



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Czech Invest Group s.r.o.**, se sídlem Štrossova 272, Pardubice, zast. Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V Parku 2316/12, Praha 11, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2019, č. j. 1152/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 25. 11. 2019, č. j. 52 Af 6/2019 - 57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 25. 11. 2019, č. j. 52 Af 6/2019 - 57, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 1. 2019, č. j. 1152/19/5300-21442-712243, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **18 200 Kč** k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Lukáše Regece, advokáta se sídlem V Parku 2316/12, Praha 11, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 10. 1. 2018, č. j. 21473/18/2801-50524-609436, neuznal žalobkyní nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad 2014 a doměřil jí DPH ve výši 14 593 Kč. Důvodem neuznání odpočtu DPH ve výši 102 396,69 Kč ve vztahu k pořízení automobilu značky PORSCHE od společnosti KUMA Trade, s. r. o. (dále jen „KUMA“), bylo, že žalobkyně neprokázala, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Důvodem neuznání odpočtu DPH v celkové výši 657 768,58

Kč ve vztahu k pořízení osobního automobilu značky MERCEDES a osobního automobilu značky MASERATI od společnosti TÝNEC CARS, s. r. o., bylo konstatování podvodu na DPH, přičemž žalobkyně mohla a měla vědět o své účasti na podvodné transakci. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Ohledně odpočtu za nákup vozidla PORSCHE odmítl aplikovat žalobkyni zdůrazňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*, a setrval na názoru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení o tom, že zmíněné vozidlo značky PORSCHE jí skutečně dodala společnost KUMA. Vlastníkem vozidla byla společnost ČSOB LEASING, a. s., a poté A. K.; žalobkyně neprokázala své tvrzení o vlastnictví tohoto vozidla společností KUMA. Ta tedy nemohla převést vlastnické právo k tomuto vozidlu na žalobkyni, která tak neodstranila důvodné pochybnosti správce daně týkající se přijetí plnění od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu a nepředložila žádné důkazní prostředky k prokázání, že předmětné plnění přijala od společnosti KUMA. Nebyla tedy splněna hmotněprávní podmínka pro uznání nároku na odpočet DPH.

[3] Co se týče nákupu vozidel MASERATI a MERCEDES od společnosti TÝNEC CARS, ztotožnil se krajský soud s názorem, že byl zasažen podvodem na DPH, neboť byly splněny všechny tři kroky testu pro jeho konstatování.

[4] K namítaným procesním pochybením správce daně a žalovaného krajský soud uvedl, že ohledně svědecké výpovědi M. D., jednatele společnosti TÝNEC CARS a zároveň jednatele a společníka společnosti KUMA, žalobkyně účelově „otáčí“ závěry správce daně a žalovaného ve svůj prospěch, když se snaží navodit dojem, že to vlastně byl správce daně, kdo bezdůvodně odmítl provedení jeho svědecké výpovědi. Ze zprávy o daňové kontrole však vyplývá, že se správce daně pokusil M. D. vyslechnout, to se mu však nepodařilo, a to ani za součinnosti Policie ČR.

[5] Zprávu o daňové kontrole označil krajský soud za platně doručenou dne 9. 1. 2018, neboť prioritou doručování do datové schránky neznamená, že zpráva o daňové kontrole nemohla být platně doručena zástupkyni žalobkyně osobně do jejího zaměstnání pracovníky správce daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností pro nesprávné posouzení právní otázky, rozpor s obsahem správního spisu a nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že krajský soud některé její námitky fakticky nepřezkoumal, namísto toho je paušálně označil za „účelové“, aniž by toto své subjektivní a vůči ní negativně zaměřené tvrzení hlouběji odůvodnil.

pokračování

[8] Dále brojí proti neuznání odpočtu ve vztahu ke koupi automobilu PORSCHE od společnosti KUMA. Připomíná, že ještě v průběhu daňového řízení doložila písemnou smlouvu mezi panem A. K. a společností KUMA, takže již bylo možno bezrozporně popsat celý řetězec vlastníků od leasingové společnosti ČSOB LEASING, a. s., přes fyzickou osobu pana A. K., přes obchodní společnost KUMA až ke stěžovateli. Ta nenese důkazní břemeno ohledně jednání jiných subjektů. Navíc, i pokud by nebylo prokázáno, že vozidlo PORSCHE dodala stěžovatelce společnost KUMA, pak ze zjištěného skutkového stavu nelze dospět k jinému závěru, než že automobil dodal stěžovatelce pan A. K., jenž je plátce DPH. Své důkazní břemeno tedy stěžovatelka unesla.

[9] Dále brojí proti tvrzení, že nákup vozidel MERCEDES a MASERATI od společnosti TÝNEC CARS byl stížen podvodem na DPH. Kritizuje, že oba uvedené nákupy byly z hlediska oprávněnosti uplatněného odpočtu posouzeny společně, přestože drtivá většina okolností souvisejících s pořízením vozidla MASERATI nijak nesouvisí s okolnostmi pořízení vozidla MERCEDES. Tyto tzv. objektivní okolnosti nasvědčující podvodu na DPH, na něž poukazovali žalovaný a krajský soud, navíc nelze vůbec pokládat za okolnosti nasvědčující stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu, vzešly spíš z administrativních pochybení či stěžovatelčiny přílišné horlivosti, popřípadě z obchodní praxe mezi ní a společností TÝNEC CARS. Dále pak polemizuje s tím, jaké objektivní okolnosti žalovaný konstatuje. Zjevně nemohlo jít o tzv. „podvodný řetězec“, jelikož ten by podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33, muselo tvořit více subjektů než dva. Samotné neodvedení daně ze strany společnosti TÝNEC CARS bez dalšího nese svědčí o tom, že se jedná o podvod na DPH. Nebylo vůbec postaveno najisto, že stěžovatelka vylákala daňovou výhodu v podobě odpočtu na DPH, bez toho se však nemůže jednat o podvod na DPH ve smyslu unijního práva.

[10] Z hlediska procesního brojí proti tomu, že nebyl vyslechnut jako svědek pan M. D., což správce daně odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole pouze tím, že se jedná o obstrukce ze strany stěžovatelky. Jeho výslech navrhovala stěžovatelka znovu v odvolání, nyní již kvůli úmrtí tohoto svědka není výslech možný. Připomíná, že jen skutečnost, že se v dřívějších fázích řízení tento svědek nedostavoval k výslechu, nemůže založit podezření, že společnost, za něž jednal, či její odběratelé jsou součástí řetězce s cílem realizovat daňový podvod.

[11] Závěrem stěžovatelka protestovala proti způsobu, jakým byla ukončena daňová kontrola. Nejprve namítá, že nelze tvrdit, že by se vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že jí správce daně zasílal SMS zprávy či telefonoval, jí nemohla založit žádná práva a povinnosti, neboť zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nepočítá s možností, že by byl daňový subjekt informován prostřednictvím SMS zpráv. Nebyly tak splněny podmínky pro doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy opakované obstrukční jednání s cílem vyhnout se osobnímu projednání této zprávy. Správce daně její zástupkyni zaslal pozvánku k projednání zprávy dne 22. 12. 2017, tedy dva dny před Štědrým dnem, a stanovil k projednání dva termíny: 3. 1. a 8. 1. 2018. Právní fikce doručení do datové schránky však nastala až dne 2. 1. 2018, navíc jak je obecně známo, od 29. 12. 2017 do 2. 1. 2018 systém datových schránek nefungoval. Podmínku minimální doby na přípravu k jednání podle § 32 daňového řádu proto nesplňoval termín 3. 1. a

patrně ani 8. 1. 2018, navíc zástupkyně stěžovatelky do datové schránky nahlédla až v pátek 5. 1. 2018. Následující pracovní den, tedy v pondělí 8. 1., se z jednání omluvila, což řádně zdůvodnila. Hned dne 9. 1. 2018 se ovšem úřední osoby správce daně, které se ani nelegitimovaly a z nichž stěžovatelčina zástupkyně poznala pouze Ing. B., dostavily do jejího zaměstnání a předaly jí obálku, z níž ani nebylo možno seznat, co je jejím obsahem a kdo ji vlastně předává. Není proto prokázáno, zda obsahem byla právě zpráva o daňové kontrole. Zejména pak takový postup doručování porušoval § 39 daňového řádu, podle nějž lze písemnost doručovat při ústním jednání nebo jiném úkonu, nebo elektronicky. K ústnímu jednání však dne 9. 1. 2018 nedošlo, nebyl z něj vyhotoven ani protokol. Správce daně byl patrně veden obavou, že při použití zákonného způsobu doručení by pravděpodobně uplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Svým postupem správce daně porušil zásady přiměřenosti, zdrženlivosti a hospodárnosti také proto, že zástupkyni stěžovatelky byla ona nenadepsaná obálka předána v jejím zaměstnání přímo před zraky generálního ředitele, tedy v situaci, kdy její převzetí nemohla odmítnout. Byla tak donucena obálku převzít, ovšem vzápětí ji neotevřenou odeslala zpět na adresu správce daně. Daňová kontrola tak byla ukončena nezákonně, v důsledku toho byl nezákonný i platební výměr, který nemohl způsobit ani přerušování běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která tak marně uplynula dne 23. 1. 2018.

[12] Stěžovatelka proto navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasně odkázal na jednotlivé části rozsudku krajského soudu. K nabytí vozidla PORSCHE zdůraznil, že sama stěžovatelka deklarovala přijetí plnění od společnosti KUMA, nikoli od pana K., takže nebyl důvod zabývat se tím, zda pan K. je či není plátcem DPH. Na základě dosud zjištěného skutkového stavu navíc nelze dospět k závěru, že se transakce uskutečnila přímo mezi stěžovatelkou a panem K.. Odmítl, že by směšoval okolnosti pořízení vozidel MASERATI a MERCEDES, nicméně vzhledem k tomu, že stěžovatelka obě vozidla pořídila během jediného týdne, je třeba na ně nahlížet ve vzájemném kontextu. Zdůrazňuje, že podvodný řetězec může být tvořen i pouze dvěma společnostmi. K nevyslechnutí svědka M. D. žalovaný připomněl, že jeho vyhýbání se výslechu vykazovalo znaky obstrukčního jednání. Ke způsobu ukončení daňové kontroly odkázal na posouzení krajským soudem, podle nějž způsob doručení zprávy o daňové kontrole nemohl stěžovatelce způsobit žádnou újmu.

[14] Rozhodující senát při předběžném posouzení věci zjistil, že první senát NSS usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. předložil rozšířenému senátu k zodpovězení následující otázku: „*Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“ V tomto usnesení první senát zpochybnil závěry rozsudku NSS č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Stavitelství Melichar*, kterých se stěžovatelka ve své kasační stížnosti, mimo jiné, dovolává. Soud proto usnesením ze dne 27. 3. 2020, č. j. 9 Afs 349/2019 - 38, přerušil řízení. Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, dvě předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen

pokračování

„SD EU“). Na dané otázky SD EU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Usnesením ze dne 7. 4. 2022, č. j. 9 Afs 349/2019 - 40, rozhodl soud o pokračování v nynějším řízení.

[15] Žalovaný zaslal v reakci na výzvu NSS vyjádření, v němž zopakoval, že na základě dosud provedeného dokazování lze mít postaveno najisto, že stěžovatelce sporné plnění nedodala osoba uvedená na předloženém daňovém dokladu. V kasační stížnosti sice coby možného dodavatele vozidla označila pana A. K., který dle původně tvrzeného skutkového stavu měl vozidlo prodat společnosti KUMA, tuto skutečnost však v daňovém řízení netvrdila a k prokázání tohoto nově tvrzeného skutkového stavu nepředložila v rámci daňového řízení jakékoliv důkazní prostředky, naopak se pokoušela prokázat skutkový stav zcela odlišný. Z daňového řízení a provedeného dokazování s jistotou nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem plnění tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Žalovaný je proto přesvědčen, že jeho závěr, podle kterého nelze stěžovatelce nárokovat odpočet DPH přiznat, ob stojí i po rozsudku SD EU ve věci *Kemwater ProChemie*.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

III. a) Tvrzená nepřezkoumatelnost rozsudku

[17] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se NSS nejprve tímto důvodem a pro stručnost odkazuje na judikaturu ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, nesrozumitelný a nedostatečně odůvodněný, jak uvádí stěžovatelka. Krajský soud se srozumitelným a dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami a své závěry logicky zdůvodnil, s jednou dílčí výjimkou, rozebranou podrobně v následující části tohoto rozsudku. Pouhá skutečnost, že některá stěžovatelčina tvrzení označil krajský soud za účelová či zavádějící, nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, ostatně jak bude rozebráno v některých dalších částech odůvodnění, s tímto hodnocením některých stěžovatelčiných tvrzení se ztotožňuje i NSS.

III. b) Poskytnutí vozu PORSCHE jiným než deklarovaným dodavatelem

[18] První meritorní stěžovatelčina námitka se týká důsledků toho, že správci daně vznikly v daňovém řízení důvodné pochybnosti o tom, kdo stěžovatelce dodal automobil PORSCHE. Podle stěžovatelkou předložených dokladů jí ho dodala společnost KUMA. Podle zjištění správce daně byla vlastníkem tohoto vozidla leasingová společnost ČSOB

LEASING, a. s., po ukončení leasingu pan A. K., který byl podle registru silničních vozidel vlastníkem od 21. 9. 2009 do 3. 12. 2014, od 5. 12. 2014 byla jako vlastník zapsána již stěžovatelka. Naopak nebylo nijak prokázáno, že by se vlastníkem vozidla stala společnost KUMA, která byla pro správce daně nekontaktní a za 4. čtvrtletí roku 2014 ani nepodala daňové přiznání. Podle správce daně nemohla vozidlo na stěžovatelku převést (viz podrobně body 51 až 54 rozhodnutí žalovaného). Správce daně a následně žalovaný proto konstatovali, že stěžovatelka neprokázala, že jí bylo toto plnění dodáno dodavatelem deklarovaným na předložených daňových dokladech.

[19] Tento závěr potvrdil i krajský soud v bodě 14. svého rozsudku, kde konstatoval: „*Vlastníkem vozidla byla společnost ČSOB, poté A. K., společnost KUMA vlastníkem tohoto vozidla nebyla, respektive žalobce neprokázal své tvrzení o vlastnictví tohoto vozidla společností KUMA. V takovém případě nemohla převést vlastnické právo k tomuto vozidlu na žalobce, žalobce tak neodstranil důvodné pochybnosti správce daně týkající se přijetí předmětného plnění od dodavatele deklarovaného daňového dokladu, a ani nepředložil žádné důkazní prostředky k prokázání, že by předmětné plnění přijal od společnosti KUMA.*“ Tento závěr krajského soudu, že stěžovatelka nepředložila žádné důkazy k prokázání vlastnictví společností KUMA, stejně jako předtím závěr obsažený v bodě 55 rozhodnutí žalovaného, nijak nezohledňuje, že stěžovatelka dne 18. 12. 2017 v reakci na výsledek kontrolního zjištění předložila kopii smlouvy o koupi osobního motorového vozidla PORSCHE Cayenne Turbo, uzavřené dne 28. 5. 2014 mezi panem A. K. jako prodávajícím a společností KUMA jako kupující. Existenci této kupní smlouvy nijak nerefletoval ani správce daně na stranách 5 až 7 zprávy o daňové kontrole. Na skutečnost, že je uvedena smlouva součástí spisu žalovaného, upozornila stěžovatelka v žalobě a upozorňuje na ni i nyní v kasační stížnosti. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší, aby jako první v dosavadním řízení hodnotil tento dosud přehlížený důkaz a aby se vyjadřoval k jeho přesvědčivosti. Bylo však pochybením žalovaného a krajského soudu, že postavili svá rozhodnutí na tvrzení, že stěžovatelka nepředložila žádné důkazy, jež by prokazovaly, že společnost KUMA se stala vlastníkem vozidla PORSCHE. Z toho důvodu je nutno jejich rozhodnutí označit za nezákonná v té části, v níž posuzovala toto konkrétní plnění, neboť ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odporoval dílčí závěr žalovaného i krajského soudu obsahu spisu.

[20] Po vyhodnocení shora uvedené smlouvy může správce daně dospět k závěru, že plnění fakticky dodala společnost KUMA, a stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH oprávněně, nebo k závěru, že sice plnění fakticky dodala společnost KUMA, ale toto plnění bylo podobně jako v obou dalších případech zasaženo podvodem na DPH, nebo může naopak dospět k závěru, že plnění nebylo zasaženo podvodem na DPH, ale skutečně nebylo dodáno dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Pak bude nutno postupovat v souladu se závěry rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, který na základě předběžné otázky rozšířeného senátu překonal dosavadní judikaturu NSS týkající se naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně.

[21] Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Stěžovatelka byla pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem

pokračování

DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její ekonomickou činnost.

[22] Dokazování správce daně i žalovaného bylo zaměřeno zejména na vyvrácení stěžovatelčina tvrzení, že vozidlo PORSCHE jí dodala společnost KUMA. Správce daně i žalovaný vycházeli z názoru, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byly dodavateli plnění právě subjekty označené za dodavatele na předložených daňových dokladech. Tento právní názor vycházel z dlouhodobé judikatury NSS, na niž odkazoval i krajský soud a podle níž platí, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH, uvedeného na dokladu (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, NSS k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‚poskytovatel‘ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“

[23] Tato judikatura byla následně překonána Soudním dvorem EU právě v rozsudku *Kemwater ProChemie*, ve kterém soud mj. konstatoval: „Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“ SD EU také připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura NSS trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozsudek SD EU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátcem DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel byl plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SD EU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.

[24] Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v němž vyslovil následující právní závěr: „Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako

plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“

[25] Právě citovaný právní názor SD EU a rozšířeného senátu výrazně mění pohled na naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, který může být relevantní i pro posuzovanou věc. Pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* je třeba se při sporné identitě dodavatele zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tento dodavatel nutně měl. Důkazní břemeno k jejímu prokázání leží primárně na stěžovatelce. Otevřena je i možnost, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně.

[26] Nejvyšší správní soud na základě všech výše uvedených skutečností pokládá za zbytečné vracet věc k dalšímu řízení krajskému soudu, neboť výsledkem takového řízení by nutně bylo zrušení rozhodnutí žalovaného. Postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. tedy NSS zrušil vedle rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Toto řešení pokládá za vhodnější i z hlediska procesní ekonomie.

[27] Bude na žalovaném, aby se zabýval otázkou, zda stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z deklarovaného přijetí motorového vozidla PORSCHE oprávněně či neoprávněně, přičemž na rozdíl od dosavadního řízení vyhodnotí i předloženou kupní smlouvu mezi společností KUMA a panem A. K.. Výsledek těchto úvah nepřísluší NSS předjímat.

III. c) Zasažení nákupu vozidel MASERATI a MERCEDES daňovým podvodem

[28] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil stěžovatelce v otázce důvodnosti námitky týkající se dodání vozidla PORSCHE. Je nicméně namístě vyjádřit se i k ostatním kasačním námitkám.

[29] Tyto ostatní námitky nejsou důvodné.

[30] V první z nich stěžovatelka polemizuje s tvrzením, že nákup vozidel MASERATI a MERCEDES byl stížen daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud úvodem odmítá stěžovatelčino tvrzení, že krajský soud směřoval okolnosti související s pořízením vozidla MASERATI a menší množství objektivních okolností souvisejících s pořízením vozidla MERCEDES. Z rozsudku je jasně patrné, kdy krajský soud rozebírá okolnosti společné pro pořízení obou vozidel a kdy naopak okolnosti, které se při pořízení obou vozidel lišily.

[31] Stejně tak je třeba odmítnout stěžovatelčino tvrzení, že v jejím případě nemohlo jít o podvodný řetězec, jak o něm ve vztahu k ní mluvil žalovaný, neboť šlo o transakci toliko mezi dvěma subjekty: jí a společností TÝNEC CARS. Je pravdou, že spojení podvodný řetězec se obvykle používá pro řetězec transakcí více než dvou subjektů, tak je ostatně toto

pokračování

spojení použito i ve stěžovatelkou citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 237/2015 - 33: „*Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet.*“ (zvýraznil nyní NSS) Uvedená definice se však výslovně vztahuje jen k jednomu z možných typů daňového podvodu, totiž k tzv. kolotočovému podvodu, který je skutečně založen na mnohosti zapojených článků. Účast v kolotočovém podvodu však žalovaný stěžovatelce ve vztahu k nákupu oněch dvou vozidel nepodsouval. Uvedená transakce mezi ní a společností TÝNEC CARS byla zasažena takovým typem daňového podvodu, na němž se mohou podílet i pouze dva subjekty, jak NSS výslovně uvedl v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 - 46: „*Z rozhodnutí stěžovatele je více než jasné, že ke zneužití práva mělo dojít mezi společností J-TRANS a žalobkyní. Z příslušné judikatury přitom nevyplývá, že řetězec musí tvořit více než dva subjekty. Jak správně uvádí stěžovatel, například z rozsudku Soudního dvora EU ve věci Maks Pen vyplývá, že ke zneužití práva v oblasti DPH může dojít i jen ve vztahu mezi daňovým subjektem, který si nárokuje odpočet DPH, a jeho dodavatelem (viz bod 32 citovaného rozsudku).*“

[32] Z judikatury SD EU vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet DPH musí být z objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu (rozsudek SD EU ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, bod 59.). Pokud subjekt přijal veškerá opatření, která je možné od něj rozumně požadovat, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskoval ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51. tamtéž; nebo nově rozsudek SD EU ze dne 11. 11. 2021, věc C-281/20, *Ferimet*, body 45 a 48). Je pak na správcích daně, aby dostačujícím způsobem prokázali, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku (bod 50. tamtéž). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno a správce daně musí dle ustálené judikatury SD EU a NSS učinit v daňovém řízení tři kroky: 1. zjistit existenci podvodu, 2. na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a 3. zjistit, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, přičemž kroky č. 2 a 3 jsou součástí tzv. vědomostního testu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Právě podle těchto tří kroků žalovaný postupoval v bodech 56 až 76 svého rozhodnutí.

[33] K hodnocení těchto objektivních skutkových okolností poté judikatura dodává, že je nutné je vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než pokud by existovaly samostatně (viz rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58, bod 40, a judikaturu tam citovanou). Jinak řečeno, objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí svědčit o existenci zneužívajícího jednání a vzbuzovat podezření na podvod. To však může vyplynout ze souboru vzájemně se doplňujících a na

sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka jako bezprostřední článek minimálně vědět mohla a měla, že se předmětnými plněními účastní řetězce zasaženého podvodem (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 - 25, bod 27).

[34] V souladu s výše uvedeným NSS přezkoumal objektivní okolnosti v jejich souvislostech, neboť stěžovatelka nezpochybňuje samotnou existenci těchto okolností, nýbrž pouze jejich význam. Uvádí přitom, že žádná z nich nezakládá pochybnosti o legitimitě obchodních transakcí, jichž se účastnila. Stěžovatelka ale rezignuje právě na souhrnný pohled požadovaný judikaturou NSS. Z něj je přitom nutné vycházet při hodnocení vědomosti o účasti na podvodu.

[35] Objektivní okolnosti, ze kterých správce daně vyšel při hodnocení vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu, jsou následující:

- plnění za obě vozidla bylo společnosti TÝNEC CARS hrazeno v hotovosti v několika po sobě jdoucích splátkách v následujících dnech, zjevně ve snaze nepřekročit limit 350 000 Kč pro platbu v hotovosti, jak plyne z § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném v roce 2014;
- společnost TÝNEC CARS nezveřejňovala účetní závěrky, daňová povinnost spojená s prodejem uvedených vozidel nebyla z její strany uhrazena a v době zahájení daňové kontroly se stala nekontaktní;
- stěžovatelka nakoupila obě vozidla bez písemných smluv, ačkoliv smlouvy v rámci své činnosti běžně uzavírá, a to i se stejným dodavatelem, tj. se společností TÝNEC CARS;
- cena za vozidlo MASERATI byla nepřiměřeně vysoká, neboť bylo nakoupeno společností KUMA v Itálii za cenu 1 269 500 Kč, následně prodáno společnosti TÝNEC CARS, ta je prodala stěžovatelce za 2 900 000 Kč a stěžovatelka je poté prodala společnosti AR CARS za cenu 1 089 000 Kč, tedy se značnou ztrátou;
- vozidlo MASERATI bylo v Itálii nakoupeno bez dostatečně vyplněného technického průkazu, aby byl zakryt skutečný údaj o kupní ceně tohoto vozidla;
- vozidlo MASERATI nakoupila jiná společnost než TÝNEC CARS, a to společnost KUMA, která byla se společností TÝNEC CARS personálně propojena přes osobu jednatele M. D.;
- stěžovatelka tedy nejednala s péčí řádného hospodáře a vystavila se možnému riziku, jelikož vozidla nakoupila beze smluv, bez dohledatelné finanční stopy na bankovním účtu a bez řádně vyplněného technického průkazu;
- proběhla duplicitní platba stěžovatelce od společnosti AR CARS za vozidlo značky MASERATI;
- vozidlo MASERATI, které již bylo dopraveno společnosti AR CARS, bylo v reakci na zahájení místního šetření převezeno zpět do prostor stěžovatelky, aby mohla prokázat jeho existenci;
- došlo k chybě při vydání daňového dokladu za vozidlo značky MERCEDES (dle předloženého daňového dokladu společnost TÝNEC CARS pořídila vozidlo MERCEDES od společnosti Pankrác Medical s.r.o.; následně správce daně zjistil, že společnost TÝNEC CARS tento automobil neprodala ve skutečnosti společnost Pankrác Medical, ale společnost MEDICIN KLUB, občanské sdružení, přičemž při vystavování faktury se stala chyba a jako dodavatel vozidla byla

pokračování

omylem uvedena společnost Pankrác Medical; chybný doklad byl následně stornován a společností MEDICIN KLUB byl vydán nový daňový doklad).

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje s hodnocením těchto objektivních okolností. S její polemikou se však již podrobně a přesvědčivě vypořádal krajský soud v bodech 15. až 34. svého rozsudku. Ani podle názoru NSS není její kritika přesvědčivá. Je zároveň třeba znovu zdůraznit, že jednotlivě by uvedené okolnosti nemusely prokazovat účast na daňovém podvodu; o něm by například sama o sobě nesvědčila skutečnost, že dané kupní smlouvy se společností TÝNEC CARS nebyly uzavřeny písemně. Na druhou stranu se však tato okolnost může stát podezřelou vzhledem k tomu, že smlouva nebyla uzavřena písemně, přestože v jiném případě, týkajícím se obdobně hodnotného zboží, uzavírána písemně byla, a zároveň zde byla absence písemné smlouvy doprovázena i platbami vysokých částek v hotovosti, což žalovaný vysvětloval snahou minimalizovat množství účetních stop částí transakce. Stěžovatelčino vysvětlení, že vozidlo MASERATI, které již bylo podle dokladů dopraveno do prostor společnosti AR CARS, převezla zpět do své provozovny (tedy z Ostravy až do Pardubic) ve snaze „*předejít jakýmkoli pochybnostem o fakticitě předmětného vozidla*“, je i podle NSS těžko uvěřitelné a nasvědčuje spíš nestandardnosti průběhu obchodů s tímto vozidlem, než nyní uváděné snaživosti stěžovatelky v jednání vůči správci daně. Skutečnost, že společnost TÝNEC CARS nezveřejňovala účetní závěrky (následně v době zahájení daňové kontroly se stala nekontaktní), není kladena stěžovatelce za vinu, nicméně měla v ní vyvolat větší obezřelost při obchodování s touto společností. O ní rozhodně nesvědčí platby v hotovosti, které se ve svém úhrnu pohybovaly v řádu milionů korun. Co se týče chyby v dokladech o pořízení vozidla MERCEDES společností TÝNEC CARS, je pravdou, že byla napravena, doklad od společnosti Pankrác Medical s.r.o. byl stornován a společnost MEDICIN KLUB vydala nový daňový doklad. Skutečnost, že se na skutečného dodavatele vozidla pro společnost TÝNEC CARS přišlo až po několika letech, je nicméně podezřelá. Totéž platí pro skutečnost, že za vozidlo MASERATI zaplatila společnost AR CARS stěžovatelce dvakrát, aniž by si toho po dobu dvou měsíců někdo všiml. V těchto případech jde pouze o vedlejší indicie, nelze však žalovanému vytýkat, že je ve svém rozhodnutí uvedl.

[37] Zásadnější povahu mezi objektivními okolnostmi má navýšení ceny při nákupu a následné snížení ceny při prodeji vozidla MASERATI. To koupila nejprve v Itálii společnost KUMA v únoru 2013 za 50 000 EUR, což v té době odpovídalo částce 1 269 500 Kč. Následně bylo prodáno společnosti TÝNEC CARS, která jej prodala stěžovatelce dne 11. 11. 2014 za 2 900 000 Kč. Již 22. 11. 2014 bylo toto vozidlo přepraveno do společnosti AR CARS, ale teprve dne 24. 5. 2016 jí bylo prodáno, a to za cenu 1 089 000 Kč. Již žalovaný v bodě 69 svého rozhodnutí a následně krajský soud v bodě 18. rozsudku dostatečně vypořádali nynější stěžovatelčiny výtky. Vysvětlili, že ani nižší cena při pořízení v Itálii, náklady na dopravu do ČR a následné stárnutí luxusního vozidla (ostatně pouze po dobu půl druhého roku, kdy už navíc bylo vozidlo v prostorách budoucího kupce, tedy společnosti AR CARS), nemůže dost dobře vysvětlit navýšení ceny vozidla, k němuž došlo pouze u stěžovatelky, zatímco cena při pořízení společností KUMA v Itálii a cena, za niž bylo vozidlo následně prodáno, jsou zhruba obdobné. Právě toto navýšení ceny u stěžovatelky naznačuje spolu s ostatními výše uvedenými okolnostmi, že jeho smyslem mohlo být zvýšení jí uplatněného odpočtu DPH. Nejde tedy ani o izolovaně vnímanou cenu pořízení stěžovatelkou, k níž se stěžovatelka nyní dovolává toho, že měla

být srovnána s cenou obvyklou. Stejně tak domněnka, že nějaké další informace k pořízení vozidla MASERATI by mohly být uvedeny v soudním spise Okresního soudu v Benešově sp. zn. 1 T 60/2017, nevyvrací klíčové tvrzení o účelovosti navýšení a následného snížení ceny vozidla při nákupu stěžovatelkou a následném prodeji. Stěžovatelka ostatně ani neuvádí, jaké konkrétní informace by se v onom soudním spise sp. zn. 1 T 60/2017 měly nacházet, takže NSS nevidí důvod, aby tímto soudním spisem prováděl důkaz.

III. d) Způsob ukončení daňové kontroly

[38] Další stěžovatelčina námitka brojí proti tomu, že s ní nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Projednání zprávy o daňové kontrole bylo v rozhodném období upraveno v § 88 daňového řádu. Podle jeho odst. 1 sepíše správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o konkrétně vymezených skutečnostech. Podle odst. 2 *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.* Podle odst. 3 *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.* Projednání zprávy o daňové kontrole upravuje odst. 4: *Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*

[39] V nyní posuzovaném případě je sporné, zda byly naplněny podmínky odst. 5, který upravuje postup při vyhýbání se daňového subjektu projednání zprávy o daňové kontrole: *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[40] Ze správního spisu vyplývá, že dne 15. 11. 2017 byla zástupkyně stěžovatelky seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Byla jí stanovena lhůta do 1. 12. 2017 pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Na její žádost byla tato lhůta prodloužena. Dne 18. 12. 2017 zaslala zástupkyně stěžovatelky reakci na výsledek kontrolního zjištění. Dne 22. 12. 2017 sdělil správce daně zástupkyni, že projednání zprávy o daňové kontrole se bude konat dne 3. 1. 2018. Pokud by se v tento den nemohla dostavit, bude se projednání konat dne 8. 1. 2018. Sdělení bylo doručeno do datové schránky zástupkyně, a to fikcí, dne 2. 1. 2018. Podle obsahu spisu se navíc snažil správce daně zástupkyni telefonicky kontaktovat na její mobilní telefon za účelem domluvy termínu projednání zprávy o daňové kontrole: třikrát dne 20. 12. 2017, poté jí poslal SMS s prosbou o zpětný telefonát; o další telefonáty se správce daně pokusil ve dnech 21. 12. 2017 a 22. 12. 2017, následně poslal SMS zprávu dne 2. 1. 2018. Zprávy byly doručeny, zástupkyně však oproti předchozím zvyklostem nijak nereagovala. Na jednání dne 3. 1. 2018 se nedostavila, před jednáním dne 8. 1. 2018 ráno zavolala správci daně omluvu z důvodu nemoci. Dne

pokračování

9. 1. 2018 pak byla již zpráva o daňové kontrole přímo doručena zástupkyni stěžovatelky postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[41] Stěžovatelka má pravdu v tom, že jedno nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole ještě nezakládá „vyhýbání se“, za něž je pokládáno opakované jednání (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012 - 24). Zároveň však není zcela irrelevantní, že se stěžovatelku správce daně pokoušel kontaktovat i telefonickými hovory a SMS zprávami. Ty podle stěžovatelky nemohou vyvolat vůbec žádné následky. Takové námitce lze přisvědčit jen zčásti. Je pravdou, že prostřednictvím SMS zpráv nelze závazně doručovat písemnosti v daňovém řízení, protože takový způsob není uveden ve výčtu v § 39 daňového řádu. Pojem „vyhýbání se“ obsažený v § 88 odst. 5 daňového řádu je však třeba vykládat materiálně a při takovém výkladu je možno zohlednit veškerou prokázanou aktivitu správce daně a daňového subjektu. Z daňového spisu plyne, že správce daně zástupkyni stěžovatelky před 22. 12. 2017 opakovaně volal na mobilní telefon a poslal SMS, aniž by reagovala. Následně jí doručil sdělení o datu projednání zprávy, které bylo doručeno fikcí, protože si neotevřela datovou schránku. Následně se nedostavila na první termín projednání zprávy. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že neměla prakticky žádný pracovní den na přípravu k tomuto jednání, na tuto skutečnost však mohla zareagovat domluvením jiného termínu či tím, že by se dostavila na druhý navržený termín projednání. Z něj se však přímo v den projednání také omluvila z důvodu tvrzené nemoci, přestože již následující den byla v zaměstnání. Takovou pasivitu zástupkyně stěžovatelky lze i podle názoru NSS, jakkoli je přihlédnuto ke zvláštnosti doby kolem Vánoc a konce roku, označit za „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole. Snaze vyhýbat se pak jasně nasvědčuje i její postup v následujících dnech. Poté, co jí pracovníci správce daně doručili zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou, zásilku neotevřenou vrátila správci daně a v kasační stížnosti vysvětluje, že k převzetí zásilky došlo neplatně. Tento její postup, byť k němu došlo až poté, co byly podle správce daně naplněny podmínky § 88 odst. 5 daňového řádu, dokresluje její snahu vyhýbat se ukončení daňové kontroly. Sama ostatně v kasační stížnosti přiznává svou motivaci, když uvádí, že správce daně se snažil ukončit daňovou kontrolu tak, aby marně neuplynula prekluzivní lhůta. Opačná motivace, tedy aby prekluzivní lhůta marně uplynula, je naopak zjevným vysvětlením postupů zástupkyně stěžovatelky, kterou lze i podle názoru NSS kvalifikovat jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole.

[42] Stěžovatelka dále namítá, že jí zpráva o daňové kontrole nemohla být doručena způsobem, jímž byla doručena dne 9. 1. 2018. Podle § 39 odst. 1 daňového řádu *správce daně doručuje písemnost a) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo b) elektronicky*. Podle odst. 2 pak platí: *Není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované a) provozovatelem poštovních služeb, b) úřední osobou pověřenou doručováním, nebo c) jiným orgánem, o němž to stanoví zákon*.

[43] Správce daně zprávu o daňové kontrole rovnou doručil způsobem podle § 39 odst. 2 písm. b). Nerespektoval tedy prioritu doručování způsoby podle odst. 1 (k této prioritě viz rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, bod 54). Lze však přitakat krajskému soudu, že volba jiné formy doručování, než prioritní doručování do datové schránky, automaticky neznamená, že by takový jiný způsob doručování neměl žádné právní účinky. Jde ostatně o podobné nerespektování priority způsobů doručování,

jako pokud by správce daně zapomněl, že daňový subjekt používá datovou schránku a písemnost mu doručil poštou; takový postup může být pro správce daně i daňový subjekt méně komfortní, není však důvod se bez dalšího domnívat, že by takové doručení bylo neúčinné.

[44] Ke stejnému závěru dospěl NSS již v bodech 22 a 23 rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 As 85/2019 - 27: „Z judikatury zdejšího soudu plyne, že při doručování písemnosti správní orgány musí respektovat zákonná pravidla. Nesmí tedy zásadně své písemnosti doručovat prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, pokud měl v dané době stěžovatel již zpřístupněnu datovou schránku. **Ne každé porušení zákona má však automaticky vliv na zákonnost řízení jako celku. Judikatura vychází z materiálního pojetí právního institutu doručování, jímž je v souladu s jeho smyslem a účelem především seznámení účastníků řízení s doručovanou písemností.** Právě s ohledem na smysl a účel doručování soud nemůže setrvat jen v úzké hranici formálně legalistické interpretace pozitivního práva, ale výklad a použití právních norem podřizuje jejich obsahově materiálnímu smyslu. Navzdory vyloučení fikce doručení ve výše zmíněných situacích (např. cit. rozsudek č. 4 As 6/2013 - 28) **platí, že pokud byl účastník správního řízení s obsahem doručované písemnosti prokazatelně seznámen, materiální funkce doručení byla naplněna. Neplatnosti doručení se tudíž nemůže domáhat ten, jenž byl s písemností seznámen** (viz argumentaci v cit. rozsudku č. 1 As 90/2010 - 95, srov. též rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. 8 As 31/2011 - 88, bod 16).

[23] Soud proto za významnou považuje otázku, zda písemnost byla doručena jiným nezpochybnitelným způsobem, zda se stěžovatel s jejím obsahem seznámil a mohl dále v správním řízení uplatňovat svá procesní práva. **Klíčové tedy je, zda stěžovatel písemnost vsutku fyzicky obdržel. Pokud ano, samotná skutečnost eventuálního pochybení správního orgánu při doručování nemůže mít na zákonnost řízení žádný vliv.**“ (zvýraznil nyní NSS, k přenositelnosti citovaných závěrů do daňového řízení viz rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 7 Afs 17/2019 - 52)

[45] V nyní posuzovaném případě stěžovatelka neuvádí žádný konkrétní důvod, proč by zvolený způsob doručení měl mít za následek, že by doručení bylo neúčinné. Takovým důvodem by mohlo být, pokud by jí zvolený způsob doručování znemožnil se s doručovanou písemností seznámit; k tomu však v posuzovaném případě nedošlo, neboť pokud se stěžovatelka s doručovanou písemností neseznámila, tak jedině v důsledku vlastního následného obstrukčního postupu, tedy bezdůvodného vrácení nepřečtené písemnosti správci daně.

[46] Ve smyslu rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, je třeba připomenout, že jakkoli stěžovatelka brojí proti procesnímu postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, nijak neuvádí, že by tento postup zasáhl její hmotná práva tím, že by ji omezil v možnosti vznášet argumenty ve svůj prospěch; k tomu ostatně měla následně plnou příležitost v odvolacím řízení. Stěžovatelka neuvádí žádné plausibilní důvody, proč zvolený způsob doručování zasáhl do jejích práv. Takovým důvodem není sama o sobě skutečnost, že zvolený způsob doručování mohl umožnit správci daně vydat platební výměry před uplynutím prekluzivní lhůty. Takovým důvodem nejsou ani její výtky vůči nestandardnosti a údajné „amorálnosti“ doručování obsažené nyní v kasační stížnosti a předtím v průvodním dopise zástupkyně, který doručila správci daně spolu

pokračování

s nerozlepenou obálkou dne 10. 1. 2018. Ty svědčí pouze o stěžovatelčině systematické snaze vyhnout se za každou cenu doručení zprávy o daňové kontrole. Tyto výtky a sám fakt, že obálku nerozlepenou vrátila, její údajné pochybnosti o obsahu obálky (plynoucí právě z toho, že ji odmítla otevřít) a o identitě doručujících osob, následná změna daňového zástupce stěžovatelky, učiněná právě dne 9. 1. 2018 a oznámená správci daně dne 10. 1. 2018 (položka č. 61 daňového spisu), nemění nic na klíčovém faktu, že zásilka obsahující zprávu o daňové kontrole byla stěžovatelčině zástupkyni účinně doručena dne 9. 1. 2018, daňová kontrola tedy byla řádně ukončena a zároveň došlo i k úkonu, který způsobil přerušování prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu.

III. e) Ostatní námitky a shrnutí

[47] Poslední procesní námitka směřuje proti tomu, že žalovaný neuskutečnil výslech pana M. D., jednatele společnosti TÝNEC CARS a zároveň jednatele a společníka společnosti KUMA v rozhodném období. Již krajský soud správně připomněl, že správce daně se o výslech tohoto svědka opakovaně pokoušel. Na stranách 8 a 9 zprávy o daňové kontrole je podrobně popsáno, že se správce daně pokusil svědka vyslechnout nejprve prostřednictvím dožádání zasláného dne 11. 2. 2015 na Finanční úřad pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kolíně, který svědka opakovaně předvolával, pak se pokusila o jeho předvedení i Policie ČR, ovšem neúspěšně. Následně byl svědek předvolán opět v listopadu a prosinci 2015. Poté, co se nedostavil ani v termínech, jež s ním správce daně předem dohodl, byl v únoru 2016 požádán o jeho předvedení Celní úřad pro Středočeský kraj, kterému se jej však nepodařilo na žádné z možných adres najít. Na straně 29 zprávy o daňové kontrole navíc správce daně popsal, jak sama stěžovatelka nejprve tvrdila, že zajistí, aby se svědek k výslechu dostavil, následně naopak začala tvrdit, že to zajistit nemůže a že svědka zná pouze zběžně, což správce daně označil za jednání, jež mělo vyvolat průtahy v jejím řízení.

[48] Z uvedeného popisu je zjevné, že správce daně projevil dostatečnou snahu o vyslechnutí svědka M. D. a jeho nevyslechnutí mu nelze vytýkat. Samotnou nekontaktnost tohoto svědka navíc nekladl stěžovatelce k tíži a transakce se společnostmi, jejichž byl v rozhodné době pan D. jednatelem, správce daně přesvědčivě zdokumentoval i bez provedení tohoto výslechu. Ani tato námitka není důvodná.

[49] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že shledal důvodnou materiální námitku týkající se uplatnění odpočtu za nákup vozidla PORSCHE, a to jednak z důvodu nezohlednění kupní smlouvy předložené stěžovatelkou během daňového řízení, jednak z důvodu změny judikatury k následkům nevyvrácení pochybností správce daně o tom, že dodavatel deklarovaný na dokladech byl i dodavatelem skutečným. Ostatní kasační námitky však NSS zamítl a taktéž ve vztahu k nim tím vyjádřil svůj závazný právní názor v této věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud

zpravidla bez jednání. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), NSS zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[51] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. rozhodne soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému náhrada nákladů řízení nenáleží.

[52] Náklady řízení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a odměna advokáta ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti (§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky]. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 8 400 Kč. Zástupce stěžovatelky na výzvu nedoložil, že by byl plátcem DPH.

[53] Náklady řízení o žalobě tvoří soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna tehdejšího zástupce Ing. Igora Pantůčka ve výši 6 200 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a podání žaloby (§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., s přihlédnutím k § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže vyhlášky, a dva režijní paušály po 300 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky]. Celkem náklady řízení o žalobě činí 9 800 Kč.

[54] Celková výše nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 18 200 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v této výši k rukám jejího nynějšího zástupce Mgr. Lukáše Regece, advokáta se sídlem V Parku 2316/12, Praha 11, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. července 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu