



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyní Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Ludmily Sandnerové ve věci

žalobce: **Select Automotive s.r.o.**, IČO 24208281
sídlem K Novému Dvoru 897/66, 142 00 Praha 4
zastoupený advokátem JUDr. Adamem Batunou
sídlem Václavské náměstí 1, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2017, č. j. 33167/17/5300-21443-702551,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2017, č. j. 33167/17/5300-21443-702551, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4 (dále též „*správce daně*“) ze dne 17. 5. 2016, č. j. 4185369/16/2004-52524-108932 (dále též „*platební výměr*“). Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 28 844 Kč.

2. Proti těmto rozhodnutím žalobce brojí podanou žalobou. Ke skutkovým okolnostem uvádí, že správce daně neuznal nárok na odpočet DPH z pořízení vozidla zn. Ferrari F 12 Berlinetta (dále též „vozidlo“) z daňového dokladu společnosti NINE ELEVEN s.r.o. (dále též „prodejce vozidla“). Žalobce přitom splnil všechny formální náležitosti pro přiznání daňového odpočtu, avšak podle správce daně mohl žalobce vědět, že se účastní transakce zatížené podvodem. Žalovaný z podnětu podaného odvolání sice správně zhodnotil, že žalobce splnil všechny zákonem požadované náležitosti pro odpočet DPH, ztotožnil se však se závěry správce daně.
3. V prvním žalobním bodu žalobce namítá, že správce daně ve Výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 1. 2013, č. j. 147387/13/2004-24904-108932 (dále též „Výzva“), neuvedl konkrétní pochybnosti podle daňového řádu, aby je žalobce mohl odstranit a tato vada nebyla zhojena ani v odvolacím řízení. Podle žalobce správce daně překročil zákonný rámec v řízení o odstranění pochybností tím, že daňovou kontrolu zahájil až po 13 měsících vedení postupu k odstranění pochybností, v rozporu se závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) sp. zn. 2 Afs 32/2015 či sp. zn. 1 Ans 10/2012. Dále žalobce namítá, že správní orgány překročily prekluzivní lhůtu pro vyměření daně, jelikož faktická daňová kontrola nebyla zahájena dne 24. 2. 2014, ale již dne 4. 2. 2013, k tomuto okamžiku byla naplněna materiální podstata daňové kontroly. Žalobce považuje Zprávu o daňové kontrole i přes doplňující vysvětlení za zmatečnou, jež nemohla sloužit za jasné a přehledné odůvodnění platebního výměru, což žalovaný nezhojil ani v odvolacím řízení. Podle žalobce správní orgány neprovedly všechny navrhované důkazy ke zjištění skutečného stavu věci, ačkoli učinily kategorické závěry o zapojení žalobce do daňových podvodů.
4. Ve druhém žalobním bodu žalobce poukazuje na porušení zásady legitimního očekávání. Žalobce uvádí, že očekával, že jeho věc bude rozhodnuta obdobně jako věc z roku 2017, v níž Generální finanční ředitelství (dále též „GFŘ“) přiznalo odpočet DPH při nákupu mobilních telefonů od společnosti 2P Commercial Agency s.r.o., zapojené do podvodů s DPH. Za postup dostatečně obezřetný GFŘ považovalo prověření této společnosti z veřejně dostupných rejstříků. Rok probíhající finanční kontrola nebyla považována za nestandardní, šlo o soukromý obchod, při němž GFŘ nebylo oprávněno využívat své interní rejstříky. Za nestandardní nebylo považováno, že v orgánech dodavatele mobilních telefonů působili cizí státní příslušníci, že společnost měla sídlo v tzv. daňovém ráji, že nabízená cena byla nejnižší, a rovněž že mobilní telefony bylo možné považovat za rizikovou komoditu v oblasti podvodů s DPH. Dále žalobce namítá, že správce daně za období října 2012 akceptoval odpočet uplatněný ze zálohy uhrazené žalobcem prodejci vozidla, přitom v následujícím období vrácení nadměrného odpočtu ze stejného plnění odmítl.
5. Ve třetím žalobním bodu žalobce nesouhlasí se žalovaným, že nebyly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Žalobce konstatuje, že prodejce vozidla byl plátcem DPH. V kupní smlouvě ze dne 19. 9. 2012 ve znění dodatků č. 1 a č. 2 ze dne 7. 11. 2012 jsou uvedeny všechny náležitosti (označení prodávajícího a kupujícího, specifikace vozidla a kupní cena). Kupní cena 7 624 704 Kč byla na účet prodejce vozidla č. 283001044/5500 uhrazena z účtu žalobce č. 249363974/0300 platbami (první ze dne 20. 9. 2012 ve výši 1 000 000 Kč, druhá ze dne 8. 11. 2012 ve výši 1 000 000 Kč a třetí ze dne 26. 11. 2012 ve výši 5 624 704 Kč). Převzetí vozidla ze dne 7. 12. 2012 žalobce doložil dodacím listem č. 1260002 od prodejce vozidla, fotodokumentací o předání vozidla z uvedeného dne s

časovým kódem data pořízení a videozáznamem o předání. Dne 7. 12. 2012 žalobce prokázal dodání vozidla do Spolkové republiky Německo (dále též „SRN“) společnosti SELECT AUTOMOTIVE GmbH (dále též „nabyvatel vozidla“), registrované k dani v SRN, které bylo realizované prostřednictvím přepravní společnosti JÍŠA s.r.o. (dále též „přepravce vozidla“). Žalobce k přepravě vozidla doložil CMR list č. CZ 5984551 ze dne 7. 12. 2012 z Prahy do německého Trieru, zde příjemcem vozidla byl nabyvatel vozidla; fakturu č. 12127144 od přepravce za přepravu vozidla; a fotografie vozidla z garáží v Trieru. Nabyvatel vozidla uhradil kupní cenu za vozidlo ve výši 263 500 € tak, že dne 18. 9. 2012 zaplatil na účet žalobce č. 249363974/0300 zálohu ve výši 40 000 € a dne 26. 11. 2012 doplatek ve výši 223 500 €. Podle žalobce proto byly splněny podmínky čl. 178 písm. a) Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice“) tím, že žalobce podle čl. 168 písm. a) Směrnice doložil fakturu vystavenou v souladu s hlavou XI, kapitolou 3, oddíly 3 až 6 Směrnice a prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo podle deklarovaných dokladů.

6. Podle žalobce břemeno tvrzení a důkazní tíží žalovaného, a nikoli žalobce, na kterého se žalovaný pokusil důkazní břemeno přenést, neboť žalovaný nedostatečně prokázal žalobci, že o daňovém podvodu žalobce věděl či mohl vědět. Žalobce k tomuto odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora evropské unie (dále též „SDEU“) ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 170/2016 a poukazuje na tuto argumentaci:
7. *Za prvé.* Žalobce nesouhlasí s tvrzením o nestandardních skutečnostech. Podle žalobce se napadené rozhodnutí opírá o pocity či domněnky žalovaného, postrádá však konkrétní důkazy, z nichž žalovaný dovodil nestandardnost obchodu. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný hodnotí věc z pohledu roku 2013, ale nikoli z pohledu žalobce a doby, v níž se obchod uskutečnil, a bez informací dostupných tehdy žalobci. Žalobce uvádí, že upozorňoval na specifika daného obchodu, k čemuž správní orgány nepřihlédly. Žalobce se neztotožňuje s polemikou obou správních orgánů, zda prodejce vozidla byl či nebyl vlastníkem vozidla. Žalobce vozidlo objednal u prodejce vozidla, jednal s prodejcem vozidla, uzavřel s ním kupní smlouvu, zaplatil zálohu i doplatek kupní ceny a převzal vozidlo, vše bez jakékoli nestandardnosti. I kdyby prodejce vozidla nebyl vlastníkem vozidla, stal by se žalobce vlastníkem vozidla podle § 446 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OCHZ“).
8. *Za druhé.* Žalobce se neztotožňuje se žalovaným, že byly zjištěny objektivní okolnosti, že žalobce věděl či alespoň vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu. V napadeném rozhodnutí žalovaný náležitě neprokázal okolnosti, jež svědčí o tom, že žalobce měl nabyt podezření, zda se účastí na obchodě nezapojí do podvodného jednání. Žalovaný klade žalobci k tíži, že si žalobce musel být vědom, že obchodní transakce nemusí proběhnout standardním způsobem, jelikož podle kupní smlouvy ze dne 30. 8. 2012 zaslal žalobce společnosti Exelero Cars Praha s.r.o. (dále též „Exelero Praha“) zálohu 40 000 €, ale vozidlo nedostal. Podle žalobce opomněl žalovaný, že problémy se společností Exelero Praha nastaly až po uzavření předmětného obchodu s prodejcem vozidla. V době sjednání obchodu s prodejcem vozidla měl žalobce za sebou úspěšně realizovanou a bezproblémovou transakci se společností Exelero Praha. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že nebylo zjištěno, že by se prodejce vozidla podílel na objednávce vozidla, a že žalobce měl disponovat informacemi o propojených společnostech [jimiž jsou prodejce vozidla, EXELERO GROUP s.r.o. (dále též „Exelero Group“), Exelero Praha a Exelero Cars Brno

s.r.o. (dále též „Exelero Brno“)]. Tudíž žalobci muselo být známo, že prodejce vozidla je nastrčenou firmou. Podle žalobce realizace obchodu neumožňuje opakované objednávky od stejného dodavatele, je zapotřebí využívat nových dodavatelů, jak žalobce objasnil správci daně. Žalovaný dále klade žalobci k tíži, že podle technického průkazu vozidla muselo být žalobci zřejmé, že prodejce vozidla není jeho vlastníkem. Podle žalobce byl technický průkaz vydán na žádost společnosti Exelero Brno, jež patří do téhož podnikatelského seskupení jako prodejce vozidla, to neznámá, že by se jednalo o důkaz, že vozidlo nevlastní prodejce vozidla. Technický průkaz vozidla byl žalobci předán až na sklonku obchodu, nevyplývá z něj jiný vlastník než prodejce vozidla. Není zřejmé, že by jiná osoba měla být prvním vlastníkem vozidla, které žalobci předal jednatel prodejce vozidla pan K. B. Žalovaný dále uvedl, že o přeprodeji v řetězci musel žalobce vědět, je to jeho běžná praxe. Uvedené tvrzení podle žalobce postrádá logickou úvahu. Podle žalobce neobstojí závěr, že uvedené skutečnosti samy o sobě nejsou nezákonné, při hodnocení jejich souhrnu však tvoří ucelený řetězec nepřímých důkazů o tom, že žalobce o podvodu na DPH věděl či vědět musel. Žalovaný dále klade žalobci k tíži, že obchoduje s prodejcem vozidla z doporučení společnosti Exelero Praha v době, kdy žalobce na společnost Exelero Praha měl podat trestní oznámení. Žalobce k tomuto uvádí, že z protokolu o trestním oznámení ze dne 28. 1. 2013 je zřejmé, že trestní oznámení žalobce podal až po uzavření obchodu s prodejcem vozidla.

9. *Za třetí.* Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nepostupoval dostatečně obezřetně a nepřijal opatření k prevenci účasti na podvodném jednání. Žalovaný nenašel ve spisovém materiálu žalobce žádné důkazy o prověření prodejce vozidla v dostupných rejstřících, zjištění referencí na internetu, jakož i doporučení obchodního partnera žalobce společnosti Exelero Praha, proto jejich existenci zpochybnil. Podle žalobce není v obchodní praxi běžné ukládat si lustrované informace o obchodních partnerech, je-li vše v pořádku. Žalobce nepovažuje na místě závěr žalovaného, že není zřejmé, že by prodejce vozidla obchodoval s osobními vozidly. Podle žalobce bylo podstatné, že prodejce vozidla měl oprávnění k prodeji luxusního automobilu, nikoliv zda takto běžně obchodoval. Žalovaný dostatečně nevyhodnotil, že prodejce vozidla žalobci vozidlo skutečně dodal. Žalobce dále nesouhlasí se žalovaným, že sjednání obchodu přenechal žalobce svému zaměstnanci panu V. B. Žalobce na sjednávání obchodů zaměstnanci neshledává nic nebezpečného, zaměstnanci každý případ probírají s vedením, rozhodnutí o realizaci obchodu je na žalobci. Obchod byl uzavřen se společností spřízněnou se stávajícím obchodním partnerem poté, co byla provedena nezbytná prověření. Žalobce se také neztotožňuje se žalovaným, že za nebezpečné lze považovat jednání s panem E. M. s poukazem na dřívější špatnou zkušenost se společností Exelero Praha, v době obchodu totiž probíhala pozitivní spolupráce žalobce s touto společností. Žalobce rovněž nesouhlasí se žalovaným, který posoudil za nebezpečné, že žalobce podepsal kupní smlouvu s prodejcem vozidla, ačkoli ručitelské prohlášení pana K. J. mělo vykazovat formální nejasnosti. Podle žalobce ručitelské prohlášení v kupní smlouvě je naopak nadstandardem, jenž svědčí o opatrnosti. Žalobce nepovažuje za nebezpečné prověření původu vozidla až v době, kdy s vozidlem mohl disponovat. Vzhledem k charakteru a ochranným prvkům považuje žalobce za vyloučené, že by vozidlo bylo kradené. Žalobce prověřil VIN vozidla, země původu pro žalobce nebyla podstatná. Jednalo se totožné zboží, jež bylo předmětem kupní smlouvy. Z uvedených důvodů žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nepřijal veškerá opatření, která lze rozumně požadovat. Žalovaný přitom neuvádí žádná opatření, která měl žalobce nad rámec uvedeného dále provést.

10. Žalovaný ve vyjádření ze dne 1. 12. 2017 navrhuje, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. K námitce nezákonnosti Výzvy uvádí, že správce daně zahájil u žalobce za předmětné zdaňovací období postup k odstranění pochybností, jelikož při porovnání předchozích daňových přiznání žalobce bylo třeba ověřit správnost údajů daňového přiznání podaného bez příloh. Ve Výzvě správce daně dostatečně označil pochybnosti a vyzval žalobce k doložení podkladů [evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“) a dalších relevantních důkazů]. Jelikož v té době ještě neexistoval institut kontrolního hlášení k ověření obchodu, Výzva správce daně nebyla nezákonná, nýbrž na místě. Správce daně neměl z ničeho indicie, že půjde o časově náročné dokazování. Obsah Výzvy byl zformulován tak, aby umožnil žalobci doložit požadované důkazní prostředky. Pokud žalobce nyní tvrdí, že Výzvě neporozuměl, podle žalovaného takovouto námitku mohl žalobce uplatnit dříve. Ve Výzvě správce daně uvedl telefonní kontakt na konkrétní úřední osobu, nebo námitku mohl žalobce uplatnit při místním šetření dne 4. 2. 2013, jehož se účastnil. Žalobce na Výzvu reagoval a poskytl správci daně požadovanou evidenci. Lze proto dovodit, že žalobce si byl vědom, k jakému konkrétnímu prověření směřovala Výzva, k níž správci daně předkládal důkazní prostředky k uplatnění nároku na odpočet při pořízení vozidla (§ 72 a § 73 ZDPH), i nároku na osvobození při dodání vozidla do jiného členského státu (§ 64 ZDPH).
11. K námitce, že daňová kontrola byla zahájena až po 13 měsících od zahájení postupu k odstranění pochybností, se žalovaný ztotožňuje se žalobcem v otázce důležitosti rychlosti odstranění pochybností. V daném případě správce daně nemohl předvídat obsáhlejší dokazování, a správně zvolil postup k odstranění pochybností. Důvodem bylo, že údaje z daňového přiznání se vymykaly běžné daňové situaci předchozích zdaňovacích období. Od vydání Výzvy dne 21. 1. 2013 prováděl správce daně dokazování, dne 4. 2. 2013 provedl místní šetření, při něm získal od žalobce doklady. Délka postupu k odstranění pochybností závisí na více okolnostech, jež nemusí být vždy v dispozici správce daně. Dne 22. 5. 2013 správce daně zaslal dožádání adresované správci daně prodejce vozidla, na jeho odpověď čekal do 17. 9. 2013. Po vyhodnocení podkladů správce daně dne 28. 11. 2013 provedl u žalobce místní šetření, dne 17. 12. 2013 vyslechl jako svědka pana V. B. Jelikož pochybnosti odstraněny nebyly, přešel správce daně do daňové kontroly. Oznámení termínu zahájení daňové kontroly ze dne 22. 1. 2014 zůstalo ze strany žalobce nenaplněno, namísto původně naplánovaného termínu dne 29. 1. 2014, byla daňová kontrola z důvodů na straně žalobce zahájena dne 24. 2. 2014. Podle žalovaného nebyl postup správce daně v rozporu se zákonem, ani s judikaturou. Délka prověřování tvrzení žalobce sice nebyla obvyklá, s přihlédnutím k průběhu dokazování a jeho závěru, neshledal žalovaný za nutné z tohoto důvodu platební výměr rušit. Ostatně žalobce nevyužil ve smyslu § 38 daňového řádu podat podnět na nečinnost, podat stížnost podle § 261 daňového řádu, popř. žalobu. Žalobce podal jedinou stížnost, v ní požadoval předložení srozumitelné zprávy o kontrole. Dne 14. 4. 2016 správce daně vyhodnotil stížnost za nedůvodnou.
12. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období listopad 2012 a namítané formálnosti daňové kontroly žalovaný odkazuje na bod 40. napadeného rozhodnutí. Žalovaný se neztotožňuje se žalobcem, že šlo o formální zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola navazovala na zjištěné skutečnosti a pokračovala dalším dokazováním. Prekluzivní lhůta pro vyměření DPH za zdaňovací období listopad 2012 tak měla uplynout dne 24. 2. 2018 (3 roky od 27. 12. 2012 by uplynuly dne 27. 12. 2015 podle

§ 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“); zahájením daňové kontroly dne 24. 2. 2014 běží tříletá lhůta znovu podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Prodloužená lhůta by tedy uplynula dne 24. 2. 2017, ale oznámením rozhodnutí o stanovení daně v posledních 12 měsících před uplynutím prekluzivní lhůty, tj. ode dne 17. 5. 2016, se prekluzivní lhůta prodlužuje o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

13. K námitce zmatečnosti zprávy o daňové kontrole žalovaný uvádí, že dne 5. 5. 2016 projednal se žalobcem konečnou zprávu o daňové kontrole, kterou žalobce podepsal. Zpráva obsahuje veškeré zákonné náležitosti na ni kladené. Jestliže hodnocení důkazů není podle představ žalobce, nezakládá taková skutečnost zmatečnost zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně vypořádal všechny žalobcovy námitky z písemného vyjádření. Z tohoto důvodu již nebylo nutné se s námitkami podrobně zabývat, žalovaný k této části odkazuje na zprávu o daňové kontrole.
14. K námitce neprovedení všech důkazů žalovaný uvádí, že správce daně je při hodnocení důkazů vázán daňovým řádem, důkazy může hodnotit podle své úvahy, není povinen provést veškeré navržené důkazy. V daném případě ve zprávě o daňové kontrole správce daně odůvodnil, proč nevyslechl svědky pány M. a M.
15. K námitce nekonzistentnosti závěrů správních orgánů, že správce daně akceptuje odpočet daně uplatněný ve zdaňovacím období říjen 2012, ale napadá odpočet ze stejného obchodu ve zdaňovacím období listopad 2012, žalovaný odkazuje na prekluzivní lhůtu pro vyměření daně a § 148 daňového řádu. V případě zdaňovacího období listopad 2012 končila prekluzivní lhůta dne 24. 2. 2018, k tomuto žalovaný odkazuje na bod 40 napadeného rozhodnutí. V případě zdaňovacích období září 2012 a říjen 2012 nebyl učiněn správcem daně úkon, který by prekluzivní lhůtu prodloužil, a v té době nebyly známy výsledky prověřování pořízení vozidla. Lhůta proto uplynula dne 26. 10. 2015 a dne 26. 11. 2015. Prověřovány byly údaje z daňového přiznání za měsíc listopad 2012, nelze se proto dovolávat skutečností, jež do prověřovaného období nespadají. Kontinuita rozhodování tím narušena nebyla.
16. K námitce, že žalovaný hodnotil postup žalobce ohledně zachování obezřetnosti v rozporu s českou i evropskou judikaturou, odkazuje žalovaný na body 47. až 49. napadeného rozhodnutí. Z nich vyplývá, že v tuzemském řetězci prodejce vozidla neodvedl DPH, kterou žalobce nárokuje při současném osvobození u dodání do jiného členského státu. To činí subjekty zapojené v řetězci odpovědnými, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodům. Toto je podle evropské judikatury podvodem. Existence chybějící daně byla prokázána. Žalobcův příměr ke kauze nákupu mobilních telefonů GFŘ od společnosti 2P Commercial Agency s.r.o. nemá obdobný skutkový ani právní základ věci. Ve věci zmiňované žalobcem nakoupilo GFŘ telefony jako koncový zákazník, z nich neuplatnilo nárok na odpočet daně, tudíž nebylo aplikováno ustanovení § 72 ZDPH.
17. K námitkám žalobce stran neunesení důkazního břemene žalovaný uvádí, že otázky dokazování a přenesení důkazního břemene upravuje § 92 daňového řádu. Z ustálené judikatury vyplývá, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Ve vztahu k důvodnosti pochyb tíží správce daně důkazní břemeno a je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně označí

své pochybnosti, unese důkazní břemeno. To přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, popř. svá tvrzení korigovat. V daném případě správce daně, resp. žalovaný, dospěl k závěru, že formální a hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH žalobce splnil, současně však byl detekován řetězec, v jehož rámci bylo obchodování zatíženo podvodem na DPH ve smyslu ustálené judikatury. V dané situaci správce daně unesl své důkazní břemeno k prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu, které přešlo zpět na žalobce. Žalobce pak nedoložil, že jednal v dobré víře a učinil všechna rozumná opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání. Vzhledem k tomu, že žalobce důkazní břemeno neunesl, nebylo možné nárok shledat oprávněným. Žalovaný k tomuto odkázal na body 36. až 55. napadeného rozhodnutí.

18. Ke tvrzení žalobce ohledně nestandardních okolností žalovaný konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí, na něž odkazuje, vyplývá, jakými konkrétními skutečnostmi žalovaný okolnosti nestandardnosti dovozuje.
19. K otázce účasti žalobce na podvodu na DPH žalovaný setrvává na odůvodnění zejména pod bodem 51. napadeného rozhodnutí. Z něho vyplývá, že bylo prokázáno, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem, přičemž nepostupoval dostatečně obezřetně. Zjištěné indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, v souhrnu tvoří ucelený soubor důkazů spolehlivě prokazujících, že žalobce měl minimálně nabyt podezření, zda se účastí na obchodu nezapojí do podvodného jednání na DPH. Zjištěné spolehlivě prokazuje subjektivní stránku žalobce, který nepřijal dostatečná opatření k vyloučení problémových obchodních partnerů.
20. Podle žalovaného žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, která po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění lze spravedlivě požadovat, aby účasti na podvodu na DPH předešel. Ve sféře vlivu žalobce není nekontaktnost prodejce vozidla, dalších dodavatelů, a neplnění jejich povinností. Za situace, kdy se žalobce nezajímal o původ vozidla, nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Za takových okolností nelze jednání žalobce podřadit obchodnímu, resp. občanskému, zákoníku. Pasivitu žalobce, resp. neobezřetnost, nelze považovat za jednání v dobré víře, že se nezapojil do podvodného obchodu. V daňovém řízení bylo prokázáno, že v rámci řetězce obchodních společností existuje daňová ztráta jako důsledek podvodného jednání, o podvodném jednání proto žalobce vědět mohl a měl.
21. Žalobce v replice ze dne 4. 1. 2018 argumentuje shodně jako v podané žalobě. Nově poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60. V tamní věci soud dovodil povinnost správce daně aplikovat § 109 odst. 1 ZDPH, tj. ručení za DPH ze strany příjemce zdanitelného plnění, pokud jsou hmotněprávní podmínky pro takové ručení splněny. Za situace, kdy takový speciální právní institut není v právní úpravě obsažen, nemůže být na straně daňového subjektu uvažováno o naplnění podstaty daňového podvodu. Žalovaný měl proto namítat ručení žalobce za DPH, nikoliv odpočet DPH. Žalobce v podání ze dne 14. 2. 2018 nově poukázal na další rozsudek, a to rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Tamní věc považuje žalobce za skutkově totožnou s nyní projednávanou věcí.
22. Žalovaný v duplice ze dne 9. 3. 2018 upozorňuje na rozdílnost případu, jež posuzoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. V právě projednávané věci nebyly posuzovány poskytnuté dotace a neprobíhala výběrová řízení.

V dané věci za problémový byl označen bezprostřední dodavatel žalobce, prodejce vozidla, který neodvedl vybranou daň. Též chování společností zapojených do obchodu považuje za značně nestandardní, odkazuje na bod 47. napadeného rozhodnutí, na personální propojení obchodních společností v řetězci odkazuje na body 45. a 46. napadeného rozhodnutí. Účast zainteresovaných osob ve více společnostech, z nichž některé už neexistují, či jsou v likvidaci, svědčí, že takové subjekty nejsou běžnými obchodníky, nýbrž jsou účelově zakládány pro zneprůhlednění obchodního podvodného řetězce. Žalovaný k tomuto odkazuje na bod 49. napadeného rozhodnutí, v němž konkretizoval společnosti, v nichž zjistil účast osob zainteresovaných v dané věci. Žalovaný zdůraznil, že po daňových subjektech lze v obchodních vztazích požadovat obezřetnost a opatrnost, na základě nich je možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře. Podnikatelská rizika je daňový subjekt povinen minimalizovat, přičemž rezignace na tuto povinnost může vyústit ve ztrátu nároku na odpočet daně. K tomuto žalovaný odkazuje na bod 53. napadeného rozhodnutí.

23. Žalovaný k námitce přenosu důkazního břemena zpět na žalobce doplňuje, že existovaly pochybnosti o serióznosti prodejce vozidla (prodejce vozidla nebyl kontaktním vůči svému správci daně, nepodával daňová přiznání, neplatil DPH, měl průtahy při dodání vozidla žalobci, výpověď jednatele pana K. B. jako svědka byla obecná a nekonkrétní), který obchod zahrnul do své evidence pro účely DPH a vykázal jej v daňovém přiznání. Jmenovaný jednatel ve své výpovědi potvrdil transakci, a stvrdil svůj podpis na kupní smlouvě a na předávacím protokolu. Využití předmětu plnění pro ekonomickou činnost žalobce bylo potvrzeno, stejně tak jako dodání vozidla do jiného členského státu. Žalovaný ve shodě se žalobcem formální a hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně shledal za splněné.
24. Žalovaný k námitce břemena tvrzení a břemena důkazního uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Má-li správce daně k němu vážné a důvodné pochyby, je povinen je označit. V tom případě unese své zákonné důkazní břemeno, jež přechází zpět na daňový subjekt. Ten je v takovém případě povinen doložit pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví. Podle žalovaného je na správci daně, aby dostatečně prokázal existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl o své účasti na daňovém podvodu. Prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí žalobce, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která lze rozumně požadovat, aby účasti na daňovém podvodu zabránil. V daném případě proto nelze aplikovat závěry uvedené v bodech 53. a 54. žalobcem zmiňovaného rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60.
25. K námitce nestandardních skutečností a absence rozumných opatření žalovaný odkazuje na bod 53. napadeného rozhodnutí. V něm konstatuje, že obsažené skutečnosti jednoznačně dokazují, že žalobce nepostupoval dostatečně obezřetně. K tomuto žalovaný poukazuje rovněž na body 28. až 35. napadeného rozhodnutí, že nebyl-li daňový subjekt dostatečně obezřetný ve vztahu k prevenci své případné účasti na podvodu na DPH, ztrácí nárok na uplatnění odpočtu DPH.
26. K námitce o péči řádného hospodáře žalovaný uvádí, že zobecněné závěry vycházející z rozsudků SDEU uvedené pod bodem 66. rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, lze podle žalovaného využít i za situace, kdy se skutková podstata případu ne zcela shoduje. Tyto byly také na případ žalobce aplikovatelné v podobě, jak učinil

žalovaný v napadeném rozhodnutí. Námitce žalobce, že jednal s péčí řádného hospodáře, nelze přisvědčit. U žalobce měla osoba E. M. vyvolat zvlášť zvýšenou opatrnost, jak bude obchod realizován. Žalobce se jmenovaným měl špatnou zkušenost z dřívějšího obchodu s luxusním vozem Lamborghini, který společnost Exelero Praha nechtěla žalobci vydat. K otázce, že žalobce disponoval ručitelským prohlášením pana Bc. K. J., žalovaný uvádí, že z tohoto prohlášení nevyplývá, po kom by žalobce mohl případné pohledávky vymáhat, jelikož pan Bc. K. J. byl předsedou představenstva společnosti Exelero Group, přesto k ručitelskému prohlášení připojil razítko společnosti Exelero Praha. Toto ručitelské prohlášení bylo podepsané ve stejný den jako kupní smlouva mezi žalobcem a prodejcem vozidla. V prohlášení se Bc. J. přitom zavazuje uhradit veškeré závazky za prodejce vozidla, jež by prodejce vozidla mohl mít v budoucnu vůči žalobci. Žalobce před podpisem smlouvy si uvedené skutečnosti měl ověřit.

27. K otázce původu vozidla se žalobce vyjádřil, že jej nešlo prověřit, protože ještě nebylo vyrobeno, při přepravě vozidla k německému odběrateli se dozvěděl, že pochází z Čech a není kradené. Žalovaný nepovažuje za zodpovědné, aby se žalobce k původu vozidla spokojil s tvrzením, a vozidlo si neproověřil předem. Závěr o tom, že žalobce věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu podezřelých skutečností a jejich vzájemných souvislostí. Z takovéto analýzy správce daně vycházel, ostatní objektivní skutečnosti podezřelý ráz obchodu zesilují.
28. Dne 14. 2. 2020 se konalo u městského soudu jednání, v něm žalobce setrval na své argumentaci. Zástupce žalobce uvedl, že kupní cena v žalobci nemohla vzbudit pochybnosti, že by prodejce vozidla mohl být součástí karuselového obchodu, neboť nebyla hrubě nepřiměřená. Výmazu prodejce vozidla z obchodního rejstříku předcházela jeho likvidace, s níž musel souhlasit správce daně. Žalovaný při jednání setrval na svém stanovisku, že lhůta pro stanovení daně byla dodržena. K poukazu žalobce na souhlas správce daně při výmazu společnosti žalovaný uvedl, že v případě nařízené likvidace soud výmaz provede i bez souhlasu správce daně.
29. Žalobce setrval na důkazních návrzích uvedených v žalobě (na str. 6 a 12 žaloby). Žalovaný navrhl, aby soud provedl důkaz technickým průkazem vozidla spolu s odpovědí Magistrátu města Brna.
30. Městský soud zamítl návrh na provedení listinných důkazů pro nadbytečnost, neboť tyto listiny jsou součástí správního spisu, z něhož soud vychází. Důkazy, které byly provedeny ve správním řízení, soud sice podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může zopakovat a eventuálně je i přehodnotit, avšak v projednávaném případě neshledal soud důvod k jejich zopakování nebo přehodnocení. K návrhům žalobce na provedení svědeckých výpovědí soud uvádí, že jejich výpovědi rovněž považoval za nadbytečné, neboť někteří z nich již byli slyšeni ve správním řízení a spolu s listinnými důkazy založenými ve správním spisu jsou dostatečnou oporou pro rozhodnutí (výpověď svědka V. B. je zaznamenána na č. 1. 10. správního spisu a č. 1. 18. správního spisu, výpověď svědka K. B. je zaznamenána na č. 1. 59 správního spisu, jeho výsledku se účastnil i jednatel žalobce). Ing. K. B., jednatel žalobce byl přítomen a vyjadřoval se průběžně k většině úkonů správce daně, byl přítomen výsledkům svědků, zúčastnil se i místního šetření v sídle správce daně (viz č. 1. 9 správního spisu) a v sídle společnosti (viz č. 1. 70 správního spisu), v obou případech jednatel předkládal správci daně důkazní prostředky; rovněž byl slyšen při ústním jednání (viz č. 1. 88 a č. 1. 92 správního spisu), v prvním případě za účasti přítomného právního zástupce žalobce. Za

nadbytečné považoval soud i výslech svědků pana E. M. a pana R. M., jelikož jejich svědectví by nemohlo vyvrátit skutečnosti, které jsou prokázány v dostatečné míře listinnými důkazy založenými ve správním spisu.

31. Městský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a shledal, že žaloba důvodná není.
32. Vzhledem k rozsahu žaloby a množství argumentů, které se v celém textu žaloby překrývají, posuzoval soud žalobní námitky na základě principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66; všechna rozhodnutí správních soudů dostupná viz: www.nssoud.cz).
33. Městský soud posoudil věc takto:
34. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
35. K námitce obsažené v prvním žalobním bodu, kdy žalobce namítá nedostatečnou konkretizaci Výzvy správcem daně, soud ze správního zjištění, že správce daně ve Výzvě uvedl: „Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012, podaného dne 21.12.2012, vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání. Z porovnání údajů uvedených v přiznáních za zdaňovací období leden až listopad 2012 vyplynulo, že v listopadu 2012 nebyla uskutečněna zdanitelná plnění v tuzemsku, ale došlo k dodání zboží do jiného členského státu. V důsledku toho tedy vznikl nadměrný odpočet, který se značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou jste vykazovali v přiznáních za předcházejících 10 zdaňovacích období. Pochybnosti tak vznikly jak o osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 63 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) tak i o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, zejména pak o použití zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Váš Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4 v y z ý v á , abyste se k uvedeným pochybnostem vyjádřili, neúplné údaje doplnili, nejasnosti vysvětlili, prokázali pravdivost údajů uvedených v přiznání a předložili důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Pro správné a včasné odstranění pochybností správci daně předložte podklady, na jejichž základě bylo přiznání sestaveno, zejména evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané

hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. ... Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Rozhodnete-li se pro ústní podání, pak si předem sjednejte návštěvu s vedoucí referátu kontrolního oddělení paní Ing. J. P., telefon X.“ V odůvodnění Výzvy správce daně konstatoval „Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly ty pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, které specifikoval v úvodu této výzvy, vyzval Vás, abyste se k nim vyjádřil tak, jak je uvedeno ve výroku této výzvy.“ Výzva byla doručena daňovému subjektu dne 22. 1. 2013 (viz č. 1. 3 správního spisu).

36. Z protokolu o místním šetření konaném dne 4. 2. 2013 v sídle daňového subjektu vyplývá, že nejprve došlo k poučení zástupce daňového subjektu o jeho právech, což zástupce daňového subjektu stvrdil svým podpisem na druhé straně tohoto protokolu, včetně poznámky „*udělenému poučení rozumí*“, bez výhrad a poté byl průběh místního šetření popsán takto: „*Dnešního dne bylo uskutečněno místní šetření k uplatnění DPH za zdaňovací období listopad 2012. Při jednání zástupce DS (daňový subjekt, pozn. soudu) předložil následující doklady: plná moc ze dne 4.2.2013, evidence pro daňové účely za 11/2012, objednávka dopravy z 5.12.2012, faktury přijaté OD čís. 3230051-3230062, faktura vydaná DO EU č. 3252003, faktura přijatá za dopravu č. 3230063. Společnost SELECT AUTOMOTIVE s.r.o. se zabývá obchodováním s osobními motorovými vozidly značek JAGUAR, AUDI, LANDROVER, BMW, FERRARI a DACIA. K nadměrnému odpočtu za 11/2012, ve výši 1,132.961,- Kč, došlo zejména z důvodu, že DS v tomto období dodal do EU vozidlo Ferrari v hodnotě 6,679.725,- Kč. DS doložil veškeré požadované doklady. Pro potřebu správce daně byly pořízeny kopie vybraných dokladů.*“; text je opatřen podpisy úředních osob a zástupce daňového subjektu. O tom, že zástupce neměl žádné důkazní či výhrady k textu protokolu svědčí formulace „*Návrhy, vyjádření, nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu:*“ s uvedením textu „*nejdou*“. Následuje text protokolu „*Protokol byl v průběhu jednání hlasitě diktován/před podepsáním hlasitě přečten a vyznačeny v něm všechny návrhy, výhrady, vyjádření k nim, opravy i změny. Protokol byl schválen, podepsán všemi přítomnými osobami a jednání bylo ukončeno téhož dne v 12,00 hodin*“, který je podepsán úředními osobami a zástupcem daňového subjektu. Závěrem je uvedeno, že stejnopis protokolu byl předán zástupci daňového subjektu, s nímž bylo ústně jednáno, o čemž svědčí i jeho podpis. V příloze uvedeného protokolu jsou písemnosti od daňového subjektu podle shora uvedeného textu.
37. Výše uvedené svědčí o tom, že Výzvě (kterou soud shora cituje a která obsahuje zákonem požadované formální náležitosti), nemohl žalobce neporozumět. Ve Výzvě je konkretizováno, čeho se týká a co správce daně po daňovém subjektu požaduje. Skutečnost, že daňový subjekt si byl dobře vědom, co správce daně od něho požaduje, pak vyplývá z protokolu o místním šetření, v němž zástupce daňového subjektu, který i požadované doklady správci daně skutečně předložil, měl možnost se vyjádřit, navrhopvat, či mít výhrady k protokolu, žádat změny oprav či změny protokolu, avšak žádný náznak

neporozumění či nepochopení ze strany daňového subjektu v protokole vyjádřen není. Daňový subjekt se s obsahem protokolu o místním šetření zcela ztotožnil. Rovněž ve správním spise není žádný záznam, že by daňový subjekt využil možnosti telefonického kontaktu uvedeného ve Výzvě, či by uplatnil jakoukoli námitku při místním šetření. Městský soud se proto ztotožnil se žalovaným, že žalobce si musel být vědom, k jakému konkrétnímu prověření skutečností směřovala Výzva, když na základě této výzvy předkládal správci daně důkazní prostředky. Uvedenou dílčí námitku proto soud shledal nedůvodnou.

38. K další námitce, v níž žalobce namítá, že správce daně překročil zákonný rámec řízení o odstranění pochybností tím, že zahájil daňovou kontrolu až po 13 měsících vedení postupu k odstranění pochybností, soud uvádí následující.
39. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu *Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*
40. Podle § 7 odst. 1 daňového řádu *Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*
41. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle odst. 3 téhož ustanovení Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*
42. NSS v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015-41 pod bodem 23 dovodil, že „(...) Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. (...) Daňový řád sice nestanoví lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce. Nejvyšší správní soud sice v obecné rovině nevymezil hranice (ne)přiměřené délky postupu k odstranění pochybností, avšak konstatoval, že v současné úpravě postupu k odstranění pochybností zákonodárce sleduje „důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. (...) Za těchto okolností je vždy nutné posuzovat každý případ údajných průtahů v postupu k odstranění pochybností na základě konkrétních skutkových okolností; soudy přitom musí vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu.“
43. V projednávaném případě žalobce neupřesnil, v čem konkrétně považuje postup správce daně, za nikoli obvyklý. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 28/2004-41 „Jestliže žalobce namítal vady správního řízení toliko v obecné rovině, tj. omezil se jen na citaci příslušných ustanovení správního řádu, aniž by uvedl, v čem konkrétně měly tyto

vady spočívat, krajský soud postupoval v souladu se zákonem, jestliže procesní postup žalovaného v řízení přezkoumal obecně ve vztahu k obsahu správního spisu a neshledal v postupu žalovaného pochybení.“ Městský soud proto v rovině obecně uplatněné námitky zkoumal, zda správce daně při postupu k odstranění pochybností, jež vyústil v daňovou kontrolu, měl v řízení neodůvodněné či věci nepřiměřené průtahy, a shledal, že tomu tak v posuzovaném případě není.

44. Ze správního spisu vyplývá, že daňový subjekt podal dne 21. 12. 2012 souhrnné hlášení k DPH (viz č. 1. 1 správního spisu) a téhož dne podal rovněž přiznání k DPH za zdaňovací období měsíc listopad 2012 (viz č. 1. 2 správního spisu). Správce daně vydal dne 21. 1. 2013 Výzvu, která byla doručena daňovému subjektu dne 22. 1. 2013 (viz č. 1. 3 správního spisu). Dne 4. 2. 2013 se konalo v sídle daňového subjektu místní šetření, k němuž správce daně ustanovil úřední osoby (viz č. 1. 4 správního spisu). Při místním šetření předal daňový subjekt správci daně doklady týkající se obchodní transakce s vozidlem (viz č. 1. 5 správního spisu). Dne 22. 5. 2013 správce daně učinil dožádání Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj o provedení místního šetření u prodejce vozidla (viz č. 1. 6 správního spisu). Dne 17. 9. 2013 byla správci daně doručena odpověď na dožádání z Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 13. 9. 2013 (viz č. 1. 7 správního spisu). Dne 20. 9. 2013 daňový subjekt zaslal správci daně e-mail týkající se obchodu (viz č. 1. 8 správního spisu). Dne 28. 11. 2013 s ohledem na zjištěné skutečnosti z dožádání správce daně provedl další místní šetření v sídle správce daně (viz č. 1. 9 správního spisu). S ohledem na zjištěné skutečnosti při druhém místním šetření správce daně dne 17. 12. 2013 provedl výslech svědka pana V. B. (viz č. 1. 10 správního spisu). Následně dne 22. 1. 2014 správce daně sdělil daňovému subjektu v „Oznámení o zahájení daňové kontroly“, že setrvávají jeho pochybnosti o nákupu a prodeji vozidla tak, jak je deklaroval daňový subjekt a s přihlédnutím k dosud zjištěným skutečnostem bude správce daně provádět další dokazování; z tohoto důvodu za zdaňovací období listopad 2012 zahájí dne 29. 1. 2014 daňovou kontrolu v sídle daňového subjektu (viz č. 1. 11 správního spisu). Dne 28. 1. 2014 správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi pana V. B. a to na den 17. 2. 2014 (viz č. 1. 12 správního spisu), vyrozumění o výsledku zaslal správce daně daňovému subjektu (viz č. 1. 13 správního spisu). Dne 30. 1. 2014 byla správci daně doručena plná moc zástupce daňového subjektu (viz č. 1. 14 správního spisu). Správce daně si dne 6. 2. 2014 vyžádal od Magistrátu města Brna technický průkaz od vozidla (viz č. 1. 15 správního spisu). Dne 28. 1. 2014 daňový subjekt e-mailem požádal o odložení termínu daňové kontroly, po dohodě se správcem daně (soubor e-mailů mezi daňovým subjektem a správcem daně) byl termín stanoven na den 24. 2. 2014 (viz č. 1. 16 správního spisu).
45. S ohledem na výše popsany sled úkonů v časové posloupnosti neshledal soud žádný nepřiměřený či dané věci neadekvátní časový prostoje správce daně při postupu k odstranění pochybností, který byl posléze překlopen do daňové kontroly a který by vybočil z jinak obvyklých mantinelů. Nejednalo se o důsledek libovůle, ale o důsledek jednotlivých událostí v rámci daňového řízení, které správce daně nemohl ovlivnit. Soud proto vyslovil další dílčí závěr, že s přihlédnutím k průběhu prověřování žalobcova tvrzení sice nebyla délka postupu k odstranění pochybností obvyklá, nikoli však dané věci nepřiměřená, jež by tím založila ve věci prvek nezákonnosti. Jestliže se daňový subjekt domníval, že správce daně je nečinným, mohl využít nástrojů, které mu daňový řád poskytuje, avšak ze správního spisu ničeho takového nevyplývá. Z uvedených důvodů neshledal soud ani tuto dílčí námitku důvodnou.

46. Ve vztahu k námitce překročení prekluzivní lhůty pro vyměření daně z důvodu, že daňová kontrola po materiální stránce byla zahájena již dne 4. 2. 2013, a nikoliv dne 24. 2. 2014, se soud zabýval nejprve vymezením okamžiku zahájení daňové kontroly v dané věci.
47. Podle § 87 odst. 1 věta první daňového řádu *Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*
48. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně provedl dne 4. 2. 2013 v sídle žalobce místní šetření k uplatnění DPH za zdaňovací období listopad 2012, v jehož průběhu daňový subjekt na základě předchozí Výzvy doložil správci daně listinné důkazy.
49. Dne 24. 2. 2014 byl sepsán Protokol o zahájení daňové kontroly, v němž na straně 3 je uvedeno, že předmětem jednání „je zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty dle ust. § 85 a násl. DŘ a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. (dále jen „zákon o DPH“) za zdaňovací období listopad 2012. Daňová kontrola bude provedena v rozsahu oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o DPH, zejména pak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak i o správnosti daně přiznané na výstupu podle § 21 a násl. zákona o DPH zejména pak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak i o správnosti daně přiznané na výstupu podle § 21 a násl. zákona o DPH, resp. osvobození od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 a násl. zákona DPH nebo osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 63 a násl. zákona o DPH.“ Na straně 4 tohoto protokolu správce daně doplňuje: „Předmět daňové kontroly bude prověřen v rozsahu přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu vystaveného společností NINE ELEVEN s.r.o. čís.: 12610001, jeho použití pro ekonomickou činnost, následné dodání zboží do jiného členského státu a prokázání osvobozeného dodání (dle ustanovení § 64 zákona o DPH).“ (viz č. l. 21 správního spisu).
50. Podle závěrů rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, je legitimní, jestliže správce daně vede nejprve postup k odstranění pochybností a teprve poté přikročí k daňové kontrole. Městský soud k tomuto závěru dodává, že v souladu se zásadou procesní ekonomie je ze strany správce daně vhodnější užít nejprve méně náročný a rychlejší postup.
51. V posuzovaném případě nemá soud žádnou pochybnost, že daňová kontrola nemohla být zahájena dne 4. 2. 2013 při místním šetření, jehož obsah a průběh nenaplňuje obsah zákonné definice daňové kontroly, nýbrž až dne 24. 2. 2014. Z protokolu z místního šetření ze dne 4. 2. 2013 nelze vůbec seznat, že by se mělo jednat o úkon prováděný v rámci daňové kontroly v materiálním smyslu, jak namítá žalobce. Správce daně se v daňové kontrole totiž nezabýval celým zdaňovacím obdobím měsíce listopadu 2012, nýbrž pouze konkrétními pochybnostmi ke konkrétnímu daňovému dokladu vystaveného prodejcem vozidla, jak je citováno pod bodem 49. tohoto rozsudku.
52. Ve vztahu k námitce překročení prekluzivní lhůty soud připomíná ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, v němž je uvedeno, že *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle odst. 2 písm. b) uvedeného ustanovení *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.* Podle odst.

3 uvedeného ustanovení *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.* Podle odst. 4 písm. a) uvedeného ustanovení *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.*

53. V daném případě lze konstatovat, že pro zdaňovací období listopad 2012 počala prekluzivní lhůta běžet dne 27. 12. 2012 (podle § 136 odst. 4 daňového řádu *Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.*). Podle § 148 odst. 1 daňového řádu by tříletá lhůta uplynula dne 27. 12. 2015. Zahájením daňové kontroly ke dni 24. 2. 2014 podle § 148 odst. 3 daňového řádu počala běžet tříletá lhůta znovu; tedy by skončila dne 24. 2. 2017 (pátek). Jelikož v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k oznámení rozhodnutí o stanovení daně tím, že dne 17. 5. 2016 správce daně vydal platební výměr, který byl doručen daňovému subjektu následující den, lhůta pro stanovení daně byla prodloužena o jeden rok. Posledním dnem prekluzivní lhůty by tak byl den 26. 2. 2018 (pondělí), protože den 24. 2. 2018 připadá na sobotu. V předmětné věci napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 27. 7. 2017 a nabylo právní moci dne 28. 7. 2017, což je v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stavení daně byla proto dodržena. Žalovaný se uvedené otázky podrobně věnoval pod bodem 40. napadeného rozhodnutí. Soud se s tímto odůvodněním ztotožňuje a pro stručnost na ně odkazuje. Z uvedených důvodů neshledal soud ani tuto dílčí námitku důvodnou.
54. Žalobce v podané žalobě brojí rovněž proti Zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 5. 2016 (viz č. l. 93 správního spisu), kterou označil za zmatečnou.
55. Ve vztahu k takto vymezené námitce městský soud s poukazem na ust. § 88 odst. 1 daňového řádu uvádí, že Zpráva o daňové kontrole splňuje všechny formální náležitosti podle § 88 odst. 1 daňového řádu; je z ní jednoznačně a srozumitelně patrné, z jakých důkazních prostředků správce daně vycházel, jakým způsobem je hodnotil a jak dospěl ke svému kontrolnímu zjištění. Skutečnost, že žalobce nesouhlasí s argumentací správce daně, kterou v ní uvedl, neznamená ve svém důsledku, že posuzovaná Zpráva je projevem „zmatečnosti“. Lze dodat, že předmětem ústního jednání dne 5. 5. 2016 (viz č. l. 92 správního spisu), jehož se účastnil daňový subjekt, bylo projednání této Zprávy o daňové kontrole. V rámci jednání byla Zpráva o daňové kontrole (v rozsahu 73 stran) předložena daňovému subjektu k projednání, který ji na místě podepsal. Námitku zmatečnosti Zprávy o daňové kontrole učinil daňový subjekt až součástí odvolání proti platebnímu výměru (viz č. l. 96 správního spisu). Z tohoto důvodu se žalovaný námitkou tohoto obsahu zabýval v napadeném rozhodnutí a to pod bodem 41. Odůvodnění této námítky shledává soud zcela adekvátní, a proto na ně pro stručnost rovněž odkazuje.
56. Namítá-li žalobce, že nebyly provedeny všechny navrhované důkazy ke zjištění skutečného stavu věci, a přesto žalovaný dospěl k závěru, že žalobce je zapojen do daňových podvodů, je třeba uvést, že se jedná o námitku rovněž obecného charakteru, bez konkrétního obsahu, neboť žalobce nespecifikoval, které konkrétní důkazy ke zjištění skutkového stavu správce daně neprovedl. Soud v tomto směru odkazuje na zásadu dispozitivnosti, z níž vyplývá, že soud je povinen se zabývat všemi vznesenými námitkami, avšak nemůže za účastníky doplňovat a vyhledávat jejich obsah. Soud proto ve vztahu

k této námitce adekvátně v obecné rovině uvádí, že žalovaný, resp. správce daně, dokazování prováděl, důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a to v rozsahu odpovídajícím potřebě zjistit řádně skutkový stav posuzovaného případu.

57. Soud proto uzavírá, že námitky v prvním žalobním bodu nejsou důvodné.
58. Ve druhém žalobním bodu namítal žalobce porušení zásady legitimního očekávání, neboť podle žalobce měl žalovaný rozhodnout obdobně, jak bylo rozhodnuto ve věci nákupu mobilních telefonů od společnosti 2P Commercial Agency, s.r.o.
59. Při posouzení této námítky soud poukazuje na ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, dle něhož *Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.* Právě projednávaný případ je však od žalobcem předestřenému případu skutkově i právně odlišný. V případě Generálního finančního ředitelství byl tento orgán koncovým zákazníkem, který zakoupil zboží v rámci veřejné zakázky, již byl zadavatelem, a neuplatnil nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Jelikož uvedený případ není obdobný předmětné věci, nemohl postup správce daně v nyní projednávané věci žalobci zakládat legitimní očekávání, že v daném případě bude správce daně postupovat stejně jako v případě skutkově odlišném než je věc žalobce. Tato dílčí námitka je tedy nedůvodná.
60. K dílčí námitce, že správce daně akceptoval odpočet DPH uplatněný žalobcem za zdaňovací období říjen 2012, ale v následujícím období odpočet ze stejného plnění odmítl, soud uvádí, že zdaňovací období říjen 2012 nebylo předmětem daňového řízení. Ke zdaňovacímu období říjen 2012 ze správního spisu nevyplývají žádné úkony prodlužující prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. V případě zdaňovacího období říjen 2012 lhůta pro stanovení daně uplynula dne 26. 11. 2015. Jelikož výsledky prověřování obchodu s vozidlem byly definitivně známy až na základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 5. 2016, č. j. 1377849/16/2004-60565-110501, lze se ztotožnit se žalovaným, že na uvedené období se již v té době vztahovala prekluzivní lhůta. Nelze se úspěšně dovolávat skutečností, jež nespádají do prověřovaného období. Nezahájení úkonů správcem daně ke zdaňovacímu období října 2012 nezakládá žalobci nyní žádné legitimní očekávání vzhledem k prokazatelnému porušení zákona (viz rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015-35).
61. Námitky ve druhém žalobním bodu jsou z výše uvedených důvodů rovněž nedůvodné.
62. Ve třetím žalobním bodu žalobce namítá, že splnil zákonné předpoklady nároku na odpočet DPH a unesl důkazní břemeno tím, že dostatečně prokázal okolnosti nákupu vozidla od prodejce vozidla a následný jeho prodej nabyvateli vozidla do SRN.
63. Soud předesílá, že předmětem sporu v posuzovaném případě není prokázání formálních podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH i ve smyslu Směrnice. Za nesporné lze rovněž považovat i splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (viz bod 43. napadeného rozhodnutí).
64. I když žalovaný měl pochybnosti o původu vozidla od prodejce vozidla, i o serióznosti prodejce vozidla (prodejce vozidla byl podle výsledku dožádání na č. 1. 7 správního spisu vůči svému správci daně nekontaktním, nepodával daňová přiznání, neplatil DPH, byly průtahy v dodání předmětného vozidla odvolatele, a při svědecké výpovědi jednatel K. B. neodpovídal konkrétně), zohlednil, že prodejce vozidla předmětnou transakci začlenil do své evidence pro účely DPH a vykázal ji ve svém daňovém přiznání. Žalovaný

v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že formální i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH žalobce splnil (viz č. l. 43 napadeného rozhodnutí).

65. Lze konstatovat, že pokud jsou naplněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, nesmí být nárok na odpočet omezen, s výjimkou podvodného jednání či zneužívajícím způsobem.
66. Problematika nároku na odpočet daně je upravena v § 72 ZDPH, podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně pak jsou uvedeny v § 73 ZDPH. Primárně v souvislosti s právě předmětnými ustanoveními rozhodoval správce daně a následně i žalovaný. V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou Soudního dvora EU přitom platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely Směrnice považována za osobu účastnicí se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (tzv. vědomostní test). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz body 56 a 57 rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C- 439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161). Z judikatury dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaný pod č. 3275/2015 ve Sbírce NSS); musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Dospěje-li pak správce daně k závěru, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, byl povinen shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága). Důkazní břemeno v tomto ohledu nese správce daně. Platí přitom, že k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt v tom smyslu, že má prokázat, že se daňového podvodu neúčastnil, nedochází (srov. rozsudky NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6Afs 170/2016-30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6Afs 147/2016-28). Z judikatury NSS rovněž vyplývá, že *„Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat“* (viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9Afs 194/2017-34).
67. Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, respektive dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5Afs 83/2012-46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4Afs 233/2015-47).
68. Judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání

zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb.) „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství“ (viz rozsudky Molenheide, Teleos). Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide, či Federation of Technological Industries). V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).

69. K námitce žalobce o přenosu důkazního břemene, které se pokusil žalovaný přenést zpět na žalobce, lze konstatovat, že žalovaný, resp. již správce daně, detekoval skutečnosti týkající se řetězce společností zapojených do přeprodávání vozidla, v jehož rámci byl obchod zatížen podvodem na DPH ve smyslu judikatury SDEU a NSS. Správce daně příslušný prodejci vozidla na nestandardnost přeprodávání vozidla upozornil prvně ve své odpovědi na dožádání, v němž uvedl, že prodejce vozidla nabyl vozidlo od společnosti ALFAWAK s.r.o. (viz č. 1. 7 správního spisu).
70. V obecné rovině lze uvést, že při správě daní důkazní břemeno ohledně výše daně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. V rámci dokazování je zachován tradiční princip daňového práva, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen ty, které fakticky uvedl), nese daňový subjekt. Existence této povinnosti úzce souvisí s břemenem tvrzení, podle něhož je daňový subjekt povinen přiznat svou daň. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl.
71. K námitce žalobce o přenosu důkazního břemene, které se dle žalobce pokusil žalovaný přenést zpět na žalobce, soud uvádí, že v posuzovaném případě správce daně vyjádřil pochybnosti k žalobcovým tvrzením. V rámci následně probíhajícího daňového řízení se

však žalobci nepodařilo prokázat své tvrzení, že jednal v dobré víře a že učinil všechna rozumná opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání. Lze dodat, že již správce daně detekoval skutečnosti týkající se řetězce společností zapojených do přeprodávání vozidla, v jehož rámci byl obchod zatížen podvodem na DPH ve smyslu judikatury SDEU a NSS.

72. Žalobce tvrdí, že posuzovaná obchodní transakce nevykazuje žádné nestandardnosti. Městský soud se s tímto tvrzením neztotožňuje.
73. Ze správního spisu vyplývají tyto skutečnosti:
74. Podle kupní smlouvy ze dne 19. 9. 2012 prodejce vozidla, se sídlem Hlinky 44, Brno, je výhradním vlastníkem vozidla, které prodává žalobci, bez uvedení VIN vozidla, za 256 000 € + DPH 20%, které kupujícímu dodá ve 4. Q. 2012 do 7 pracovních dnů po zaplacení kupní ceny, s dodatky č. 1 a 2., oba dodatky jsou ze dne 7. 11. 2012 k upřesnění ceny a faktury č. 12610001 ze dne 22. 10. 2012 splatné dne 24. 10. 2012, na níž je uveden VIN vozidla č. X. Podle dokladu žalobce o uskutečněných plněních mělo být uskutečněno dodání do jiného státu EU dne 23. 11. 2012. Podle e-mailu žalobce přepravci o objednání transportu vozidla, se má uskutečnit nakládka vozidla dne 5. 12. 2012 a dodání vozidla dne 6. 12. 2012 v SRN. Podle mezinárodního nákladního listu č. CZ 5984551 vozidlo s jedním klíčem projelo hraničním přechodem Rozvadov dne 7. 12. 2012 (vše viz č. 1. 5 správního spisu).
75. S uvedeným tvrzením nekorespondují doklady doložené k vozidlu od autorizovaného prodejce vozů zn. Ferrari společnosti Scuderia Praha a.s. (podle zakázkového listu č. 9125071 ze dne 19. 11. 2012 na č. 1. 74 správního spisu), podle nichž vozidlo je vyrobené v Itálii, má č. podvozku ZFF74UHB000190287, a dne 19. 11. 2012 jej od autorizovaného prodejce vozidel Ferrari objednala ke koupi za 247 665 € společnost Exelero Praha, s tím, že vozidlo převezme dne 21. 11. 2012. Tato zakázka byla bezprostředně změněna v osobě kupujícího, jímž se podle kupní smlouvy ze dne 21. 11. 2012 stala slovenská společnost TKM Express s.r.o., se sídlem Nám. SNP 13, Bratislava, Slovenská republika, za níž jednal její jednatel, pan K. J., který smlouvu podepsal, a který dne 21. 11. 2012 vystavil plnou moc panu A. B., bytem X, k převzetí vozu od autorizovaného prodejce.
76. Pan A. B. převzal shodného dne (tj. dne 21. 11. 2012) od autorizovaného prodejce vozidlo se 2 klíči s dálkovým ovládáním, s kompletní literaturou k vozidlu a s COC dokumentem č. 130.
77. Z prohlášení o vývozu ze dne 21. 11. 2012 vyplývá, že pan K. J. vozidlo převzal a přepravil do místa určení mimo území České republiky.
78. Podle identifikačních údajů ze servisní knížky k vozidlu ze dne 21. 11. 2012, je vlastníkem vozidla A. B., bytem X.
79. Podle obchodního rejstříku K. J. byl jednatelem společnosti Exelero Praha, od 7. 11. 2012 byl jednatelem i společnosti TKM Express s.r.o.
80. Pan A. B. je bratrem K. B., jednatele prodejce vozidla žalobci a shora uvedené bydliště na plné moci A. B., X, je shodné se sídlem prodejce vozidla.
81. Pod bodem 46. správního spisu je zdokumentován řetězec přeprodeje vozidla. Společnost TKM Express s.r.o., která nabyla vozidlo od autorizovaného prodejce vozů zn. Ferrari společnosti Scuderia Praha a.s., vykazala dodání vozidla do jiného členského státu, od této

společnosti vozidlo koupila společnost Exelero Brno, která vykázala jeho nákup z jiného členského státu, od této společnosti vozidlo koupila společnost Dravus Europe s.r.o., od ní vozidlo koupila společnost Satagona Trade s.r.o., od ní vozidlo koupila společnost Alfawak s.r.o., od ní vozidlo koupil prodejce vozidla, který vozidlo prodal žalobci a ten jej prodal do SRN. Toto vše v době ode dne 21. 11. 2012, kdy vozidlo bylo dané do provozu (viz č. 1. 74 správního spisu) do dne 7. 12. 2012, kdy vozidlo přejelo hranici a bylo předáno německému nabyvateli vozidla (viz č. 1. 5 správního spisu).

82. Městský soud se ztotožňuje s důvody, na jejichž základě shledal žalovaný tvrzení žalobce o nákupu vozidla za neobežřetné a účelové. Tyto důvody žalovaný podrobně popsal pod body 46. až 55. napadeného rozhodnutí.
83. Soud nemohl žalobci přisvědčit, že napadené rozhodnutí se opírá o city či domněnky žalovaného a postrádá konkrétní důkazy o nestandardnosti. Žalovaný na stranách 16 až 22 napadeného rozhodnutí uvedl zcela konkrétní zjištění učiněná v daňovém řízení o existenci obchodního řetězce zatíženého podvodem. Soud zejména poukazuje na stranu 15 napadeného rozhodnutí, kde jsou uvedeny konkrétní vazby jednotlivých osob, které ovládaly společnosti, jež jsou zapojeny do obchodu s předmětným vozidlem.
84. Nelze se ztotožnit se žalobcem a považovat za obezřetné, aby v kupní smlouvě na nákup jedinečného luxusního vozidla s kupní cenou za 7 624 704 Kč si kupující vozidlo předem neproověřil a to zejména podle čísla karoserie či čísla technického průkazu, jakož i čísla VIN v situaci, kdy jeho dosavadním vlastníkem je prodejce vozidla, jak je uvedeno v bodu I. kupní smlouvy *„Prodávající tímto prohlašuje, že je výhradním vlastníkem prodáváného vozidla tak, jak je popsáno v čl. II této smlouvy, a že mu nejsou známy žádné okolnosti, které by bránily převodu tohoto vozidla“* (viz č. 1. 5 správního spisu). Datum uzavření kupní smlouvy žalobce s prodejcem vozidla na totožné vozidlo nekoresponduje ani s datem vydání technického průkazu k vozidlu č. x vydaného dne 6. 12. 2012 (viz č. 1. 9 správního spisu), neboť vozidlo má schválenou technickou způsobilost až ode dne 6. 12. 2012. K mezidobí (od provozu vozidla dne 21. 11. 2012 do vydání technického průkazu vozidla dne 6. 12. 2010) žalobce žádný důkaz o dokladech vozidla nedoložil. V technickém průkazu není přitom uveden žádný, ani první vlastník vozidla, pouze v části nazvané Další záznamy je poznámka: *„06.12.2012 TP vystaven na žádost EXELERO CARS BRNO s.r.o., Vídeňská 119B, Brno. Vozidlo dovezeno nové, dovoz Slovensko, TP vystaven na základě ES prohlášení o shodě.“* Pokud by žalobce byl obezřetným, jak tvrdí, pak by musel nejpozději při koupi vozidla mít k dispozici od prodávajícího technický průkaz k doložení tvrzení prodejce vozidla, že je jeho vlastníkem, což daňový subjekt ničím v daňovém řízení ani před soudem nedoložil, a rovněž nedoložil, jakým způsobem k okamžiku předání vozidla disponoval technickým průkazem od vozidla. Černobílé fotografie vozidla z blíže neurčeného místa blíže neurčený den (viz č. 1. 9 správního spisu) ani barevné fotografie také z blíže neurčeného místa blíže neurčený den (viz č. 1. 43 správního spisu) nemohou vyvrátit či nahradit neověření vozidla podle technického průkazu, v němž není prodejce vozidla uveden. Nelze opomenout, že žalobce obchod s koupí vozidla neuzavíral poprvé. Skutečnost, že žalobce obchoduje s vozidly, potvrdil zástupce žalobce při místním šetření dne 4. 2. 2013, když uvedl, že *„se zabývá obchodováním s osobními motorovými vozidly značek Jaguar, Audi, Land Rover, BMW, Ferrari a Dacia“*. Lze proto důvodně předpokládat, že zkušený obchodník pečlivě zvažuje a prověřuje obchod s vozidlem, jehož cena přesahuje částku sedm milionů Kč.

85. K poukazu žalobce, že společnost Exelero Brno patří do stejného podnikatelského seskupení jako prodejce vozidla, soud uvádí, že žalobce nebyl nijak schopen prokázat a objasnit, z jakých skutečností vychází, když technický průkaz byl vydán na žádost společnosti Exelero Brno a prodejce vozidla v něm není vůbec uveden vlastníkem vozidla. Současně z ničeho nebyly zjištěny vazby společnosti Exelero Brno vůči společnosti NINE ELEVEN s.r.o. Obě společnosti nepatří do shodného podnikatelského uskupení. Za těchto okolností soud postrádá racionální úvahu o projevené obezřetnosti ze strany žalobce (na technickém průkazu prodejce vozidla vůbec nefiguruje).
86. Tvrzení žalobce, že prodejce vozidla byl jeho vlastníkem, jelikož žalobce uzavřel s prodejcem vozidla kupní smlouvu, zaplatil kupní cenu a převzal vozidlo, lze považovat za irelevantní, neboť jak vyplývá z dokladů doložených k vozidlu autorizovaným prodejcem vozů zn. Ferrari společnosti Scuderia Praha a.s. podle zakázkového listu č. 9125071 objednávka předmětného vozidla byla uskutečněna dne 19. 11. 2012 a realizována dne 21. 11. 2012 jinými subjekty než žalobcem a prodejcem vozidla (viz č. l. 74 správního spisu).
87. Tvrdí-li žalobce, že si předem zjistil informace o prodeji vozidla, který mu byl doporučen zaměstnancem V. B., pak lze konstatovat, že žalobce nepodložil žádným relevantním důkazem, že by prodejce vozidla podnikal v oblasti nákupu a prodeje luxusních vozů zn. Ferrari. Současně nedoložil žádný důkaz, z něhož by vyplývala tvrzená důvěra žalobce ve jmenovaného zaměstnance, který pro žalobce pracoval od března 2012 (viz protokol o výsledku svědka pana V. B. na č. l. 10 správního spisu), a obchod sjednal v září 2012, za více než 7 milionů Kč. Městský soud připomíná, že ke konkrétnímu dotazu správce daně, zda svědek sjednával pro žalobce i jiné nákupy vozidel od prodejce vozidla, jmenovaný svědek odpověděl: „*Nikoliv, toto byl jediný takový případ.*“ Tvrzenou obezřetnost žalobce ničím relevantním nedoložil, rovněž tak nedoložil ničeho k tvrzení, že by se jednalo o standardní obchod, když podle svědka pana B. byl toto obchod jediný.
88. Žalobce rovněž ničím věrohodným nedoložil tvrzení, že ověřil z dostupných rejstříků, že prodejce vozidla, tedy společnost NINE ELEVEN s.r.o., byla oprávněna obchodovat s vozy zn. Ferrari. Podle výpisu z obchodního rejstříku prodejce vozidla v listopadu 2012 byli jednateli této společnosti pan K. B. a pan R. M. Předmětem podnikání této společnosti byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a předmětem činnosti je správa vlastního majetku a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor (viz č. l. 103 správního spisu). Podle výsledku dožádání správce daně příslušného prodejce vozidla (Finanční úřad pro Jihomoravský kraj), jednatel prodejce vozidla pan K. B. je podezřelý ze spoluúčasti na řetězových přefakturacích a z obstarávání a řízení tzv. „bílých koní“ od prosince 2010 do konce roku 2012 především v oblasti nákupu a prodeje mobilních telefonů v řádu stovek milionů Kč, společnost neměla žádné zaměstnance ani nemovitý majetek (viz č. l. 7 a č. l. 55 správního spisu); prodejce vozidla podal daňové přiznání za zdaňovací období listopad 2012 dne 18. 2. 2013, vlastní daňovou povinnost neuhradil (viz č. l. 69 správního spisu). Správce daně ověřil z internetových stránek prodejce vozidla www.nineeleven.actimmy.com, že prodejce vozidla obchodoval s mobilními technologiemi. Z uvedeného vyplývá, že pokud by žalobce byl skutečně obezřetný a ověřil osobu prodejce vozidla, pak by z dostupných rejstříků a internetových stránek tehdejší doby zjistil, že prodejce vozidla se prodejem vozidel zn. Ferrari nezabývá, ačkoliv tak žalobce mohl a měl učinit, resp. nedoložil, jakým způsobem tak učinil, popř. jaké okolnosti mu v tom bránily.

89. Poukaz žalobce na právní úpravu nabytí věci od nevlastníka ve smyslu § 446 OCHZ soud shledává irelevantním. Žalobce si mohl a měl z důvodu běžné opatrnosti v obchodním styku ověřit, zda vozidlo nakupuje skutečně od jeho vlastníka, což ničím nedoložil (viz výše).
90. Tvrdí-li žalobce, že správce daně hodnotil zjištěné okolnosti zpětně, nikoli z pohledu žalobce a doby uskutečnění obchodu, a bez informací dostupných žalobci, pak k takto obecně formulované námitce žalobce nijak nekonkretizoval, v čem má být posouzení zjištěných skutečností vadné, mimo rámec pohledu žalobce a s jakými odlišnými informacemi žalobce tehdy disponoval. Soud ze spisového materiálu neshledal žádné odlišnosti či skutečnosti, jež by mu umožnily se ztotožnit s uvedenou úvahou žalobce. Podle soudu orgány finanční správy dostály důkaznímu standardu ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu (*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*), a skutkové okolnosti, které daňové orgány zjistily, zanesly viditelně do správního spisu.
91. Jestliže žalobce namítá, že správní orgány nepřihlédly ke specifiku obchodu, na něž upozorňoval, a tedy, že objasnil, z jakých důvodů nelze opakovaně objednávat luxusní vozidla od stejného dodavatele (viz bod 47. napadeného rozhodnutí), je tvrzení žalobce o tzv. „black listech“ společností přeproávajících luxusní vozidla, v rozporu se sdělením autorizovaného prodejce vozů zn. Ferrari společnosti Scuderia Praha a. s.: „*V tuto chvíli neexistuje v naší společnosti žádný „black list“ zákazníků, tzn. Vůz prodáme jakékoli společnosti či fyzické osobě pokud splní pravidla určená výrobním závodem.*“ (viz č. 1. 74 správního spisu). Z uvedeného nelze seznat, že by v daném případě byla nějaká výjimečná specifika obchodu tvrzená žalobcem, resp. žalobce je ničím neprokázal.
92. K další dílčí námitce, kdy podle žalobce neprokázal žalovaný, že žalobce vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu a o tom měl nabýt podezření, lze konstatovat, že pod bodem 51. napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že podle usnesení Policie ČR ze dne 25. 3. 2014, jehož kopii žalobce přiložil ke svému vyjádření v daňovém řízení, vyplývá, že žalobce dne 30. 8. 2012 uzavřel kupní smlouvu na nákup vozu Lamborghini se společností Exelero Praha, který je vozem odlišným od předmětného vozidla. Žalobce uhradil dne 5. 9. 2012 na účet společnosti Exelero Praha zálohu ve výši 40 000 €, ale předmět smlouvy neobdržel, ani mu nebyla vrácena záloha. Z uvedeného musel žalobce si být vědom, jaký je charakter společnosti Exelero Praha, když předmět smlouvy mu nebyl předán tak, jak bylo ve smlouvě ujednáno a nebyla mu ani vrácena záloha. Za společnost Exelero Praha měl přitom se žalobcem daný obchod sjednat pan Erik Majringer, o jehož osobě svědek pan V. B. uvedl, že pro žalobce nákup vozidla sjednával se zástupcem společnosti Exelero Praha „*panem E. M.*“ (viz výpověď jmenovaného svědka na č. 1. 10 správního spisu). Žalobce proto si z této indicie musel být vědom, že osoba Erika Majringera ze společnosti Exelero Praha nemusí být seriózním partnerem ani pro koupi předmětného vozidla a taková obchodní transakce naplánovaná na 4. Q. 2012, že nemusí proběhnout standardním způsobem, naopak o to více měl být obezřetným. Nelze se proto ztotožnit se žalobcem, že ve vztahu k obchodu s vozidlem měl žalobce se společností Exelero Praha v době předání předmětného vozidla bezproblémový obchodní vztah.
93. Žalobce nesouhlasí se žalovaným, že prodejce vozidla se nepodílel na objednávce vozidla, jak je uvedeno pod bodem 51. napadeného rozhodnutí, jelikož ze svědeckých výpovědí a ze získaných důkazních prostředků takový závěr podle žalovaného zjištěný nebyl. I přes

tvrzený nesouhlas nedoložil žalobce k této argumentaci žádný relevantní důkaz, ze kterého by vyplývalo, že prodejce vozidla nebyl pouze formálním účastníkem předmětného obchodu, proto se s tvrzením žalobce městský soud nemůže ztotožnit.

94. K otázce personálního propojení společností Exelero Group, Exelero Praha, Exelero Brno, prodejce vozidla a žalobce, lze konstatovat, že jednatel prodejce vozidla pan K. B. je bratrem Aleše Bělíka, jehož vliv zasahoval přes společnost Exelero Group (mateřská společnost) do společností Exelero Praha a Exelero Brno. Skutečnosti o jednatelích firem jsou známy podle volně dostupného obchodního rejstříku, a obezřetnému obchodníkovi by takové skutečnosti měly být známy. Ostatně jednatel žalobce sám popsal na první a druhé straně vyjádření ze dne 9. 7. 2014, jež adresoval správci daně, že prodejce vozidla byla „nastrčená“ společnost (viz č. l. 43 správního spisu), zde popsal i vztahy jmenovaných společností mezi sebou. Žalobce si tak těchto skutečností musel být jednoznačně vědom.
95. Lze dodat, že z vyjádření autorizovaného prodejce vyplývá, že opakované objednávky od stejného dodavatele pro koupi vozidla zn. Ferrari nejsou vyloučeny, nevyplyvá z něj, že by bylo nutné využívat nových dodavatelů, jak tvrdí žalobce, který žádný argument pro své tvrzení neposkytl (viz č. l. 74 správního spisu).
96. K otázce předání vozidla, které žalobci předal jednatel prodejce vozidla pan K. B., je v protokolu o místním šetření uvedeno (viz č. l. 70 správního spisu), že vůz přebíral jednatel žalobce pan Ing. K. B. v autosalonu společnosti Exelero Praha za přítomnosti jednatele prodejce vozidla pana K. B., a na připojených barevných fotografiích jsou na vozidle reklamní nálepky „Exelero Cars“ (viz č. l. 43 správního spisu); pan Ing. K. B. uvedl, že původ vozidla v době nákupu nešlo ověřit, ještě nebylo vyrobeno a dozvěděl se jej až při přepravě do SRN. K uvedenému soud dodává, že při obezřetném jednání by bylo obvyklé, aby vozidlo bylo přebíráno v prostorách autosalonu autorizovaného dealera vozů zn. Ferrari a nikoli v prostorách prodejce vozidla, který není autorizovaným dealerem. Nelze se ztotožnit se žalobcem, že by si jako kupující vozidla za více než 7 milionů Kč neověřil jeho původ i za situace, kdy vozidlo má na sobě reklamní nálepky „Exelero Cars“; to vše s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobce doložil jako listinný důkaz shora zmiňovanou kupní smlouvu s prodejcem vozidla, z níž vyplývá, že vozidlo bylo vyrobeno nejpozději k datu kupní smlouvy ke dni 19. 9. 2012, neboť podle čl. I. této kupní smlouvy je prodejce vozidla vlastníkem (existujícího) vozidla (viz č. l. 5 správního spisu). Obsah výpovědi Ing. K. B. a obsah kupní smlouvy jsou proto v diametrálním rozporu, který žalobce neodstranil.
97. Žalobce dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že o přeprodeji v řetězci musel žalobce vědět, že je to pro něho běžná praxe. K této námitce soud odkazuje na již zmiňované vyjádření žalobce ze dne 9. 7. 2014, jež se nachází na č. l. 43 správního spisu, kde žalobce na první straně sám popisuje „praktiky“ přeprodávání vozů a na straně druhé tohoto vyjádření popisuje, jak vozidlo bylo přeprodáváno v daném případě.
98. K nesouhlasu žalobce se závěrem žalovaného, že s ohledem na řetězec důkazů věděl či vědět musel o podvodu na DPH, soud uvádí, že právě s ohledem na shora popsané konkrétní důkazy posuzované jednotlivě, ale zejména ve vzájemné provázanosti, žalobce o existenci podvodného řetězce na DPH s ohledem na jemu známé okolnosti věděl a vědět musel.
99. K námitce, že žalovaný klade žalobci k tíži, že obchodoval s prodejcem vozidla z doporučení společnosti Exelero Praha v době, kdy na tuto společnost žalobce podal

trestní oznámení, městský soud odkazuje na již zmiňované vyjádření zástupce žalobce Ing. K. B. ze dne 9. 7. 2014 na č. 1. 43 správního spisu, kde na straně druhé uvádí: „Už při předávání vozidla však nastaly problémy, firma NINE ELEVEN s.r.o. vše podezřele zdržovala a až při pohrůžce ohlášení na Policii ČR nám vůz vydala. Bohužel, v té době jsme měli již se společností Exelero Cars Praha s.r.o. podepsanou smlouvu a uhrazenou zálohu na další vůz Lamborghini Aventador ve výši 40.000 EUR. V lednu 2013 jsme požadovali dodání vozidla, ale bylo nám sděleno, že ho zapomněli objednat a nabízeli nám dražší vozy jako náhradu. S tím jsme samozřejmě nemohli souhlasit, od smlouvy jsme odstoupili a požadovali vrácení zálohy. Firma ji odmítla vrátit, následně byla prodána ‚bílému koni‘ a vstoupila do likvidace. Podali jsme trestní oznámení a věc označili za zpronevěru.“ K tomuto vyjádření městský soud dodává, že pokud by byl žalobce dostatečně obezřetný, nemohl by takový obchod realizovat; sám připustil, že se prodejce vozidla choval podezřele, a proto byla nutná pohrůžka oznámením na Policii ČR.

100. I když soud přisvědčil žalobci v části argumentace, že obchodní korporace nemá nad rámec vedení účetnictví a daňové evidence (případně dalších povinností dle zvláštních zákonů) povinnost vést si o každém jednotlivém obchodním případě zvláštní evidenci a uchovávat v ní k obchodním partnerům lustrované informace, nemohl se již ztotožnit se žalobcem v argumentaci, že postačí ústní tvrzení, že si prodejce vozidla prověřil.
101. V daném případě, kdy se jednalo o jednorázový obchod přesahující částku 7 milionů Kč, který žalobce neprováděl jako obchodník denně či vícekrát denně (jak je patrné ze správního spisu z prověřovaného období), a to s prodejcem vozidla, s nímž dříve žalobce neobchodoval. Lze od žalobce proto důvodně očekávat s ohledem na pravidlo obezřetnosti ve vztahu k DPH a péči řádného hospodáře, že bude schopen zpětně doložit alespoň základní listinné důkazy, jakým konkrétním způsobem si předem budoucího obchodního partnera prověřil. Například lze uvést, že žalobce nedoložil e-mail, jímž by pověřil svého zaměstnance, který obchod měl dojednat, aby zajistil o druhém obchodním partnerovi výpisy z obchodního a živnostenského rejstříku, údaje ze Sbírky listin, údaje z internetu, jež jsou údaje obvykle snadno dostupné. Žalobce nic takového z předmětné doby správci daně, žalovanému, ba ani soudu nedoložil.
102. Za zcela účelovou městský soud považuje argumentaci žalobce, že není podstatné, zda prodejce vozidla, tedy společnost NINE ELEVEN s.r.o., běžně obchodovala či neobchodovala s osobními vozidly. Jelikož z dostupných veřejných rejstříků měl žalobce zjistit, že prodejce vozidla běžně obchoduje s jinou komoditou než s vozy zn. Ferrari (podle internetových stránek byl prodejcem pouze mobilních telefonů), lze konstatovat, že žalobce zanedbal obezřetnost vůči prodejci vozidla jako obchodnímu partnerovi, který nedisponoval oprávněním k prodeji nových luxusních vozů, neboť nebyl autorizovaným dealerem vozů zn. Ferrari.
103. Městský soud se neztotožňuje se žalobcem, který namítá, že žalovaný nevyhodnotil, že prodejce vozidla žalobci vozidlo skutečně dodal. Je totiž patrné z bodu 43. napadeného rozhodnutí, tuto část žalovaný neopomněl vyhodnotit, neboť žalovaný shledal, že formální a hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH žalobce splnil.
104. K námitce týkající se zajištění prodeje vozidla prostřednictvím zaměstnance žalobce pana V. B., soud poukazuje na svědeckou výpověď jmenovaného dne 17. 12. 2013, který uvedl: „vozidlo se oficiálně nakoupilo od společnosti NINE ELEVEN s. r. o., které toto vozidlo dodal

dealer Ferrari. Celou tuto obchodní transakci sjednávala společnost Excelero Cars Praha s. r. o., a to mezi dealerem Ferrari, mezi společnostmi NINE Eleven a Select Automotive.“ (viz č. 1. 10 správního spisu). Jelikož žalobce při místním šetření na č. 1. 5 správního spisu uvedl, že se specializuje na prodej luxusních vozů, neodstranil rozpor, z jakého důvodu jako obchodník s vozy nebyl schopen obchod uzavřít přímo s autorizovaným prodejcem vozů Ferrari, z jakého důvodu tak učinil přes dva prostředníky – prodejce vozidla a společnost Exelero Praha. Svědek V. B. rovněž uvedl, že nákup sjednával se zástupcem společnosti Exelero Praha E. M. tak, že prodejci vozidla zaslal objednávku e-mailem a ostatní řešil jednatel žalobce Ing. K. B. a též uvedl, že zástupce prodejce vozidla viděl až při předávání vozidla, až tehdy poprvé viděl vozidlo fyzicky. Podle soudu není obezřetné, že koupě vozidla nebyla sjednávána přímo s jednatelem prodejce vozidla. Pan V. B. v doplnění výpovědi předchozí výpověď pozměnil a uvedl, že nákup sjednával na základě telefonické nabídky E. M., kterou odsouhlasil jednatel žalobce Ing. K. B. Společnost Exelero Praha však nemohla vozidlo prodat, protože byla na „*black listu*“. Podle soudu pozměněná výpověď je rovněž v rozporu s písemným vyjádřením autorizovaného prodejce vozů zn. Ferrari, který žádný „*black list*“ nevede a společnost Exelero Praha svou původní nabídku na nákup vozidla přímo od autorizovaného prodejce stáhla dobrovolně. Její místo přitom ihned bez prodlevy zaujala slovenská společnost TKM Express s.r.o. Současně jmenovaný svědek nedokázal vysvětlit, z jakého důvodu bylo vozidlo koupeno právě od prodejce vozidla, kterého přitom dříve neznal. Svědek dále uvedl, vše sjednával pan E. M. a doklady (např. kupní smlouvu) připravoval jednatel žalobce Ing. B.

105. Městský soud dodává, že jakkoli je běžné připravovat obchody prostřednictvím zaměstnanců, v daném případě nebylo žalobcem relevantně doloženo, z jakého důvodu nejednal žalobce, i prostřednictvím zaměstnance, s autorizovaným prodejcem Ferrari přímo. Nadto i výpovědi dalších svědků obsahují obdobné rozpory. Příkladem lze poukázat na výpověď svědka J. H., jednatele společnosti Exelero Praha, který dne 8. 7. 2014 uvedl (viz č. 1. 41 správního spisu), že společnost obchodovala s vozy zn. Ferrari (tedy nemohla být na „*black listu*“, pozn. soudu), žalobce mu byl znám jen z doslechu, prodejem luxusního vozu Ferrari v roce 2012 si nebyl jist – nejprve „*nejspíše ano*“, posléze si však nepamatoval okolnosti obchodu. Pana E. M. znal, nicméně o něm sdělil, že nepůsobil v jím vedené společnosti a ani nevěděl, že by se účastnil jednání. Dále k dotazům správce daně si ohledně obchodu a případné spolupráce s prodejcem vozidla nic podstatného nevybavil. Jednatel prodejce vozidla pan K. B. při výpovědi ze dne 11. 11. 2014 mimo jiné uvedl, že společnost obchodovala s vozy značek Mercedes Benz, BMW, Ferrari a možná i Ford, nová i ojetá (viz č. 1. 59 správního spisu). Obsah této výpovědi je však v rozporu s odpovědí na dožádání od správce daně příslušného prodejce vozidla (Finanční úřad pro Jihomoravský kraj) na č. 1. 7 správního spisu, kde se uvádí, že prodejce vozidla obchodoval s mobilními přístroji. Stejně tak tvrzení, že prodejce vozidla vyřizoval úkony s prodejem vozidla na Magistrátu v Brně je v rozporu se skutečností, že technický průkaz vozidla byl vydán na žádost společnosti Exelero Brno, prodejce vozidla v něm uveden není. Pan Bc. K. J., předseda představenstva společnosti Exelero Group, uvedl, že tato společnost nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, pouze nabývala či pozbývala obchodní podíly v jiných firmách (viz str. 3 na č. 1. 67 správního spisu). Jednatel žalobce pan Ing. K. B. mimo jiné uvedl, že o nové luxusní vozy je největší zájem v prvních cca 1-2 měsících, proto je pro obchod důležité je rychle získat, což se v daném případě nepodařilo, kvůli zdržování s předáním vozidla ze strany prodejce vozidla (viz č. 1. 70 správního spisu). Soud k tomu uvádí, že pokud bylo skutečně nutné vůz takto rychle zakoupit, pak je nelogické, že jej

žalobce nekoupil (ani nedoložil, že by se o to snažil) přímo u autorizovaného prodejce, který žádné „black listy“ nevedl (viz č. 1. 74 správního spisu). Vyhodnocení svědeckých výpovědí, které žalovaný popsal blíže pod body 47 až 55 napadeného rozhodnutí, potvrzuje správnost závěrů žalovaného, že obchod s vozidlem neproběhl standardním způsobem. Listinné důkazy i svědecké výpovědi neprokázaly obchod v logických návaznostech jednotlivých kroků.

106. Ohledně hodnocení písemnosti „Ručitelské prohlášení“ datované dne 19. 9. 2012 (viz č. 1. 80 správního spisu) se soud ztotožnil se žalovaným, že uvedenou písemnost ve vztahu ke kupní smlouvě (viz č. 1. 5 správního spisu) ze shodného dne 19. 9. 2012, mezi žalobcem a prodejcem vozidla, podepsal pan Bc. K. J. jako předseda představenstva společnosti Exelero Group, k podpisu připojil razítko jiné společnosti, společnosti Exelero Praha. Pan Bc. K. J. přitom dne 26. 11. 2014 odpověděl na otázku správce daně, zda byla společnost Exelero Praha v r. 2012 v nějakém vztahu/vazbě s prodejcem vozidla: „*Nejsem si toho vědomý*“ (viz str. 5 č. 1. 68 správního spisu). Je evidentní, že pokud společnost Exelero Praha neměla na prodejce vozidla vazby, nemohla by za jeho závazky úspěšně ručit. Ze strany žalobce proto bylo neobežřetné, že před akceptací takto koncipovaného ručitelského prohlášení neověřil (a správci daně nedoložil) existenci vztahu společností Exelero Group a Exelero Praha k prodeji vozidla, a současně nezajistil odstranění vad na uvedené písemnosti, na níž razítko „ručitele“ neodpovídá záhlaví „ručitele“. I tato skutečnost vypovídá o tom, že pokud by žalobce skutečně prověřil v dostupných rejstřících prodejce vozidla, zjistil by, že obchoduje nikoli s vozy zn. Ferrari. Rovněž nebylo ničím doloženo, z jakého důvodu společnost Exelero Group s razítkem společnosti Exelero Praha, uvedeným ručitelským prohlášením převzala ručení za závazky prodejce vozidla, s nímž neměla žádné obchodní vazby. Žádný tvrzený nadstandard takového „ručení“, jež na první pohled vykazuje formální vady a současně „ručitel“ ani není v žádné vazbě na prodejce vozidla (jak uvedl pan Bc. K. J. na str. 5 č. 1. 68 správního spisu), nemůže úspěšně svědčit o opatrnosti žalobce, který ani nedoložil, jaké konkrétní úkony předcházely tomu, že „ručitel“ souhlasil s ručitelským závazkem, a z jakého důvodu či právního titulu se písemnost dostala do dispozice žalobce.
107. Městský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobce, že žalovaný neuvedl žádná konkrétní opatření, která bylo možno po žalobci rozumně požadovat. V napadeném rozhodnutí pod body 53. a 54. žalovaný analyzoval žalobcem přijatá opatření a řádně popsal, v čem spočívaly jejich slabiny, kterých se měl žalobce vyvarovat, aby byla skutečně smysluplná a účinná, s čímž se soud ztotožňuje a pro stručnost na označené odůvodnění odkazuje.
108. Pokud žalobce uvádí, že je vyloučeno, aby vozidlo bylo kradené, a za nedůvodné považuje neproověření původu vozidla, pak ničím relevantním nedoložil, jakým způsobem se vyvaroval zjištění, že vozidlo není tzv. ukradené, popř. nepochází z trestné činnosti. K tomuto městský soud uvádí, že pouhé tvrzené spoléhání se na tzv. čestné slovo prodejce vozidla, s nímž žalobce dříve neobchodoval, o obezřetnosti nijak nesvědčí.
109. Pokud žalobce uvádí, že si před uzavřením obchodu ověřil VIN vozidla, pak nedoložil, z jakého podkladu VIN vozidla ověřil, jelikož kupní smlouva uvedená na č. 1. 5 správního spisu VIN vozidla neobsahuje.
110. K společnosti Exelero Praha lze konstatovat, že z usnesení Policie České republiky, Obvodního ředitelství Praha IV, Služby kriminální policie a vyšetřování, 3. oddělení hospodářské kriminality ze dne 25. 3. 2014, č. j. KRPA-39004-59/TČ-2013-001493 (viz č. 1.

43 správního spisu), vyplývá, že v době podpisu kupní smlouvy na vozidlo ze dne 19. 9. 2012, byla již smlouva na nákup vozu zn. Lamborghini podepsaná, a to dne 30. 8. 2012. K dodání vozu uvedené značky mělo dojít do 24 dnů od podpisu smlouvy. Je proto nesprávný dílčí závěr žalovaného, že zde byla předchozí negativní zkušenost se společností Exelero Praha, neboť v době tvrzeného podpisu kupní smlouvy vozidla ještě nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro dodání vozu Lamborghini. Tato skutečnost však žalobce nevyvíňuje, jelikož poté, co vůz zn. Lamborghini od společnosti Exelero Praha nebyl žalobci ve sjednané lhůtě 24 dnů dodán, měl být žalobce o to více pozorný a učinit kroky k prověření realizace uzavřeného obchodu s vozidlem po podpisu kupní smlouvy ze dne 19. 9. 2012, neboť právě společnost Exelero Praha žalobci doporučila prodejce vozidla za obchodního partnera, který v té době obchodoval (podle internetových stránek) s mobilními telefony. Žalobce k těmto krokům však ničeho nedoložil.

111. Za irelevantní soud považuje námitku, že žalobce neměl potřebu prověřovat zemi původu vozidla, takové tvrzení nesvědčí o obezřetnosti žalobce.
112. Městský soud s ohledem na výše uvedené proto dospěl k dílčímu závěru, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která bylo možno rozumně požadovat, proto vědět mohl a měl, že se účastní daňového podvodu.
113. Pro úplnost lze konstatovat, že podle výpisů z bankovních účtů vyplývá, že kupní cenu vozidla ve dnech 18. 9. 2012 a 26. 11. 2012 uhradila společnost Select Automotive GmHB žalobci. Žalobce uhradil prodejci vozidla platby za vozidlo dne 20. 9. 2012 (1 000 000 Kč), dne 8. 11. 2012 (1 000 000 Kč) a dne 26. 11. 2012 (5 624 704 Kč). Prodejce vozidla uhradil dne 27. 11. 2012 platbu společnosti ALFAWAK s. r. o., tato společnost dne 28. 11. 2012 uhradila platbu předcházející společnosti SATAGONA TRADE s. r. o., tato společnost dne 3. 12. 2012 uhradila platbu předcházející společnosti DRAVUS Europe s. r. o., která ve dnech 5. 12. 2012 a 6. 12. 2012 uhradila platbu předcházející společnosti Exelero Brno s. r. o., jejíž jednatel dne 6. 12. 2012 vybral platbu v hotovosti a zde řetězec končí, protože společnost TKM Express s. r. o. vozidlo koupila od autorizovaného prodejce společnosti Scuderia Praha a. s. Z uvedeného řetězení plateb společností je patrné, jakým nikoli standardním způsobem byly prováděny platby za předmětné vozidlo placené zpětně od německého nabyvatele vozidla k autorizovanému prodejci vozidla.
114. Žalobce při místním šetření dne 16. 3. 2015 (viz č. l. 70 správního spisu) k dotazu správce daně, z jakého důvodu nebyl uhrazen daňový doklad č. 12610001 vystavený dne 22. 10. 2012 v termínu splatnosti 24. 10. 2012 sdělil, že „*„[u]hrazení ve splatnosti nebylo z toho důvodu, že jsme neměli finanční prostředky. Čekali jsme na úhradu z Německa. V okamžik kdy jsem přijal peníze z Německa, tak jsem je hned přeposílal. Z Německa došlo k úhradě dne 26. 11. 2012, čekal jsem na platbu od odběratele a v ten samý okamžik jsem ji přeposlal firmě NINE ELEVEN s. r. o.“* (viz č. l. 70 správního spisu). Uvedené vysvětlení považuje soud za nevěrohodné, neboť ke zpětnému chodu plateb nedošlo v tomto jediném případě, nýbrž v celém řetězci všech jmenovaných společností, což dokazuje, že společnosti jednaly ve vzájemné shodě. Kromě toho na samém počátku řetězce stojí společnost Exelero Praha, kterou při nákupu vozidla od autorizovaného prodejce společnosti Scuderia Praha a. s. nejprve náhle nahrazuje společnost TKM Express s. r. o. z téhož podnikatelského seskupení, která vozidlo následně prodává společnosti Exelero Brno, rovněž z téhož podnikatelského seskupení, aby následně po přeprodeji přes zjevně cizí společnosti bylo žalobci přeprodáno prodejcem vozidla, který běžně prodává mobilní telefony, jež pro

předání vozidla použil autosalon společnosti Exelero Praha, v němž je vozidlo ozdobeno reklamními nálepkami „Exelero Cars“ (viz č. l. 43 správního spisu).

115. Městský soud k námitce v replice žalobce, v níž žalobce argumentuje rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60 uvádí, že z úřední činnosti je soudu známo, že tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56 s tím, že *„[p]rávní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.“* Tato dílčí žalobní námitka je proto nedůvodná.
116. Druhý žalobcem citovaný judikát, rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (tzv. rozsudek Vyrtých), však na předmětnou věc nedopadá. Uvádí se v něm: *„Požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezne rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahá.“* Tento první požadavek kasačního soudu byl v právě projednávaném případě naplněn, jelikož žalovaný prověřoval žalobcova bezprostředního dodavatele prodejce vozidla a dlouhodobého obchodního partnera společnost Exelero Praha, tedy nikoliv vzdálené či dokonce neznámé subjekty. Dále kasační soud konstatoval, že *„[z]nakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“* I tento znak byl naplněn, jelikož daň neodvedl právě žalobcův vzhledem k okolnostem případu zcela zbytný dodavatel, jímž je prodejce vozidla, a žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. NSS dále uvedl, že *„[m]á-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.“* I tento požadavek byl splněn, protože prokazatelně žalobce věděl či vědět měl o své účasti na podvodném řetězci, a tedy se nejednalo o účelové uložení daňové povinnosti.
117. Zvláště důležitý je pak následující závěr NSS: *„Skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud daňový subjekt předešlé své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“* V právě projednávaném případě žalovaný řádně objasnil, že okolnosti obchodní případu nebyly standardní. V opačném gardu žalobce svou verzi, že byl přeprodej vozidla nutným

opatřením kvůli existenci „*black listu*“ u autorizovaného prodejce vozidel společnosti Scuderia Praha a. s., nijak relevantně nedoložil, neboť *černá listina* prokazatelně neexistovala a žalobce tak mohl vozidlo nakoupit přímo u této společnosti, bez nutnosti vytvářet komplikovaný obchodní řetězec.

118. Lze uzavřít, že žalovaný unesl své důkazní břemeno, když nejprve prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že byl žalobcův nárok na odpočet DPH zatížen podvodem. Následně žalobce neunesl své důkazní břemeno tím, že neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul účasti na plnění zatíženém podvodem na DPH. Naopak, žalovaný v této souvislosti prokázal, že žalobce o své účasti na podvodu na DPH vědět mohl a měl, a proto oprávněně žalobci neuznal uplatněný nárok na odpočet DPH.
119. Námitky třetího žalobního bodu jsou též nedůvodné.
120. Na základě uvedeného městský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
121. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, při jednání však uvedl, že náhradu nákladů řízení nepožaduje. Žalobce pak byl v řízení procesně neúspěšný. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 14. února 2020

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu