



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové v právní věci

žalobce: **IMPEXTA 3000 Ostrava, spol. s r. o.**
sídlem Soukenická 877/9, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava,
zastoupen Daně & Daně s. r. o.,
sídlem Oborného 299/10, Hulváky, 709 00 Ostrava

proti
žalovanému **Odvolačímu finančnímu ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1543/18/5300-21442-712243,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Žaloba a žalobní body.

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 16. 3. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1543/18/5300-21442-712243 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty za období leden 2008 až prosinec 2009, kterými byla žalobci doměřena daň a uloženo zaplatit penále, a to poté, co předchozí jeho rozhodnutí č. j. 34483/14/5200-20443-711514 ze dne 19. 12. 2014 bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 6. 2017 č. j. 22 Af 13/2015 – 89. Žalobce považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné a tvrdí, že jím byl zkrácen na svých právech, stejně tak jako předcházejícím rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), proto navrhl zrušit rovněž dodatečné platební výměry.
2. Napadeným rozhodnutím byla žalobci potvrzena doměřená daň z přidané hodnoty z důvodu nesplnění jeho důkazní povinnosti ve vztahu ke svým deklarovaným dodavatelům, společnosti Lundinem Trade s. r. o. (dříve Dinemlun Trade s. r. o., dále jen „LT“) a MotorsTech Import Company s. r. o. (dále jen „MT“), od kterých žalobce v posuzovaných letech 2008 a 2009 deklaroval odebírání automobilů, motocyklů a náhradních dílů z USA a Kanady pro své klienty. Podle žalovaného nemohly být společnosti LT a MT skutečnými dodavateli žalobce, protože na ně nikdy nepřešlo faktické právo nakládat se zbožím jako vlastník a na dokladech jsou uvedeny pouze formálně. Tyto společnosti jsou nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti a neplatí daň. Žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Žalobní námítky týkající se hodnocení důkazů

3. Žalobce namítl, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 22 Af 13/2015 – 89, ve kterém krajský soud žalovanému mj. vytkl nesprávné hodnocení důkazů v rozporu s ustanovením § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), když nehodnotil svědecké výpovědi v souvislosti s listinnými důkazy a svědecké výpovědi svědků Ž. D., J. V. a M. S. byly hodnoceny jako nezvratné důkazy. Žalovaný však tímto způsobem hodnotil důkazy i nyní v napadeném rozhodnutí a splnil pouze pokyn soudu doplnit dokazování o výpověď svědka M. K. Dokazování bylo provedeno tak, že byly hledány a najity pouze důkazy v neprospěch žalobce a ty ve prospěch žalobce byly vypuštěny nebo nehodnoceny a některé důkazy byly přeformulovány.
4. K hodnocení důkazů a zjištěným skutečnostem žalobce žalovanému konkrétně vytkl následující pochybení:

- a. Žalovaný uvádí, že žalobce hradil sporným dodavatelům LT a MT pouze částky odpovídající 19 % DPH, zbývající část byla zaplacená jako záloha třetí osobě – dodavateli společností LT a MT, což je ovšem v rozporu se zprávou o daňové kontrole, ze které vyplývá, že hrazeno bylo cca 26 % a záloha činila 74 %.
 - b. Dodavatelé MT a LT podle žalovaného nevybírali zboží, které následně měli prodat žalobci, ani neprováděli jejich přepravu, což je v rozporu s výpověďmi M. B., Ing. K. a M. K., kteří naopak potvrdili, že přepravu prováděli z Německa na území České republiky pro společnosti MT a LT, které měly celní odbavení domluveno se společností „Interfracht“ (pozn. krajského soud, žalobce nejspíš míní společnost Fiskalvertreter Interfracht Container Overseas Service GmbH), platili celní dluh, poplatky společnosti Interfracht a odměnu za přepravu společnosti TYGR CENTRUM PRAHA s. r. s. nebo TYGR CENTRUM s. r. o. (dále jen TYGR CENTRUM). Co se výběru konkrétních automobilů týče, žalovaný přehlédl, že žalobce dováží ojeté automobily a nabídka je tak ovlivněna tím, co je právě na trhu. Žalobce automobily objednával u dodavatelů MT a LT na základě poptávky od svých klientů, což potvrdila svědkyně L. K.
 - c. Žalovaný přičítá k tíži žalobce, že A. J. ovládal společnosti MT a LT, aniž by současně bylo vyvráceno, že by tato osoba mohla za tyto společnosti jednat. Podle žalobce naopak zjištění žalovaného svědčí reálně o podnikatelské činnosti společností MT a LT.
 - d. Žalovaný nedůvodně uvěřil svědkům J. V. a M. S. a neuvěřil A. J., který označil výpovědi svědků V. a S. za lživé, ač z předložených listinných důkazů vyplývá J. uváděná reálná podnikatelská činnost společností MT a LT; žalobce poukazuje na množství obchodů, které tyto společnosti uzavřely s jinými subjekty, než žalobcem, včetně toho, že od společnosti Atlantic Auto Performance Ltd (dále jen „AAP“) odebíraly zboží i pro jiné klienty, než pro žalobce.
 - e. Žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí nepřihlédl k listinným důkazům, zejména ke sdělení německých orgánů v rámci mezinárodního dožádání, ze kterých je zřejmé, že německé celní orgány považovaly za skutečného prodejce zboží společnosti AAP a skutečného odběratele společnosti MT a LT. Svědecké výpovědi svědků S. a V. jsou i v tomto bodě v rozporu se skutečnostmi vyplývajícími z listinných důkazů.
 - f. Žalobce zdůraznil profesní zkušenosti a postavení svědka J. V., což se neslučuje s jím tvrzenou úlohou, kterou měl ve společnosti MT zastávat. Svědkyni Ž. D., které žalovaný rovněž uvěřil, žalobce považuje za nedůvěryhodnou z důvodu rozporu její výpovědi s listinnými důkazy, zejména s jejím čestným prohlášením z 28. 4. 2009, týkající se odvolání plných mocí, které podle svého vyjádření vůbec neměla udělit, rozporu s její výpovědí před policejními orgány, kterou žalovaný vůbec nehodnotil; zdůraznil současně její vlastní prohlášení, že *„není tak blbá a že na policajtech řekne vždy pravdu“*, z čehož lze dovodit, že jinak pravdu neříká. Podle žalobce všichni tři svědci vykonávaly za společnosti MT a LT skutečnou podnikatelskou činnost a do pozic tzv. „bílého koně“ se staví záměrně a své působení rovněž záměrně bagatelizují.
 - g. Žalovaný neseznámil žalobce s hodnocením doplněné výpovědi Ing. K., žalovaný hodnotil pouze nezákonnou výpověď z 28. 1. 2013; žalovaný rovněž neprovedl výslech J. Ž.
5. Žalobce tak považuje postup žalovaného za rozporný s § 1 odst. 2 daňového řádu, žalovaný stále svědecké výpovědi svědků Ž. D., M. S. a J. V., které vyznívají v neprospěch žalobce, považuje za nezvratné důkazy, naopak výpovědi A. J., M. K., L. K. a listinné důkazy považuje za nedůvěryhodné, přehlíží, že osoby, které se přímo podílely na obchodech, vypovídají zcela konzistentně, naopak osoby, které měly plnou odpovědnost

na obchodní činnost společností MT a LT, sehrávají roli, že si nic nepamatují nebo že s obchodní činností nemají nic společného, a to zřejmě z důvodu vyhnutí se trestní odpovědnosti. Dále žalovaný přehlíží, že zájmy žalobce a zájmy Ž. D., M. S. a J. V. jsou přesně v obráceném poměru, kdy úspěch žalobce znamená závěr o úmyslném porušování zákona těmito osobami. Závěr žalovaného o doměření daně z důvodu neunesení důkazního břemene trpí vadami řízení, kdy jednak žalovaný nesprávně hodnotil důkazy, porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neprovedl jediné pozitivní konstatování v žádném rozporovaném obchodním případě, nehodnotil některé listinné důkazy, neseznámil žalobce s hodnocením doplněné výpovědi Ing. K., žalovaný hodnotil pouze jeho nezákonnou výpověď a neprovedl svědeckou výpověď J. Ž., podle žalobce klíčového svědka v posuzované věci.

Disimulace právních úkonů a neunesení důkazního břemene

6. Podle žalobce žalovaný fakticky rozhodl o disimulaci právních úkonů, ačkoliv tento pojem nepoužívá. Žalobce v období let 2003 a 2006 uzavřel obchody přímo se společností AAP, z toho žalovaný dovodil, že v posuzovaných letech 2008 a 2009 byl skutečným projevem vůle žalobce a AAP uzavřít obchody bez subjektů MT a LT, které žalobce deklaruje jako své dodavatele. Žalovaný tak tvrdí dissimulaci právních úkonů, kterou si však pojmově nelze představit bez toho, aby žalobce a AAP jednaly v úmyslu tímto způsobem jednat. Pokud se žalobce dissimulace nedopustil, nikdo jiným než společnosti MT a LT jako jeho dodavatelé nezbyvají, když žalovaný nezpochybnil vlastnictví žalobce k předmětným automobilům a ani jejich další prodej. Ačkoliv tedy právní závěry jsou formulovány jako neunesení důkazního břemene, žalovaný dospívá k dissimulaci právních úkonů, kde však důkazní povinnost je na žalovaném nikoliv žalobci; žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 16/2012 – 27 z 12. 12. 2012.

Prodloužení prekluzivní lhůty

7. Podle žalobce žalovaný nezákonným postupem zneužil právo za účelem prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu, vědom si konce prekluzivní lhůty upřednostnil nezákonný postup formálně vedoucí k prodloužení lhůty pro stanovení daně, což jak dovodil rozšířený senát Nejvyšší správní soud v usnesení č. j. 7 Afs 36/2008 – 134 ze dne 16. 12. 2009 vede k tomu, že k prodloužení prekluzivní lhůty nedošlo a lhůty pro stanovení daně tak marně uplynula.

Podjatost úřední osoby

8. Nakonec žalobce namítl procesní pochybení v odvolacím řízení, kdy se na odvolacím řízení podílela totožná úřední osoba, která se podílela na řízení v prvním stupni, což vede k tzv. absolutní podjatosti; žalobce poukázala na shodný závěr vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016 č. j. 15 Af 8/2014 – 62.

II. Stanovisko žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Uvedl, že společnosti LT a MT nemohly být dodavateli předmětných automobilů, protože na ně nikdy nepřešlo právo nakládat s nimi jako vlastníky ve faktickém i právním slova smyslu, na fakturách byly uvedeny pouze formálně a jejich jedinou funkcí bylo figurovat na písemnostech, což

vyplývá z toho, že předmětná vozidla žalobce vybíral přímo u společnosti AAP, platil je přímo společnosti AAP a společností LT a MT posílal pouze částku, která odpovídá DPH, tyto společnosti tak ani neurčovaly kupní cenu; žalobce nadto zařizoval formalitty spojené s technickou způsobilostí vozidel a s přepravou. Žalovaný hodnotil všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a všechna zjištění vypořádal; žalovaný v tomto směru odkázal na napadené rozhodnutí, které je vystavěno nikoliv na závěru o odlišnosti skutečného stavu a stavu formálněprávního, ale na závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobce, že mu bylo plnění zakládající uplatněný odpočet DPH fakticky poskytnuto osobami uvedenými na daňových dokladech. Napadené rozhodnutí odpovídá závěrům přijatých Nejvyšší správní soudem např. v rozsudku z 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014 - 108 nebo ze 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45 ohledně rozsahu vypořádání odvolacích námitek. Co se týká uplynutí lhůty pro stanovení daně, žalovaný odkázal na jednotlivá ustanovení § 148 daňového řádu. K námitce podjatosti úřední osoby žalovaný uvedl, že paní ing. K. prováděla jednotlivé úkony při dokazování, nepodílela se na hodnocení zjištěných skutečností a nebyla nijak zapojena do rozhodovacího procesu v odvolacím řízení.

10. U jednání oba účastníci na svých tvrzeních a názorech setrvali.

III. Posouzení krajským soudem

11. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě do dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zjištění ze správního spisu

12. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně zahájil dne 11. 10. 2010 daňovou kontrolu za zdaňovací období měsíce prosinec 2008 a dne 9. 12. 2010 daňovou kontrolu za zdaňovací období měsíce leden až listopad 2008 a leden až prosinec 2009. Správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění přijetí zdanitelných plnění od žalobcem deklarovaných dodavatelů LT a MT, které vyplývaly jednak z nemožnosti ověřit tyto obchody u deklarovaných dodavatelů pro jejich naprostou nespolečnost, z důvodu nenahlášení užívaných bankovních účtů těmito společnostmi, z důvodu, že v období předcházejícím kontrolovanému období byla přímým dodavatelem automobilů společnost AAP, kterou žalobce nyní označil za dodavatele společností LT a MT, a že žalobce neuvedl konkrétní údaje jak byla vozidla od deklarovaných dodavatelů LT a MT pořízena, kde a jak je žalobce vybíral, od koho, kde byla vozidla uskladněna atd. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání a doložení skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly výzvou z 14. 6. 2011, následně jej vyzval k prokázání a doložení skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly ještě dne 17. 4. 2012 a 24. 9. 2012.
13. O daňové kontrole byla zpracována zpráva o č. 203/2013, z níž vyplývá, že žalobce deklaroval obchodní činnost nákup vozidel mimo jiné od společností LT a MT, k obchodní spolupráci za roky 2008 a 2009 předložil celkem 115 ks přijatých faktur, u kterých uplatnil nárok na odpočet DPH. Společnosti LT a MT byly podle správce daně do

obchodního řetězce, když vozidla byla žalobci dodávána z USA či Kanady od společnosti AAP, vsunuty pouze formálně a dokladově za účelem jednak možnosti uplatnit na daňových nákladech částky za pořízení vozidel a jednak možnosti získat nárok na odpočet DPH z dokladů formálně vystavených těmito společnostmi, aniž by tyto prováděly jakoukoliv činnost. Proto správce daně žalobci doměřil daň jednotlivými daňovými výměry.

14. Proti těmto daňovým výměrům podal žalobce odvolání, ve kterém namítal zejména nesprávné hodnocení důkazů, neprovedení navržených důkazů, právní posouzení a procesní pochybení.
15. Žalovaný částečně odvolacím námitkám přisvědčil, zopakoval výpověď svědka Ing. K., kterou považoval za nezákonně provedenou, tentokrát již za účasti žalobce; následně seznámil žalobce dne 10. 11. 2014 se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a vyzval k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Poté dne 19. 12. 2014 rozhodl tak, že odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.
16. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal ke krajskému soudu žalobu, o které soud rozhodl dne 8. 6. 2017 rozsudkem č. j. 22 Af 13/2015 – 89 tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
17. Následně žalovaný doplnil spisový materiál, vyslechl svědka M. K. a dne 8. 12. 2017 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, na což žalobce reagoval dne 18. 12. 2017; ve vyjádření vznesl námitky jako v žalobě. Na to žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, ze kterého vyplývá, že žalovaný neuznal žalobcem uplatněný odpočet na DPH vůči dodavatelům LT a MT z důvodu nesplnění jeho povinnosti prokázat, že mu předmětné plnění bylo poskytnuto uvedenými a na daňových dokladech deklarovanými společnostmi a zároveň nebyl v dobré víře v době nákupu předmětného zdanitelného plnění ohledně dostatečnosti a průkaznosti důkazních prostředků k prokázání dodání zboží deklarovanými dodavateli tak, aby naplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH; žalobce podle žalovaného neprokázal splnění podmínek pro nárok na odpočet daně, vyplývajících z § 72 a 73 zákona o DPH (viz bod 59. odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalobce podle žalovaného splnil svou primární povinnost spočívající v předložení daňového dokladu, správci daně však vyvstaly pochybnosti o tom, že předložené daňové doklady odpovídají skutečnému stavu, proto žalobce vyzval k prokázání skutečností a své pochybnosti ve výzvě vysvětlil a prokázal (bod 27. odůvodnění napadeného rozhodnutí).

IV. Posouzení žalobních námitek krajským soudem.

a. K žalobním námitkám týkajících se hodnocení důkazů a učiněných skutkových zjištění.

18. Vzhledem k tomu, že základní spornou otázkou je splnění důkazní povinnosti žalobce, krajský soud nejprve stručně shrnuje, jakým způsobem daňový řád upravuje rozložení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt daňový řád. Otázku rozložení důkazní povinnosti upravuje ustanovení § 92 daňového řádu pro všechny daňové řízení, též pro řízení o odpočtu DPH. Toto ustanovení bylo mnohokrát správními soudy

vykládáno a judikatura je v tomto směru konstantní. Za všechna rozhodnutí považuje krajský soud za účelné citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 133/2018-27 z 11. 4. 2019, který výstižně shrnuje rozložení důkazní povinnosti správce daně a daňového subjektu: „*Důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu)*“.

19. V posuzované věci je mezi účastníky sporné, zda žalobce splnil svou důkazní povinnost a prokázal přijetí předmětného plnění, zakládající mu daň na vstupu, od deklarovaných dodavatelů MT a LT, a to za situace, kdy svou primární důkazní povinnost – předložení daňových dokladů – splnil a současně správce daně splnil svou důkazní povinnost prokázat odůvodněné pochybnosti. Žalobce tuto svou povinnost v řízení plnil listinnými důkazy (smlouvami, výpisy z účtů) a svědecky zejména výpovědi A. J. a L. K. Další důkazy se pak vztahují ke zjištěným okolnostem posuzovaných obchodních transakcí, ze kterých žalovaný dovodil, že na společnosti LT a MT nikdy nepřešlo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník, a proto nikdy nemohly být faktickými dodavateli žalobce. Zde žalobce navrhoval jak listinné důkazy týkající se přechodu vlastnického práva na společnosti LT a MT, tak zejména výpovědi svědků M. K., M. B., Ing. K. k průběhu přepravy předmětného zboží, jeho převzetí společnostmi LT a MT. Dále navrhl výslech J. Ž. za společnost AAP. Žalovaný však z žádného provedeného důkazu nepovažuje dodání zboží deklarovanými dodavateli za prokázané, neboť důkazy nepovažuje za věrohodné. Žalobce vznesl v žalobě množství výtek k hodnocení jednotlivých důkazů, které lze shrnout do dvou základních skupin; předně vytyká opětovné prisouzení výpovědi svědků V., S. a D. postavení nezvratného důkazu, což křiví optiku posouzení ostatních důkazů; dále vytyká nesprávné hodnocení jednotlivých důkazů.
20. Správce daně při prokázání, zda k dodání zboží fakticky došlo deklarovanými společnostmi LT a MT, vyslechl osoby, které by logicky měly faktické dodání nejspíše potvrdit, tedy osoby za společnosti LT a MT jednající. Pro přehlednost zde krajský soud postavení osob, které byly v řízení svědecky vyslechnuty, v jednotlivých společnostech. Ze zápisů ve veřejném rejstříku vyplývá následující.
 - **Společnost LT** byla zapsána 3. 12. 2007, vymazána 6. 3. 2013. Jednatelkou společnosti v době od 23. 1. 2009 do 6. 3. 2013 byla **Ž. D.**, předchozím jednatelem byl v době od 31. 3. 2008 do 23. 1. 2008 J. G. Ž. D. byla rovněž společníkem v době od 4. 2. 2009 do 6. 3. 2013 s vkladem 200 000 Kč.

- **Společnost MT** byla zapsána 18. 12. 2006, vymazána 31. 10. 2014. Jednatelům byl **J. V.** v době od 23. 1. 2007 do 17. 1. 2008, zapsáno 3. 3. 2007, vymazáno 27. 6. 2008, předchozím jednatelem byl **M. C.**, a v době od 3. 3. 2007 do 31. 10. 2014 byl prokuristou společnosti **A. J.** Společníkem byl **J.V.** od 3. 3. 2007 do 27. 6. 2008 s vkladem 200 000 Kč a **M. S.** v době od 27. 6. 2008 do 31. 10. 2014 rovněž se vkladem 200 000 Kč.
- Předsedou představenstva **Tygr Centrum a. s.** byl v době od 8. 10. 2008 do 21. 10. 2015 **Ing. J.K.**, který byl následně do 30. 8. 2016 členem představenstva, dalším členem představenstva byl v době od 8. 10. 2008 do 21. 10. 2015 **M. K.**

21. Správce daně tedy nejprve přistoupil ke svědeckým výslechům **Ž. D.**, **J. V.** a **M. S.**, kteří však faktickou činnost za společnosti **MT** a **LT** popřeli. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že jejich výpověď „*neprokazuje, že se předmětné transakce udály tak, jak tvrdí daňový subjekt*“ (viz bod 35 a 37. odůvodnění). S tímto závěrem žalovaného se lze ztotožnit; tvrdí-li žalobce dodání zboží společnostmi **LT** a **MT** a osoby, oprávněné za tyto společnosti jednat, jakoukoliv činnost popírají, pak nelze než konstatovat, že tyto výpovědi tvrzení žalobce neprokazují. I v případě, kdyby žalovaný výpovědi těchto svědků neuvěřil, nemohl by dojít k závěru opačnému, tedy že dodání zboží těmito dodavateli výpovědi prokazují, protože to prostě není pravda. Žalobce k hodnocení těchto svědků namítá, že je žalovaný v rozporu se závěry krajského soudu, přijatého v rozsudku č. j. 22 Af 13/2015 – 89, stále považuje za nezvratné důkazy. Námitka však není důvodná, neboť žalovaný s těmito výpověďmi již jako s nezvratnými důkazy nezachází a sám závěr, že tyto výpovědi neprokazují, že se posuzované transakce udály tak, jak tvrdí žalobce, neznamená, že by je žalovaný považoval za nezvratné důkazy. V citovaném předchozím rozsudku krajský soud konkrétně uvedl: „*Je sice pravdou, že výsledky svědků Ž. D., J. V. a M. S. byly hodnoceny ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům, ale pouze v tom smyslu, že jejich výpověďmi byla poměřována pravdivost a obsahová správnost ostatních důkazních prostředků, včetně svědeckých výpovědí. Žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč výpověď svědků J. V., M. S. a svědkyně Ž. D. považovali za pravdivou a naopak listinné důkazy a ostatní svědecké výpovědi, které s nimi byly v rozporu, za nepravdivé, resp. nesprávné*“. V rozhodnutí žalovaného, které bylo předchozím rozsudkem krajského soudu zrušeno, žalovaný všechny důkazy poměřoval obsahem výpovědi svědků **Ž. D.**, **J.V.** a **M. S.**, a protože tito svědci dodání předmětného zboží žalobci popřeli, považoval důkazy, ze kterých vyplýval opak, za nevěrohodné, aniž by vysvětlil, proč zrovna těmto svědkům uvěřil. V napadeném rozhodnutí však žalovaný ostatní důkazy hodnotil bez ohledu na výpověď těchto tří svědků, resp. žádná ze skutečností, kterou žalovaný považuje za neprokázanou, nebyla vyloučena jen proto, že ji popřeli svědci **Ž. D.**, **J. V.** a **M. S.** (v podrobnostech k jednotlivým napadeným hodnocením důkazů viz níže). Žalobní námitka, že žalovaný stále považuje výpovědi svědků **Ž. D.**, **J. V.** a **M. S.** za nezvratné důkazy, není důvodná.

22. Žalobce nevěrohodnost svědků **S.**, **V.** a **D.** dovozuje z toho, že společnosti **LT** a **MT** v posuzovaném období vyvíjely faktickou obchodní činnost nejen vůči žalobci, ale i vůči třetím osobám, a to ve značném rozsahu, což vyplývá z důkazů založených ve spise, a žalovaný tuto skutečnost nezohlednil. Krajský soud k této žalobní námitce opakuje, co bylo vysvětleno v přechozím odstavci, tedy že otázka věrohodnosti a nevěrohodnosti těchto svědků není pro posouzení splnění důkazní povinnosti žalobce významná; i kdyby žalovaný svědkům neuvěřil, neznamenalo by to potvrzení dodání zboží žalobci spornými dodavateli a tedy závěr o splnění jeho důkazní povinnosti. Nicméně, z napadeného

rozhodnutí skutečně vyplývá, že se žalovaný nezabýval otázkou poměru, v jakém od těchto společností měl odebrat zboží žalobce a třetí osoby, takovou odvolací námitku žalobce ani nevznnesl a její řešení ani není pro věc právně významné; faktická ekonomická aktivita společností LT a MT totiž nic nemění na závěru o nesplnění důkazní povinnosti žalobce prokázat dodání konkrétního zboží těmito společnostmi, neboť důkazní povinnost žalobce se vztahuje ke konkrétnímu zboží, které mu měly společnosti MT a LT dodat a u kterého žalobce uplatnil odpočet daně na vstupu, nikoliv k dodání zboží těmito společnostmi třetím osobám.

23. Žalobce fakticitu dodání zboží společnostmi MT a LT prokazoval zejména výpovědí A. J. a žalovanému vytýkal, že mu neuvěřil, na rozdíl od svědka V. Žalovaný tomuto svědku skutečně neuvěřil, ale nikoliv proto, že by jeho výpověď byla v rozporu s výpovědí svědka V., ale pro rozpory týkající se udělení prokury, množství realizovaných obchodů a podepisování faktur (srov. bod 36 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Svědek odůvodnil udělení prokury tím, že jezdil do Německa nakupovat auta, která mu ale nechťeli předat a musel tam jezdit jednatel V., proto mu udělil prokuru. Prokura svědka však byla zapsána ve stejný den, kdy byl pan V. zapsán jednatelem, z čehož žalovaný dovodil, že situace svědkem popisovaná nikdy nemohla nastat, a proto rozpor ve výpovědi považoval za zásadně ovlivňující věrohodnost svědka. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje, neboť takový rozpor v důvodu a okolnostech udělení prokury nelze vysvětlit jen omylem svědka či plynutím času, neboť se jedná o ucelenou a vnitřně logickou myšlenkovou konstrukci, která je však zjevně nepravdivá. Další rozpor žalovaný shledal v počtu aut, který svědek uvedl, že byl žalobce dodán, svědek uvedl dvě až deset aut, ve skutečnosti jich bylo 38, což je vskutku rozpor jen obtížně vysvětlitelný omylem nebo odstupem času. Rovněž tak záměna osoby pana V. s paní C., která ve skutečnosti A. J. prokuru udělila, je málo pravděpodobná. Z uvedeného je patrné, že žalovaný výpověď svědka J. hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, k závěru o nevěrohodnosti této výpovědi dospěl pro rozpory této výpovědi s ostatními zjištěnými skutečnostmi, nikoliv z důvodu rozporu s výpovědí svědka V., a jeho hodnocení nelze vytknout žádné zásadní pochybení. Závěr žalovaného, že výpovědi A. J. nebyly potvrzeny sporné skutečnosti, je podle názoru krajského soud správný a žalobní námitka chybného hodnocení této výpovědi a užití výpovědi svědka V. jako nezvratného důkazu není důvodná.

24. Žalobce dále namítal, že žalovaný hodnotil výpověď svědkyně L.K. nedůvodně jako nevěrohodnou, přičemž svědkyně vypovídala ve prospěch žalobce. Žalovaný se výpovědi této svědkyně v napadeném rozhodnutí věnuje v bodě 40. odůvodnění a nehodnotí ji jak nevěrohodnou, ale konstatuje, že „*nepotvrdila faktické dodání předmětných plnění společnostmi Dinemlun a MotorsTech*“. Tento svůj závěr žalovaný opírá o to, že svědkyně K., zaměstnankyně žalobce, jejíž náplní práce bylo zajišťovat schválení technické způsobilosti posuzovaných vozidel, což také podle vlastního vyjádření činila a příslušné doklady k tomu na základě zmocnění žalobcem podepsala, zná názvy společností LT a MT pouze z dokladů, ale už nezná konkrétní osoby zastupující tyto společnosti, což podporuje názor žalovaného, že tyto společnosti jsou pouze formálními, nikoliv skutečnými dodavateli žalobce. Dále svůj závěr opírá o to, že svědkyně se zná s panem B., dispečerem přepravy společnosti Tyger Centrum, což potvrdil i pan B., a podle žalovaného by naopak měla znát osoby jednající za společnosti LT a MT, které měly žalobci zboží dodat, a nikoli s dispečerem přepravní společnosti, které měla přepravu realizovat pro společnosti LT a

MT. Krajský soud uzavírá, že žalobní námitka nepřiznání věrohodnosti výpovědi svědkyně K. není důvodná, neboť se míjí s hodnocením této svědkyně v napadeném rozhodnutí, a závěr žalovaného, které z této výpovědi učinil, považuje krajský soud za srozumitelný, logický a učiněné v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi.

25. Žalovaný se dále zabýval dalším okolnostmi, které prokazují naplnění pojmu dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH. Dodáním zboží je dle § 13 odst. 1 zákona o DPH *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Výkladem tohoto ustanovení se opakovaně zabývala jak judikatura správních soudů, tak judikatura Soudního dvora. Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ *„neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“* (srov. rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem[...]. Právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88)“*. K obsahu pojmu „právo nakládat se zbožím jako vlastník“ se Soudní dvůr vyjádřil rovněž při posuzování přeshraniční přepravy zboží pro účely osvobození od spotřební daně v rozsudku C 414/17 ze dne 19. 12. 2018, ve kterém v návaznosti na svou dosavadní judikaturu uvedl: *„z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. července 2015, Itales, C-123/14, nezveřejněné, EU:C:2015:511, bod 36)“*.
26. Žalovaný závěr, že na společnosti LT a MT nikdy nepřešlo faktické právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník, dovodil z toho, že tyto společnosti neurčovaly ani předmět koupě, ani kupní cenu, tato jim nebyla v souladu se smlouvou hrazena a konečně, že ani nebyly osobami, kterým by bylo zboží přepraveno, resp. které je převzaly. Krajský soud se s úvahou žalovaného ztotožňuje, neboť odpověď na otázku, kdo určil předmět koupě a jeho cenu, komu byla zaplacená a kdo zboží případně přepravil a převzal, určuje, zda společnosti LT a MT mohly s předmětným zbožím fakticky nakládat jako vlastníci, bez ohledu na formální rámec celého obchodního případu, který tvoří doklady – včetně soukromoprávních - k němu se vztahující.
27. Žalovaný zjistil, že společnosti LT a MT nevybíraly konkrétní typy vozidel, které následně měly dodat žalobci, což podle žalovaného vyplývá mj. též ze sdělení jednatele žalobce, že si konkrétní vozidlo vybíral v zahraničí, zálohu posílal přímo zahraničnímu subjektu a veškeré další platby a poplatky s převozem vozidla a clem hradil společností

LT a MT; stejným způsobem popsal průběh obchodu pan J. Ž., prezident společnosti AAP a bratr jednatele žalobce; žalobce přitom se společností AAP v letech 2003 až 2006 obchodoval přímo (viz bod 44 a 55 odůvodnění). Žalobce tento postup vysvětluje typem obchodů, kdy z podstaty prodeje ojetých aut vyplývá, že je možné vždy volit jen mezi těmi „ojetinami“, které jsou aktuálně na trhu. Žalobce konkrétně namítá, že *„byl smluvně dohodnut se svým odběratelem a zároveň na toto vozidlo byla zpracována objednávka (..). Pokud žalobce podniká s ojetými vozidly z USA a Kanady, je nabídka a poptávka nasmlouvána podle momentální nabídky na trhu. Jinými slovy u ojetých vozidel nelze nasmlouvat jiný typ vozidla než ten, který je dostupný na trhu“*. Pro naplnění pojmu dodání zboží však podle krajského soudu i při tomto způsobu obchodování musí předmětné konkrétní vozidlo nabízet společnosti LT a MT, nikoliv společnosti v USA a Kanadě, jinak se nechovají jako dodavatelé, ale pouze jako zprostředkovatelé nákupu. Pro žalobce skutečně mohlo být jednodušší předmětná vozidla nakupovat pomocí společností MT a LT, které měly fungovat jako subjekty zjednodušující administrativní kroky při dovozu vozidel ze zámoří. V takovém případě by však plnění od těchto subjektů spočívalo v poskytování služeb, nikoliv v převodu vlastnického práva, a tomu my měla odpovídat i cena za poskytnutí administrativních či podobných služeb a z ní vyplývající výše daně na vstupu; nešlo by však o dodání ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH.

28. Ohledně kupní ceny žalovaný zjistil, že kupní cena nebyla placena těmto společnostem, ale děleně; část kupní ceny, odpovídající podle žalovaného výši DPH, byla hrazena deklarovaným dodavatelům a zbývající část přímo AAP. Žalobce tento závěr rozporuje ohledně zjištěného poměru, ve kterém byla kupní cena hrazena dodavatelům a společnosti AAP, samotný princip dělení platby za kupní cenu je nesporný. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v roce 2008 činily zálohy hrazené přímo společnosti AAP cca 75% z celkových úhrad vozidel pořízených od společnosti LT (37 mil. Kč zálohově + a 49 mil. Kč celkového objemu) a cca 79% z celkových úhrad vozidel pořízených od společnosti MT (33 mil. Kč zálohově a 42 mil. Kč z celkového objemu). V roce 2009 činily zálohy hrazené přímo společnosti AAP cca 74% z celkových úhrad vozidel pořízených od společnosti LT (35 mil. Kč zálohově z 47 mil. Kč celkového objemu). Tento způsob úhrady byl jako možný uveden ve smlouvách o obchodní spolupráci ze dne 17. 2. 2007 a 1. 7. 2008 s podmínkou písemného sdělení dodavatelů žalobci o stavu zaplacení kupní ceny společnosti AAP, které nebyly na výzvu správce daně žalobcem předloženy (viz strana 9 zprávy o daňové kontrole). Lze tedy žalobci přisvědčit, že k dělení kupní ceny nedocházelo přesně v poměru 19%-81%, poměr byl 25%/21% - 75%/79%, v tomto směru je námitka důvodná. Dělení kupní ceny v rozporu se smlouvou (resp. při neprokázání dodržení smluvního ujednání takový způsob zaplacení kupní ceny umožňující) však svědčí o tom, že společnosti MT a LT nebyly faktičtí dodavatelé sporných vozidel, neboť ani pro takový způsob zaplacení kupní ceny, ani pro chování společností MT a LT, které zaplacení plné kupní ceny v souladu se smlouvou nepožadovaly, žalobce nenabídl žádné ekonomické vysvětlení. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že zavedená praxe mezi žalobcem a společnostmi LT a MT nasvědčuje tomu, že výši ceny neurčovaly společnosti LT a MT, ale byla určena společností AAP.

29. Žalovaný dále uzavřel, že společnosti LT a MT neprováděly přepravu automobilů z Německa, kam byly převezeny z USA a Kanady. Ani s tímto závěrem žalobce nesouhlasí, žalovaným učiněné zjištění považuje je za rozporné s výpověďmi svědků M. B.,

Ing. K. a M. K. a s listinnými důkazy. Ani tato námitka však není podle krajského soudu nejsou důvodná.

30. Svědek M. K., jednatel Tygr Centrum, byl vyslechnut po zrušení původního rozhodnutí žalovaného právě z důvodu neprovedení jeho výslechu. Uvedl, že ve společnosti zařizoval zejména obchodní činnost, jako klienty uvedl společnosti LT a MT, uvedl, že zná osoby jména Ž. D., J. G., A.J., J. V., nezná osobu M. S., s výjimkou Ž. D. tyto osoby správně přiřadil ke společnostem LT a MT, o kterých uvedl, že měly uzavřenu zásílatelskou smlouvu se společností Tygr Centrum; dále potvrdil, že žalobce zná z obchodního styku v rámci dovozu vozidel. Převahu popsal konkrétně tak, že vozidla poté, co dostal e-mailem informaci, že byla dovezena a zaplacená, vyzvedl v přístavu prostřednictvím svých přepravníků a dovezl je do Tuklat, kde si je proti předávacímu protokolu převzal zadavatel, někdy bylo vozidlo přepraveno až přímo na adresu uvedenou zadavatelem.
31. Žalovaný výpověď neosvědčil jako důkaz z důvodu její nevěrohodnosti; za znak nevěrohodnosti považuje zejména to, že si svědek z cca 15 svých klientů vzpomněl pouze na názvy právě společností LT a MT, jména osob za ně jednajících, které svědek uvedl, mohl znát z veřejných rejstříků a předložených dokladů, naopak, předávací protokoly k předmětným vozidlům nebyly podepsány za společnosti LT a MT, ale vozidla přebíral žalobce a zaměstnanec společnosti Humer; na vlastnické právo k převáženým vozidlům svědek mohl usuzovat rovněž z předložených dokladů; žalovaný tak uzavřel, že ani touto výpovědí nebyla faktická dodávka společnostmi LT a MT prokázána (viz bod 53. odůvodnění). Krajský soud se s tímto hodnocením výpovědi ztotožňuje, neboť v něm neshledal žádný logický rozpor.
32. Nelze ani přisvědčit žalobci, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vychází z výpovědi J. K. z 28. 1. 2013, k pozdější výpovědi žalovaný totiž uvedl, že dne 11. 6. 2014 sdělil svědek v podstatě stejné skutečnosti, jako při výpovědi dne 28. 1. 2013; žalovaný tak vycházel z výpovědi obou. Výpověď J. K. žalovaný rovněž považuje za neprokazující přepravu předmětných auto společností MT a LT a to z důvodu, že svědek sice potvrdil provedené přepravy pro tyto společnosti, jméno A. J. si však spojil se zcela jinou společností, než LT a MT, a v podrobnostech odkázal na svědka M. B., který však podle své výpovědi žádnou z osob jednajících za LT a MT nezná. Podle názoru krajského soudu ani této úvaze nelze vytknout žádnou logickou chybu, vychází ze zjištěných, vyplývajících ze spisu a lze tedy ve shodě s žalovaným uzavřít, že ani výpověď J. K. neprokázala, že společnost Tygr Centrum přepravovala předmětná vozidla pro společnosti LT a MT.
33. Podobně hodnotil žalovaný i výpověď M. B., dispečera přepravy společnosti Tygr Centrum, který uvedl, že zná osobu jednajících za žalobce (pana Ž. a zaměstnankyni paní K.), neznal však žádnou z osob jednajících za společnosti LT a MT. Žalovaný z této skutečnosti dovodil, že ani tato výpověď neproказuje, že zboží bylo přepraveno z Německa společností MT a LT, s čímž se krajský soud ztotožňuje. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
34. Žalobce považuje za stěžejní, že žalovaný nedostatečně vyhodnotil žalobcem předložené listinné důkazy, které podle něj podporují výpovědi svědků K., B. a K.

Žalovaný se k nim souhrnně vyjádřil v bodě 57. odůvodnění, kde uvedl. „*všechny důkazní prostředky uváděné daňovým subjektem na podporu jeho tvrzení (...) jsou písemnosti deklarující pouze formální stav transakce, nikoliv však skutečný skutkový stav, jak předmětná transakce probíhala. Z provedeného dokazování správce daně je patrné, že faktický skutkový děj transakce probíhal odlišně od děje tvrzeného žalobcem a dodavatelé Dinemlun a MotorsTech jsou pouze formálními články v celé transakci, na něž nikdy nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníci, a které tak nikdy nemohly být skutečnými dodavateli daňového subjektu*“. Žalobce již v předchozím řízení namítal nesprávné hodnocení předložených listinných důkazů jako „*formálních dokladů*“ a krajský soud v předchozím rozsudku vytkl žalovanému, že svým vyjádřením o „*formálnosti dokladů*“ zřejmě mínil vyjádřit, že jsou obsahově vadné, aniž by svou úvahu v tomto směru přezkoumatelným způsobem odůvodnil. V nyní posuzovaném rozhodnutí se žalovaný již přezkoumatelným způsobem vyjádřil k tomu, proč považuje listiny, žalobcem předložené, za listiny neprokazující faktické dodání předmětného zboží; jak vyplývá ze shora uvedeného, odůvodnil to tím, že společnosti MT a LT nikdy nebyly faktickými vlastníky předmětného zboží a do obchodního řetězce byly vsunuty pouze formálně, byly pouze „*nastrčeny*“, a pak listiny, které by měly svědčit o jejich vlastnickém právu, je pro účely daňového řízení neprokazují. Krajský soud se s touto úvahou ztotožňuje. Jak bylo vysvětleno výše, dodáním zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníci. Aby společnosti TL a MT takové právo mohly převést, musely by ho mít; zda tomu tak bylo, vyplývá mj. z odpovědí na otázky, uvedené v odstavci 26.- 33. odůvodnění, zda zboží vybíraly, zda určovaly jeho cenu a tato jim byla hrazena a zboží pro ně bylo přepraveno resp. ho převzaly. Odpověď na tyto otázky zní „*ne*“, resp. nebylo prokázáno, že tak skutečně činily. Krajský soud opětovně zdůrazňuje, že pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH není podstatné, zda je předmětný obchod podložen smluvní dokumentací, která ze soukromoprávního hlediska je platná a účinná, ale to, zda k realizaci plnění opravdu došlo. Žalovaný vycházející z této premisy vyhodnotil listiny jako „*formální důkazy*“ ve smyslu zde uvedeném, krajský soud se s jeho posouzením ztotožňuje. Existence listin, byť by splňovaly všechny formálně právní náležitosti, je bez významu pro naplnění pojmu „*dodání zboží*“ podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, když společnosti LT a MT nikdy nenabývaly právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastníci. Ani tato námitka tak není důvodná

35. Žalobce konečně poukázal na faktické fungování společností LT a MT, které v posuzovaném období obchodovaly s dalšími subjekty, nejen se žalobcem, z čehož dovozuje nesprávnost závěru žalovaného o tom, že tyto společnosti nemohly být dodavateli žalobce, neboť na ně nikdy nepřešlo právo nakládat s předmětnými auty jako vlastníci. Z faktického fungování těchto společností žalobce dovozuje nepravdivost výpovědí svědků S., V. a D. Na posouzení fakticity dodání zboží žalobci však obchody společností LT a MT s ostatními subjekty nemají žádný vliv, neboť v posuzované věci je předmětem dokazování dodání konkrétního zboží žalobci. Ať už tyto společnosti dodaly třetím osobám jakékoliv množství aut, nijak to neprokazuje poskytnutí konkrétních automobilů právě žalobci. Jak již krajský soud uvedl výše, výpovědi svědků S., V. a D. sice nesvědčí o jejich standardnímu chování ani ve společnosti LT a MT, ani v daňovém řízení; není běžné, aby zapsaný statutární orgán společnosti uvedl, že za společnost žádnou činnost nevykonával a byl „*bílý kůň*“. I kdyby však byly výpovědi těchto svědků vyloučeny jako nevěrohodné, závěr pro účely tohoto daňového řízení by byl stále ten, že neprokazují tvrzení žalobcem deklarované.

36. Za nedůvodnou krajský soud stejně jako v předchozím rozsudku považuje námitku žalobce, že žalovaný neprovedl svědecký výslech J. Ž., prezidenta AAP. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že výslech J.Ž. je nadbytečný, protože vůle třetího subjektu je pro posouzení faktického dodání boží žalobci jím deklarovanými dodavateli bezvýznamná.
37. Krajský soud tak na závěr konstatuje, že žalovaný zjistil skutkový stav v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, tedy tak, aby byly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně, splnil svou důkazní povinnost v rozsahu, jak mu vyplývá z § 92 daňového řádu, a správně uzavřel, že žalobce svou důkazní povinnost nesplnil. Námitky, které žalobce ke skutkovému stavu nyní v žalobě uplatnil, krajský soud neshledal důvodnými, jak bylo vysvětleno výše.

Dissimulace právních úkonů

38. Žalobce namítá chybné posouzení jeho důkazní povinnosti vzhledem k implicitně vyjádřenému závěru žalovaného o dissimulaci právních úkonů žalobcem a poukazuje na související judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný však svůj závěr nevystavěl na dissimulaci právních úkonů, ale na nesplnění důkazní povinnosti žalobce prokázat fakticitu přijatého plnění od deklarovaného dodavatele. Žalobcem citované rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007 č. j. 1 Afs 73/2004 – 89 se vztahuje k výkladu § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992, ze kterého vyplývalo, že *při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho*, na podkladu uplatněné a neuznané ztráty u daně z příjmů právnických osob, a závěry, které v něm rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přijal, podle názoru krajského soudu na posuzovanou věc nedopadají. Předně, ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., bylo nahrazeno ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu, který je poněkud jinak formulován, konkrétně tak, že *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Nadto, v posuzované věci není § 8 odst. 3 daňového řádu aplikován, protože situace, kdy důvodem pro neuznání uplatněného odpočtu je nesplnění důkazní povinnosti, je odlišná od situace předvídané v § 8 odst. 3 daňového řádu, ukládajícího správci daně vycházet ze skutečného obsahu právního jednání; žalobcova argumentace by vedla k tomu, že vždy, kdy správce daně neuzná daňový odpočet, protože žalobce neprokázal svá daňová tvrzení a současně svou prvotní dokladovou povinnost splnil, tedy kdy formální stav neodpovídá s ohledem na nesplněnou důkazní povinnost daňového subjektu zjistitelnému stavu skutečnému, by v rozporu s rozložením důkazní povinnosti podle § 92 daňového řádu byl správce daně povinen prokázat skutečný stav. Takový výklad vylučuje jak samotné znění § 92 daňového řádu, tak konstantní judikatura k němu přijatá (viz bod 18. odůvodnění tohoto rozhodnutí). Pouze pro úplnost krajský soud poukazuje na to, že závěr o nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu se vždy vztahuje ke konkrétní daňové povinnosti a podmínky pro uznání daňové ztráty pro účely daně z příjmů a přiznání nároku na odpočet daně na vstupu u DPH jsou rozdílné, když pro uplatnění nároku na odpočet DPH je vždy rozhodující osoba dodavatele, který musí být plátcem DPH. Ani námitka nesprávného rozložení důkazní povinnosti s ohledem na dissimulaci právních úkonů není důvodná.

Uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně.

39. Ani žalobní námitka uplynutí lhůty pro doměření daně není důvodná. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 11. 10. 2010 za období prosinec 2008 a dne 9. 12. 2010 za období leden až listopad 2008 a leden až prosinec 2009. Podle tehdejší účinné právní úpravy § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tříletá promlčecí lhůta počala běžet dne 31. 12. 2010 a uplynula by dnem 31. 12. 2013. Od 1. 1. 2011 nabytí účinnosti daňový řád č. 280/2009 Sb., podle jehož přechodných ustanovení *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, který upravuje lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku této lhůty podle určení dosavadních právních předpisů zůstává zachován* (§ 264 odst. 4 daňového řádu). Na délku lhůty tak mělo vliv doručení dodatečných platebních výměrů jako rozhodnutí o stanovení daně podle ustanovením § 147 odst. 1 daňového řádu, ke kterému došlo dne 17. 12. 2013, čímž došlo podle ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení této lhůty o rok, tedy do 31. 12. 2014. Žalovaný doručil první rozhodnutí o odvolání zástupci žalobce dne 29. 12. 2014 a tohoto dne také rozhodnutí nabylo právní moci (správci daně bylo doručeno dne 19. 12. 2014). Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu tím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně znovu o jeden rok, tedy do 31. 12. 2015. Žalobce podal dne 18. 2. 2015 ke krajskému soudu žalobu, o které krajský soud rozhodl dne 8. 7. 2017, rozhodnutí nabylo právní moci dne 11. 7. 2017. Po tuto dobu lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu a 41 s. ř. s. neběžela a uplynula by 21. 5. 2018, žalovaný rozhodl dne 18. 1. 2018, daň proto byla vyměřena včas před uplynutím prekluzivní lhůty, a to rovněž i před uplynutím desetileté lhůty vyplývající z § 148 odst. 5 daňového řádu.
40. Krajský soud nesouhlasí s námitkou, že k prodloužení lhůty nedošlo, neboť z důvodu vadného vedení procesu, což má vyplývat z původního rozsudku krajského soudu, a účelovosti postupu žalovaného je prodloužení lhůty v rozporu s daňovým řádem a zásadami správy daní. Účinek oznámení rozhodnutí je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017 – 29 při výkladu účinku oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředky podle § 148 odst. d) daňového řádu; s ohledem na totožnou dikci písmene b) a d) tohoto ustanovení není podle krajského soudu žádný důvod, aby účinek oznámení rozhodnutí o stanovení daně a oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku byl vykládán odchylně. Lze tedy uzavřít, že doručení i vadného rozhodnutí má zásadně za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně.
41. Výjimku z tohoto účinku představuje pouze situace, kdy úkon je toliko formální, vydaný čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, bod [18] odůvodnění). Nic takového v posuzované věci však nenastalo a žalobce ani netvrdil žádné konkrétní okolnosti, které by k tomuto závěru vedly. Pouze to, že předchozí rozhodnutí žalovaného bylo pro procesní pochybení žalovaného zrušeno a jemu vráceno k dalšímu řízení, samo o sobě neznamená, že by rozhodnutí bylo zcela formální, naopak jde o situaci plně předvídanou daňovým řádem a vycházející z možnosti odlišného právního posouzení

daňových procesních ustanovení krajským soudem a žalovaným, ať již z důvodu pochybení, nebo z důvodu judikturního či právního vývoje.

42. Postupu žalovaného v tomto řízení nelze vytknout účelovost, neboť rozhodnutí vydal včas v zachované lhůtě, a to, že je učinil těsně před koncem lhůty, na závěru o správnosti jeho postupu nic nemění. Úvaha žalobce, že rozhodnutí učiněné ke konci prekluzivní lhůty by mělo být nezákonné, nemá oporu v zákoně a je i nelogické; lhůta je stanovena právě proto, aby bylo jasné vymezeno, kdy je úkon učiněn ještě včas, byť by byl učiněn v její poslední den, a kdy již po lhůtě. Soud pro úplnost dodává, že podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží lhůta pro vyměření daně po dobu soudního řízení, a její běh bude pokračovat poté, co toto rozhodnutí krajského soudu nabude právní moci.

Úřední osoba

43. Žalobce nakonec namítl pochybení v odvolacím řízení, spočívající v tom, že se ho účastnila Ing. K., které se podílela na řízení vedeném v prvním stupni, a proto měla být podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyloučena pro podjatost. Z daňového spisu přitom vyplývá, že Ing. K. jako úřední osoba správce daně prováděla jednotlivé úkony při dokazování z na základě nařízení žalovaného.
44. Postup, kdy odvolací orgán v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, doplnění nebo odstranění vad, je postup zákonný a nejedná se o případ, na který dopadá podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť správní orgán pověřený doplněním dokazování v rámci odvolacího řízení se nepodílí v téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, je „[ú]řední osoba (...) z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.“. Jde typicky o případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání se na úrovni finančního úřadu podílel (prováděl daňovou kontrolu atp.). Může jít také o případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci. I zde je nutné úředníka finančního ředitelství vyloučit pro podjatost, neboť jinak by de facto rozhodoval o věci v obou instancích sám. To však není případ, kdy je prvostupňový správce daně odvolacím orgánem pověřen k provedení uložených úkolů v rámci § 115 daňového řádu a toto provedení zrealizuje tatáž osoba, která se podílela na prvostupňovém rozhodnutí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 172/2017 – 59 ze dne 16. 5. 2018, „[u]stanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, §

14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu“. Žalobní námitka nesprávného postupu z důvodu porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu není důvodná a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č., j. 15 Af 8/2014 – 62 ze dne 1. 8. 2016 na posuzovanou věc nedopadá.

V. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

45. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal důvodnou žádnou žalobní námitku, žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
46. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 23. dubna 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu