



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Simply Cars Europe s.r.o.**, se sídlem Petrohradská 389/20, Praha 10 – Vršovice, zast. Mgr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Kolínská 1686/13, Praha 3 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 8. 2018, čj. 35273/18/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2019, čj. 11 Af 34/2018-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Stěžejní otázky tohoto případu se týkají prokazování vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH). V nynější věci byla stěžovatelka obchodníkem s osobními vozy, převážně luxusními, dílem novými, dílem ojetými. Tato vozidla nakupovaly třetí osoby pro stěžovatelku v zahraničí vlastním jménem a na vlastní účet, poté je prodávaly stěžovatelce, stěžovatelka je pak prodávala někdy dále do zahraničí, někdy tuzemským odběratelům. V průběhu těchto transakcí vzniklý nárok na odpočet DPH správce daně neuznal pro účast stěžovatelky na daňovém podvodu.

[2] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (správce daně) vydal v období od 15. 2. 2017 do 9. 8. 2017 celkem 18 platebních výměrů, kterými rozhodl o povinnosti žalobkyně zaplatit DPH za zdaňovací období roku 2014 (březen, srpen, září a prosinec), 2015 (leden, únor, březen, duben, červen, červenec, srpen, říjen a listopad), 2016 (leden, únor, květen, červen a červenec). Těmito platebními výměry správce daně stanovil daň, resp. odpočet daně, za jednotlivá zdaňovací období odchylně od údajů tvrzených žalobkyní v daňových přiznáních. Žalovaný v rozhodnutí ze dne 7. 8. 2018 napadené platební výměry potvrdil a

zamítl odvolání žalobkyně. Předmět sporu se týká otázky, zda žalobkyně vykazala nároky na odpočet daně oprávněně. Dle závěru správních orgánů se žalobkyně vědomě zapojila do transakcí stižených daňovým podvodem.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně podala žalobu, kterou městský soud zamítl. V odůvodnění se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného. Daňové orgány prokázaly, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodného daňového řetězce. Jejich závěry mají oporu v proběhlém důkazním řízení a jsou řádně odůvodněny.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. [fakticky však tvrdí i důvody dle písm. d) téhož ustanovení, viz dále část **III.A.**]. Žalovaný dle stěžovatelky nesprávně dovodil, že stěžovatelka o účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla. Soud v tomto odkázal na podrobnou argumentaci žalovaného. S tímto závěrem soudu však stěžovatelka nemůže souhlasit, neboť „podrobná“ argumentace, na kterou soud odkazuje, obsahuje zjištění a skutečnosti, které žalobkyně nevěděla a neměla možnost zjistit, a dále spekulativní domněnky, závěry a nekonkrétní tvrzení. Soud též převzal závěr žalovaného ohledně obchodního modelu stěžovatelky, který má být pro zúčastněné osoby krajně nevýhodný a rizikový. Ani s tímto závěrem stěžovatelka nesouhlasí. Stěžovatelka dále detailně popisuje svůj obchodní model a polemizuje s dílčími zjištěními žalovaného (k tomu viz dále argumentace NSS v části **III.B.**). Dále stěžovatelka opakuje svou obsáhlou repliku k vyjádření žalovaného v řízení o žalobě před městským soudem. Stěžovatelka kritizuje soud, že sice cituje mnoho judikátů, ale neuvádí žádné konkrétní okolnosti svědčící o vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu s DPH.

[5] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Poukazuje na celkově vadné pojetí kasační stížnosti, která je spíše než polemikou s rozsudkem městského soudu ve skutečnosti polemikou s rozhodnutím žalovaného a dokonce s jeho vyjádřením podaným v průběhu řízení o žalobě.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu a otázkou, zda se soud svým postupem nedopustil jiné procesní vady [**III.A.**; kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], následně se věnoval posouzení věcných otázek souvisejících s účastí stěžovatelky na daňovém podvodu [**III.B.**; § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

[7] NSS se nemohl věcně zabývat námitkou uplatněnou pod bodem VII. kasační stížnosti, dle níž řízení před správcem daně trpělo „zcela zásadní procesní vadou“. Zpráva o kontrole prý byla zástupci daňového subjektu zaslána, „aniž mu bylo umožněno“ ji projednat (§ 88 daňového řádu). A údajnou procesní nesprávnost stěžovatelka prokazuje

pokračování

zcela obecně obsahem správního spisu. Takovýto stížní bod je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustný, neboť jej stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, jakkoliv jí v tom nic nebránilo.

[8] Nepřipustnost stížního bodu nemůže stěžovatelka obejít ani tvrzením, že při správném procesním postupu by byla uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 až 3 daňového řádu. NSS samozřejmě respektuje, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet i bez návrhu k prekluzi, třebaže žalobce tuto okolnost nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby (nebo to začal tvrdit až v řízení o kasační stížnosti). Jak vysvětlil Ústavní soud, správní soud *„je povinen zabývat se tím, zda daň nebyla vyměřena či doměřena, přestože právo státu k tomu již zaniklo; pokud se tak stalo, musí rozhodnutí pro nezákonnost zrušit a vrátit věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. [...] Nenamítal-li žalobce prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň v řízení před krajským soudem, vyhoví NSS kasační stížnosti (k námitce nebo z úřední povinnosti), pokud k prekluzi tohoto práva skutečně došlo“* [nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (N 38/52 SbNU 387), bod 27].

[9] V této věci však stěžovatelka vůbec netvrdí, že daň byla stanovena správcem daně až po uplynutí prekluzivní lhůty (a rovněž NSS v tomto souhlasí se stěžovatelkou, že daň byla stanovena včas, ve lhůtě dle § 148 daňového řádu). Říká jen, že pokud by správce daně postupoval procesně správně, k prekluzi by (snad) došlo. NSS proto opakuje, že údajné procesní pochybení správce daně měla stěžovatelka vytýkat ve včas uplatněném žalobním bodu. Protože takovouto námitku v řízení před městským soudem vůbec nevznesla, NSS se touto námitkou věcně zabývat nemůže (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[10] Jen pro pořádek a nad rámec nezbytně nutného NSS konstatuje, že se podobnou námitkou uplatněnou v odvolání zabýval žalovaný velmi detailně v bodech 134 až 141 odůvodnění rozhodnutí. Upozornil tam, že k žádnému porušení procesních předpisů nedošlo, naopak byla to sama stěžovatelka, kdo projednání kontrolního zjištění zdržoval a protahoval. Zjevně se snažila dosáhnout překročení prekluzivních lhůt, což se jí však nepodařilo (viz zejm. bod 140 odůvodnění žalovaného).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. Nepřezkoumatelnost a jiná tvrzená procesní pochybení městského soudu

[12] Stěžovatelka obecně namítá, že městský soud jen zcela obecně rekapituluje relevantní judikaturu, vůbec se však nevyjádřil k jednotlivým zjištěním správce daně a žalovaného a k jednotlivým tvrzeným žalobním bodům. Jakkoliv to stěžovatelka výslovně neříká, v podstatě tak zpochybňuje přezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] NSS zdůrazňuje, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Jak vysvětlil nedávno rozšířený senát, *„přezkoumatelnost“ „rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu*

spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, Zdravé Ktišsko, bod 30).

[14] V nynější věci vskutku odůvodnění rozsudku městského soudu trpí určitými nedostatky (viz dále). Rozsudek jako celek však zdaleka není jen kompilátem judikatury, který by se nevyslovoval k jednotlivým žalobním bodům a konkrétním skutkovým tvrzením stěžovatelky. Jakkoliv je odůvodnění vskutku v mnoha aspektech možná až „zbytečnou přehlídkou“ všeho možného, co judikatura k daňovým podvodům řekla, rozsudek v řadě bodů poctivě uvádí jednotlivá skutková zjištění správce daně a žalovaného a vysvětluje, jak z těchto důkazů a zjištění v jejich souvislosti plyne účast stěžovatelky na daňovém podvodu (srov. např. body 42, 45, 46, 47, 56, 63, 64 apod. napadeného rozsudku; ke správnosti těchto závěrů viz část **III.B.** níže).

[15] Ani opakované odkazy městského soudu na rozhodnutí žalovaného nejsou na škodu. Právě naopak. V tomto případě mnohé žalobní argumenty v podstatě jen replikovaly to, co již stěžovatelka uváděla v odvolání. V takovémto případě jistě není úkolem správního soudu „znovu vynalézat kolo“ a pokoušet se jiným stylem říci to samé, co již řekl správní orgán v napadeném rozhodnutí, nebo dokonce obsáhle vypisovat dlouhé pasáže z odůvodnění tohoto rozhodnutí, které poskytly odpověď na (obsahově shodné) odvolací námitky.

[16] Stěžovatelka dále kritizuje, že městský soud odmítl doplnění žaloby a repliku k vyjádření žalovaného jako opožděné. V tomto dává NSS za pravdu stěžovatce, paušální závěry městského soudu v bodech 66 až 68 jeho rozsudku jsou skutečně nepřesné a dílem nezákonné.

[17] Stěžovatelka podala žalobu městskému soudu dne 4. 10. 2018; žalobou napadené rozhodnutí jí bylo doručeno dne 13. 8. 2018. Dvouměsíční lhůta pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) či pro její rozšíření (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) tedy, jak správně uvádí městský soud, uplynula dne 15. 10. 2018 (pondělí). Městský soud však z těchto skutečností vyvodil nesprávný závěr, že podala-li stěžovatelka dne 4. 3. 2019 písemnost nazvanou „Doplnění žaloby“ a dne 18. 3. 2019 doručila soudu repliku k vyjádření žalovaného, soud se obsahem těchto podání nemohl blíže zabývat z důvodu jejich opožděnosti. Soud totiž vůbec nezvážil, zda snad vše v obou dokumentech je nově uplatněným žalobním bodem, respektive které ze skutečností tam uvedených rozvíjí žalobní body ze dne 4. 10. 2018, tj. ty, které žalobkyně uplatnila včas v původní žalobě (zejména skutkové otázky kolem zapojení stěžovatelky do daňového podvodu).

[18] Za normální situace by toto pochybení městského soudu vedlo ke zrušení rozsudku bez dalšího. Nynější případ je však specifický, neboť městský soud se podstatou všech uplatněných žalobních námitek ve skutečnosti zabýval. To plyne nejen z rozsahu rozsudku (19 stran, 76 bodů), ale zejména z jeho obsahu a z námitek, se kterými se vypořádává (srov. též bod [14] shora). Přitom samotná žaloba byla velmi stručná (pouhé tři strany vlastního odůvodnění), naproti tomu doplnění žaloby ze dne 4. 3. 2019 mělo šestnáct stran a replika ze dne 18. 3. 2019 dalších šest stran. Koneckonců sám městský soud sice prohlásil doplnění a repliku za opožděné, ovšem hned v následujícím bodu 69 výslovně (a v rozporu

pokračování

s bodem 68) říká, že odůvodnění rozsudku přizpůsobil „*rozsahu žaloby a množství argumentů, které se často v celém textu žaloby a jejích doplněních opakují a překrývají*“ (zvýraznění doplnil NSS). V každém případě rozhodné je, co ve svém komplexním odůvodnění městský soud skutečně řekl, a zejména to, že se vyslovil ke všem důležitým žalobním bodům, včetně těch, které stěžovatelka rozvíjela v doplnění žaloby.

[19] NSS jen pro pořádek doplňuje, že „dávkování“ jednotlivých argumentů a specifikace včas uplatněných žalobních bodů v řadě podání v rozmezí pěti měsíců není vhodné. Stejně tak není vhodná „upovídání“ a „rozvleklá“ metoda, kterou ve svých podáních stěžovatelka opakovaně užívá. Pokud stěžovatelka takto v žalobním řízení postupovala, městský soud nemusel nutně volit cestu vypořádání se s každým dílčím argumentem, ale mohl naopak proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68].

[20] Rozsudek tedy není nepřezkoumatelný ani netrpí jinou procesní vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí.

III.B. Věcné posouzení účasti stěžovatelky na daňovém podvodu

[21] Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda stěžovatelka mohla nárokovat ve sporných zdaňovacích obdobích nadměrný odpočet DPH, resp. zda v tomto případě byla účastna na podvodu na DPH.

Obecná východiska

[22] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Princip, na kterém je DPH vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (srov. např. rozsudek ze dne 19. 7. 2018, čj. 1 Afs 47/2018-58, věc *GTL*, body 14 násl. a tam cit. judikaturu).

[23] Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH.

[24] Judikatura k daňovým podvodům je dnes již nespočetná. Jak podotkl generální advokát Colomer, ve skutečnosti existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé

a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, bod 35¹). Soudní dvůr EU se kolotočovými podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03,² *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04³ či *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11⁴). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, bod 57).

[25] Zjednodušeně řečeno znakem podvodu je, že *jeden z účastníků daně neodvede a další si ji odečte*; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (takto samotnou stěžovatelkou citovaný rozsudek *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69).

[26] Proto je třeba ctít i legitimní očekávání poctivých daňových subjektů (podnikatelů). Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které prijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. I v daňovém řízení je tedy třeba chránit právní jistotu pramenící z dobré víry daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že by byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získání protiprávní výhody. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního

¹ Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. 3. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:174.

² Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16.

³ Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446.

⁴ Rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373.

pokračování

obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci naněkterém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, věc *Lia Fail company*, bod 21; srov. též již v bodě [24] shora cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, zejména bod 69).

[27] Judikatura SDEU k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“ (*Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 59, srov. též body 53 až 58 tamtéž).

[28] Správce daně je povinen prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti* [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřípustné. Proto i skutečnost, že daňový subjekt **mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl** o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, shodně rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).

[29] Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. takto již např. rozsudek SDEU *Netto Supermarkt*, věc C-271/06, body 22 až 25⁵). Jak již mnohokrát uvedl SDEU, vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH „je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstup“ (takto v bodě [24] cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, zvýraznění doplnil NSS).

[30] Jednotlivé věcné námitky stěžovatelky je třeba posoudit optikou výše uvedených a obecně akceptovaných názorů. Přitom je třeba přihlédnout ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem tohoto případu.

Aplikace obecných východisek na tuto věc

[31] Stěžovatelka nespochybňuje, že v této věci došlo k podvodu na DPH. Zpochybňuje však, že o tomto podvodu věděla, respektive že ho dokonce sama (nebo její jednatel) organizovala.

[32] V daném případě není pochyb, že vědomost stěžovatelky o účasti nebo zapojení na daňovém podvodu musely prokázat daňové orgány (viz bod [28] shora).

⁵ Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105.

[33] Stěžovatelka se nicméně mylí, pokud tvrdí, že daňové orgány neprokázaly, že se zaviněně účastnila podvodu, tzn. že o podvodném osudu obchodních transakcí minimálně mohla, resp. měla vědět (zde však s ohledem na dále podané je nepochybné, že o podvodu stěžovatelka vědět musela).

[34] Městský soud se okolnostmi daňového podvodu a vědomosti stěžovatelky o účasti na něm podrobně zabýval. Je zřejmé, že žalovaný pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí odkazoval. Městský soud se při úvahách o účasti na daňovém podvodu (a vědomosti stěžovatelky o této účasti) opřel zejména o skutkové okolnosti vyplývající ze spisového materiálu, které poukazovaly na nestandardní postupy a vztahy provázanosti obchodníků v řetězci. Městský soud zcela správně odkazoval zejména na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, stejně bude postupovat též NSS. Dále NSS pomine argumenty ve prospěch existence samotného daňového podvodu, protože tuto skutečnost stěžovatelka nezpochybňuje. NSS však musí dodat, že stěžovatelka argumenty žalovaného o existenci daňového podvodu směšuje s argumenty ohledně její vědomosti o tomto podvodu, jakkoliv správce daně toto správně rozlišuje. Ohledně existence samotného daňového podvodu lze samozřejmě argumentovat i skutečnostmi, které stěžovatelka znát nemusela.

[35] NSS předně konstatuje, že rozhodnutí žalovaného je sepsáno a odůvodněno naprosto příkladně, je velmi přesvědčivé, přehledné a důkladné. Dle rozhodnutí žalovaného to, že stěžovatelka musela o své účasti na daňovém podvodu vědět, lze prokázat zejména následujícími skutečnostmi (všechny odkazy jsou na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, není-li uvedeno výslovně jinak):

- a) *Jednatel stěžovatelky Tomáš Smola je zkušeným obchodníkem s luxusními vozy. Jako zkušený profesionál si tedy měl a mohl všimnout nestandardností u svých dodavatelů (bod 80);*
- b) *„Naprosto nestandardní“ obchodní model, kdy pro stěžovatelku pořizovaly vozy ze zahraničí třetí subjekty, obstaraly v zahraničí nákup, vyřízení veškerých dokumentů a dalších administrativních a právních záležitostí, přitom však nesly veškeré riziko spočívající v možnosti, že dovezený vůz nebude odpovídat představám stěžovatelky nebo koncového zákazníka, a stěžovatelka proto vůz neodebere. Stěžovatelka naopak nenesla riziko žádné, jelikož mohla vůz prostě neodebrat (bod 39, podobně bod 81, podobně též bod 56 rozsudku městského soudu);*
- c) *Žádný z těchto třetích subjektů (dodavatelů stěžovatelky) nebyl „běžným“ prodejcem s automobily, tito „obchodníci“ obchodují v konkrétně daných strukturách a pro zájemce o vůz „z ulice“ neexistuje možnost tyto prodejce kontaktovat. Tyto společnosti nemají žádnou provozovnu (autobazar, servis, showroom), žádné webové stránky, žádné reference; sídlo mají buď v „office-housech“, kde s nimi sídlí desítky či stovky dalších společností, či v rodinných domech či bytech (body 81 a 82, podobně též bod 45 a 55 rozsudku městského soudu);*
- d) *Téměř všichni tito „dodavatelé“ jsou tzv. ready made společnosti, které se typicky účastní řetězových podvodů na DPH. Jde o „schránkové“ společnosti, vozy přes ně procházely pouze fakturačně, materiální linie vede od prodejce ze zahraničí přímo k stěžovateli. Do řetězce se žádná normální, běžná společnost nikdy nezapojila (bod 81, podobně též bod 55 rozsudku městského soudu);*
- e) *Je statisticky nepravděpodobné, že by téměř všichni partneři stěžovatelky byli založeni jako tzv. ready made, jejich životní cyklus byl v zásadě stejný a probíhal ve stejném čase – založení, zapojení do obchodování se stěžovatelkou, útlum, provázený čekáním na likvidaci, a výmaz z obchodního rejstříku (bod 81);*
- f) *Subjekty v řetězci obchodujícím s automobily byly propojeny konkrétními lidmi, kteří formálně či neformálně figurovali ve vícero společnostech (viz výčet např. v bodě 76);*

pokračování

- g) *Jednatelé společností obchodujících se stěžovatelkou měli pobyt na pochybných adresách, kde z logiky věci nebyli k zastížení (zpravidla zcela formální adresa na oblašovně obecního úřadu) (bod 81, srov. též výčet těchto osob s údaji o adresách na straně 8 a 9, podobně též bod 55 rozsudku městského soudu);*
- h) *Vysvětlení jednatele stěžovatelky, že zapojení těchto třetích osob do svých obchodů potřeboval proto, že není s to zařizovat veškerou agendu s dovozy sám, ztrácí na věrohodnosti, neboť stěžovatelka naopak nemá potíž do zahraničí sama vyvážet a agendu s tím spojenou sama obstarávat (bod 81);*
- i) *Jakkoliv přesný průběh jednotlivých transakcí bylo s ohledem na jejich povahu velmi obtížné zpětně přesně určit, správci daně se přesto mezinárodním dožádáním v Německu podařilo dohledat, že v těchto přesně zdokumentovaných případech stěžovatelka kupovala vozy od dodavatele za menší cenu, než za kterou byly vozy v Německu pořízeny. To prokazuje, že celý komplikovaný řetězec neměl žádnou vnitřní ekonomickou logiku (body 83 a 85); nelze ani argumentovat, že o tom stěžovatelka nemusela vědět, neboť její jednatel Smola vypověděl, že vozy dohledával osobně na webu, z čehož žalovaná dovozuje, že musel dobře znát jejich přesnou cenu (bod 84) (srov. k tomu též bod 56 rozsudku městského soudu);*
- j) *V jiných případech sice třetí subjekty realizovaly zisk, ovšem velmi malý (příklady v bodě 86);*
- k) *Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka ve velké míře prodávala vozy v podstatě za ceny, za které je nakupovali její „dodavatelé“, tedy za ceny, které byly na zahraničních webech inzerovány a které stěžovatelka, respektive jednatel Smola znal, neboť vozy pro klienty sám vyhledával (body 88 a 117);*
- l) *Všechny vozy byly rovnou ze zahraničí dováženy do Česka přímo stěžovatelce, účast třetích subjektů na všech transakcích byla ryze „papírová“, formální (bod 88);*
- m) *Z výsledků zahraničního dožádání se ukázalo, že se s cizozemskými osobami vyjednával přímo jednatel stěžovatelky Smola, který veškeré obchody inicioval a do řetězce pak vtahoval třetí subjekty, např. společnost Fisalia (body 90 a 91);*
- n) *Přinejmenším u společnosti Fisalia s. r. o. stěžovatelka, respektive jednatel Smola věděli již v průběhu sporných transakcí, že neplní své daňové povinnosti. Jednatelé stěžovatelky na to upozornil přímo správce daně. Přesto stěžovatelka dále na účet této společnosti bradila značné sumy, byť současně jednatel stěžovatelky naznačoval, že jednatel společnosti Fisalia je podvodník (body 92 a 126).*

[36] NSS opakuje, že rozhodnutí žalovaného, o které se opřel a v detailech na něj odkazoval městský soud, je příkladně a velmi přesvědčivě odůvodněno. Všechny právé rekapitulované skutečnosti stěžovatelka znala a musela znát, žalovaný v této části, kde prokazuje znalost stěžovatelky o daňovém podvodu, neargumentuje ničím, o čem vědět nemohla. Stěžovatelka v kasační stížnosti směšuje argumentaci žalovaného o existenci daňového podvodu (body 41-78 rozhodnutí) s argumentací o vědomosti stěžovatelky o účasti na tomto podvodu (viz právě citované pasáže). Stěžovatelka účelově napadá ty teze, kterými však žalovaný vůbec neprokazoval povědomost stěžovatelky o daňovém podvodu.

[37] Daňovými orgány identifikovaný soubor nepřímých důkazů spolehlivě a jednoznačně prokazuje, že stěžovatelka evidentně věděla (musela vědět), že se účastní podvodu na DPH. Celý řetězec obchodování s vozy, který tvořila početná skupina proměňujících se společností, nedával žádný ekonomický smysl. NSS opakuje, že stěžovatelka prodávala vozy v podstatě za ceny, za které je nakupovali její „dodavatelé“, tedy za ceny, které byly na zahraničních webech inzerovány a které stěžovatelka, respektive jednatel Smola znal, neboť vozy pro klienty sám vyhledával (srov. bod 88

⁶ Na tento bod lze stěžovatelku odkázat v jejím argumentu, že neměla kapacitu ani technické vybavení na dovoz vozidel ze zahraničí. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti na s. 8 toto tvrzení jen mechanicky opakuje, aniž by se pokusila jakkoliv polemizovat s tezí žalovaného, že paradoxně naopak stěžovatelka měla plnou kapacitu a technické vybavení pro vývoz vozidel z ČR.

rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka musela velmi dobře vědět, že počínání obchodních partnerů nedává žádný rozumný smysl, na celém řetězci transakcí vlastně nic nevydělají. Stěžovatelka pak namnoze dosahovala zisku (o zisku, na který poukazuje stěžovatelka např. na s. 8 kasační stížnosti, NSS nepochybuje) tím, že od svých „dodavatelů“ nakupovala vozy za menší cenu, než je oni sami koupili. Protože o tomto jednání Smola dobře věděl, musel buď vycházet z toho, že má ve svých partnerech co do činění se zvláštním druhem „samaritánů“, kterým je veškerý ekonomický zisk lhostejný, anebo naopak musel velmi dobře vědět, že všechny komplikované transakce směřují jen k neoprávněnému vyvedení DPH z veřejných rozpočtů. Právě to by byl, nebýt rozhodnutí správce daně a žalovaného, jediný ekonomický smysl všech těchto pochybných transakcí. Pokud tedy „dodavatelé“ stěžovatelky nebyli prostoduši či nebyli samaritáni, měla jejich činnost, na které měli buď ztrátu anebo žádný či minimální zisk, smysl jen za situace, kdy se následně se stěžovatelkou plánovali rozdělit na podvodně získaném DPH.

[38] Na tom nemůže nic změnit ani argumentace stěžovatelky, že jednatel Smola na webu vyhledával typové vozy. Dodavatelé prý tedy např. v Německu nenakupovali ty stejné vozy, které jednatel stěžovatelky dohledal např. na německých webových inzertních stránkách, ale jen typově stejné vozy (stejně staré, stejné vybavení). V takovém případě je však dle NSS logické, že se dosažená cena nemohla od ceny, kterou jednatel Smola na webu viděl, příliš lišit. Jinými slovy, takováto obrana na právě podaných závěrech vůbec nic nemění.

[39] NSS opakuje, že daňové orgány správně identifikovaly výčet konkrétních nestandardností daňového podvodu. Je především třeba souhlasit s tím, že velmi zvláště nastavený obchodní model tak, jak ho popsal žalovaný ve shodě s tím, co mu vypověděla a písemnými podklady prokazovala stěžovatelka, nedává žádný ekonomický smysl. Celé obchodování s vozidly bylo nastaveno tak, že by žádný racionálně uvažující ekonomický subjekt na něj nemohl přistoupit – dodavatelé stěžovatelky nesli veškeré riziko, naproti tomu stěžovatelka (podivuhodně) nenesla riziko žádné.

[40] Stěžovatelka s tím polemizuje a tvrdí, že přece v případě neodebrání vozu by vozidlo zůstalo ve vlastnictví stěžovatelčiných dodavatelů, tedy oni by nic netratili. Takovýto závěr je nicméně zjevný ekonomický nesmysl – dovozci by sice zůstalo vozidlo, ale měl by najednou problémy s jeho prodejem. NSS připomíná, že všichni dodavatelé byli pro veřejnost zcela neznámí, nikde neinzerovali, neměli žádné pobočky, zpravidla ani žádné prostory, neměli by tedy zjevně ani kde vozidlo skladovat. Je navíc obecně známé, že automobil ztrácí na ceně již samotným odběrem u hlavního prodejce – již po vyjetí z brány továrny tržní cena třebas i zcela nového vozidla klesá. Profesionálové v oblasti prodeje vozidel by si tedy počínali velmi zvláště, pokud by vše nechávali náhodě a nesli veškeré riziko, že jim nakonec dovezené vozidlo zůstane, zatímco stěžovatelka by nenesla riziko žádné. Žalovaný nadto ve svém rozhodnutí správně upozorňuje, že tyto třetí osoby dle teze stěžovatelky nesly též kurzové riziko (veškeré platby vozů v zahraničí probíhaly v cizí měně) a riziko z přepravy (během přepravy samozřejmě mohlo být vozidlo poškozeno).

[41] Jak žalovaný výstižně dodal, v tomto kontextu naprosto nedávaly žádný ekonomický smysl ony početné (a krátkodobé) převody vlastnictví – smysl by naopak

pokračování

dávalo a normálnímu obchodování by odpovídalo, pokud by stěžovatelčini dodavatelé byli pouhými zprostředkovateli (srov. bod 81 rozhodnutí žalovaného). Tato ekonomická nelogičnost nelze vskutku vysvětlit jinak než tím, že za celým obchodním modelem stěžovatelky stály jiné než (legální) ekonomické zájmy. Jinak řečeno, naprosto neracionální ekonomické riziko na straně dovozců nevadilo, protože celá konstrukce stála hlavně na získání nadměrných odpočtů na DPH, zatímco jiné subjekty v řetězci DPH neodvedou. Proto ostatně též ony početné převody vlastnictví, které mají smysl „jen“ z hlediska zastření podvodu na DPH, nikoliv však z hlediska normální obchodní logiky.

[42] Stěžovatelka zpochybňuje, že by byl její jednatel Smola hlavním organizátorem daňového podvodu. Odkazuje naopak na to, že společnosti v řetězci byly propojeny spoustou jiných osob. K tomu třeba říci, že žalovaný neříká, že by snad byl jednatel Smola jediným organizátorem podvodu. Organizace podvodného řetězce byla „*organizačně a logisticky náročnou činností, proto lze předpokládat, že obchody realizovala větší skupina osob, která jednala organizovaně a dělila se o profit plynoucí především z neodvedené daně*“ (bod 88 rozhodnutí žalovaného, zvýraznění doplnil sám žalovaný). Proto upozornění stěžovatelky, že dodavatelské společnosti mají jiné personální propojení než jednatele Smolu a že mezi těmito osobami jsou lidé s mnohem většími zkušenostmi s obchodováním s auty než jednatel Smola, vůbec neodporuje тезím žalovaného. Žalovaný ovšem dostatečně prokázal, že jednatel Smola byl jedním z hybatelů těchto obchodů (viz bod [35] shora), byť jistě nemusel být hybatelem hlavním, tím méně jediným (a ani „mozkem“, který celý podvod vymyslel). Rozhodně však nemohl být obětí těchto jiných osob, jak se nyní stěžovatelka snaží celou situaci popsat (srov. jen aktivitu jednatele Smoly již při samotném nákupu vozů v zahraničí, jak se podařilo prokázat výsledkem zahraničních prodejců v rámci mezinárodního dožádání).

[43] Skutečnost, že v době transakcí nebyla ani jedna ze společností vedena jako nespolehlivý plátc DPH, je v tomto kontextu irelevantní. Ostatně je třeba upozornit, že žalovaný v části označené jako „2. Vědomostní test – existence objektivních okolností“, kde prokazuje znalost stěžovatelky o daňovém podvodu, platební problémy jako argument proti stěžovateli vůbec nepoužívá [krom specifického případu společnosti Fisalia, kde na tyto problémy stěžovatelku upozornil správce daně ještě v průběhu sporných transakcí – viz bod [35] písm. n) shora]. Argumenty stěžovatelky se tedy v tomto mívají zcela s obsahem odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Žalovaný jen upozorňuje, že v kontextu všech dalších skutečností je velmi podivné, a statisticky neobhajitelné, že téměř všichni stěžovatelčini dodavatelé odpovídali vzorci „*čerstvě založená společnost - zapojení do obchodování se stěžovatelkou, útlum, provázený čekáním na likvidaci, a výmaz z obchodního rejstříku*“ [srov. bod [35] písm. e) shora]. Stěžovatelce tedy nikdo nevyčítá jen to, že její partneři posléze přestali plnit daňové povinnosti. Vyčítá se jí to, že v podstatě ve sporných transakcích s jinými partnery neobchodovala. Ale ani to by samo o sobě nestačilo pro závěry žalovaného. Klíčové je, že všechny okolnosti případu vypočtené v bodě [35] shora představují ve svém komplexu naprosto pádný argument pro závěry žalovaného.

[44] Ve vztahu k dlouhé argumentaci stěžovatelky zpochybňující závěry ohledně dovozu a vývozu vozidel Range Rover lze odkázat na detailní argumentaci žalovaného v bodech 66-73 rozhodnutí. Zde jsou uvedeny i důkazy ve prospěch тезí žalovaného. V bodě 73 pak může stěžovatelka nalézt i velmi přesvědčivé vysvětlení toho, jak mohla

vozidla po vývozu do Číny „znovu obživnout“ v ČR. Stěžovatelka s touto argumentací nijak nepolemizuje, jen v rozporu s obsahem rozhodnutí říká, že žalovaný pro své závěry nesnáší žádné tvrzení či dokonce důkaz. Prostým nahlédnutím do bodu 73 rozhodnutí se stěžovatelka mohla přesvědčit o opaku. Pokud pak argumentuje nesouladem mezi zprávou o daňové kontrole a rozhodnutím žalovaného, lze k tomu jen říci, že správní soudy přezkoumávají rozhodnutí žalovaného, které samozřejmě může odstranit i dílčí nedostatky či nesprávnosti zprávy o daňové kontrole.

[45] Pokud stěžovatelka argumentuje, že třetí subjekty využívala proto, že měly lepší podmínky pro odběr vozů od společnosti ŠKODA Auto, tyto skutečnosti již dostatečně vyvrátily dokazováním daňové orgány (viz body 152-154 rozhodnutí žalovaného).

[46] Konečně soud nikde neříká nic o trestním stíhání jednatele Smoly či stěžovatelky, jen ho zmiňuje v bodě 19 (jde o citaci vyjádření jednatele během jednání soudu: „*Je pravdou, že na žalobce bylo podáno trestní oznámení, ovšem policie ve věci nekoná*“), a v bodě 20 (vyjádření žalovaného během jednání, který upozornil, že trestněprávní souvislosti této věci nemají na daňové povinnosti stěžovatelky žádné dopady), aniž z toho cokoliv dalšího vyvozuje pro své rozhodnutí (srov. též bod 73 napadeného rozsudku *in fine*). Kasační námitka, že soud vzal v neprospěch stěžovatelky do úvahy neprokázané trestněprávní dopady věci, se proto zcela míjí s obsahem rozsudku.

[47] K argumentaci stěžovatelky kritizující vyjádření žalovaného k žalobě se NSS nebude nijak vyjadřovat, protože se zcela míjí s předmětem tohoto řízení, tedy přezkumem zákonnosti rozhodnutí městského soudu, respektive jeho prostřednictvím (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.) přezkumem zákonnosti rozhodnutí žalovaného.

[48] NSS jen pro pořádek dodává, že pokud správce daně zjistí konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04,⁷ body 32 a 33, shodně již cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, bod 42, a další tam cit. judikatura). V nynějším případě však nic takového stěžovatelka netvrdila a s ohledem na závěry žalovaného ani tvrdit nemohla, neboť to byla právě stěžovatelka, kdo celý řetězec společně s jinými osobami (vědomě) spoluutvářela (body 94-96 rozhodnutí žalovaného).

IV. Závěr a náklady řízení

[49] NSS uzavírá, že vzhledem k poměrně jednoznačným okolnostem této kauzy, které jednotlivě i v jejich spojitosti zpochybňovaly samotný ekonomický základ podnikání stěžovatelky, nebylo nezbytně nutné, aby se městský soud detailně zabýval jednotlivými dílčími argumenty, kterými stěžovatelka zpochybňovala některá ze skutkových zjištění

⁷ Rozsudek SD EU ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309.

pokračování

správce daně. Byť městský soud rozsáhlou argumentací nevyvrátil některé z dílčích skutkových žalobních bodů, v odůvodnění napadeného rozsudku srozumitelně vyložil, proč považoval žalobu za nedůvodnou. Jeho závěry jsou podpořeny jasnou argumentací.

[50] Stěžovatelka má samozřejmě pravdu, že po daňovém subjektu nelze vyžadovat, aby před uskutečněním obchodu prověřoval věrohodnost nekonečně dlouhého řetězce podnikatelů (viz v bodě [25] shora cit. věc *VYRTYCH*, bod 69). Ovšem v nynější věci zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že účast na podvodném obchodním řetězci spoluorganizovala sama stěžovatelka. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje stěžovatelka. Síla daňovými orgány zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti, jak NSS v bodě [35] shora nastínil. Jedná se o provázaný komplex dílčích, ale velmi silných nepřímých a někde i přímých důkazů.

[51] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[52] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. listopadu 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu