



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce: **Winsor Trading s.r.o.**, IČ 24305723,
sídlem Sazovická 488/8, 155 21 Praha 5

zastoupeného Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem,
se sídlem V Podhoří 249/28, 171 00 Praha 7

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č. j. 18631/19/5300-21442-711359,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č.j. 18631/19/5300-21442-711359 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jiřího Mašleje, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podanou u zdejšího soudu se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2019, č. j. 18631/19/5300-21442-711359 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ze dne 21. 5. 2018, č. j. 4606989/18/2005-52524-110889 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období září roku 2015 ve výši 3 765 Kč, tj. o 643 884 Kč méně, než žalobce uplatnil v podaném daňovém přiznání.

Žaloba

2. Žalobce uvedl, že předmětem řízení je posouzení jediné obchodní transakce, jejímž předmětem jsou dvě vozidla. Jedná se o transakci mezi žalobcem jako kupujícím a obchodní společností LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. (dále jen „LONGTOUCHE“) jako dodavatelem (prodávajícím). Mezi účastníky není sporné, že žalobce předmětná vozidla nabyt, měl je ve svém vlastnictví a rovněž není zpochybněno ani naplnění podmínek podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy dodání zboží do jiného členského státu. Předmětem sporu je tedy pouze transakce mezi společností LONGTOUCHE jako prodávajícím a žalobcem jako kupujícím. Žalobce je přesvědčen, že dostatečně doložil a prokázal nákup dotčených vozidel od společnosti LONGTOUCHE.
3. Žalobce namítá, že J. Hr. potvrdil své postavení obchodního zástupce LONGTOUCHE. Uvedl, že jeho pracovní náplň zahrnovala komunikaci se zákazníky, vystavování faktur a předání vozů a především potvrdil předání předmětných vozidel žalobci, resp. jednateři žalobce v rámci konkrétního obchodního jednání, kdy tato vozidla byla předána v zastoupení společností LONGTOUCHE, což prokazuje přiložená smlouva o obchodním zastoupení. Svědek zcela jasně uvedl, že předmětné vozy jednateři žalobce předal, ačkoli jeho podpis není na předávacím protokolu. Potvrdil úhradu kupní smlouvy včetně DPH ze strany žalobce (ta byla správcem daně prokázána bankovním výpisem). Prokázal také, že svědek byl oprávněn uzavírat obchody jménem zastoupeného a na jeho účet. Svědek uvedl, že byl osobou, která vystavené doklady žalobci při předání vozidel předala, nicméně nebyl osobou, která tyto daňové doklady vystavila (tedy je vytvořila v účetním softwaru) a která je opatřila razítkem. Žalobce naopak považuje za irrelevantní výpověď svědka J. H., jednatele společnosti LONGTOUCHE, neboť je z výsledku zřejmé, že svědek mnoho neví o samotné činnosti společnosti, ani nevládne žádnými relevantními informacemi, jelikož ani neví, kdo jménem společnosti jednal se žalobcem. Svědek výpovědí naopak diskreditoval své postavení v rámci dodavatele. Pokud uváděl, že s žalobcem jednal pan K., je zřejmé, že svědek o předmětné transakci nemá relevantní povědomí.
4. Žalobce dále namítá nezákonnost a nelogičnost hodnocení důkazů ze strany správce daně a některé závěry správce daně považuje za nepřezkoumatelné. Dle správce daně není zřejmé, kdo jménem LONGTOUCHE vystavil daňové doklady a předávací protokoly, což podle něj má za následek vyvrácení správnosti a pravdivosti údajů uvedených v daňových dokladech. Dle žalobce ale nejasný podpis na daňových dokladech a předávacích protokolech o předání automobilu nemůže zpochybnit prokázanou transakci. Otázku, kdo přesně vytvořil daňové doklady, považuje žalobce za irrelevantní. Žalobce je přesvědčen, že

správce daně nesprávně vykládá § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH, neboť označení „osoba“ je nutno vnímat ve smyslu osoby povinné k dani a nikoli osoby fyzické, která zboží fakticky předá. Samotný podpis na daňovém dokladu, který je již opatřen razítkem, je nadbytečný a jeho absence nemá za následek neplatnost daňového dokladu. Sám žalovaný uvedl v bodu 53 napadeného rozhodnutí, že *„odvolací orgán souhlasí s tím, že povinností plátce daně není prokázat, která fyzická osoba za dodavatele zdanitelného plnění fakticky vystavila a podepsala dokumentaci předávanou k tomuto plnění, tj. např. daňové doklady a předávací protokoly.“*. Plátcem, který vystavil daňový doklad je společnost LONGTOUCHE. Pan Hr. doložil smlouvu o spolupráci ze dne 10. 4. 2014, která je fakticky smlouvou o obchodním zastoupení ve smyslu § 2483 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Jedná se tedy o oprávnění pana Hr. jako obchodního zástupce uzavírat jménem LONGTOUCHE kupní smlouvy. Jedná se o druh přímého zastoupení, kdy skutečným dodavatelem je právě zastoupený, tedy LONGTOUCHE. Žalobce zdůraznil, že uzavření kupní smlouvy, jejímž předmětem jsou vozidla, v ústní formě, nemá za následek neplatnost takové kupní smlouvy. Pokud jde o ostatní dokumenty (předávací protokoly), nejsou u nich upraveny zákonné náležitosti, které musí obsahovat. Absenci nějakého údaje (např. údaje o technickém stavu vozidel v předávacím protokole) neplatnost tohoto dokumentu nezpůsobuje ani způsobovat nemůže. Také nezpůsobuje ani to, že by snad zboží nebylo dodáno. Žalobce zdůraznil, že v § 561 odst. 1 občanského zákoníku je výslovně uvedeno, že podpis jakožto podmínka platnosti právního jednání může být nahrazen mechanickými prostředky tam, kde je to obvyklé (též rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 2. 2001, sp. zn. 25 Cdo 368/99). Mechanickými prostředky ve smyslu tohoto ustanovení se rozumí razítko. Veškeré listiny vystavené LONGTOUCHE, které obsahují její razítko, představují tak platné právní jednání ve smyslu § 561 odst. 1 občanského zákoníku. Žalobce zdůraznil, že nelze zpochybnit, že disponoval dvěma předmětnými vozidly. Správce daně a žalovaný zpochybňují, že tato vozidla byla dodána dodavatelem LONGTOUCHE. Avšak je zcela patrné, že žalobce těmito vozidly disponoval. Žalobce je sám nevyrobil ani je nezískal nelegální cestou, a tedy je musel někde koupit. Žalobce tvrdil a prokázal, že předmětná vozidla mu byla dodána od LONGTOUCHE a uhradil za ně LONGTOUCHE kupní cenu.

5. Žalobce má pak za to, že svého dodavatele prověřoval zcela dostatečným způsobem a prokázal i skutečnosti, které tvrdí ve svém daňovém přiznání. Žalobce považuje hodnocení důkazů žalovaného za nepřezkoumatelné, neboť sice nezpochybňuje uskutečnění zdanitelného plnění, ale konstatuje údajně neprokázané uskutečnění dodavatelem dle daňových dokladů. Za nezákonné žalobce považuje konstatování správce daně, že svědeckou výpověď pana Hr. nebylo prokázáno, že došlo k přijetí zdanitelných plnění od dodavatele LONGTOUCHE. Pokud totiž správce daně osvědčil, že vozidla byla žalobci dodána panem Hr., pak již ze samotné podstaty institutu obchodního zástupce bez dalšího vyplývá, že zboží dodané obchodním zástupcem je fakticky zbožím dodaným jménem a na účet zastoupeného. Závěr žalovaného i správce daně o tom, že vozidla byla dodána p. Hr., ale nebylo prokázáno, že dodavatelem byla LONGTOUCHE, je nezákonný, nepřezkoumatelný a čistě účelový. Pokud jako místo předání byla uvedena adresa Z., H. X, žalobce zdůraznil, že nahlášení provozovny není obligátní a jednalo se o skladovací prostor, který ani nesplňoval znaky provozovny ve smyslu § 17 živnostenského zákona. Dodavatel má své sídlo v Praze-Nuslích, v bytovém domě, nabízená vozidla mu tedy musela být uskladněna jinde. Žalobce je přesvědčen o tom, že uskutečnění zdanitelného

plnění bylo dostatečně prokázáno jím uvedenými listinami. Bylo také prokázáno, že z bankovního účtu žalobce byla uhrazena na bankovní účet dodavatele kupní cena včetně DPH. Ve fakturách, které se týkají předmětných vozidel a které vystavil dodavatel, bylo uvedeno číslo účtu, které má dodavatel uveřejněné v registru plátců DPH. Na toto číslo žalobce uhradil kupní cenu obou vozidel. Nespolehlivým plátcem DPH se dodavatel LONGTOUCHE stal teprve 16. 7. 2017, tedy více než rok a půl po dodání zboží žalobci. Pokud dodavatel finanční prostředky po připsání na svůj bankovní účet z tohoto účtu vybral, nemohl to žalobce nijak ovlivnit.

6. K dalším skutečnostem týkajícím se dodavatele (např. jeho virtuální sídlo, nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku atd.) žalobce uvedl, že s tímto nemůže mít nic společného, a nelze mu to tedy dát k tíži. Naopak žalobce ověřoval spolehlivost svého smluvního partnera prostřednictvím institutu spolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH, přičemž v září 2015 smluvní partner nebyl nespolehlivým plátcem. K tomu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5Afs 60/2017-60, a z rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5Afs 252/2017-31, bod 40. Pokud společnost LONGTOUCHE přestala přiznávat DPH od října 2015, tedy po spolupráci se žalobcem, pak žalobce o této skutečnosti nemohl vědět, neboť v době uskutečněné transakce se jednalo o plátce spolehlivého. Pokud správce daně uvádí, že by daňové subjekty v rámci obezřetnosti neměly obchodovat se subjekty, které sídlí na virtuálních sídlech, event. které v obchodním rejstříku nezveřejňují účetní závěrky, jak jim ukládá zákon č. 563/1991 Sb., jedná se o absurdní názor, neboť virtuální sídlo je v ČR je naprosto běžný institut a stejně tak nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku je v tomto státu běžné. Závěrem této části žalobce upozornil na událost, kdy Generální finanční ředitelství přijalo zdanitelné plnění od obchodní společnosti, která byla zapletena do daňového podvodu.
7. Pokud žalovaný argumentuje tím, že dodavatel nebyl zapsán v osvědčeních o registraci vozidla, žalobce uvedl, že pokud vozidlo nabude subjekt, který je obchodníkem s vozidly, tedy nakupuje za účelem jejich dalšího prodeje, nejedná se o vlastníka, který má povinnost být zapsán v osvědčení o registraci vozidla. Odkázal přitom na § 6 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb. a zdůraznil, že za „provozování vozidla“ nelze považovat situaci, kdy je vozidlo dopraveno na území ČR pouze za účelem dalšího prodeje tímto subjektem. Pokud je výpověď svědka Hr. zpochybňována tím, že svědek nevěděl, od koho byla vozidla koupena, žalobce uvedl, že svědek prokázal při výsledku smlouvou o obchodním zastoupení, že nebyl kmenovým zaměstnancem dodavatele, nebylo tedy jeho povinností znát podrobnosti o nákupu vozidel, jeho úkolem bylo pouze vyjednat se zájemci jejich prodej.
8. Pokud správce daně zdůraznil, že svědek Hr. nikdy nepředložil plnou moc, na jejímž základě zastupoval dodavatele, žalobce zdůraznil, že plná moc je z pohledu občanského práva pouhým formálním potvrzením existujícího zástupčího oprávnění, které již existuje na základě předchozího občanskoprávního úkonu – uzavřené smlouvy. Zastoupení tedy existuje i bez plné moci. Zastoupení navíc bylo patrné i z chování pana Hr., který se zkrátka jako zástupce dodavatele choval. Za irelevantní žalobce považuje závěr žalovaného, že k předání vozidel došlo, ale ne od dodavatele, neboť žalobce v dobré víře a v legitimním očekávání přijal zdanitelné plnění, k němuž v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předložil daňové doklady splňující všechny zákonné náležitosti.
9. Za nezákonný považuje žalobce závěr žalovaného o neplatnosti právního jednání z důvodu, že razítko na daňových dokladech obsahuje záměnu číslic v adrese sídla

dodavatele, kdy číslice „5“ je zaměněna za číslici „2“. Jedná se o zjevnou chybu v psaní, která nemá za následek neplatnost právního jednání. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že v rámci kontroly nebylo prokázáno, kdo vystavil a podepsal předmětné daňové doklady vystavené dodavatelem, neboť svědek Hr. pouze uvedl, že daňové doklady nevystavoval (tedy je nevyhotovil v softwarovém programu a nepodepsal), ale předal je žalobci jako osoba jednající na účet a jménem dodavatele jako jeho řádný obchodní zástupce. Dle žalobce se žalovaný snaží nastítnit jakousi situaci, kdy žalobce jako mentálně nezpůsobilý subjekt posílá kupní cenu (v hodnotě přesahující milion Kč) bezhotovostními převody na čistě náhodně zvolené bankovní účty.

10. Žalobce dále namítá, že správce daně neprovedl důkazní prostředek, který mohl nad jakoukoli pochybnost prokázat, že jedno z dotčených vozidel bylo nabyto od dodavatele LONGTOUCHE, a to fotografií Mercedes Benz S 500 s čitelnou převozní značkou. Šlo o jedno z dotčených vozidel a žalobce žádal provedení důkazu prostřednictvím dotazu u příslušného správního orgánu za účelem objasnění, na kterou osobu byla dovozní značka vydána. Uvedenou výzvu však správní orgán nikdy neučinil. Dne 26. 3. 2019 již v rámci odvolacího řízení učinil žalobce podání, v němž opět předložil totožnou fotografii s opětovnou žádostí o vznesení dotazu, avšak opět nebyl proveden. Nebyl tedy proveden důkaz, který mohl svědčit ve prospěch žalobce. Důvody, které žalovaný uvedl k neprovedení důkazu, považuje žalobce za účelové a nepravdivé.
11. Žalobce považuje daňovou kontrolu za nezákonnou s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016-39, neboť byla zahájena pro provedení úkonů, které správce daně mohl provést již v rámci postupu k odstranění pochybností. Žalobce na vznesené konkrétní pochybnosti sdělené v rámci postupu k odstranění pochybností řádně reagoval a sdělil správci daně veškeré relevantní skutečnosti. Správce daně na základě daňové kontroly neprovedl stejně žádná zásadnější šetření než výslech osob, které označil jako osoby jednající za dodavatele. Tyto osoby ale mohl vyslechnout i v rámci postupu k odstranění pochybností. Nezákonnost daňové kontroly má dle žalobce za následek nezákonnost platebního výměru jako celku.
12. Závěrem pak žalobce uvedl, že řádně uplatnil nárok na odpočet daňovými doklady se všemi zákonnými náležitostmi, přičemž v rámci dokazování bylo prokázáno, že odpočet je uplatněn ze zboží, které bylo žalobci dodáno dodavatelem. Správci daně se nepodařilo vyvrátit výsledek dokazování. Všechny provedené důkazy dle žalobce prokazují, že subjektem, který žalobci dodal předmětná vozidla, byl právě dodavatel.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že z výpovědi J. Hr. nelze vyvodit, že by došlo k potvrzení dodání předmětných vozidel žalobci. Žalovaný nepochybně, že J. Hr. byl skutečně oprávněn zajišťovat prodej vozidel korporaci LONGTOUCHE. To je zřejmé ze smlouvy o spolupráci. Existence tohoto právního vztahu však dle žalovaného neprokazuje, že toto obchodní zastoupení bylo panem Hr. pro korporaci LONGTOUCHE fakticky vykonáváno a že v jeho rámci byla rovněž prodána předmětná vozidla žalobci, a tedy, že žalobce předmětná vozidla opravdu nabyt od korporace LONGTOUCHE. Z výpovědi svědka Hr. vyvstaly pochybnosti, zda korporace LONGTOUCHE skutečně byla dodavatelem předmětných vozidel pro žalobce. Předmětné pochybnosti prohloubil svědek J. H., který nepotvrdil, že by korporace uskutečnila prodej předmětných vozidel žalobci, neboť o nákupu těchto

vozidel a jejich prodeji žalobci nic nevěděl. Pokud jde o hodnocení důkazů, žalovaný uvedl, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), když předložil příslušné daňové doklady, správci daně však vznikly pochybnosti a k tíži žalobce jde, pokud nedoložil důkazní prostředky, kterými by pochybnosti o osobě skutečného dodavatele vyvrátil a prokázal, že předmětná vozidla opravdu nabyl od korporace LONGTOUCHE. Uplatněný nárok na odpočet DPH nebyl uznán proto, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal uvedené skutečnosti. Pokud jde o prověřování dodavatele, žalovaný nerozporuje, že o korporaci LONGTOUCHE nebylo v době uskutečnění šetřených obchodních transakcí zveřejněno, že by byla nespolehlivým plátcem, ani že by s ní bylo zahájeno insolvenční řízení. To však neprokazuje, že tato korporace ve zdaňovacím období září roku 2015 opravdu spolupracovala se žalobcem a uskutečnila pro něj dodání předmětných vozidel. Žalobce neshledal důvodnou ani námitku týkající se nezákonnosti předmětné daňové kontroly.

Replika žalobce

14. Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, ve které vyjádřil přesvědčení, že pochybnosti na straně orgánu finanční správy vznikly jen proto, že společnost LONGTOUCHE neodvedla z obchodní transakce DPH, resp. přestala podávat daňová přiznání a DPH od této společnosti pravděpodobně již nikdy nebude odvedena. S odkazem na výrok I. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2017, č. j. 8A 161/2016-82, uvedl, že postup k odstranění pochybností, zahájený výzvou, byl označen za nezákonný. Kasační stížnosti proti tomuto výroku byla zamítnuta. Byl-li postup k odstranění pochybností shledán soudy nezákonným, jsou nezákonné všechny důkazy, které byly v rámci postupu k odstranění pochybností obstarány. Vinou správce daně tak nelze důkazy, kterými žalobce prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění použít a také jeho vinou žalobce neunesl důkazní břemeno. Žalobci není známo, jakým způsobem měl prokázat prověření dodavatele, když ani Generální finanční ředitelství neuvedlo, jakým způsobem svého dodavatele prověřovalo.

Průběh řízení před daňovými orgány

15. Ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil soud následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
16. Dne 24. 10. 2015 žalobce podal přiznání k DPH za zdaňovací období září 2015, ve kterém vykázal daň (nadměrný odpočet) ve výši 647 649 Kč. Správci daně následně vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů vykázaných v tomto přiznání, a proto vydal dne 19. 11. 2015 výzvu k odstranění pochybností o tom, zda byla předmětná zdanitelná plnění skutečně přijata a použita v rámci ekonomické činnosti žalobce a zda byl u těchto přijatých a zdanitelných plnění uplatněn odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH, a dále, zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Žalobce byl vyzván, aby prokázal, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s citovanými ustanoveními zákona o DPH. Žalobce byl také vyzván k tomu, aby sdělil, pro jaké účely byla přijata zdanitelná plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněna plnění související s těmito přijatými plněními. Měl také prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu EU. Správce daně pak z důvodu nutnosti provést další dokazování postupoval dle § 90 odst. 3 daňového řádu a dne 24. 5. 2016 zahájil u žalobce na DPH za zdaňovací období září 2015 daňovou kontrolu před vyměřením daně, a to

v rozsahu nároku na odpočet daně, o jehož oprávněnosti správci daně přetrvávaly pochybnosti.

17. Průběh daňové kontroly byl zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole, ze které vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že sporná vozidla opravdu nakoupil od dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Proto žalobci neuznal nárok na odpočet daně uplatněný v šetřeném zdaňovacím období z přijetí předmětných plnění. Na základě výsledku daňové kontroly vydal následně správce daně platební výměr. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém uvedl námitky, které jsou v podstatě shodné s žalobními námitkami uvedenými v podané žalobě. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání žalobce zamítl a platební výměr potvrdil.
18. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že se ztotožňuje s postupem správce daně, který poté, co mu byly předloženy prvotní daňové doklady, zkoumal důkazní prostředky, které žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností k deklarovaným plněním předložil, z hlediska faktické stránky věci a toho, zda a jak jimi deklarovaná plnění opravdu nastala, a tedy zda byly naplněny hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Zjistil přitom, že existují vážné a důvodné pochyby o tom, že deklarovaná zdanitelná plnění žalobce opravdu přijal právě od korporace LONGTOUCHE. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tyto pochybnosti přitom neodstranily ani další důkazní prostředky, které žalobce k daňovým dokladům v průběhu postupu k odstranění pochybností předložil.
19. Výpisy z bankovních účtů žalobce, kterými žalobce doložil úhradu předmětných daňových dokladů na bankovní účet korporace LONGTOUCHE, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že LONGTOUCHE pro žalobce opravdu uskutečnila deklarovaná zdanitelná plnění. V osvědčeních o registraci vozidel č. X a č. X není o korporaci LONGTOUCHE, např. jako o vlastníku předmětných vozidel, žádná zmínka. Předložená osvědčení tak rovněž podporují pochybnosti o tom, zda žalobce předmětná vozidla opravdu nabyl právě od LONGTOUCHE. Fotografie doložené žalobcem zachycují přepravu jednoho vozidla značky Audi a jednoho vozidla značky Mercedes – Benz na podvalníku. Z předmětných fotografií však není nijak zřejmé, kdy a kde byly pořízeny, ani zda se jedná právě o předmětná vozidla, neboť z doložených fotografií je rozpoznatelné pouze generické označení vozidel. Už vůbec pak není z těchto fotografií zřejmé, kdo byl vlastníkem těchto vozidel, a že tato vozidla tedy byla žalobci někdy dodána korporací LONGTOUCHE.
20. Pochybnosti o tom, zda žalobce opravdu přijal zdanitelná plnění právě od LONGTOUCHE, pak vzbuzují i předávací protokoly, které žalobce k nákupu předmětných vozidel doložil. V podání zaevidovaném dne 7. 3. 2016 žalobce uvedl, že vozy za LONGTOUCHE žalobci předával pan J. Hr., a to na adrese H. X, Z. Pan Hr. však jako svědek vypověděl, že předávací protokoly nevystavil a nejedná se o jeho podpis, což tak značně znevěrohodňuje tvrzení žalobce o tom, od koho vozidla ve skutečnosti převzal, a tedy i jeho tvrzení, že to opravdu byl pan Hr. jako osoba jednající za tvrzeného dodavatele. Ve vztahu k označenému místu předání předmětných vozidel pak bylo z veřejně dostupných rejstříků zjištěno, že tato adresa není v daných rejstřících v souvislosti s korporací LONGTOUCHE nikde uvedena. Pochybnosti o tom, zda žalobce opravdu přijal předmětná vozidla od LONGTOUCHE, pak doplňují i další skutečnosti, které

vyvolávají pochyby, zda předávací protokoly odpovídají realitě a žalobce předmětná vozidla opravdu nabyt od tvrzeného dodavatele. Přezkoumáním textu razítka korporace LONGTOUCHE otisknutého na předávacích protokolech bylo totiž zjištěno, že na tomto razítku (stejně tak jako na razítku korporace LONGTOUCHE otisknutém na daňových dokladech č. FPT150047 a FPT150052) je chybně uvedena adresa sídla předmětné korporace (Oldřichova 247/2 namísto Oldřichova 247/5), což působí pochyby o tom, zda se jedná o reálné razítko předmětné korporace. Na předávacích protokolech pak taktéž nejsou uvedeny žádné informace o technickém stavu předmětných vozidel a o stavu jejich tachometrů, přičemž žalobce nedoložil žádné jiné důkazní prostředky, z nichž by tyto informace plynuly, a bylo by tedy zřejmé, že se o jejich záznam žalobce a jím tvrzený dodavatel pokusili.

21. Z provedených důkazů plyne, že pan Hr. byl skutečně oprávněn zajišťovat prodej vozidel korporace LONGTOUCHE. Samotná skutečnost, že mezi panem Hr. a korporací LONGTOUCHE existoval právní vztah obchodního zastoupení, ještě neprokazuje, že toto obchodní zastoupení bylo panem Hr. pro korporaci LONGTOUCHE fakticky vykonáváno a že v jeho rámci byla rovněž prodána předmětná vozidla žalobci. To obzvláště, když ze svědecké výpovědi pana H., který smlouvu o spolupráci za korporaci LONGTOUCHE s panem Hr. uzavřel, vyplynulo, že pan H. byl jednatelem korporace LONGTOUCHE toliko formálně, aniž by o obchodní činnosti předmětné korporace věděl cokoli konkrétního, a je tedy otázkou, nakolik byla předmětná smlouva založena na reálném základě a zda na jejím základě byla jménem korporace LONGTOUCHE opravdu vykonávána nějaká činnost. Konkrétní prodej předmětných vozidel žalobci ze strany korporace LONGTOUCHE přitom nebyl provedeným důkazními prostředky věrohodně prokázán. Pan Hr. sice vypověděl, že žalobce od korporace LONGTOUCHE předmětná vozidla nakoupil a od pana Hr. převzal, současně však při své svědecké výpovědi sdělil skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti, zda tomu tak opravdu bylo a zda korporace LONGTOUCHE skutečně byla dodavatelem předmětných vozidel pro žalobce. Pan H. ve své svědecké výpovědi ani v obecné rovině nepotvrdil, že by korporace LONGTOUCHE uskutečnila prodej předmětných vozidel žalobci, neboť o nákupu těchto vozidel korporací LONGTOUCHE a jejich prodeji, stejně tak jako o bližších aspektech obchodní činnosti korporace LONGTOUCHE, nic nevěděl. V těchto otázkách se pan H. naopak odkazoval na pana M. K., kterého se však vyslechnout nezdařilo.
22. Žalovaný ve shodě se správcem daně nezpochybňuje, že žalobce předmětná vozidla jako taková opravdu nabyt. Shodně jako správce daně má však za to, že v průběhu řízení nebylo provedenými důkazními prostředky jednoznačně prokázáno, že předmětná vozidla byla dodána právě korporací LONGTOUCHE. V průběhu řízení nebylo objasněno, kdo vystavil a podepsal daňové doklady č. FPT150047 a FPT150052 a předávací protokoly, které žalobce k nákupu předmětných vozidel doložil, neboť pan H. popřel, že by tak učinil, pan Hr. pak popřel, že by vystavil a podepsal předávací protokoly, a na dotaz, kdo vystavil daňové doklady na prodej předmětných vozidel, odpověděl neurčitě a nejasně, že „to bylo různé, já, jednatel nebo kolega, byly připraveny v den předání vozů“. Pokud přitom žádná z osob, které měly mít vazbu na korporaci LONGTOUCHE a které se podařilo vyslechnout, nepotvrdila vystavení a podpis předávacích protokolů a daňových dokladů za korporaci LONGTOUCHE, není zřejmé, kdo tyto listiny opravdu vyhotovil a zda to tedy opravdu byl právě tento dodavatel tvrzený žalobcem na předložených daňových dokladech. Uskutečnění plnění pro žalobce a jejich okolnosti poté nebylo možno ověřit ani v účetnictví korporace LONGTOUCHE, neboť tato korporace nereagovala na výzvu

k předložení listin souvisejících s deklarovanými zdanitelnými plněními. Osoby, o nichž bylo zjištěno, že mají nějaký vztah ke korporaci LONGTOUCHE, a které se ke správci daně dostavily k podání svědecké výpovědi, nesdělily takové údaje o deklarovaných obchodních transakcích, které by bez jakýchkoli pochyb osvědčily, že korporace LONGTOUCHE předmětná vozidla opravdu nakoupila a následně dodala žalobci.

23. Žalovaný přitakal žalobci, že z právního hlediska plná moc představuje toliko formální deklaraci zástupčího oprávnění, které však zvolenému zmocněnci vzniklo již na základě samotného uzavření příslušné smlouvy o zastupování. I když tak panem Hr. nebyla předložena plná moc vystavená korporací LONGTOUCHE, nemění tato skutečnost nic na tom, že předložením smlouvy o spolupráci bylo v daňovém řízení doloženo, že z pohledu soukromého práva pan Hr. disponoval oprávněním obchodně zastupovat korporaci LONGTOUCHE při prodeji jejích vozidel. I když v průběhu daňového řízení bylo smlouvou o spolupráci doloženo oprávnění pana Hr. obchodně zastupovat korporaci LONGTOUCHE, žalobce nijak nedoložil, že by si toto oprávnění nějakým způsobem ověřoval v době, kdy měl dle svého tvrzení s panem Hr. jako zástupcem korporace LONGTOUCHE jednat a převzít od něj předmětná vozidla.
24. Žalovaný souhlasil s argumentací žalobce, že z důvodu, že ze svědecké výpovědi pana H. vyplynulo, že pan H. nemá prakticky žádné bližší povědomí o faktické činnosti korporace LONGTOUCHE, je nutno v tomto kontextu nahlížet též na jeho sdělení, že s žalobcem měl jednat pan K., a nikoliv pan Hr., a automaticky tak z této skutečnosti nelze dovozovat nevěrohodnost svědecké výpovědi pana Hr. Shodně tak však z této skutečnosti nelze bez dalšího dovozovat opak, tj. že dodání předmětných vozidel žalobci právě korporací LONGTOUCHE bylo svědeckou výpovědí pana Hr. jednoznačně prokázáno. Rovněž lze souhlasit s žalobcem, že obchodní zástupce nutně nemusí znát přesný název dodavatele, od kterého bylo zboží, jehož prodej má zajistit, jím zastoupenou osobou nakoupeno. Daná informace náleží do interních záležitostí předmětné korporace, a nemusí tedy být osobě zajišťující toliko odbyt předmětného zboží, pakliže se nejedná o informaci, která je nezbytná pro prodej předmětného zboží odběrateli, nutně sdělena. Pan Hr. však krom konkrétního dodavatele předmětných vozidel pro korporaci LONGTOUCHE nebyl schopen sdělit ani samotnou zemi původu předmětných vozidel.
25. Žalovaný zdůraznil, že aby žalobce prokázal, že nárok na odpočet daně z nákupu předmětných vozidel uplatnil oprávněně, bylo třeba, aby doložil takové důkazní prostředky, kterými jednoznačně prokáže, že předmětná vozidla opravdu nabyli od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech, tj. korporace LONGTOUCHE. Jak však vyplývá z výše uvedeného hodnocení důkazů, takové důkazní prostředky žalobce nepředložil. Ač tak lze v obecné rovině souhlasit s žalobcem, že na skutečnost, zda bylo uskutečněno dodání zboží, nemá vliv podvodný či jiný úmysl osoby, která toto dodání zboží uskutečnila, v případě žalobce je třeba konstatovat, že žalobce v prvé řadě vůbec jednoznačně neprokázal, kdo byl jeho dodavatelem a zda to tedy opravdu byla korporace LONGTOUCHE. Žalovaný souhlasil, že povinností plátce daně není prokázat, která fyzická osoba za dodavatele zdanitelného plnění fakticky vystavila a podepsala dokumentaci předávanou k tomuto plnění, tj. např. daňové doklady a předávací protokoly. Povinností plátce daně, který uplatňuje nárok na odpočet daně z přijetí zdanitelného plnění, je toliko prokázat, že toto zdanitelné plnění opravdu přijal od osoby uvedené na daňovém dokladu jako dodavatel, v případě žalobce tedy od korporace LONGTOUCHE.

26. Žalovaný nerozporoval smluvní volnost účastníků obchodně právních vztahů ohledně toho, jakým způsobem si své vztahy uspořádají, stejně tak jako znění soukromoprávní úpravy, která tyto vztahy upravuje a která stanoví, jaké zákonné náležitosti je třeba pro platnost příslušného právního jednání naplnit. Pakliže však plátce daně hodlá uplatnit z přijetí zdanitelného plnění nárok na odpočet daně, musí v rámci svých obchodních vztahů zachovávat určitou míru obezřetnosti a zajistit si takové důkazní prostředky, kterými bude v budoucnu schopen unést své důkazní břemeno, jenž jej tíží, a bez jakýchkoli pochyb prokázat, že k přijetí zdanitelného plnění opravdu došlo tak, jak tvrdí.
27. Žalovaný připustil, že správce daně žalobci opravdu na některých místech zprávy o daňové kontrole sdělil, že mu nic nebránilo v tom, aby si ověřil některé okolnosti ohledně korporace LONGTOUCHE, např. že nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, že nesídlí na adrese sídla zapsané v obchodním rejstříku, tj. vytýkal žalobci skutečnosti, které se týkají otázky obezřetnosti žalobce ve vztahu k ověření si serióznosti a poctivosti korporace LONGTOUCHE a které by se uplatnily až v případě, kdy by bylo prokázáno, že šetřená zdanitelná plnění nastala opravdu tak, jak žalobce tvrdí, avšak byla stižena podvodným jednáním na DPH. Důvodem, pro který správce daně žalobci neuznal uplatněný nárok na odpočet, však bylo to, že žalobce neprokázal, že nákupy předmětných vozidel proběhly v souladu s tvrzením žalobce, a proto žalovaný závěry správce daně nepřevzal a již je žalobci v rozhodnutí o odvolání nevytýkal. Zjištěné pochybení správce daně však nemá vliv na zákonnost platebního výměru, neboť i bez výše uvedených závěrů hodnocení správce daně, že žalobce si neopatřil dostatek kvalitních důkazních prostředků k prokázání sporné skutečnosti, a neunesl tak své důkazní břemeno, že předmětná vozidla nakoupil právě od dodavatele LONGTOUCHE, ob stojí.
28. Otázka zákonnosti postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly provedených u žalobce byla předmětem soudního přezkumu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6 Afs 383/2017-26, potvrdil závěr Městského soudu v Praze, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, ve vztahu k posouzení zákonnosti navazující daňové kontroly však věc vrátil Městskému soudu k dalšímu řízení.
29. V projednávaném případě správce daně k návrhu žalobce na pokračování v dokazování zjistil, že za účelem správného stanovení daně a řádného ověření skutečného průběhu prověřovaných obchodních transakcí bude třeba ještě provést minimálně dvě svědecké výpovědi, a tedy že bude třeba učinit obsáhlejší dokazování, které již překročí důkazní mantinely postupu k odstranění pochybností. Proto postupoval dle ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu a v rozsahu přetrvávajících pochybností zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Zahájením daňové kontroly u žalobce tedy správce daně postupoval zcela v souladu s daňovým řádem. V rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016-39, se pak soud vyrovnával s odlišnou skutkovou situací, než která nastala v případě žalobce.

Procesní postup městského soudu a vyjádření účastníků řízení

30. Jelikož základní otázka významná pro posouzení věci, tj. zda daňový subjekt musí prokázat poskytnutí zdanitelného plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, se stala předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (pod sp. zn. 1 Afs 334/2017), městský soud věc usnesením ze dne 5. 10. 2020, č. j. 11 Af 26/2019-54, přerušil. Rozšířený senát položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), o níž Soudní dvůr rozhodl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20,

Kemwater ProChemie. V návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora pak ve věci rozhodl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Jelikož tím odpadla překážka, pro kterou soud řízení přerušil, rozhodl následně usnesením ze dne 17. 5. 2022, č. j. 11 Af 26/2019-58, tak, že se v řízení pokračuje.

31. Podáním ze dne 17. 6. 2022 žalovaný doplnil své vyjádření k žalobě. V něm uvedl, že žalobce po celou dobu daňového řízení neoznačil žádné jiné dodavatele, kteří by mu předmětné zdanitelné plnění dodali. Po celou dobu daňového řízení tvrdil, že dodavatelem plnění byla společnost LONGTOUCHE, což správce daně zpochybnil, přičemž žalobce tyto pochybnosti správce daně neodstranil. Žalovaný dále uvedl, že v daném případě žalobce deklaroval nákup vozidel od společnosti LONGTOUCHE ve zdaňovacím období září 2015 v základu daně 1 024 793,39 Kč a 2 041 322,31 Kč (tj. celkem 3 066 115,7 Kč). Pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých žalobci, tento dodavatel by se stal plátcem daně z přidané hodnoty dle § 6 odst. 2 zákona o DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Teoreticky by se tak uvedený dodavatel mohl stát plátcem DPH nejdříve ke dni 1. 11. 2015.
32. Usnesením ze dne 21. 6. 2022, č. j. 11 Af 26/2019-65, soud vyzval žalobce, aby v návaznosti na výše uvedenou judikaturu do 10 dní od doručení tohoto usnesení soudu sdělil, zda setrvává na své dosavadní argumentaci, případně ji dále rozvedl.
33. V odpovědi soudu žalobce zdůraznil, že trvá na tom, že deklarovaným dodavatelem byla společnost LONGTOUCHE. Současně však uvedl, že vzhledem k tomu, že není sporné, že předmětná vozidla byla žalobci skutečně dodána, je nutné zkoumat, zda skutečný dodavatel byl plátcem DPH, či nikoli. Hodnota přijatého plnění přitom může nasvědčovat tomu, že dodavatel plátcem DPH být mohl. Žalobce přiložil dvě faktury společnosti LONGTOUCHE a uvedl, že od korporace LONGTOUCHE objednal za téže obchodních podmínek dodání jiných vozidel již v červnu roku 2014. Ačkoli je žalobce přesvědčen, že dodavatelem vozidel objednaných v červnu 2014 byla korporace LONGTOUCHE (stejně tak jako v případě předmětných vozidel), pokud by tomu tak nebylo a dodavatelem by byla jiná třetí osoba, mohla by se tato třetí osoba stát plátcem DPH dříve, než uvádí žalovaný. Žalobce dále uvedl, že optikou nové judikatury je zcela zásadní provedení navrhovaného důkazu (evidence převozních značek), který žalovaný v odvolacím řízení neprovedl. S ohledem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je dle žalobce napadené rozhodnutí nezbytné jako nezákonné zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení za tím účelem, aby žalobce mohl případně doplnit svá tvrzení a navrhnout nové důkazy k prokázání, že skutečný dodavatel předmětného plnění byl plátcem DPH, a žalovaný mohl následně tyto informace a důkazy vyhodnotit.
34. Na toto vyjádření reagoval žalovaný, který uvedl, že v řízení bylo relevantním způsobem zpochybněno předání vozidel panem Hr. v rámci jednání za LONGTOUCHE. Co se týče předložených faktur, dle kterých žalobce hodlá prokázat, že neznámý faktický dodavatel (odlišný od toho deklarovaného) musel být plátcem DPH, žalovaný uvádí, že tyto faktury jsou z června roku 2014, v daném případě je však předmětem sporu zdaňovací období září roku 2015. Časové kritérium obratu dle § 6 odst. 1 zákona o DPH představuje 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Z toho důvodu proto pro obrat v září 2015 nelze mít za relevantní faktury z června roku 2014.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

35. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „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.). O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s takovýmto postupem soudu souhlasili.
36. Soud předně považuje za nutné zdůraznit, že jeho pozornosti neuniklo, že žalobce jednotlivé žalobní námitky z významné části „přenesl“ do žaloby ze svého odvolání (resp. z doplnění odvolání) proti platebnímu výměru, aniž by reflektoval skutečnost, že se vypořádáním obsahově totožných námitek již podrobně zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. V žalobě tak jen minimálně reagoval na závěry, které žalovaný zaujal k obsahově identickým odvolacím námitkám v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jak přitom v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, konstatoval Nejvyšší správní soud: *„[...] žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.“*
37. Pokud jde o věcnou stránku sporu, ta se koncentruje v otázce, zda žalobce ve vztahu k deklarovaným plněním v podobě dodávky dvou osobních automobilů splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy zda v rámci své ekonomické činnosti prokázal přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH, konkrétně pak, zda ve zdaňovacím období září roku 2015 prokázal přijetí zdanitelného plnění v podobě dvou zmíněných automobilů od společnosti LONGTOUCHE. Žalobce přitom v podané žalobě tvrdil, že svoji důkazní povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu splnil, a naopak, že žalovaný své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl.
38. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
39. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Odkázat lze například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém soud popsál rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat,*

že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.

40. V nyní projednávané věci není sporné, že žalobce unesl primární důkazní břemeno poskytnutím účetních dokladů, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Jak však vyplývá z výše citované judikatury, ani daňové doklady, na které žalobce v žalobě opakovaně poukazuje a zdůrazňuje jejich bezvadnost (viz např. body [53] a [54] žaloby), nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. V daném případě přitom správci daně vznikly zcela oprávněné pochybnosti o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění žalobce opravdu přijal právě od korporace LONGTOUCHE (v podrobnostech srov. bod [27] napadeného rozhodnutí). Ostatně již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6 Afs 383/2017-26, který se týkal přímo předmětného daňového řízení, konstatoval, že „[z]cela konkrétní pochybnosti vyhovující ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu jsou poté vyjádřeny až v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2016. Z úředního záznamu je již patrné, že stěžovatel má pochybnosti o tom, zda bylo uskutečněno přijaté zdanitelné plnění – dodávka 2 osobních automobilů žalobci od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. Stěžovatel zjistil, že tato společnost neplní své povinnosti, nezveřejňuje účetní závěrky a v předmětném zdaňovacím období září 2015 uvedla v daňovém přiznání nulovou hodnotu v řádku 1 – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Nejde přitom jenom o to, že by žalobce měl nebo mohl vědět o tom, že tato společnost neodvede daň. Stěžovateli vznikly pochybnosti o tom, zda vůbec byly uvedené obchodní případy fakticky uskutečněny v souladu s předloženou formální evidencí. [...] V posuzovaném případě však stěžovatel vyjádřil konkrétní pochybnosti, které mu v průběhu daňového řízení vyvstaly a žalobce s těmito pochybnostmi seznámil (byť až v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností). Stěžovatel neměl za prokázané uskutečnění přijatého zdanitelného plnění – dodávky 2 osobních automobilů žalobci od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o., které stěžovatel dokládal formálními doklady. Společnost LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. totiž v předmětném zdaňovacím období září 2015 v daňovém přiznání k DPH nepřiznala daň za žádné poskytnuté zdanitelné plnění v tuzemsku. V kontextu dané věci se jedná o zcela legitimní důvod pro další prověřování předmětného obchodního případu. Pokud žalobce tvrdí, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s údaji v daňovém přiznání, zcela logicky následně navrhl doplnění dokazování o výsledcích osob, které se měly daného obchodu zúčastnit.“

41. Ve shodě s žalovaným je pak soud toho názoru, že žalobci se pochybnosti správce daně v daňovém řízení dalšími důkazními prostředky vyvrátit nepodařilo. Naopak některé z nich ještě prohloubily zjištěné pochybnosti o tom, zda se šetřená zdanitelná plnění opravdu odehrála tak, jak tvrdil žalobce, a zda tedy žalobce vozidla opravdu nabyl od korporace LONGTOUCHE (k tomu viz podrobně body [30] až [44] napadeného rozhodnutí). Tyto četné dílčí pochybnosti byly dle stanoviska městského soudu jednoznačně ve svém souhrnu schopny založit důvodné a vážné pochybnosti ve vztahu k předmětným plněním. Nejedná se přitom jen o skutečnosti, které žalobce konstatoval v bodu [50] podané žaloby. Správce daně tedy unesl svoji část důkazního břemene a prokázal dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce přitom tyto pochybnosti nevyvrátil a neprokázal, že deklarovaná plnění byla pořízena od dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Pokud žalobce opakovaně uváděl, že v daňovém řízení doložil, že korporaci LONGTOUCHE uhradil kupní cenu na bankovní účet, pak soud podotýká, že ani prokázání zaplacení kupní ceny předložením výpisu z bankovního účtu samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovaným dodavatelem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61).
42. Žalobce v podané žalobě namítal, že J. Hr., který byl osobou oprávněnou za korporaci LONGTOUCHE jednat, potvrdil dodání předmětných vozidel žalobci dle předložených evidencí a daňových dokladů.
43. K této námitce soud v první řadě konstatuje, že žalovaný nepochybně, že J. Hr. byl skutečně oprávněn zajišťovat prodej vozidel korporace LONGTOUCHE. Žalovaný však měl za to, že existence tohoto právního vztahu (obchodního zastoupení) ještě neprokazuje, že toto obchodní zastoupení bylo panem Hr. pro korporaci LONGTOUCHE fakticky vykonáváno a že v jeho rámci byla rovněž prodána předmětná vozidla žalobci, a tedy že žalobce předmětná vozidla opravdu nabyl právě od korporace LONGTOUCHE. To obzvláště, když ze svědecké výpovědi pana H., který smlouvu o spolupráci za korporaci LONGTOUCHE s panem Hr. uzavřel, vyplynulo, že pan H. byl jednatelem korporace LONGTOUCHE toliko formálně, aniž by o obchodní činnosti předmětné korporace věděl cokoli konkrétního, a je tedy otázkou, nakolik byla předmětná smlouva založena na reálném základě a zda na jejím základě byla jménem korporace LONGTOUCHE opravdu vykonávána nějaká činnost (viz bod [39] napadeného rozhodnutí).
44. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že pan Hr. při své svědecké výpovědi sdělil správci daně skutečnosti, které vyvolávají důvodné pochybnosti, zda korporace LONGTOUCHE skutečně byla dodavatelem předmětných vozidel pro žalobce. Takovými pochybnostmi bylo např. to (k tomu podrobně viz bod [40] napadeného rozhodnutí), že svědek popřel, že by vystavil a podepsal předávací protokoly, a to i když to byl právě on, kdo měl vozidla žalobci jménem korporace LONGTOUCHE předat. V tomto ohledu soud zcela souhlasí s žalovaným, že protokoly by logicky měly potvrzovat právě osoby, které byly přítomny předání zboží, které má protokol stvrdit, kdy právě tyto osoby jsou jako jediné způsobilé osvědčit, že k předání zboží tak, jak předávací protokol deklaruje, opravdu došlo. Panu Hr. pak rovněž nebyly známy podstatné okolnosti týkající se obchodu korporace LONGTOUCHE s automobily, o kterých by jako obchodní zástupce předmětné korporace měl mít určité povědomí a které by značily, že fakticky opravdu realizoval prodej vozidel pro korporaci LONGTOUCHE. Pan Hr. nevěděl, zda korporace LONGTOUCHE měla v roce 2015 nějaké skladovací prostory a netušil, kde se měla nacházet vozidla, která byla inzerována na internetovém portálu a která měla být

korporací LONGTOUCHE dle tvrzení žalobce nabízena k odběru skladem v České republice. Pan Hr. na dotaz o původu předmětných vozidel pouze obecně odpověděl (přestože byl tázan na původ dvou předmětných vozidel), že vozidla byla pořízena „většinou ze států Evropské unie“. Pan Hr. dále jako místo předání předmětných vozidel a sídla jeho kanceláře označil adresu H. X, Z., o které však nebylo zjištěno, že by měla nějakou vazbu na dodavatele deklarovaného na předložených daňových dokladech (k tomu blíže viz bod [34] napadeného rozhodnutí). Pan Hr. rovněž uvedl, že doklady týkající se nákupu předmětných vozidel by měl mít k dispozici jednatel korporace LONGTOUCHE, tj. pan H. Ten však v rozporu s tímto vyjádřením uvedl, že neví, kde se tyto doklady nacházejí.

45. Žalobce namítá, že pan Hr. byl toliko obchodní zástupce předmětné korporace, po kterém nelze jako po externí osobě vyžadovat, aby znal detailní poměry u jím zastupované obchodní korporace. K tomu soud uvádí, že i s touto námitkou se žalovaný řádně vypořádal, a to v bodu [49] napadeného rozhodnutí. Žalovaný přitom souhlasil s žalobcem, že obchodní zástupce nutně nemusí znát přesný název dodavatele, od kterého bylo zboží, jehož prodej má zajistit, jím zastoupenou osobou nakoupeno. Zdůraznil však, že pan Hr. nebyl schopen sdělit ani samotnou zemi původu předmětných vozidel. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že toto je již nepochybně informace, která by obchodnímu zástupci zajišťujícímu prodej osobních automobilů měla být u těchto automobilů běžně známa. V tomto ohledu nelze nepodotknout, že zastoupený má ve vztahu k zástupci informační povinnost o údajích nezbytných k činnosti zástupce (srov. kogentní ustanovení § 2495 občanského zákoníku a též Hulmák, M. a kol.: *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 2495 občanského zákoníku).
46. Pokud žalobce dále rozporoval závěr správce daně, který ve zprávě o daňové kontrole jako jeden z důvodů nevěrohodnosti svědecké výpovědi pana Hr. uvedl skutečnost, že pan Hr. nepředložil plnou moc, na základě které jednal v rámci obchodního zastoupení, soud k tomu odkazuje na vypořádání této námitky žalovaným v bodu [47] napadeného rozhodnutí, s nímž se zcela ztotožnil. Žalovaný přitakal žalobci v tom směru, že i když panem Hr. nebyla předložena plná moc vystavená korporací LONGTOUCHE, nemění tato skutečnost nic na tom, že bylo v daňovém řízení doloženo oprávnění pana Hr. korporaci zastupovat. Předložení tohoto ověření by však dle žalovaného mohlo sloužit jako jeden z důkazních prostředků, kterými by žalobce doložil, že s panem Hr. a korporací LONGTOUCHE při nákupu předmětných vozidel opravdu jednal a tedy, že šetřené obchodní transakce opravdu proběhly tak, jak tvrdil žalobce. Žalobce v podané žalobě na tyto závěry žalovaného opět nijak nereagoval a omezil se toliko na zopakování své odvolací námitky. Soud k tomu opakovaně zdůrazňuje, že žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí a jeho důvodům, nikoliv proti závěrům správce daně vyslovených v platebním výměru, resp. ve zprávě o daňové kontrole.
47. Pokud jde o výpověď pana H., kterou žalobce považuje za irelevantní, soud k tomu odkazuje na bod [48] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s obdobnou argumentací žalobce vypořádal. Žalovaný přitom souhlasil s argumentací žalobce, že z důvodu, že ze svědecké výpovědi pana H. vyplynulo, že pan H. nemá prakticky žádné bližší povědomí o faktické činnosti korporace LONGTOUCHE, je nutno v tomto kontextu nahlížet též na jeho sdělení, že s žalobcem měl jednat pan K., a nikoliv pan Hr., a automaticky tak z této skutečnosti nelze dovozovat nevěrohodnost svědecké výpovědi pana Hr. Žalovaný tedy ani

netvrdil, že by výpověď pana H. činila nevěrohodnou výpověď pana Hr., jak žalobce uvádí v bodu [19] žaloby. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že z této skutečnosti nicméně nelze bez dalšího dovozovat ani opak, tj. že dodání vozidel žalobci právě korporací LONGTOUCHE bylo výpovědí pana Hr. jednoznačně prokázáno. K takovému závěru by totiž bylo možno dojít pouze za situace, kdy by po posouzení okolností sdělených panem Hr. o dodání předmětných vozidel za korporaci LONGTOUCHE nebyly zjištěny takové skutečnosti, které vyvolaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti tohoto tvrzení a tedy o tom, zda k prodeji předmětných vozidel žalobci právě korporací LONGTOUCHE opravdu došlo.

48. Pokud žalobce v bodu [21] až [24] a [54] podané žaloby namítá, že otázka, která fyzická osoba za korporaci LONGTOUCHE konkrétně vystavila a podepsala předložené daňové doklady a předávací protokoly, je pro platnost obchodní transakce irelevantní, soud k tomu odkazuje na bod [53] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s totožnou argumentací taktéž již řádně vypořádal. Žalovaný souhlasil, že povinností plátce daně není prokázat, která fyzická osoba za dodavatele zdanitelného plnění fakticky vystavila a podepsala dokumentaci předávanou k tomuto plnění, nicméně zjištění, že žádná z osob nepotvrdila, že by vystavila žalobcem předložené daňové doklady a předávací protokoly, zakládalo v daném případě oprávněné pochybnosti, zda údaje obsažené v této dokumentaci odpovídají skutečnosti a zda tedy deklarované plnění bylo opravdu přijato právě od tvrzeného dodavatele. Této úvaze nemá zdejší soud co vytknout, navíc za situace, kdy ani na tyto závěry žalovaného v podané žalobě žalobce nijak konkrétně nereagoval. Soud však nepřehlédl, že žalobce v bodu [91] žaloby poznamenal, že není pravdivé tvrzení žalovaného, že v rámci daňové kontroly nebylo prokázáno, kdo vystavil a podepsal předmětné daňové doklady, neboť dle žalobce svědek Hr. daňové doklady předal žalobci. K tomu soud uvádí, že tato skutečnost nikterak nerozporuje závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, kdo daňové doklady vystavil a podepsal. Pan H. popřel, že by tak učinil, a pan Hr. na dotaz, kdo vystavil daňové doklady na prodej předmětných vozidel, odpověděl neurčitě, že „*to bylo různé, já, jednatel nebo kolega, byly připraveny v den předání vozů*“. Pan Hr. tedy skutečně ve své výpovědi nepotvrdil, že předmětné daňové doklady (faktury) vystavil a podepsal. K tomu soud odkazuje též na vypořádání obdobné námitky ohledně předání daňových dokladů v bodu [50] napadeného rozhodnutí.
49. Pochybnosti o tom, zda žalobce předmětná vozidla opravdu nabyl právě od korporace LONGTOUCHE, podporují i osvědčení o registraci vozidel, z nichž není vůbec patrné, že korporace LONGTOUCHE disponovala nějakou vazbou na předmětná vozidla. Pokud žalobce v bodu [78] a násl. podané žaloby namítá, že společnost neměla povinnosti být v osvědčení zapsána, soud poukazuje na bod [60] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný totožnou námitkou již zabýval. Za podstatné přitom soud ve shodě s žalovaným považuje, že z důvodu absence zmínky o korporaci LONGTOUCHE v těchto osvědčeních nelze předmětná osvědčení považovat za důkaz, že by korporace LONGTOUCHE předmětná vozidla někdy vlastnila a následně tedy i dodala žalobci. Dílčí pochybnost pak zakládá i to, že pan Hr. jako místo předání předmětných vozidel, ale i jako sídlo jeho kanceláře, označil adresu H. X, Z., o které však nebylo zjištěno, že by měla nějakou vazbu na dodavatele deklarovaného na předložených daňových dokladech (k tomu blíže viz bod [34] napadeného rozhodnutí). Žalobcova argumentace ohledně neexistence zákonné povinnosti ohlásit provozovnu pak nic nemění na tom, že v daném případě byly zjištěny četné dílčí pochybnosti, které ve svém souhrnu založily důvodné pochybnosti ve vztahu k předmětným plněním. Jak soud již uvedl výše, bylo proto na žalobci, aby unesl své

důkazní břemeno, které jej tížilo, a prokázal spornou skutečnost, tj. že předmětná vozidla nakoupil právě od korporace LONGTOUCHE.

50. Žalobce též opakovaně upozorňoval (viz zejména body [28] až [31] žaloby) na to, že dostal všem požadavkům soukromoprávní úpravy. K tomu se žalovaný vyjádřil v bodu [54] napadeného rozhodnutí, kde mj. zdůraznil, že žalobce sice dostal požadavkům soukromoprávní úpravy, avšak to nic nemění na tom, že pro účely dokazování v daňovém řízení tato dokumentace nebyla dostatečná k prokázání faktické stránky šetřených zdanitelných plnění. Tomuto závěru soud přitakává a dodává, že je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Pokud žalobce dále poznamenal, že na samotném převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nic nemění ani eventuální podvodný nebo jiný úmysl převodce, soud k tomu odkazuje na vypořádání totožné námitky žalovaným v bodu [52] napadeného rozhodnutí, se kterým se soud ztotožnil. Pro úplnost soud na tomto místě připomíná, že daňové orgány neuznaly nárok žalobce na odpočet DPH proto, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že zdanitelná plnění skutečně přijal od dodavatele deklarovaného v daňových dokladech, případnou účastí na daňovém podvodu se daňové orgány vůbec nezabývaly.
51. Žalobce v bodu [90] podané žaloby namítá, že žalovaný ze zjevné chyby v psaní na razítku korporace LONGTOUCHE dovozuje zcela mylně neplatnost kupní smlouvy a daňových dokladů. K této námitce soud uvádí, že takovýto závěr žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyslovil, pouze měl za to, že toto skutkové zjištění, byť samo o sobě minoritní, dokresluje další zjištěné skutečnosti, které ve svém souhrnu představují takové množství nesrovnalostí, které zcela oprávněně působí, že důkazní hodnota a věrohodnost předložených předávacích protokolů byla snížena na minimum (viz bod [82] napadeného rozhodnutí).
52. Žalobce v bodu [60] až [70] žaloby uvádí, že společnost LONGTOUCHE nebyla nespolehlivým plátcem, stejně tak s ní nebylo vedeno insolvenční řízení. Dále rozporoval závěry správce daně ohledně virtuálního sídla a nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku. Tato argumentace žalobce však není relevantní ve vztahu k jeho povinnosti prokázat faktické dodání zboží deklarovaným dodavatelem, tedy ve vztahu k unesení jeho důkazního břemene. Žalovaný tyto skutečnosti (tj. že společnost nebyla nespolehlivým plátcem a nebyla v insolvenčním řízení) ostatně nikterak nerozporoval (viz bod [65] napadeného rozhodnutí). Ani virtuální sídlo či nezveřejnění účetní závěrky žalobci k tíži nepřičítal (viz bod [56] napadeného rozhodnutí). Pokud jde o přípis Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 12. 2016, soud podotýká, že tento přípis je součástí správního spisu, kterým soud dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Nutno dále

zdůraznit, že daňové řízení ve věci žalobce je vedeno nezávisle na daňových řízeních jiných subjektů. Pro danou věc tak není podstatné, zda byla, či nebyla zahájena daňová kontrola či postup k odstranění pochybností s tvrzeným dodavatelem žalobce. Pokud žalobce poukazuje na postup Generálního finančního ředitelství ve „veřejně známé kauze“, je uvedený argument zcela nepřipadný, neboť se jedná o skutkově zcela odlišné a nesrovnatelné situace. Nadto, jak již soud uvedl výše, žalobci nebylo vytýkáno, že dostatečně neproověřil informace o deklarované společnosti, ale to, že nebylo prokázáno, že právě od této společnosti tvrzená plnění přijal.

53. K žalobcem citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, soud pro úplnost dodává, že se jedná o judikaturu, v níž se soud vyjadřoval ke zcela jiné skutkové otázce, než která je předmětem sporu ve zde řešeném případě, a sice k otázce prokazování vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Žalobcem citovaná část rozsudku Soudního dvora se pak rovněž vztahovala k této problematice. Ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, není v posuzované věci případný. S tímto rozsudkem se přitom vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod [62] napadeného rozhodnutí) a soud se s tímto vypořádáním ztotožnil. Za nepřipadný je pak nutno též označit odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 8 Afs 71/2011-144, ve kterém se soud vyjadřoval k uznání výdajů uplatněných podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
54. Žalobce dále v bodu [95] a násl. podané žaloby upozorňuje, že v řízení předložil fotografii jednoho z vozidel a navrhl, aby daňové orgány u Magistrátu hlavního města Prahy ověřily, komu byla k dovozu vozidla tato značka přidělena. Daňové orgány však tento důkaz neprovedly, což svědčí o jejich přístupu k provádění důkazů, které jsou dle žalobce prováděny tak, aby náhodou neprokázaly jeho tvrzení. K tomu soud uvádí, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu je to správce daně, kdo určuje, jaké důkazy budou provedeny a jaké nikoli; vázán není ani důkazními návrhy daňových subjektů. Je tedy jen na úvaze správce daně (popř. žalovaného), aby, vázán povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, rozhodl, jaké konkrétní důkazy provede. Tato úvaha samozřejmě musí být přezkoumatelná, správce daně (potažmo žalovaný) je povinen vyložit, z jakých důvodů určitému důkaznímu návrhu daňového subjektu nevyhověl. V projednávaném případě se žalovaný v bodu [86] napadeného rozhodnutí požadavkem žalobce na dotaz směřující Magistrátu hlavního města Prahy podrobně zabýval a logicky vysvětlil, proč tento nebyl způsobilý prokázat, že automobily žalobci dodala právě společnost LONGTOUCHE. Žalobce se přitom v žalobě omezil k podrobné argumentaci žalovaného pouze na konstatování, že tato je zcela účelová a nepravdivá. Za této situace soud neshledává v postupu žalovaného pochybení.
55. Městský soud tedy uzavírá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal skutečnosti, které jsou rozhodné pro uznání nároku na odpočet daně, a to že předmětná vozidla opravdu nabyli od tvrzeného dodavatele. Daňové orgány tedy postupovaly správně, když neuznaly žalobci nárok na odpočet daně. Tento závěr má přitom oporu ve správním spisu. Skutečnost, že žalobce se závěrem daňových orgánů nesouhlasí, neznamená, že jsou rozhodnutí nepřezkoumatelná. Soud sdílí způsob, jakým žalovaný získané důkazní prostředky hodnotil a jaká na jejich základě učinil zjištění. Soud tedy neshledal, že by žalovaný při hodnocení provedených listinných důkazů a svědeckých výpovědí porušil zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěl k závěru o neprokázání

dodání předmětných automobilů deklarovaným dodavatelem. Žalovaný nekladl žalobci k tíži okolnosti, které neměl jak ovlivnit, nýbrž neprokázání vlastního daňového tvrzení pomocí hodnověrných dokladů, které si měl o své obchodní činnosti vést (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).

56. Žalobce brojí dále proti tomu, jakým způsobem správce daně prověřoval jeho nárok na odpočet DPH. Konkrétně s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016-39, namítá, že daňová kontrola je nezákonná, neboť byla zahájena, aniž by bylo správcem daně vedeno jakékoliv obsáhlejší dokazování.
57. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že 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.
58. Podle § 90 odst. 3 věty první, ve znění účinném do 31. 12. 2020, pak platí, že pokud správce v rámci postupu k odstranění pochybností shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.
59. Jak se podává z oznámení o provedení daňové kontroly ze dne 5. 5. 2016, č. j. 3969124/16/209-60565-110331, správce daně sdělil žalobci, že nebyly odstraněny pochybnosti, které správci daně vznikly u podaného daňového přiznání. Poté, co byl žalobce seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností, navrhl žalobce pokračování v dokazování spočívající v provedení svědeckých výpovědí a souvisejících šetření. Správce daně proto přistoupil k zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Lze doplnit, že správce daně pak v rámci daňové kontroly provedl výslechy pana H. a Hr. a dále chtěl provést výslechy pana K., což se však nepodařilo.
60. Je nutno zdůraznit, že nezákonností předmětné daňové kontroly se zabýval již osmý senát v rozsudku ze dne 15. 6. 2020, č. j. 8 A 161/2016-207. Přitom dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla zahájena nezákonně. Jedenáctý senát neshledal důvod, pro který by se od uvedeného závěru měl odchýlit. Osmý senát přitom v rozsudku mj. konstatoval: „V projednávané věci došlo k zákonem předvídané situaci, kdy postup k odstranění pochybností, nevedl k objasnění skutkového stavu, na základě kterého by správce daně vydal rozhodnutí o stanovení daně. Žalobce, po té co se se závěry správce daně seznámil, navrhl doplnění dokazování a správce daně za této situace nemohl postupovat jinak, než zahájit se žalobcem daňovou kontrolu. Jak vyplývá z citovaného zákonného ustanovení, daňovou kontrolu správce daně zahajuje v rozsahu důvodů, pro něž má být v dokazování pokračováno. [...] Skutečnost, že výzva k odstranění pochybností nebyla formulována konkrétně a bylo z tohoto důvodu nezákonná, nevede ještě k závěru, že nezákonná byla i následně vedená daňová kontrola.“
61. Žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017 pak není na danou věc přiléhavý, neboť, jak správně konstatoval již žalovaný v bodu [77] napadeného rozhodnutí, jednalo se o skutkově odlišnou situaci, kdy v případě řešeném v uvedeném rozsudku správce daně u daňového subjektu podle ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu zahájil daňovou kontrolu z důvodu, že daňový subjekt v rámci postupu k odstranění pochybností údajně nevyvinul potřebnou součinnost k prokázání skutečností zpochybňovaných správcem daně. V případě žalobce však správce daně daňovou kontrolu zahájil nikoli z důvodu, že by s ním žalobce nespolutracoval, nýbrž z důvodu, že s ohledem na dosavadní stav dokazování a důkazní návrhy žalobce vznesené v návrhu na

pokračování v dokazování, zjistil, že za účelem objasnění skutkového stavu a správného stanovení daně bude třeba provést další dokazování. V tomto ohledu soud připomíná, že postup k odstranění pochybností má sloužit *„především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52). Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2 Afs 174/2014-31). Správce daně tedy nepochybil, pokud za dané situace přistoupil k zahájení daňové kontroly.

62. Pro úplnost soud uvádí, že žalobce ve své replice ze dne 24. 9. 2019 dále namítal, že v důsledku nezákonného postupu k odstranění pochybností jsou nezákonné všechny důkazy, které byly v rámci postupu k odstranění pochybností obstarány. Nicméně, s ohledem na to, že žalobce tuto námitku uplatnil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (která uplynula dne 7. 7. 2019) a s ohledem na to, že podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobní body doplňovat (rozšiřovat) pouze ve lhůtě pro podání žaloby, soud k této žalobní námitce nepřihlížel.
63. V daném případě tedy městský soud uzavřel, že žalobce neprokázal, že sporná plnění přijal právě od společnosti LONGTOUCHE. Je však třeba se dále zabývat tím, jaký vliv má tato skutečnost na posouzení věci s ohledem na recentní judikaturu Soudního dvora a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci Kemwater (viz bod [30] tohoto rozsudku).
64. Tuto novou judikaturu shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, následovně: *„Podle Soudního dvora musí správce daně odepřít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odepřít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). Soudní dvůr tak významně doplnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).“*
65. Rozsudky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora ve věci Kemwater tak *„[...] vytvářejí prostor pro to, aby mohlo být postavení dodavatele jako plátce daně odvozeno od jiných skutkových okolností, pokud tím bude toto postavení jednoznačně prokázáno, přičemž tyto okolnosti mohou být správci daně známy i jinak než na základě tvrzení daňového subjektu.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85, bod [41]).

66. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 374/2020 rovněž upozornil, že: „*Nová judikatura ve věci Kemwater nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“
67. Městský soud poté, co rozhodl o pokračování v řízení, umožnil žalobci, aby se ke shora uvedenému judikатурnímu vývoji vyjádřil (viz výše). Jakkoli žalobce – do jisté míry rozporně – setrval na identifikaci původního dodavatele a blíže neosvětlil, kdo mu zdanitelná plnění skutečně dodal, současně dle názoru soudu poukázal na skutečnosti, na základě nichž nelze zcela vyloučit, že by případný neidentifikovaný dodavatel mohl být plátcem DPH. Již samotná hodnota přijatého plnění v celkové výši 3 066 115,70 Kč totiž může nasvědčovat tomu, že dodavatel plátcem DPH být mohl, neboť jde o částku podstatně překračující prahovou hodnotu 1 000 000 Kč pro vznik plátcovství DPH podle § 94 odst. 1 ve spojení s § 6 odst. 1 zákona o DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104). Nelze pak přehlédnout, že i hodnota jednotlivých plnění přesáhla v daném případě prahovou hodnotu. Tím však soud nijak nepředjímá, že tato okolnost je sama o sobě dostačující pro učinění závěru, že dodavatel musel mít nutně postavení plátce DPH, i s ohledem na poukaz žalovaného, že dodavatel se nestává plátcem DPH již okamžikem překročení rozhodného obrátu. Je třeba opakovaně zdůraznit, že je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (srov. bod 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56). Za tímto účelem bude třeba případně provést další dokazování. V dalším řízení bude rovněž na žalovaném, aby znovu zvážil, zda s ohledem na vývoj judikatury provede žalobcem navrhovaný důkaz „*evidencí převozních značek*“, na který žalobce rovněž ve své odpovědi na výzvu soudu upozorňoval. Pro úplnost soud dodává, že za dané situace pro nadbytečnost neprovedl důkaz žalobcem předloženými fakturami, které se navíc vztahovaly toliko ke společnosti LONGTOUCHE, o které však nebylo v daňovém řízení prokázáno, že by byla dodavatelem předmětných automobilů.

Závěr a náklady řízení

68. Z výše uvedeného důvodu soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto výrokem I. zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí žalovaného a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
69. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalobci, který byl ve věci plně úspěšný, přiznal právo na jejich náhradu. Náklady žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměny za zastupování advokátem. Ten ve věci učinil tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a vyjádření z 22. 8. 2022), za které mu náleží částka 3 100 Kč/úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč/úkon. Zástupce žalobce, který po celou dobu řízení činil ve věci úkony, byl plátcem DPH, proto žalobci

náleží dle § 57 odst. 2 s. ř. s. i náhrada této daně. Celkem náleží žalobci na náhradě nákladů řízení částka ve výši 15 342 Kč.

70. Soud žalobci nepřiznal náhradu za podanou repliku z 24. 9. 2019, neboť ho nevyzval k jejímu podání a argumentace odpovídala žalobní argumentaci. Nejde proto o účelně vynaložený náklad. Pouze pro úplnost soud dodává, že vyjádření z 22. 8. 2022 podal žalobce k výzvě soudu a vyjadřoval se s ohledem na vývoj judikatury. Toto vyjádření proto soud naopak považuje za účelně vynaložený náklad.
71. Lhůta k platbě náhrady nákladů řízení je stanovena podle § 160 odst. 1 v části věty za středníkem o. s. ř., místo plnění podle § 149 odst. 1 o. s. ř.; oboje ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 20. prosince 2022

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu