



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D. ve věci

žalobce: **FOŠUM CARS s. r. o.**
sídlem 389 01 Vodňany – Radčice 4
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
se sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2021, č. j. 8440/21/5300-22441-708274

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

- I. **Vymezení věci a obsah žaloby**

1. Dne 8. 6. 2016 vydal Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečný platební výměr č. j. 1446923/16/2211-50522-307417, jímž doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období června roku 2013 ve výši 350 119 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 70 023 Kč. Správce daně doměřil DPH za služby spočívající v renovaci vozidla X, výrobního čísla X, které dne 13. 6. 2013 vyúčtoval rakouské společnosti VT Handel GmbH, se sídlem Hauptplatz 24/2, 4240, Freistadt, VAT ID: ATU67255089 (dále jen jako „VT Handel“) a konstatoval, že plnění bylo vykázáno jako intrakomunitární pouze za účelem splnění podmínek uvedených v § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), aby nemusela být odvedena česká daň z přidané hodnoty. Následně k odvolání žalobce žalovaný tento dodatečný platební výměr potvrdil rozhodnutím ze dne 19. 6. 2017, č. j. 27335/17/3500-22441-708274. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 20. 8. 2018, č. j. 57 Af 4/2017 – 34 zamítl. V rozsudku krajský soud konstatoval, že bylo povinností žalobce vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přenesení místa plnění do Rakouska. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018 - 42 zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 20. 8. 2018, č. j. 57 Af 4/2017 – 34, stejně jako žalobou napadené rozhodnutí ze dne 19. 6. 2017, č. j. 27335/17/3500-22441-708274, přičemž zavázal žalovaného zodpovědět otázky, v jaké fázi byla renovace vozu ke dni převodu vlastnického práva na VT Handel, zda služba renovace nebyla fakticky poskytnuta ještě v době, kdy vozidlo vlastnila H.Š. a pouze formálně došlo k odsunutí dne uskutečnění zdanitelného plnění do okamžiku, kdy vozidlo vlastnila rakouská společnost tím, že doklady byly vystaveny až po převodu vozidla. Dále se měl žalovaný zabývat tím, do jaké míry participoval žalobce a jeho zaměstnanci na obchodu mezi V. T. jakožto jednatelem rakouské společnosti VT Handel a H.Š., proč V.T. na policii popřel provedené platby za poskytnutou renovaci, jaká byla úloha P. T. na celé transakci a jaké byly vazby mezi jednotlivými aktéry řetězce.
2. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2021, č. j. 8440/21/5300-22441-708274 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí ze dne 8. 6. 2016 vydaného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci doměřena za zdaňovací období měsíc červen 2013 daň ve výši 350 119 Kč a vyčísleno penále ve výši 70 023 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změněno rozhodnutí správce daně tak, že věta začínající slovy „doměřujeme daň z přidané hodnoty za červen 2013 ve výši 350 119 Kč“ ...a věta končící slovy „penále ve výši 20 %, tj. v částce 70 023 Kč“ se vypouští.

	se mění částka v Kč z	na částku v Kč
V části I. Zdanitelná plnění		
hodnota ř. 1 Základ daně	1 666 697	0
hodnota ř. 1 Daň na výstupu	350 119	0
V části VI. Výpočet daňové povinnosti		
hodnota ř. 62 Daň na výstupu	350 119	0
hodnota ř. 66 Rozdíl proti poslední známé DP	350 119	0

Věta na straně 3 začínající slovy „Doměřená daň včetně penále ve výši 420 142 Kč“ se odstraňuje.

V ostatním zůstává výrok beze změny.

3. Žalobce v žalobě popsal průběh řízení před správcem daně s tím, že předmětem daňové kontroly a doměrku byla faktura č. 20130039 za opravy automobilu Jaguar, dle které poskytnuté plnění bylo vykázáno na rakouskou společnost VT Handel. Dle správce daně bylo toto plnění vykázáno pouze za účelem splnění podmínek uvedených v § 9 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místem plnění sídlo příjemce. Podle správce daně se předmětné vozidlo po vydání faktury stalo předmětem dalších obchodních transakcí, během několika týdnů bylo prodáno mezi dalšími daňovými subjekty v ČR. Žalovaný na základě svých zjištění dospěl k závěru, že došlo ke zneužití objektivního daňového práva, konkrétně ke zneužití § 9 odst. 1 ZDPH za účelem získání daňového zvýhodnění.
4. Žalobce namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran zneužití práva ze strany žalobce. Ze zjištění žalovaného je zřejmé, že nejsou pochybnosti ohledně poskytnutí služby v podobě renovace vozidla Jaguar E – Type a že tato služba byla poskytnuta rakouské společnosti VT Handel. Zneužití práva představuje institut *ultima ratio* a má být uplatňován v jasně definovaných uměle vytvořených případech, u nichž nejsou jiné ekonomické důvody. V posuzovaném případě však ke zneužití práva dospět nelze. Žalobce byl v dobré víře, že vlastnické právo k vozidlu přešlo z původní majitelky H.Š. na VT Handel v průběhu renovace, když není výjimkou, že renovace historických vozidel trvá řádově několik let. Po provedené renovaci došlo na základě předávacího protokolu k předání vozidla vlastníkovi VT Handel a k vystavení daňového dokladu za provedené práce. Žalobce určil místo zdanitelného plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH a poskytnuté plnění nezatížil českou DPH. Dle žalobce není pochyb, že místem zdanitelného plnění bylo sídlo odběratele v Rakousku.
5. Žalobce má za to, že postupoval ekonomicky racionálně, když vyúčtoval odměnu za renovaci vozidla vlastníkovi při respektování § 9 odst. 1 ZDPH. Charakter jednání byl ryze hospodářský – za práci dostat zapláceno. Umělé vytváření převodů předmětného vozidla není možné klást k tíži žalobci, neboť ten nemohl mít nic společného se změnami vlastníků. Žalobce žádnou daňovou výhodu nezískal a nemohl postupovat jinak, než nezatížit plnění českou DPH. Není tudíž jasné co měl žalobce údajným zneužitím § 9 odst. 1 ZDPH získat, když jemu samotnému žádná daňová výhoda vzniknout nemohla. Úvahy žalovaného tak postrádají logiku a nevysvětlují, co měl žalobce svým jednáním získat. Pokud žalovaný tvrdí, že z převodů vlastnictví k vozidlu profitovaly jiné osoby, měl svoji pozornost upřít k nim a nevinit žalobce ze zneužití práva. V této souvislosti žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, sp. zn. 5 Afs 114/2019, který pojednává o nemožnosti aplikace zneužití práva, je-li zřejmé, že předmětná činnost mohla mít i jiný účel než dosažení daňového zvýhodnění. Žalobce má za to, že i v jeho případě je zřejmý jednoznačně převažující hospodářský charakter vyúčtování odměny za renovaci vůči vlastníkovi vozidla. Zaplacení renovace společností VT Handel nadto představuje nespornou skutečnost. V případě zneužití práva jedná daňový subjekt od počátku tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl. Kdyby došlo k převodu vlastnického práva k vozidlu na jinou tuzemskou osobu, žalobce by postupoval stejně a cenu za renovaci by vyúčtoval novému vlastníkovi. Žalobce dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019,

sp. zn. 6 Afs 376/2018 a na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 Halifax.

6. Žalobce namítá, že nebyla naplněna podmínka získání daňového zvýhodnění coby hlavního cíle hospodářské činnosti. Vyúčtování odměny mělo racionální ekonomický smysl. Stejně tak nebyla naplněna ani podmínka zneužití práva, tedy žalovaný neprokázal, že by poskytnutí daňového zvýhodnění bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. V této souvislosti žalobce odkazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 5. 12. 2019, sp. zn. 7 Afs 385/2018, v němž Nejvyšší správní soud jednoznačně určil, že žalobce službu poskytl osobě povinné k dani mimo tuzemsko. Žalovaný tak neprokázal, že se mohlo jednat o zneužití práva.
7. Žalobce se ohradil proti závěru žalovaného o jeho zapojení do karuselového podvodu na DPH, který měl svůj původ v přeprodeji vozidla a v jeho zvýšení hodnoty v souvislosti s renovací o 2 016 816 Kč. Žalobce nikdy nebyl vlastníkem vozidla a o jeho přeprodeji neměl povědomí. To ostatně přiznal i žalovaný, který v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se žalobce podvodného řetězce přeprodeje neúčastnil a není mu to kladeno k tíži. V tomto si však žalovaný dle žalobce protiřečí, když na jedné straně žalobci klade k tíži renovaci veterána, která ovlivnila výši odpočtů DPH v podvodném řetězci a zároveň uvádí, že podvod na DPH žalobci nijak neklade k tíži, neboť jej nebyl účasten a nenese za něj odpovědnost. Jestliže však nebyla shledána souvislost jednání žalobce s následným karuselovým podvodem, kterého se měly účastnit jiné subjekty, nelze mu klást k tíži, že renovací navýšil cenu vozidla, což mělo následně umožnit spáchání daného karuselového podvodu jinými subjekty. Žalovaný svou úvahou aplikuje zásadu *conditio sine qua non* do absurdních důsledků a zcela opomíjí užití zásad umělé izolace jevů a gradace příčinné souvislosti, jakož i vztah kauzality a zavinění. V intencích logiky žalovaného by byl výrobce střelné zbraně odpovědný za to, že s ní byl někdo zastřelen.
8. Dle žalobce spáchaný daňový podvod nijak nesouvisí s provedenou renovací vozidla žalobcem, a tudíž jej nelze s renovací spojovat a dovozovat zneužití práva z jednání žalobce. Zjištění správce daně z jiných daňových řízení s účastníky přeprodeje (společností NEONEO s. r. o., AUTO PROMATO a. s. a DEPAXIM s. r. o.) nelze mechanicky přenášet do řízení s žalobcem, neboť se jedná o samostatné daňové řízení (viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, sp. zn. 1 Afs 360/2018).
9. Žalobce přikládá fotografie pro ilustraci průběhu renovace, z nichž se podává, v jaké fázi měla být renovace v okamžiku změny vlastníka z H.Š. na VT Handel. Ke dni 29. 11. 2012 byl pouze nalakován základ karoserie, po změně vlastníka ke dni 23. 1. 2013 byl opraven přední rám vozu, na který byl umístěn repasovaný motor a opravena a renovována přední náprava. Z fotografie z 25. 3. 2013 má vyplývat, že renovace nebyla zdaleka kompletní, scházel chladič motoru, dveře, přední karoserie a celý vnitřek kabiny (přístrojová deska, sedačky, čalounění, volant, atd.). Po změně vlastníka byl zhotoven celý vnitřek vozu a v květnu 2013 byla namontována přední kapota. V okamžiku změny vlastníka tak renovace nebyla zdaleka hotová a práce probíhaly dalších několik měsíců.
10. Dle § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH ve znění účinném do 18. 8. 2013 platilo, že se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném dle smlouvy o dílo. Z hlediska posouzení, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je zcela bez významu otázka, v jaké fázi se renovace vozidla nacházela v okamžiku převodu vlastnického práva. Okamžik, který zákon

považuje za uskutečnění plnění, je předání a převzetí díla. K tomuto okamžiku byla vlastníkem vozidla společnost VT Handel, žalobce proto nemohl opravu vozidla vyúčtovat původní majitelce. Názor žalovaného tak zcela odporuje § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH v rozhodném znění, neboť je nutné posuzovat okamžik uskutečnění zdanitelného plnění ke dni předání a převzetí díla. K tomuto dni také vznikla povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění. Úvahy žalovaného o tom, kolik práce bylo na vozidle provedeno před změnou vlastnictví, postrádají význam.

11. Žalobce nesouhlasí s hodnocením výpovědi D.Š. ze strany žalovaného, který jeho výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou pro rozpor s výpovědí V. T. Přitom právě V. T. svou výpověď v minulosti prokazatelně měnil a lhal a byl zapojen do daňových podvodů s předmětným vozem. Dle žalobce je tudíž nevěrohodná výpověď V. T. i H.Š., která má blízký vztah s D.D., který stál na konci řetězce jako jednatel společnosti DRAPEXIM.
12. Žalobce namítá, že není zřejmý jeho podíl na změnách vlastnického práva k vozidlu. I kdyby měl D.F. poskytnout H.Š. kontakt na V. T., jednal by na vlastní odpovědnost a vlastním jménem, nikoliv za žalobce, neboť u něj působil jako autolakýrník a neměl žádné oprávnění za žalobce jednat.
13. Žalobce pokládá za nepřijatelné, aby mu žalovaný kladl k tíži jednání třetích osob, mezi které přecházelo vlastnické právo k vozidlu, neboť pro institut zneužití práva je vyžadováno úmyslné jednání daňového subjektu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí několikrát připouští, že žalobce o podvodu nevěděl a není mu kladen k tíži, přitom však na nestandardnostech v rámci celé renovace vozu staví zneužití práva žalobcem a spojitost spatřuje ve zhodnocení vozidla.
14. Podle žalobce objektivní kritéria uvedená žalovaným neprokazují zneužití práva žalobcem. Jedná se o izolovaná a neprůkazná tvrzení, která ničeho neprokazují sama o sobě ani ve svém souhrnu. Žalovaný za objektivní kritéria označil: 1) absence prověření vlastnického práva k vozidlu v okamžiku jeho převzetí do autoservisu; 2) zahájení prací bez pokynu majitelky vozu; 3) neodsouhlasení rozpočtu s majitelkou vozidla; 4) provádění renovace bez zálohy v průběhu celé zakázky; 5) okolnosti reklamace vozidla; 6) aktivní podíl žalobce na zajištění prodeje vozidla rakouské společnosti; 7) fakturace provedené renovace jako plnění s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani; 8) platby od VT Handel v hotovosti na samém konci renovace.
15. Ad 1) žalobce v daňovém řízení vysvětlil, že vozidlo nebylo v registru vozidel, neboť historická vozidla se obvykle registrují až po renovaci a jejich registrace má odlišný průběh než registrace současných vozidel. Žalobci není zřejmé, jak měl ověřit skutečného vlastníka vozidla, když se jedná o movitou věc, která nepodléhá zápisu do žádného veřejného seznamu. Žalobce má s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, sp. zn. 8 Afs 49/2019 a ze dne 1. 6. 2020, sp. zn. 10 Afs 421/2019 za to, že neprověření vlastníka nepředstavuje nestandardnost v rámci oprav vozidel. Tvrdí-li žalovaný opak, musí své tvrzení a případný standart v souladu s uvedenou judikaturou dokázat. Se zjištěným standardem pak musí porovnat okolnosti předmětných obchodů. Žalovaný tímto způsobem nepostupoval a neunesl tak své důkazní břemeno. Nadto není pravdou, že žalobce vlastnické právo k vozidlu neověřoval, neboť převod vlastnictví na VT Handel stvrdila H.Š..
16. Ad 2) žalobce poukazuje na servisní zakázku ZAK-20110023 ze dne 15. 4. 2011, v níž je rozsah uveden jako „celková renovace“ a tento rozsah je odběratelem odsouhlasen. Není

tak pravdou, že H.Š. nedala pokyn k zahájení prací, neboť pokyn k celkové renovaci dala žalobci potvrzením zakázkového listu. Není zřejmé, jaký další pokyn měl ještě žalobce obdržet, když bylo vozidlo umístěno do autoservisu.

17. Ad 3) žalobci není zřejmé, jak měl pochybit a zneužít právo, když měl zadání provést renovaci vozu. Přesnou cenu nelze stanovit předem, neboť náhradní díly se obtížně shánějí a mnohdy vyrábějí na zakázku, nelze tak předem garantovat finanční náročnost opravy. Úvahy žalovaného jsou tak poznamenány neznalostí a nemají souvislost s údajným zneužitím práva, zvláště za situace, kdy byla renovace zaplacená.
18. Ad 4) žalobce namítá účelovou argumentaci žalovaného, který vystavěl úmysl zneužít právo na skutečnosti, že žalobce nepožadoval zálohy po původní majitelce, ale fakturoval je až jako službu do jiného členského státu jako plnění nezatížené daní na výstupu. Žalovaný porovnal další zakázky žalobce, přičemž žalobce konstatuje, že i v jiných případech byla první záloha zaplacená po mnoha měsících. Žalobce uvádí, že k předmětům renovace má zadržovací právo a nesplnění úhrady odměny by uspokojoval z hodnoty této věci. Účtování záloh společnosti VT Handel pokládá žalobce zcela po právu. Tvrzení žalovaného o úmyslu zneužít systém pro intrakomunitární plnění jsou tak nelogická a účelová, když není jasné, co měl ve svůj prospěch získat.
19. Ad 5) okolnosti reklamace, které nastaly ex post, nelze žalobci klást k tíži. Žalobce pouze vykonal svůj závazek, tedy opravu vady, a nebylo jeho povinností prověřovat, kdo vozidlo přivezl, kdo je jeho vlastníkem a jaký je vztah osoby, která vozidlo k reklamaci předala s osobou, pro kterou žalobce renovaci prováděl. Okolnosti reklamace tudíž nedokazují úmysl zneužít právo.
20. Ad 6) žalobce vylučuje jakoukoliv participaci na jednáních o prodeji předmětného vozidla. D.F.ve své výpovědi popřel, že by dojednával převod vozidla od H.Š. a VT Handel, přičemž tato výpověď je žalovaným hodnocena jako nevěrohodná s odkazem na tvrzení V. T. a H.Š., když právě tyto osoby své výpovědi účelově měnily a byly zapojeny do podvodného řetězce. Z žalovaným předestřených skutečností navíc není zřejmé, jakým způsobem mohl D.F. jednat za žalobce ve věci převodu vlastnictví k vozidlu, když pouhé potenciální předání kontaktu na H.Š. V. T. lze stěží považovat za nadstandardní zájem na převodu vozidla.
21. Ad 7) Ohledně fakturace za renovaci společnosti VT Handel žalobce opět odkazuje na účinné znění § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla, ke kterému v tomto případě došlo po změně vlastníka.
22. Ad 8) žalobce má za to, že pokud žalovaný zpochybňuje provedené platby záloh, neboť byly hrazeny v hotovosti, zpochybňuje i samotné plnění v podobě renovace vozu. Žalovaný nemůže jedním dechem zpochybňovat realizaci plateb VT Handel pro jejich hotovostní formu (obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti) a zároveň tvrdit, že vyúčtováním záloh a dalších plateb vůči VT Handel došlo ke zneužití práva žalobcem. Taková rozpornost způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Nadto žalobce uvádí, že i v jiných případech, které žalovaný srovnával s nyní řešeným, docházelo k platbám záloh hotovostní formou.
23. K souhrnu objektivních kritérií žalobce namítá, že žalovaný nemůže nelogicky konstatovat standardnost jednotlivých kroků, ale jejich souhrn označit za nestandardní. Nesouhlasí se

závěrem žalovaného o tom, že pro hospodářskou činnost žalobce nenalezl jiný důvod než získat daňovou výhodu, o niž se zřejmě podělil s majitelem vozu. Přitom žalovaný opakovaně tvrdil, že žalobce na daňovém podvodu neparticipoval a nevěděl o něm. O údajném rozdělení odměny neexistují žádné podklady a dle žalobce se jedná o nepodložené lživé konstrukce žalovaného.

24. Za subjektivní kritérium zneužití práva žalovaný považuje personální propojení jednotlivých osob v řetězci. Žalobce i v tomto závěru spatřuje vnitřní rozpornost rozhodnutí, když žalovaný na jedné straně přisvědčuje, že žalobce s podvodem nemá nic společného a nemohl o něm vědět a na druhé straně mu klade k tíži personální vazby mezi osobami v podvodném řetězci a tvrdí, že na úkonech v řetězci se žalobce podílel. Žalobce opakuje, že nemohl vědět, jaké osoby se na podvodu s DPH podílely, a jejich personální propojení mu nelze klást k tíži. Dle žalobce nebyla účast D.F. při prodeji vozidla prokázána a jeho výpověď nelze považovat za nevěrohodnou.
25. Dodání služby do jiného členského státu je právní institut, jehož existenci nelze klást žalobci k tíži. Stejně tak žalobce nemohl vědět, že se vozidlo po renovaci stane předmětem podvodu na DPH. Jestliže sám žalovaný přiznal, že žalobce o podvodu nevěděl a nelze mu jej klást k tíži, nemůže žalovaný za subjektivní skutečnosti považovat zjištění, že jiné osoby následně spáchaly daňový podvod.
26. Žalobce se ohrazuje proti tvrzení žalovaného, že se aktéři podvodu znali a šli si na ruku. Renovace vozidla trvala víc než dva roky a ve změně vlastníka nelze spatřovat skutečnost vedoucí ke zneužití práva. Žalobce podniká v oblasti renovací veteránů a jeho podnikatelský záměr byl tak zcela jasný. Žalobce žádné řetězce nevytvářel, jak se mu snaží podsouvat žalovaný, který ale vzápětí konstatuje, že žalobce na podvodu na DPH nenese žádný podíl. Dle žalobce takto vnitřně rozporná argumentace žalovaného nemůže obstát. Nelze ani přijmout tvrzení žalovaného, že měl renovaci vyúčtovat H.Š., neplátcí DPH, neboť tímto postupem by došlo k rozporu s § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH, který jasně určoval okamžik uskutečnění plnění.
27. Žalobce namítá, že žalovaný svůj závěr o formálním přenosu místa plnění do jiného členského státu musí postavit najisto a svá tvrzení musí jednoznačně prokázat. Jeho závěry jsou však nepřesvědčivé a nemohou obstát, obzvlášť za situace, kdy není sporu o fakticitě dodání plnění společnosti VT Handel. Ze zjištění žalovaného tak není zřejmé, jak měly jednotlivé okolnosti prokázat úmyslnou účast žalobce na zneužití práva.
28. Žalobce má za to, že žalovaným zjištěné jednotlivé nesrovnalosti nejsou v jakékoliv příčinné souvislosti s údajným zneužitím práva. Došlo k umělému spojování okolností, které ve svém souhrnu žalovaný použil pro závěr o zneužití práva, přičemž však vyúčtování služby společnosti VT Handel mělo racionální ekonomický význam a v souladu s tehdy účinným § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH a žalobce nemohl za službu fakturovat jinému subjektu.
29. Závěrem žalobce namítá nezákonnost rozhodnutí z důvodu nedostatečného zjištění skutkového stavu, když žalovaný neprovedl výslechy navrhovaných svědků, jimiž měli být jednatele společností NEONEO s. r. o., AUTO PROMATO a. s. a DAPEXIM s. r. o. a svědek S. Tyto výslechy žalobce navrhoval v rámci daňové kontroly v podání ze dne 30. 4. 2016. Pokud žalovaný opřel své závěry o zneužití práva žalobcem na personálních vazbách v řetězci, měl tyto důkazní návrhy provést. K tomu žalobce odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, sp. zn. 2 Afs 34/2016 a ze dne 9. 6. 2011,

sp. zn. 7 Afs 39/2011. Vzhledem k existenci dvou rozporných výpovědí D.F. a V. T. žalovaný rovněž pochybil, když neprovedl opakovaný výslech V. T. za účelem vyjasnění rozporů. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018 – 42 uložil žalovanému zabývat se rozporu ve výpovědích V. T., který vypovídal protichůdně před policejním orgánem a před daňovými orgány.

II. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, jelikož setrvává na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění i odkazuje. Má za to, že plně dostal judikatorním požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí. Zdůrazňuje, že výsledkem řízení nebylo konstatování o účasti žalobce na podvodu, nicméně v řešeném případě panovaly takové objektivní okolnosti zasazené do rámce subjektivních okolností, jenž vedly k závěru o zneužití plnění (renovace vozidla) pro získání daňové výhody. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je ucelený závěr o tom, že jednání žalobce vykazuje znaky zneužití práva.
31. Žalovaný odkázal na rozsudek SDEU ve věci „Halifax“ s tím, že pro závěry o zneužití práva musí být naplněny dvě podmínky, a to že výsledkem plnění přes formální užití vnitrostátních předpisů a ustanoven Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému DPH, bylo získáno daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a dále že ze všech objektivních okolností vyplývá jasný účel plnění, kterým je daňové zvýhodnění. Nejvyšší správní soud pak na podkladě rozsudku ve věci „Halifax“ konstatoval ve svém rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 8 Afs 178/2005 – 64 a ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 55/2006 – 122, že hlavním účelem jednání daňového subjektu je získání daňového zvýhodnění, když tento účel je jediným, nebo alespoň jednoznačně převažujícím účelem plnění. Slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2016, č. j. 8 Afs 87/2016 – 60 slouží zákaz zneužití práv „jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti).“
32. Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobce o tom, že jediný účel poskytnutého plnění byl ryze ekonomický, tedy dostat zaplacenou práci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018 – 42 vyslovil závěr, že nestandardní okolnosti případu vypovídají toliko o formálním přenosu místa plnění do jiného členského státu, aby byly uměle vytvořeny podmínky pro získání daňové výhody plynoucí z unijního práva.
33. Dne 1. 6. 2020 byl ve věci vyslechnut D.F., který měl dle výpovědi H.Š. a V. T. zprostředkovat kontakt za účelem koupě renovovaného vozidla. Žalovaný však jeho výpověď vyhodnotil jako nevěrohodnou, neboť tvrzení svědků byla vzájemně rozporná a D.F. svoji výpověď upravoval, aby popřel svou účast na převodu vlastnického práva k automobilu. Navzdory tomu však výpovědi H.Š. a V. T. shodně uváděly, že převod automobilu proběhl za přispění D.F., který zprostředkoval kontakt na kupce.
34. Žalovaný následně popisuje další nestandardnosti daného případu, které poukazují na závěr o zneužití práva žalobcem. Jednak se jeví jako zcela nelogická skutečnost, že další převod automobilu realizovala společnost NEONEO s. r. o., která však v okamžiku převodu vlastnickým právem k vozidlu nedisponovala. Nestandardní je i okolnost, že na samém konci řetězce subjektů, které si přeprodávaly vozidlo, stála společnost, jejímž jednatelem je partner H.Š., původní majitelky automobilu. Všechny tyto transakce dokreslují jediný

motiv, a to získání daňové výhody v podobě úspory daně z poskytnutí služby mimo tuzemsko, aby se automobil dostal opět do sféry původní majitelky.

35. Dle žalovaného lze objektivní a subjektivní složky zneužití práva spatřovat v nestandardnostech transakce spočívajících zejména v personálním propojení osob jednotlivých účastníků, v proběhlých úhradách záloh v rámci několika dnů v hotovosti, majitelka vozidla za renovaci zálohy neplatila ani o renovaci nejevila zájem a ani k ní nedala souhlas či jiné pokyny, tedy renovace byla téměř celá dokončená na účet žalobce, žalobce za účasti osob blízkých přispěl k prodeji vozidla novému majiteli, který byl ochoten zaplatit za renovaci, kterou si neobjednal, žalobce neproověřil majitele vozidla ani při jeho převzetí do servisu, ani při jeho vydání a při následné reklamaci. Tyto uměle vytvořené podmínky předmětné transakce směřovaly k nabytí daňové výhody založené na formálním začlenění rakouské společnosti VT Handel do řetězce vlastníků automobilu tak, aby z renovace nebyla odvedena česká DPH. Žalovaný na základě všech okolností dospěl k závěru, že žalobce při této renovaci nepostupoval v souladu s postupy v běžném obchodním styku tak, jak by postupoval v případě jiných zakázek, nebo jak by postupovali jiné subjekty. Mezi jednotlivými aktéry existovalo nepopiratelné propojení, které umožnilo jednání vedoucí k získání daňové výhody (neuplatnění daně na výstupu). V jednání žalobce, které bylo žalovaným detailně popsáno a bylo zasazeno do rámce objektivních i subjektivních okolností, lze jednoznačně shledat úmysl zneužít právo, konkrétně § 9 odst. 1 ZDPH), byť došlo k naplnění formálních podmínek tohoto ustanovení. Podmínky byly vytvořeny uměle a nerespektují skutečný smysl zákona, neboť k přenesení místa plnění do jiného členského státu došlo toliko formálně a hlavním účelem transakce bylo získat daňovou výhodu.
36. K namítanému neprovedení navržených svědeckých výpovědí žalovaný odkázal na body [87] až [88], [90] až [91], a [99] až [100] napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný danou námitkou zabýval.

III. Replika žalobce a duplika žalovaného

37. Žalobce v replice ze dne 25. 1. 2022 setrval na závěru, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné, neboť je vystavěno na vzájemně si odporujících závěrech. Ty spočívají ve tvrzení žalovaného, který na jedné straně konstatuje, že žalobce nemá nic společného s podvodem, na druhé straně klade žalobci k tíži personální vazby mezi osobami v řetězci.
38. Žalobce nesouhlasí se závěrem o zneužití práva a odkazuje na § 8 odst. 4 daňového řádu, dle kterého je zneužitím práva jednání, jehož převažujícím účelem je zisk daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu. Účel renovace byl ekonomický, proto žalobce považuje za logické zodpovědět otázku, zda by takto postupoval, i kdyby mu z jednání daňová výhoda nepramenila. Byla-li by odpověď negativní, jednalo by se o zcela převažující povahu. Pokud však měla provozovaná činnost jiný účel, nelze o zneužití práva uvažovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, sp. zn. 5 Afs 114/2019). Žalobce setrvává na ekonomické racionalitě svého jednání.
39. Dle žalobce žalovaný dezinterpretuje skutkový stav. Ze servisní zakázky ZAK-20110023 ze dne 15. 4. 2011 je zřejmý rozsah opravy – celková renovace, s níž odběratel souhlasil. Není tak pravdou, že by žalobce neměl pokyn k zahájení renovačních prací a že nikdo nepřislíbil za renovaci zaplatit. Žalobce i v jiných případech účtoval zálohy až se značným časovým odstupem, nejednalo se proto o ukazatel zneužití práva. O změně vlastníka se

dozvěděl od H.Š., která předložila kupní smlouvu, tudíž byl v dobré víře, že plnění poskytl rakouské společnosti VT Handel. Žalobce nesouhlasí s vyhodnocením svědeckých výpovědí D.F., V. T. a H.Š., neboť má za to, že právě výpovědi H.Š. a V. T. působí nevěrohodně. D.F. vypověděl, že prodej automobilu rakouské společnosti VT Handel nesjednával, proto nemá tvrzení žalovaného oporu v provedeném dokazování.

40. Žalobce poukazuje na fotografii stavu renovace ze dne 25. 3. 2013, která dokumentuje stav vozidla. Z fotografie má být zřejmé, že služba nebyla poskytnuta v době, kdy byla vlastníkem vozidla H.Š., neboť ke dni převodu vlastnického práva k vozidlu a ke dni pořízení předmětné fotografie nebylo plnění zdaleka dokončeno.
41. V dalším žalobce de facto opakuje žalobní body a opětovně vyjadřuje nesouhlas s posouzením rozhodných skutečností žalovaným, který klade nestandardní okolnosti řetězce k tíži právě žalobci. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, sp. zn. 5 Afs 114/2019 není žalobci zřejmé, jak mohl ve svůj prospěch zneužít ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH, když z provedené renovace žádnou daňovou úsporu neměl. Zakázka měla pouze hospodářský účel získat odměnu za provedenou práci.
42. V závěru repliky žalobce namítá nedostatečně zjištěný skutkový stav, když žalovaný přes výslovný požadavek Nejvyššího správního soudu nedostal povinnosti skutkový stav náležitě objasnit, neboť nevyslechl statutární orgány společnosti NEONEO s. r. o., AUTO PROMATO a DAPEXIM s. r. o., stejně jako nezjistil vazby P.T. na žalobce. Žalobce namítá i neprovedení opětovného výslechu V. T., když měl žalovaný dle závěru NSS objasnit důvod popření plateb za poskytnutou renovaci.
43. Ve vyjádření k replice žalovaný setrval na svém závěru, že v jednání žalobce lze konstatovat úmysl zneužít nastavený systém pro intrakomunitární plnění a to na základě všech zjištěných objektivních okolností. Žalovaný setrval na závěru, že výpověď D.F. nespĺňuje kumulativní požadavky na kvalitativní svědeckou výpověď, neboť nenaplnila požadavky konkrétnosti, věrohodnosti a souladu s jinými zjištěními. Naproti tomu svědecké výpovědi V. T. a H.Š. shodně potvrdily, že převod vozidla proběhl za přispění žalobce, V. T. se s D.F. měl znát od roku 2010 a rovněž i H.Š. jednala s „mladým F.“. Žalobce dostatečně nezpochybil závěry žalovaného a stvrzení, že D.F. z pozice autolakýrníka nemohl za žalobce právně jednat, naráží na skutečnost, že jde o syna jednatele žalobce.

IV. Skutečnosti zjištěné ze správních spisů

44. Žalobce podal dne 25. 7. 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června 2013, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 91 351 Kč a kromě jiného na řádce 21 vykázal poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě ve výši 2 016 816 Kč. Rovněž podal souhrnné hlášení za červen 2013 téhož dne, ve kterém uvedl plnění za poskytnutí služby s místem plnění v Rakousku pro rakouskou obchodní společnost VT Handel se sídlem ve Freistadtu.
45. Správce daně provedl dne 13. 9. 2013 místní šetření u žalobce ohledně historického vozidla Jaguar, E-type, kabriolet, při kterém mu žalobce sdělil, že vozidlo převzal do opravy v roce 2011 F.F., zaměstnanec žalobce, k celkové renovaci. Vozidlo bylo vydáno ze servisu V. T., jednatelem VT Handel s tím, že zakázka jím byla rovněž zaplácena.
46. Žalobce předložil dodací list, kde jako dodavatel je uveden FOŠUM CARS s. r. o. a jako odběratel VT Handel, částka zakázky ve výši 2 016 816 Kč ze dne 15. 4. 2011. Dále byl

doložen předávací protokol ze dne 17. 6. 2013, kde je uveden V. T. za přebírající firmu VT Handel. Dále byl doložen daňový doklad ze dne 13. 6. 2013, č. 20130039, kde je uvedena částka k úhradě celkem 516 816 Kč s tím, že byla zaplacená záloha ve výši 1 500 000 Kč a celková cena činí 2 016 816 Kč, dodavatelem je žalobce a odběratelem firma VT Handel. Dále byly předloženy příjmové pokladní doklady o úhradě záloh v hotovosti, a to PP2300060 ze dne 3. 6. 2013 na částku 340 000 Kč, PP2300061 ze dne 5. 6. 2013 na částku 340 000 Kč, PP2300063 ze dne 7. 6. 2013 na částku 340 000 Kč, PP2300064 ze dne 10. 6. 2012 na částku 340 000 Kč, PP2300066 ze dne 12. 6. 2013 na částku 180 000 Kč, vklad v hotovosti na bankovní účet ze dne 17. 7. 2013 ve výši 516 816 Kč. Vše bylo uhrazeno společností VT Handel. Dále byla doložena servisní zakázka, kde dodavatel je žalobce a odběratelem je H.Š., původní majitelka vozidla.

47. Předmětné vozidlo bylo u žalobce i z důvodu reklamace od 29. 7. 2013 do 29. 8. 2013, kdy bylo vozidlo reklamováno D.D., jednatelem společnosti DAPEXIM.
48. Z výpovědi svědka V. T., jednatele rakouské společnosti VT Handel bylo zjištěno, že je jednatelem rakouské společnosti zabývající se obchodní činností a zprostředkováním prací. Společnost VT Handel byla vlastníkem vozidla Jaguar, původně toto vozidlo mělo být prodáno v Rakousku, ale k prodeji nedošlo. Vozidlo bylo zakoupeno za 30.000 EUR v hotovosti a prodáno panu J. (jednatel firmy NEONEO s. r. o.) za 100.000 EUR v hotovosti. Původ vozidla svědkovi znám nebyl, auto bylo dovezeno z Lince, ohledně opravy vozidla svědek jednal s firmou FOŠUM CARS (žalobce) a rovněž úhrady v hotovosti provedl V. T. Vozidlo do servisu předávala paní, jejíž jméno svědek neznal.
49. Správce daně dne 16. 12. 2013 vyzval H.Š. k předložení listin o majiteli, o předání vozidla do autoservisu a o jeho prodeji. H.Š. doložila kupní smlouvu o prodeji vozidla firmě VT Handel, objednávku k celkové opravě s tím, že vozidlo zakoupila na inzerát v roce 2010 a doklady o nákupu již nemá. Správce daně zaslal mezinárodní dožádání do Rakouska se žádostí o ověření obchodu s firmou VT Handel a ohledně přijetí služby za provedení renovace vozidla Jaguar. Dne 25. 2. 2014 byla doručena odpověď, ve které bylo k pořízení vozidla uvedeno, že byla doložena kupní smlouva na jeho nákup za kupní cenu 30.000 EUR (prodávající H.Š., kupující VT Handel), faktura č. 006 ze dne 17. 6. 2016 ve výši 4.500 Kč, (dodavatel Patrik Semerád, autodoprava, fakturace dopravy za přepravu vozidla Jaguar Vodňany Linz a zpět). Dle předávacího protokolu bylo vozidlo předáno dne 17. 6. 2013 H.B., který měl zprostředkovat prodej vozidla zájemci v Rakousku. Zájemce však nesouhlasil s cenou, proto bylo vozidlo vráceno, aby mohlo být prodáno v České Republice. Dne 24. 6. 2013 byla vystavena faktura firmou VT Handel pro firmu NEONEO s. r. o. na prodej vozidla do ČR. Vozidlo bylo převezeno z Lince do České republiky J. J., jednatelem společnosti NEONEO s. r. o. O prodeji vozidla byla doložena i kupní smlouva ze dne 24. 6. 2013, kde je uvedena kupní cena ve výši 99 000 EUR. V odpovědi na mezinárodní dožádání se uvádí, že nebylo vykázáno intrakomunitární pořízení zboží, neboť vozidlo bylo zakoupeno od privátní osoby v České republice. Prodej firmě NEONEO byl potvrzen, takže za toto období byla povinnost vykázat intrakomunitární dodání zboží.
50. Správce daně provedl místní šetření u autodopravce P.S. za účelem zjištění dokladů ohledně přepravy vozidla pro společnost VT Handel. Patrik S. jako svědek vypověděl, že byl v červnu 2013 osloven V. T. ohledně dopravy předmětného vozidla, proto jeli do Vodňan, kde bylo naloženo žluté vozidlo Jaguar, a vozidlo odvezli na parkoviště do Lince. Přeprava

byla provedena vozidlem VW Transporter, které již nevlastnil a daňový doklad do DPH zahrnul až později ve 4. čtvrtletí 2013, neboť jej zapomněl dát včas do účetnictví.

51. Dne 26. 5. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013. Dne 10. 7. 2014 správce daně zaslal žalobci výzvu k předložení důkazních prostředků přímo ve výzvě specifikovaných. Na výzvu správce doložil žalobce podklady za červen 2013 na CD. Následně bylo provedeno v sídle žalobce místní šetření za účelem převzetí dalších dokladů u účetnictví.
52. Dne 6. 11. 2014 byla jako svědkyně vyslechnuta H.Š.se na renovaci. Cena za renovaci se jí zdála příliš vysoká. Osobně vozidlo nepředávala, jednala s „mladým panem F.“. Na další okolnosti ohledně opravy vozidla si nebyla schopna vzpomenout. Kupec se jí ozval sám, v servisu nic neplatila, žádné peníze od ní požadovány nebyly. Prodej vozidla zřejmě doporučil pan F. jméno blíže nespecifikovala s tím, že kupec se jmenoval T.
53. Z výpovědi svědka V. T. ze dne 1. 12. 2014 vyplývá, že firma VT Handel zakoupila od H.Š. předmětný vůz za 30.000 EUR, kdy vozidlo bylo ve fázi renovace. Představa byla taková, že po nákupu vozidla dojde k jeho prodeji se ziskem. Původně se mělo vozidlo prodat v Rakousku prostřednictvím H.B., který uhradil renovaci vozidla v hotovosti. Následně bylo vozidlo prodáno firmě NEONEO s r.o.
54. Z výpovědi svědka D.D., jednatele společnosti DAPEXIM, ze dne 1. 12. 2014, který byl posledním majitelem vozidla Jaguar, bylo zjištěno, že uplatnil u žalobce reklamaci vozidla. Vozidlo bylo pořízeno firmou DAPEXIM od firmy AUTO PROMATO, poslední majitelkou vozidla byla H.Š. (svědek D.D. je otcem dvou dětí H.Š. a žije s ní ve společné domácnosti). Vozidlo bylo zakoupeno za 3,3 milionů Kč a v době výslechu ho nabízel k prodeji za 3,4 milionů Kč.
55. Správce daně dne 18. 12. 2014 vyzval žalobce k prokázání skutečností ve smyslu § 95 odst. 4 daňového řádu, kdy požadoval prokázat pochybnosti ohledně opravy a prodeje předmětného vozidla, neboť měl za to, že ze strany žalobce se jedná o zneužití práva.
56. Žalobce se na výzvu správce daně vyjádřil dne 21. 1. 2015 k jednotlivým bodům výzvy, když uvedl, že přijetí služby bylo prokázáno rakouskou společností, kdy byla zakázka uhrazena a vozidlo předáno odběrateli. Navrhl provedení svědecké výpovědi H.B., rakouského dealera.
57. Správce daně proto zaslal mezinárodní dožádání do Rakouska za účelem provedení výpovědi svědka H.B.. Dne 27. 5. 2015 byla doručena odpověď, ve které se uvádí, že H.B. je invalidní penzista a nesouhlasí s účastí CZ plátce na jednání. V odpovědi ze dne 20. 11. 2015 se uvádí, že H.B. neobchoduje s automobily, firmu VT Handel ani V. T. nezná. S P.T. (bratr Vítězslava) jsou přátelé. V. T. ho požádal, zda by mohl uvedené auto odstavit jen krátce v Linci. Auto stálo dva dny venku na adrese jeho dřívějšího bydliště. Vzhledem k tomu, že neměl kupce, bylo auto odvezeno. Žádné dokumenty neměl a s nikým jiným než s P.T. v kontaktu nebyl.
58. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému se vyjádřil dne 3. 5. 2016. Téhož dne byl žalobce seznámen s vyjádřením správce daně a následně byla zpráva o daňové kontrole projednána, a to dne 6. 6. 2016.
59. Dne 8. 6. 2016 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2013, proti kterému se žalobce odvolal. Odvolací orgán žalobci zaslal seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru

a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobce dne 25. 5. 2017 podal vyjádření. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce jako nedůvodné zamítnuto a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 8. 6. 2016 bylo potvrzeno s odůvodněním, že existovaly důvodné pochybnosti o dodání předmětné služby ze strany žalobce deklarovanému příjemci služby, kdy žalobce neprokázal, že místem plnění při poskytnutí služby není tuzemsko, neboť neprokázal, že služba provedená na vozidle Jaguar v průběhu dvou let, byla uskutečněna právě pro firmu VT Handel se sídlem v Rakousku. Žalobce neprokázal, jakým způsobem řešil vydání vozidla ze servisu jiné osobě než původní majitelce H.Š., nepožadoval doložit vlastnictví k vozidlu. Neprokázal, na základě jakých skutečností vydal fakturu za provedené služby osobě registrované k dani v jiném členském státě, kdy neprověřoval majitele vozidla při převzetí vozidla do servisu, při vydání vozidla ze servisu a při uplatňování reklamace na vozidlo, tedy nesplnil důkazní břemeno o skutečnostech, které předloženými doklady tvrdí.

60. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018 – 42 zavázal žalovaného vypořádat se s otázkami vedoucími k závěru o zneužití práva, proto bylo dokazování žalovaným doplněno. Dne 1. 6. 2020 byla provedena svědecká výpověď D.F., který osvědčil časovou osu provedené renovace vozidla. Svědek vypověděl, že H.Š. nezná, V. T. zná asi od roku 2012, ale nikdy s ním nejednal o prodeji vozidla. Svědek popřel tvrzení V. T. o tom, že mu měl na přelomu roku 2012 a 2013 poskytnout informace o renovaci vozidla Jaguar a o kontaktu na H.Š., nakonec změnil svou výpověď v tom ohledu, že V. T. viděl prvně až v červnu 2013 a že opravu vozidla měl na starosti pouze jeho bratr F. Žalovaný vyhodnotil tuto svědeckou výpověď jako nevěrohodnou, neboť jeho tvrzení byla rozporná s tvrzeními V. T. H.Š. i V. T. shodně potvrdili, že převod vozidla proběhl za přispění žalobce, když se V. T. znal s D.F. od roku 2010 (dle výpovědi V. T.) a H.Š. jednala s „mladým panem F.“.
61. Dne 6. 3. 2020 byla provedena svědecká výpověď P.T., který uvedl, že vozidlo koupila společnost VT Handel patřící jeho bratrovi V. T. Vozidlo bylo za účelem dalšího prodeje převezeno do Rakouska, ale protože se obchod neuskutečnil, bylo přepraveno zpět do ČR. K dalším dotazům ohledně bratra V. T. svědek odmítl vypovídat z důvodu nebezpečí trestního stíhání osoby blízké.
62. Žalovaný shledal rozpor ve výpovědi V. T. s výpovědí H.B., který uvedl, že nezná ani V. T. ani jeho společnost VT Handel a žádný obchod s vozidlem nerealizoval, ani nedomlouval. Tvrzený motiv celé transakce tak zůstal neprokázán.

V. Právní názor soudu

63. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez jednání za podmínek plynoucích z § 51 odst. 1 s. ř. s.
64. Žaloba není důvodná.
65. S ohledem na rozsáhlost žalobcovy argumentace považuje krajský soud v úvodu svého právního hodnocení za potřebné uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle

vyvrátit. Jeho úkolem je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Ostatně i Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) 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“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a obdobně též například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, a ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50). Ve světle výše uvedeného přistoupil následně krajský soud k posouzení námitek žalobce.

66. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jejíž důvodnost by směřovala ke zrušení rozhodnutí. Této námitce však soud nepřisvědčil.
67. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrno, „proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například náleží Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25).
68. Pokud jde o otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, lze poukázat na rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, „že rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud by z něj nebylo lze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 80/2009-132 ze dne 22. září 2010), nebo pokud by z něj nevyplývalo, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu

č. j. 7As 28/2008-76 ze dne 21. srpna 2008), pokud by jeho odůvodnění bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceníh téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Azs 94/2007-107 ze dne 31. ledna 2008), či pokud by jeho výrok byl vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 ze dne 4. prosince 2003, 133/2004 Sb. NSS) a v některých jiných speciálních případech. Nicméně, s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ Jakkoli uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil v souvislosti s rozsudkem soudu, lze je nepochybně vztáhnout též vůči rozhodnutí správního orgánu.

69. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť je vystavěno na vzájemně si odporujících závěrech, když žalovaný na jedné straně konstatuje, že žalobce nemá nic společného s podvodným řetězcem, v němž probíhaly přepravech vozidla Jaguar, a na druhé straně klade žalobci k tíži personální vazby mezi osobami v řetězci. Nepřezkoumatelnost žalobce spatřuje rovněž v absenci úvah týkajících se naplnění objektivní a subjektivní podmínky aplikace institutu zneužití práva. V přezkoumávané věci krajský soud nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro vnitřní rozpornost neshledal, neboť výrok napadeného rozhodnutí je řádně odůvodněn, přičemž odůvodnění nesrozumitelné není. Z odůvodnění se jednoznačně podává, které otázky žalovaný pokládal za rozhodné, jaké dokazování doplnil, jakož i k jakým závěrům dospěl. Poukázal na to, že za zneužití práva je třeba považovat takové jednání, jehož jediným smyslem je snížení daňové povinnosti, neboť jinak postrádá racionální účel. Vycházel přitom z výkladu § 9 odst. 1 ZDPH při poskytnutí služby do jiného členského státu, a dále z výkladu § 72 a 73 ZDPH a článku 167 a násl. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH. Tím vymezil aplikované právní normy, jakož i jejich smysl. Tyto úvahy pak dále aplikoval na konkrétní skutkový stav posuzované věci, který podrobně popsal, a na jehož základě dovedl účelový postup žalobce, který přenesl místo plnění do jiného členského státu toliko formálně, aby byly uměle vytvořeny podmínky pro získání daňové výhody plynoucí z unijního práva, aniž by formálně došlo k porušení právní normy. Zcela konkrétně pak žalovaný popsal důvody vedoucí jej k závěru o zneužití práva žalobcem, přičemž popsal návaznost jednotlivých okolností, které jej k takovému závěru vedly (srov. zejména strany 13 až 20 napadeného rozhodnutí). K závěru o zneužití práva pak žalovaného nevedla žádná z jím zjištěných skutečností samostatně, nýbrž všechny tyto skutečnosti v jejich souhrnu. Žalovaný se výslovně objektivní i subjektivní podmínkou aplikace institutu zneužití práva zabýval, neboť posuzoval právě ty otázky, které jsou v daném ohledu relevantní. Napadené rozhodnutí tak dostatečným a srozumitelným způsobem vymezuje okolnosti poukazující na zneužití práva žalobcem. Skutečnost, že odůvodnění rozhodnutí neodpovídají představám žalobce o ideální argumentační konstrukci, nepřezkoumatelnost nezakládá.
70. Je potřeba zdůraznit, že žalovaný nezpochybňuje fakticitu provedení práce, resp. poskytnutí služby spočívající v renovaci historického vozidla, ani délku samotné renovace.

Sporná je však otázka, zda žalobce tuto službu vykonal v úmyslu zneužít právo, konkrétně § 9 odst. 1 ZDPH. Podle zmíněného ustanovení platí, že *místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za tuto provozovnu se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.*

71. Výkladem institutu zneužití práva se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který například již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, v této souvislosti obecně uvedl, že právo musí „*předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičítá základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.*“ Institut zneužití práva plní funkci korektivu pro případy, kdy je právní pravidlo využito v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120 slouží zákaz zneužití práva „*jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti).*“ Institut zneužití práva tak lze připodobnit k principům, kterými jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, zákaz obcházení zákona či ochrana poctivého obchodního styku, aj.
72. Nejvyšší správní soud se vyjádřil také k relevantní judikatuře Soudního dvora, na kterou navázal například v rozsudku č. j. 9 Afs 57/2015-120, dle něhož „*[j]edním z významných rozhodnutí Soudního dvora, v němž je obecný princip zákazu zneužití práva formulován, je rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Sb. rozh., s. I-11569. V něm Soudní dvůr poprvé uvedl dvoustupňový test pro posouzení, zda došlo ke zneužití práva. Ten spočívá v hodnocení dvou podmínek, a to zda kombinací objektivních okolností, při nichž přes formální splnění podmínek daných komunitárním právem nedošlo k dosažení cíle těchto norem; subjektivní prvek se hodnotí jako záměr získat výhodu z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.*“
73. Ze shora citované judikatury lze tedy v souladu s daňovými orgány dovodit, že za zneužití práva je nutno považovat situaci, kdy jediným či hlavním důvodem posuzovaných transakcí je získání daňové výhody, neboť jinak postrádají ekonomický smysl (citovaná judikatura se tak zcela zřetelně promítla i v aktuální dikci § 8 odst. 4 daňového řádu, dle něhož „*[p]ři správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“).
74. Krajský soud nepochybně tvrdí žalobce o tom, že ekonomický smysl renovace vozidla byl hospodářský, tedy získat zaplacenou práci. Poskytnutá služba v podobě renovace vozidla jistě plnila ekonomický smysl, když přinesla žalobci zisk za

provedenou práci. Krajský soud ani daňové orgány nezpochybnují fakticitu provedení předmětné rekonstrukce vozidla. V tomto ohledu tudíž nelze považovat odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019 – 28 za nepřijatelný, neboť v tomto rozsudku NSS skutečně konstatoval, že institut zneužití práva nelze aplikovat, pokud mohla mít provozovaná činnost jiný účel, než pouhé daňové zvýhodnění. Transakce, která však postrádá ekonomicky racionální smysl, a o kterou v celé záležitosti jde, je převod vlastnického práva k vozidlu, zprostředkovaný právě žalobcem, z H.Š. na rakouskou společnost VT Handel. Tato transakce je právě tou bez ekonomického smyslu, nikoliv samotná renovace vozidla, jak nesprávně označuje žalobce.

75. Krajský soud v této souvislosti odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu, který ve shodě se Soudním dvorem Evropské Unie (SDEU) shrnul podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva. Hlavním účelem jednání daňového subjektu je získání daňového zvýhodnění, když tento účel musí být jediným nebo dominantním (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64 a rozsudek SDEU „*Halifax*“). Soudy při aplikaci institutu zneužití práva vycházejí z dvoustupňového testu pro posouzení zneužití komunitárního práva, spočívajícího ve splnění objektivního a subjektivního prvku zneužití práva. Objektivní kritéria spočívají v porovnání transakce s podobnými transakcemi a subjektivní kritéria spočívají v posouzení právních, hospodářských a personálních ukazatelů dané transakce.
76. Daňové orgány podrobně popsaly řetězec přepravej vozidla, přičemž vlastnické právo k vozidlu přešlo z H.Š. na společnost VT Handel v lednu 2013, kdy ještě nebyla dokončena renovace. Následně dne 24. 6. 2013 došlo k prodeji vozidla dalšímu majiteli, tuzemské společnosti NEONEO, přičemž tato společnost měla vozidlo prodat již dne 24. 5. 2013, kdy k němu ještě neměla vlastnické právo, společnosti AUTO PROMATO a tato společnost prodala vozidlo dne 28. 6. 2013 společnosti DAPEXIM, jejímž jednatelem je osoba blízká H.Š.. Tyto přepraveje postrádají jakýkoliv ekonomický smysl, neboť je zřejmé, že se vozidlo na konci řetězce dostalo zpět do sféry původní majitelky. Pro nyní posuzovanou věc a pro aplikaci institutu zneužití práva je však klíčový převod vlastnického práva z H.Š. na rakouskou společnost VT Handel, kdy je nutné zkoumat racionalitu, tedy ekonomickou opodstatněnost posuzovaného právního jednání a úmysl daňového subjektu vytvořit podmínky k získání daňové výhody. Dochází tak ke zkoumání objektivních i subjektivních znaků zneužití práva.
77. V těchto intencích krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda daňové orgány dostatečně prokázaly naplnění znaků zneužití práva. Dospěl přitom k závěru, že důkazní břemeno v tomto ohledu unesly. Objektivní okolnosti předmětného případu jsou zasazeny do rámce subjektivních okolností a jejich společným posouzením žalovaný dospěl ke správnému závěru o zneužití práva, resp. poskytnutí služby do jiného členského státu za účelem získání daňové výhody plynoucí z unijního práva. Na tomto závěru nic nemění ani dodatečné přiznání rakouské daně společností VT Handel.
78. Krajský soud shodně z žalovaným souhlasí s argumentací žalobce o tom, že dle § 9 odst. 1 žalobce poskytl službu a vyúčtoval odměnu za renovaci vozidla jeho novému vlastníkovi, kterým v okamžiku dokončení renovace a předání vozidla byla společnost VT Handel. Krajský soud v tomto ohledu nezpochybnuje argumentaci žalobce a jeho odkaz na § 24 odst. 5 písm. a) ZDPH ve znění účinném do 18. 8. 2013. K uskutečnění zdanitelného plnění bezesporu došlo okamžikem předání a převzetí zrenovovaného vozidla. Skutečnost, která však budí pochybnosti a směřuje k závěru o zneužití práva, je právě přechod

vlastnického práva k vozidlu na rakouskou společnost v průběhu renovace. Daňová výhoda, která měla z této transakce vzniknout, tkví v nezatížení poskytnuté služby českou daní z přidané hodnoty. V této souvislosti daňové orgány vymezily několik nestandardností, které ve svém souhrnu svědčí o úmyslu zneužít právo žalobcem, a kterým se v následujících bodech bude krajský soud blíže věnovat.

79. První z nestandardních postupů spočíval v neověření vlastnického práva k vozidlu. Žalobce v této souvislosti namítal, že vozidlo coby movitá věc nepodléhá zápisu do žádného veřejného seznamu a tudíž neměl jak ověřit vlastnické právo k předmětnému vozidlu. Této námitce se dá do jisté míry přisvědčit, ovšem způsob prověřování vlastnických práv k předávaným vozidlům může být obchodní zvyklostí daného subjektu. Nejedná se o povinnost, kterou by žalobci ukládal zákon či jiný právní předpis, nicméně tato znalost bude nikoliv zanedbatelná a marginální, pokud má žalobce vystupovat v obchodních stycích standardně. Neproověření vlastnických vztahů k předmětnému vozidlu samo o sobě tak nepředstavuje podstatnější pochybení, nicméně, jak bude vysvětleno dále, v kontextu dalších nestandardností tvořilo jeden z ukazatelů zneužití práva. V tomto směru není přílehlavý odkaz žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 – 33 a ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019 – 63, neboť oba pojednávají o přímé a vědomé účasti daňového subjektu v karuselovém podvodu. V nyní posuzované věci však není předmětem zkoumání přímá účast žalobce na karuselovém podvodu s předmětným vozidlem, ale toliko jeho úmysl zneužít právo, když zprostředkoval prodej vozidla na subjekt z jiného členského státu tak, aby i samotné zdanitelné plnění bylo vykázáno jako plnění do jiného členského státu nezatížené českou DPH.
80. Za další nestandardnosti daňové orgány označily zahájení prací na vozidle bez pokynu majitelky H.Š., bez jejího souhlasu s rozpočtem a bez zaplacení zálohy. Z výpovědi H.Š. (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole) se podává, že H.Š. ponechala renovaci vozidla zcela na žalobci. Neměla povědomí o obsahu celkové renovace a nevzpomněla si na cenu za její realizaci, přestože rozpočet na renovaci viděla. Vozidlo ponechala v servisu, aniž by rozhodla o jeho renovaci, načež se jí ozval kupec. Nevzpomínala si, kdy a kdo žalobci sdělil, že mohou započít renovační práce a nevěděla, kdy byly tyto práce fakticky zahájeny. O průběh renovace se vzhledem k vysoké ceně nezajímala. Z uvedeného tak vyplývá, že H.Š. byl sdělen odhad ceny renovace, přičemž ona sama nerozhodla o zahájení prací. Nedala tudíž žalobci žádný pokyn k zahájení a provedení renovačních prací. V tomto ohledu se argumentace žalobce o pokynu H.Š. k zahájení prací a k provedení renovace a odkaz na servisní zakázku ZAK-20110023 ze dne 15. 4. 2011 rozcházejí s obsahem výpovědi H.Š., která naopak uvedla, že k renovaci žádný výslovný pokyn nedala. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného ohledně předestřené nestandardního jednání žalobce, který bez výslovného pokynu a bez náležitých zálohových plateb započal provádět nákladnou renovaci historického vozidla. Tyto okolnosti již samy o sobě budí podezření o nestandardním jednání žalobce sledujícím záměr opravit vozidlo, které bude mít nového vlastníka ochotného za nákladnou renovaci zaplatit. V kontextu ostatních zjištěných nestandardností pak tyto podezřelé okolnosti umocnily úvahy žalovaného ohledně nelogičnosti neproověření vlastníka vozidla, neboť je zřejmé, že H.Š. se k vozidlu jako vlastník nechovala, když nedala pokyn k renovaci, v podstatě nedala ani souhlas s renovací a vozidlo nechala v dílně žalobce takřkajíc vlastnímu osudu. Nestandardní je i postup žalobce, který po celé dva roky renovace, kdy

bylo vozidlo ponecháno v jeho servisu, s majitelkou Š. nekomunikoval, nepředával jí informace o stavu renovace a nepožadoval úhrady záloh či nákladů spojených s renovací.

81. V. T. ve svědecké výpovědi dne 1. 12. 2014 uvedl, že kontakt na H.Š. získal od D.F., syna jednatele žalobce a zaměstnance žalobce. D.F. měl dle svědecké výpovědi V. T. přímo poskytnout informace o renovovaném vozidle a zprostředkovat kontakt na tehdejší majitelku H.Š.. V okamžiku nabytí vlastnického práva společností VT Handel se vozidlo mělo dle svědka nacházet ve stavu rané rekonstrukce. V. T. dále uvedl, že vozidlo v servisu žalobce viděl pouze jednou, načež si další komparativní informace dohledával na internetu za účelem prodeje vozidla se ziskem. V tomto ohledu krajský soud nepokládá za významné zjištění stavu renovace v okamžiku převodu vlastnického práva k vozidlu, neboť je zřejmé, že od počátku umístění vozidla do servisu žalobce bylo cílem najít pro vozidlo nového kupce, který prováděnou renovaci uhradí. Žalobcem předestřené fotografie z průběhu renovace v žádném případě nedokládají faktický a reálný stav renovace, když nebylo žalobcem bez pochybností prokázáno, kdy byly fotografie pořízeny.
82. Na základě závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu a pokynu k doplnění dokazování v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, sp. zn. 7 Afs 385/2018, byla dne 1. 6. 2020 provedena svědecká výpověď D.F., která však vykazovala značné rozpory s výpovědí H.Š. a především V. T. Žalobce namítal vyhodnocení výpovědi D.F. žalovaným jako nevěrohodné za nesprávné. Krajský soud se však s hodnocením žalovaného ztotožňuje. Nutno poznamenat, že svědecké výpovědi, jakožto druhy důkazních prostředků, jsou si obecně rovny a správní orgán je povinen hodnotit jejich věrohodnost s ohledem na další důkazy daného případu. Zpochybnění jedné svědecké výpovědi, která vykazuje značné rozdíly oproti jiným skutkovým zjištěním, plynoucím z dalších provedených svědeckých výpovědí, tak v nyní řešeném případě ob stojí. Žalovaný byl oprávněn posoudit přínos daného důkazního prostředku a v kontextu dalších provedených důkazů byl oprávněn hodnotit naplnění požadavků konkrétnosti, věrohodnosti a souladu provedené svědecké výpovědi s dalšími zjištěními. Jestliže D.F. vypověděl, že žádné informace o stavu vozidla či o vozidlu jako takovém nikomu nepředával, je toto tvrzení v rozporu s výpověďmi V. T. i H.Š..
83. Krajský soud nemá pochybnosti o věrohodnosti svědeckých výpovědí V. T. a H.Š., kteří shodně označili jako zprostředkovatele kontaktu D.F.. Ten rovněž během své svědecké výpovědi nastínil průběh renovace. Byť on sám následně popřel, že by jakkoliv participoval na zprostředkování kontaktu mezi H.Š. a V. T., tato skutečnost najisto vyplynula z dalších provedených důkazů. Žalovaný proto správně vyhodnotil, že D.F. svou výpověď záměrně upravil a učinil ji tak nevěrohodnou v kontextu výpovědí H.Š. a V. T. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným i ohledně neprovedení opakované svědecké výpovědi V. T., neboť tento svědek byl vyslechnut za přítomnosti žalobce a opakování jeho výpovědi by jen způsobilo existenci další verze, která by byla zcela nadbytečná (viz str. 25-26 napadeného rozhodnutí). Žalovaný vyhodnotil návrh na provedení svědecké výpovědi P.S. za nadbytečný z důvodu, že přeprava vozidla do Rakouska nebyla zpochybnována. Krajský soud uzavřel, že žalovaný ve svém hodnocení důkazních návrhu a v odůvodnění jejich neprovedení nepochybil. Z provedeného dokazování bylo možno jednoznačně usoudit na zneužití práva žalobcem.
84. Pochybnosti založily i platby záloh provedené v hotovosti v několika splátkách vždy s minimálním časovým odstupem (viz odst. 46 tohoto rozsudku). Krajský soud má za to, že žalovaný zcela správně v kontextu shora uvedených okolností vyhodnotil platby

v hotovosti vždy ve výši 340 000 Kč jako nestandardní a rizikové, právě z důvodu, že k nim přistoupily další nestandardní okolnosti a rizikové faktory poukazující na úmysl zneužití práva. Příjmové pokladní doklady na částky 340 000 Kč jsou vystaveny dne 3. 6. 2013, 5. 6. 2013, 7. 6. 2013, 10. 6. 2013, a dne 12. 6. 2013 na částku 180 000 Kč. Výše hotovostních plateb se v prvních čtyřech případech blížila výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (ve znění účinném do 31. 11. 2014 se částka zákonného limitu rovnala 350 000 Kč). Není tudíž pochyb o tom, že platby záloh v hotovosti těsně pod hranicí zákonného limitu a na samotném konci realizované renovace budí silné podezření a představují jednu z četných nestandardností vymykající se běžným zvyklostem v obchodních stycích mezi podnikateli. Žalobce se snažil toto podezření rozptýlit tvrzením, že takto postupoval i u jiných zakázek, daňové orgány však ve světle všech okolností vyhodnotily postup žalobce směřující ke zneužití práva. Skutečnost, že žalobce obdobně postupoval v jednotkách dalších případů, není dostatečně přesvědčivá, aby mohl být učiněn závěr, že se jedná o standardní postup žalobce a o jeho obchodní praxi. Proto byl zcela správně učiněn závěr, že takový postup běžným zvyklostem v obchodních stycích neodpovídá. Vozidlo bylo u žalobce za účelem renovace ponecháno cca dva roky, když žalobce prováděl renovační práce, aniž by k tomu měl výslovný pokyn původní majitelky a aniž by v průběhu těchto dvou let dostával finanční prostředky na prováděnou nákladnou renovaci. Vzhledem k takovému nestandardnímu postupu správce daně zjišťoval okolnosti týkající se úplat a záloh u jiných zakázek prováděných žalobcem, přičemž zjistil, že standardně docházelo k úhradám zálohových plateb a pouze u zlomku zakázek byly zálohy rovněž vybrány až s časovým odstupem.

85. Další nestandardnost spatřoval žalovaný rovněž v průběhu reklamace, neboť cca 1 měsíc po provedené renovaci a po předání vozidla společnosti VT Handel, předal vozidlo k servisu D.D., jednatel společnosti DAPEXIM. Z provedeného dokazování nevyplývalo, že by se žalobce jakkoliv zajímal o předávající osobu, resp. o to, že vozidlo do servisu nepředávala společnost, které byla renovace určena a fakturována, ale zcela jiný subjekt. Opět lze konstatovat, že tato skutečnost by sama o sobě jistě na zneužití práva nepoukazovala, nicméně ve spojitosti s ostatními zjištěnými nesrovnalostmi budí i okolnosti reklamace značné podezření. Jednatel společnosti DAPEXIM, D. D., má blízký vztah s původní majitelkou vozidla, H.Š., mají spolu dvě děti a žijí v jedné domácnosti. Krajský soud považuje za nepravděpodobné, že partnerka D. D. bez jeho vědomí koupí historický automobil, předá jej k nákladné rekonstrukci a po několika přepravech se tento zrenovovaný automobil náhodou dostane do vlastnické dispozice D. D. Z toho je zřejmé, že celý řetězec přepravy byl uměle vykonstruovaný, motiv žalobce jednoznačně spočíval v získání daňové výhody plynoucí z poskytnutí služby do jiného členského státu, byť není žalobci kladena vina za účast v podvodném řetězci. K získání této daňové výhody pak došlo právě zprostředkováním prodeje vozidla rakouské společnosti za pomoci žalobce. Nepřípadná je pak v tomto směru námitka žalobce stran tvrzení, že D.F. z pozice řadového zaměstnance nemohl žalobce právně zavazovat či jinak za něj právně jednat. V posuzované věci není předmětem přezkumu právní jednání žalobce či jeho zaměstnance, ale toliko zprostředkování prodeje vozidla do jiného členského státu. D.F. a potažmo i žalobce zprostředkovali kontakt a usnadnili tak prodej vozidla do jiného členského státu, čímž naplnili znaky institutu zneužití práva, neboť za formálního splnění zákonného ustanovení (§ 9 odst. 1 ZDPH) došlo k úmyslnému obcházení smyslu tohoto zákonného

ustanovení. Oprávněně tak nebylo uznáno plnění vykázané na ř. 21 daňového přiznání za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 2 016 816 Kč.

86. Žalobce v žalobě poukazuje na skutečnost, že mu z renovace neplynula žádná výhoda. Krajský soud se však s tímto tvrzením neztotožňuje, neboť poskytnutá služba v podobě zdanitelného plnění osobě povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko představuje jednání postrádající ekonomický smysl a mající za cíl získat výhodu formou nezatížení daně na výstupu z tohoto plnění. Dle všech indicií daného případu, kdy docházelo ke karuselovému přeprodeji vozidla, je nutné zabývat se pozadím celého případu, neboť každý jednotlivý nový vlastník v něm sehrál svou roli. Na začátku řetězce majitelka H.Š. předala vozidlo k renovaci a čekala na vhodného kupce. Žalobce započal renovaci vozidla bez zaplacení zálohy či pokynu vlastníka a prostřednictvím kontaktu svého zaměstnance D.F. sehnal kupce, přičemž se jednalo o společnost z jiného členského státu z důvodu, aby byla přiznána daňová výhoda při poskytnutí služby do jiného členského státu. Velmi záhy rakouská společnost prodala předmětné vozidlo zpět do České republiky nekontaktní společnosti NEONEO, která nepodávala daňová přiznání a s finančními úřady nekomunikovala. Neuhradila daňovou povinnost za 2. čtvrtletí roku 2013 a byla u ní zjištěna existence chybějící daně za předmětné zdaňovací období června 2013. Společnost NEONEO byla v podvodném řetězci na pozici „missing tradera“ tedy subjektu, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu článku v řetězci, tuzemské společnosti AUTO PROMATO, v řádném termínu nepřiznal ani neuhradil. Jak soud uvedl, společnost NEONEO prodala vozidlo dalšímu článku řetězce, společnosti AUTO PROMATO v ČR, v době, kdy k němu sama ještě nedisponovala vlastnickým právem. I u společnosti AUTO PROMATO byla za předmětné období června 2013 zjištěna chybějící daň. U posledního majitele vozidla, společnosti DAPEXIM, bylo šetřením zjištěno, že tato společnost nárokovala za zdaňovací období roku 2013 nadměrný odpočet mimo jiné i z přijatého plnění od tuzemského plátce dle daňového dokladu od společnosti AUTO PROMATO, kdy předmětem zdanitelného plnění byl nákup vozidla Jaguar na základě kupní smlouvy ze dne 28. 6. 2013. Společnost DAPEXIM s jednatelem D., byla v podvodném řetězci na pozici „brokera“, tedy subjektu čerpajícího nadměrný odpočet daně. Krajský soud nemá pochybnost o existenci podvodného řetězce. Jeho existence a schéma fungování dokresluje pozice jednotlivých aktérů a zapojení žalobce do popíraného zprostředkování obchodní transakce mezi H.Š. a rakouskou společností VT Handel.
87. Zjištění správce daně prokazují nestandardnosti prováděných transakcí, co se týče účelového sestavení řetězce a přeprodeje vozidla, když v souvislosti s tím, je nutno soudem odkázat na zjištění, která žalovaný podrobně popsal v napadeném rozhodnutí ohledně převodů vozidla a personálního propojení a dalších okolností jednotlivých článků v řetězci. Pro posouzení závěru o zneužití práva je pak podstatné zjištění, že převod vlastnického práva mezi H.Š. a VT Handel proběhl za participace žalobce a byl ryze účelový. K tomuto závěru žalovaný správně dospěl, když popsal a odůvodnil jednotlivé nesrovnalosti, objektivní okolnosti případu a zasadil je do rámce zjištěných subjektivních okolností. Lze uzavřít, že objektivní okolnosti byly shledány zejména v neprověření vlastnického práva k vozidlu předávanému k renovaci, v zahájení prací na vozidle bez výslovného pokynu tehdejší majitelky vozidla a bez úhrady záloh a odsouhlasení rozpočtu, v nestandardních okolnostech reklamace uskutečněné cca měsíc po dokončení renovace, kdy vozidlo do servisu předával partner původní majitelky, ve zprostředkování kontaktu k prodeji vozidla do jiného členského státu, přičemž jednatel rakouské společnosti byl občan České republiky, v platbách záloh v hotovosti v částkách těsně pod hranicí zákonem přijatelného

limitu pro platby v hotovosti. Tyto objektivní okolnosti žalovaný zcela správně vyhodnotil jako nestandardnosti vymykající se běžnému obchodnímu styku mezi podnikateli. Výše vymezené personální propojení jednotlivých aktérů pak poukazuje na subjektivní okolnosti, které umožnily celou transakci realizovat za účelem získat zneužívajícím způsobem daňovou výhodu plynoucí z komunitárního práva a spočívající v absenci povinnosti uplatnit daň z poskytnutého plnění na výstupu při poskytnutí služby do jiného členského státu. Prostřednictvím zjištěných objektivních a subjektivních okolností byly uměle vytvořeny transakce, které jsou v rozporu s účelem zákona, přestože k naplnění formálních podmínek § 9 odst. 1 ZDPH došlo. Bylo však prokázáno, že k přenosu místa plnění došlo toliko formálně.

88. Žalobcovu námitku o nezákonnosti rozhodnutí z důvodu nedostatečného zjištění skutkového stavu, kdy žalovaný neprovedl žalobcem navrhané důkazy, ani v souladu se závazným právním názorem v rozsudku NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018 – 42 neodstranil rozpory ve výpovědi V. T. a D.F., krajský soud neshledal důvodnou. Žalovaný neporušil zákon ani závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, neprovedl-li důkazy, jichž se žalobce dovolával, pokud ze zjištěných okolností případu usoudil, že navržené důkazy nemohou nikterak přispět ke zjištění stavu věci. Krajský soud má shodně s žalovaným za to, že výpovědi jednatelů společností, které se účastnily přepravy předmětného vozidla, by nevedly k objasnění již zjištěných skutečností a k vyvrácení závěru o zneužití práva žalobcem. Tyto výpovědi, pokud by se je podařilo zrealizovat, by pomohly objasnit toliko fungování řetězce firem, které byly součástí karuselového podvodu s předmětným vozidlem, ale úmysl zneužít právo žalobcem by objasnily jen stěží. V posuzované věci je na sporu přeprava vozidla mezi H.Š. a společností VT Handel, na základě kterého mělo dojít k umělému poskytnutí služby do jiného členského státu, a na kterém měl participovat i žalobce. Tato sporná otázka byla v daňovém řízení objasněna, neboť aktéři tohoto prodeje vyslechnuti byli. Z výpovědí H.Š. a V. T. vyplynulo, že D.F. měl předat informace o vozidle a o jeho majitelce V. T., který pak majitelku kontaktoval a vozidlo na společnost VT Handel odkoupil ještě v době, kdy se realizovala renovace a vozidlo následujících několik měsíců bylo stále umístěno u žalobce.
89. Samotné zneužití práva spočívalo ve formálním začlenění rakouské společnosti VT Handel do řetězce vlastníků předmětného vozidla za participace žalobce za účelem neodvedení české daně z přidané hodnoty za poskytnutou službu do jiného členského státu ve smyslu § 9 odst. 1 ZDPH. Žalovaný proto nepochybil, když změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci nebude uznáno plnění vykázané na ř. 21 přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 2 016 816 Kč a toto plnění nebude doměřeno na ř. 1 tohoto daňového přiznání ve výši základu daně 1 666 697 Kč a DPH ve výši 350 119 Kč, neboť výsledkem prokázání zneužití práva má být v souladu s unijním právem a ustálenou judikaturou SDEU nastolena situace, jež by existovala v případě neexistence plnění, které bylo nástrojem zneužití práva.

V. Závěr a náklady řízení

90. Soud má za to, že se žalovaný přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce. Zcela logickým způsobem byly vyhodnoceny všechny důkazy a rovněž byly i správně uvedeny úvahy, které žalovaného k závěrům vedly. Skutečnost, že byly hodnoceny důkazy rozdílně oproti žalobci, nelze považovat za nezákonný postup a

nelze pak tuto okolnost hodnotit jako nedostatečnost odůvodnění či jeho nepřezkoumatelnost.

91. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

České Budějovice dne 26. září 2022

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu