohybující se na úrovni 4 – 5 %. Vyplacení zbytku kupní ceny subdodavateli považoval za obvyklé z důvodu prevence proti případům, že by prodávající tyto finanční prostředky použil pro jiné účely, než na vyrovnání svého závazku vůči svému dodavateli. Nepovažoval za nezákonné či jakkoli závadné, že se tuzemský subjekt rozhodne zajistit si zahraniční dodávky prostřednictvím třetího subjektu. V předmětné věci obdrželi dodavatelé vždy dostatečnou částku, která postačovala na splnění příslušných daňových povinností a která zahrnovala také určitý zisk. Pokud statuární orgány dodavatelů nezajistily splnění daňových povinností (protože pod jejich vedením platby za vozidla patrně kamsi zmizely), nemůže si finanční správa dělat ze stěžovatele náhradní zdroj.

[16] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v přípisu ze dne 2. 7. 2019, v němž k otázce konosamentu namítl, že takovýmto způsobem nebyla koncipována příslušná žalobní námítka, proto se k ní nemohl ani krajský soud náležitě vyjádřit. Měl za to, že v napadeném rozhodnutí bylo konstatováno, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH, neboť ten neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že mu byla předmětná plnění fakticky dodána osobami uvedenými a deklarovanými na daňových dokladech. Pojem převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je podle žalovaného širším než národní právní pojetí převodu vlastnictví. Údajní dodavatelé nikdy nemohli být faktickými dodavateli stěžovatele, protože na ně nikdy nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, na daňových dokladech jsou uvedeni pouze formálně. Uvedení dodavatelé neměli žádnou jinou funkci než jen figurovat na písemnostech, jelikož vozidla vybíral stěžovatel, platil je přímo společnosti AAP, uvedeným dodavatelům v rozporu s příslušnými smlouvami posílal pouze částku odpovídající DPH. Tito dodavatelé tak neurčovali kupní cenu. V rozporu s rámcovými smlouvami nadto stěžovatel zařizoval i formalitu spojené s technickou způsobilostí vozidel. S ohledem na okolnosti případu tedy tito údajní dodavatelé neměli právo nakládat se zbožím jako vlastník ani v právním a ani ve faktickém smyslu. Poukázal na to, že prezidentem společnosti AAP byl bratr jednatele stěžovatele, že finanční toky probíhaly zjevně v rozporu s příslušnou smluvní dokumentací a že stěžovatel nedoložil příslušné doklady vztahující se k činnostem dle smluv o obchodní spolupráci. Pokud v minulosti probíhaly obchodní transakce napřímo, dokládá to podle něj, že uvedení dodavatelé byli pouze formální. Žalovaný vysvětlil, že přepravu vozidel zajišťovala společnost TYGR CENTRUM, která si u společnosti FICO objednala služby fiskálního zástupce; zasilatelskou smlouvu však s uvedenými dodavateli uzavřela společnost TYGR CENTRUM PRAHA. Žalovaný podrobně zrekapituloval jednotlivé svědecké výpovědi, z nichž žádná nepotvrzuje faktické jednání uvedených dodavatelů. Předložené dokumenty dokládají pouze formální, nikoli faktický stav. Žalovaný tak měl za to, že jednotlivé důkazní prostředky byly

pokračování

ze strany finančních orgánů řádně vyhodnoceny a posouzeny a že za dané situace tížilo důkazní břemeno stěžovatele, který jej však neunesl. K údajnému neprovedení dalších výsledků žalovaný odvětil, že stěžovatel nikdy nenavrhol výsledk blíže nespecifikovaného pana „J.“. Ohledně výsledku pana Jana Žurky vysvětlil, že v dané věci byly posuzovány vztahy stěžovatele s deklarovanými dodavateli, nikoli vždy žalobce a společnosti AAP. Pokud z dokazování vyplynulo, že stěžovatel se společností AAP v minulosti obchodoval napřímo, není mu zřejmé, proč najednou byl do tohoto řetězce přidán další článek. Ohledně nesprávného hodnocení jednotlivých svědků žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, které se touto otázkou dostatečně zabývá. Rovněž ve vztahu k údajné disimulaci žalovaný odkázal na závěry krajského soudu. Pokud se stěžovatel dovolává toho, že mu nelze klást k tíži porušení daňových povinností jinými subjekty (údajnými dodavateli), pak žalovaný poukázal na to, v projednávané věci byl spor týkající se splnění daňových povinností ze strany stěžovatele.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v ustanovení § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval argumentací žalovaného, který poukázal na to, že stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl nové skutečnosti a důvody, tudíž je na místě z jeho pohledu tuto argumentaci stěžovatele odmítnout, resp. se k ní věcně nevyjadřovat. K této otázce Nejvyšší správní soud konstatuje, že nepřehlédl, že stěžovatel svou kasační argumentaci poněkud posouvá „do jiného světla“, než jak ji prezentoval ve své žalobě. Za podstatné však považuje, že základní kasační argumentace spočívá podle stěžovatele v tom, že mu předmětná vozidla byla dodána ze strany jeho dodavatelů Dinemlun a MotorsTech, přičemž tento základ má zjevný předobraz v příslušných žalobních bodech. S ohledem na tuto skutečnost a na to, že stěžovatel rovněž zjevně reaguje na odůvodnění napadeného rozsudku, které se jeho žalobní argumentací zabývá, je na místě dovodit, že kasační argumentace stěžovatele je zásadně přípustná, tudíž je nutné se jí zabývat, neboť v opačném případě by svým formalistickým přístupem zasáhl do práva účastníka řízení na soudní ochranu – srov. přiměřeně nález Ústavního soudu ze dne 21. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 3006/15.

[20] K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí Nejvyšší správní soud následující:

[21] Nejvyšší správní soud považuje za stěžejní otázku rozložení břemene tvrzení a zejména důkazního břemene v daňovém řízení (ať už v řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nebo podle daňového řádu), přičemž Nejvyšší správní soud musí vycházet ze své ustálené judikatury, z níž ostatně obsáhle citoval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[22] Podle § 92 odst. 3 d. ř. „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. „*správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,*

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“

[23] Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34).

[24] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[25] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[26] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, bod 23). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“.

[27] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).

pokračování

[28] Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejpřesněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 d. ř.), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu).

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené a argumentaci stěžovatele dovolávající se příslušných dokladů a zejm. konosamentů (náložných listů – Bill of Lading), které podle jeho názoru prokazují nabytí vlastnického práva jeho dodavateli od společnosti AAP, což má dokládat následné dodání předmětného zboží do jeho vlastnictví, uvádí, že tímto stěžovatel niče nad rámec toho, co bylo provedeno a prokázáno v daňovém řízení, fakticky neprokazuje, neboť v projednávané věci nebylo sporné to, že by stěžovatel neunesl své prvotní důkazní břemeno v podobě předložení příslušných dokladů, na jejichž základě dovozoval dodání zboží ve smyslu ustanovení § 13 zákona o DPH, nebo že by předmětná vozidla nenabyl do svého vlastnictví. Právě naopak finanční orgány měly za to, že stěžovatel předložil řádné doklady, které by měly odůvodňovat přiznání nároku na odpočet DPH, avšak při bližší kontrole vznikly správci daně pochybnosti stran toho, zda tyto formální doklady skutečně dokládají uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak stěžovatel deklaroval, resp. jaký byl skutečný dodavatelský řetězec předmětného zboží.

[30] Nejvyšší správní soud tedy v obecné rovině v žádném případě nezpochybňuje právní úpravu regulující konosamenty a vliv zápisů na těchto cenných papírech na vydání zásilky při jeho předložení, avšak tato otázka je pro posouzení věci irelevantní, neboť v posuzované věci nebylo sporné to, zda stěžovatel fakticky nakonec nabyl vlastnické právo k předmětným vozidlům a zda mu toto zboží bylo ve výsledku vydáno (tj. soukromoprávní rovina), ale posouzení veřejnoprávního problému v podobě dodání zboží ve smyslu ustanovení § 13 zákona o DPH a s tím související otázky případného nároku na odpočet DPH. Pojem dodání zboží ve smyslu zákona o DPH a unijní úpravy, která je předlohou pro tuto vnitrostátní úpravu, přitom „neodkazuje na převod vlastnictví způsobem, 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 Soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe⁶). Zahrnuje „právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami“ či „právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity“ (rozsudek Soudního dvora 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, dovodil, že „dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem[...]právo nakládat se zbožím jako vlastníkem 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“.

[31] V posuzované věci tedy je sporné to, zda deklarovaní dodavatelé (společnosti Dinemlun MotorsTech) byli skutečnými dodavateli ve smyslu zákona o DPH, tj. jestli by vytvořen řádný řetězec v podobě zahraničního subdodavatele společnosti AAP, deklarovaných dodavatelů (společnosti Dinemlun a MotorsTech) a stěžovatele, nebo zda zde existoval faktický dodavatelský řetězec v podobě zahraniční společnosti AAP a stěžovatele, v jehož rámci pouze formálně figurovali deklarovaní dodavatelé (společnosti Dinemlun a MotorsTech). Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s finančními orgány, že za daného skutkového stavu se jedná o druhý případ, neboť dle obsahu daňového spisu a samotné argumentace stěžovatele uplatněné v kasační

stížnosti skutečným dodavatelem stěžovatel byla zahraniční společnost AAP, se kterou stěžovatel fakticky napřímo jednal, přičemž formálně („dokladově“) využil prostředníky – deklarované dodavatele.

[32] Nejvyššímu správnímu soudu totiž s ohledem na obsáhlé dokazování není zřejmé, jaký ekonomický smysl byl ze strany stěžovatele spatřován v tom, že odebíral zboží od zahraniční společnosti (s jejímž představitelem pojí jeho statutární orgán blízký příbuzenský vztah), od které totožné zboží v minulosti již odebíral, přičemž veškerou administrativu spojenou s pořízením zboží včetně aktivit souvisejících s jeho faktickým dovezením na území České republiky vykonával stěžovatel (nadto v rozporu s příslušnou smlouvou s deklarovanými dodavateli), resp. jím pověřené a zplnomocněné osoby. Nejvyšší správní soud tak obecně nezpochybňuje argumentaci stěžovatele, že je zásadně věcí daňového subjektu zvolit si příslušný dodavatelský řetězec s ohledem na jeho podnikatelské aktivity, avšak v projednávané věci nevidí jakýkoli rozumný ekonomický důvod pro zapojení dalšího článku do tohoto řetězce, který i dle argumentace stěžovatele obsažené v kasační stížnosti měl znamenat povinnost zaplatit takové společnosti příslušnou provizi pohybující se v rozmezí 4% až 5% (tj. dodatečný náklad), aniž by byla ze strany stěžovatele dosažena jakákoli jiná úspora, neboť zbývající administrativu a náklady související s faktickým dodáním a registrováním vozidel zajišťoval stěžovatel (někdy dokonce i na základě výslovné plné moci udělené mu údajným dodavatelem Dinemlun), tudíž takové jednání Nejvyšší správní soud hodnotí jako ryze nelogické a rozporné s vlastním smyslem podnikání v podobě snahy o maximalizaci zisku – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80.

[33] Nejvyšší správní soud tak má za to, že deklarovaní dodavatelé fakticky nikdy nenabývali právo disponovat s předmětem dodání (dovezenými automobily) jako vlastníci, neboť toto právo s ohledem na provedené dokazování vykonával již od počátku celého „řetězce dodání“ stěžovatel. Deklarovaní dodavatelé fakticky kromě uzavření příslušných smluv a figurování na příslušných dokladech vůči předmětu dodání a vůči ostatním účastníkům celé transakce zjevně nevykonávali jakoukoli jinou aktivitu (na rozdíl od stěžovatele), na jejímž základě by bylo možné hovořit o jakékoli dispozici těchto deklarovaných dodavatelů s předmětným zbožím. To, že stěžovatel do tohoto řetězce formálně zapojil další článek v podobě deklarovaných dodavatelů, tak z nich ještě nemůže činit „skutečné dodavatele“ ve smyslu zákona o DPH, od nichž by „dodání zboží“ odůvodňovalo nárok na odpočet DPH, neboť v takovém případě by nárok na odpočet na DPH v rozporu s příslušnou právní úpravou a výše citovanou judikaturou byl vázán ryze na předložení „dokladu“, bez ohledu na to, jakým způsobem se daná transakce udála. Citovaná právní úprava a navazující judikatura naopak má vést k tomu, že má být zkoumáno, kdo skutečně se zbožím nakládá jako vlastník, a má tudíž fakticky bránit tomu, aby se prostřednictvím vytváření řetězce „nedohledatelných a nekontaktních plátců DPH“ rozměňoval nárok na odpočet DPH a aby se vytvářely předpoklady pro daňové podvody v obecném slova smyslu v podobě vylákávání nároku na odpočet DPH za situace, kdy by dodavatel v předchozím článku řetězce DPH neodvedl.

[34] Pokud stěžovatel namítal, že jeho práva byla porušena tím, že nebyl proveden výslech pana Jana Žurky, prezidenta společnosti AAP (bratra jednatele žalobce), má Nejvyšší správní soud za to, že takový výslech by v dané věci byl nadbytečný. V projednávané věci, jak bylo výše zmíněno, nebylo sporné, zda existovala zahraniční společnost AAP, která dodávala předmětné automobily, ale to, jakou roli v předmětných transakcích hráli deklarovaní dodavatelé (společnosti Dinemlun MotorsTech). Ve vztahu k reálné činnosti těchto subjektů měly být ze strany stěžovatele předkládány příslušné důkazní návrhy nad rámec již předložených listinných důkazních prostředků, které dle zjištění finančních orgánů neodpovídaly skutečnosti,

pokračování

neboť deklarovaní dodavatelé v daných transakcích vystupovali ryze formálně, jak popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí.

[35] Nejvyšší správní soud přitom nemá za dané situace za to, že by vedení dokazování ze strany finančních orgánů a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků bylo jakkoli nezákonné. Stěžovatel se v tomto směru dovolává zákonné povinnosti osob vykonávajících funkci statutárních orgánů u deklarovaných dodavatelů – zákonná povinnost však (ať už stanovená zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů) sama o sobě neznamená, že bude v reálu tato zákonná povinnost splněna. V projednávané věci – jak už ostatně konstatoval krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí – přitom závěry finančních orgánů nestojí jen na výpovědích pana Vališe, S. nebo paní D., kteří všichni popřeli jakoukoli skutečnou činnost ve prospěch deklarovaných dodavatelů, ale že zde neexistuje žádný jiný hodnověrný důkazní prostředek, který by prokazoval reálnou a skutečnou činnost těchto deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud sice trvá na svých závěrech stran toho, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval každou dílčí možnou skutečnost (např. každou cihlu v rámci dodávky cihel na stavbu celého domu, který byl následně zjevně postaven – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71), neboť takové požadavky by vedly k absurdním důsledkům, tudíž by bylo na místě je odmítnout, avšak v projednávané věci musí poukázat na to, že ačkoli měl stěžovatel s deklarovanými dodavateli uskutečnit transakce v řádech desítek milionů korun, není zde žádný hodnověrný důkazní prostředek, který by byl schopen prokázat reálnou činnost těchto deklarovaných dodavatelů (resp. jakýchkoli osob za tyto deklarované osoby jednajících) za situace, kdy tito byli nově „zapojeni“ jako mezičlánek do obchodu, který dle všeho v minulosti fungoval na přímo bez jakýchkoli obtíží (zvláště když prezidentem zahraničního dodavatele je bratr jednatele žalobce), přičemž stěžovatel fakticky vykonával veškeré faktické i administrativní úkony spojené s dodáním požadovaného zboží.

[36] Nejvyšší správní soud k tomu pouze doplňuje, že krajský soud v žádném případě nekonstatoval, že by svědkové Vališ, S. nebo paní D. byli nevěrohodní (jak nesprávně dovozuje stěžovatel v kasační stížnosti), pouze uvedl, že i kdyby tomu tak bylo, tak ani na základě tohoto závěru by nebylo možné konstatovat, že tyto výpovědi prokazují dodání zboží ve smyslu ustanovení § 13 zákona o DPH, resp. že by se jednalo o skutečné, reálně fungující dodavatele. Požadavek stěžovatele na to, že měl být proveden výslech „pana J.“ bez bližšího uvedení jakýchkoli údajů, pak jen dokládá, že stěžovatel skutečně není schopen či ochoten prokázat, jakým způsobem předmětné obchody reálně probíhaly, resp. kdo v celém řetězci skutečně jednal. Návrh na výslech „pana J.“ s ohledem na jeho zjevnou neurčitost a neuchopitelnost tak nemůže představovat řádný důkazní návrh, neboť je zjevně neproveditelný.

[37] Pokud se stěžovatel dovolává toho, že finanční orgány fakticky vyjádřily pochybnosti založené na disimulaci právního jednání, pak Nejvyšší správní soud nad rámec toho, co k této námitce uvedl krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, musí uvést, že finanční orgány nezpochybnily, že by v projednávané věci byly uzavírány příslušné soukromoprávní smlouvy, které z hlediska soukromého práva vedly nakonec k reálnému dodání předmětných vozidel stěžovateli a nabytí vlastnického práva k těmto vozidlům stěžovatelem. Stěžovatelem uzavřené kupní smlouvy s deklarovanými dodavateli tak zjevně nebyly výsledkem předstírání jejich jiné vůle (že by např. místo kupní smlouvy chtěly uzavřít darovací smlouvu), tj. nedošlo k simulaci úkonu, který účastníci nechtěli – srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č.j. 1 Afs 73/2004 - 89. Finanční orgány naopak řešily otázku, zda bylo prokázáno, že bylo podle příslušných smluv postupováno a zda deklarovaní dodavatelé byli skutečnými dodavateli ve smyslu ustanovení § 13 zákona o DPH, což by stěžovatele

opravňovalo uplatnit si nárok na odpočet DPH. Pokud by skutečně jakékoli zpochybnění dodání zboží nebo služeb od jiného plátce DPH mělo znamenat, že se finanční orgány automaticky musejí zabývat otázkou simulace, resp. disimulace, vedlo by to zjevně k popření ustanovení § 92 daňového řádu (resp. obdobné úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků) stran výše popsaného důkazního břemene a jeho přenášení mezi daňovým subjektem a správcem daně, jak bylo výše zevrubně popsáno.

[38] Poukaz stěžovatele na to, že fakticky svým deklarovaným dodavatelům hradil částku odpovídající DPH a příslušnou část zisku (byť tato argumentace částečně překračuje rozsah žalobních bodů), v žádném případě neodporuje zjištění finančních orgánů, že fakticky probíhalo dodání jinak, než odpovídá příslušným smluvním dokumentům, což stěžovatel ani v kasační stížnosti nepopírá. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že z hlediska soukromého práva je možné platit přímo subdodavatelům a že ani veřejnoprávní úprava takový postup nezakazuje; ovšem tvrzení stěžovatele, že se jednalo o prevenci proti případům, kdy prodávající tyto prostředky použije pro jiné účely než na vyrovnaní svého závazku vůči svému dodavateli, nevysvětluje, proč stěžovatel v dané věci postupoval v rozporu s příslušnou smluvní úpravou stran placení ceny a proč uzavíral obchod, který byl v rozporu s jeho předchozí praxí, a který kromě zajištění „formálního dodavatele a jeho faktur s razítkem“ pro něho ničeho jiného nepřinesl.

[39] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1, 5 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. října 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu