



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **FOŠUM CARS s.r.o.**, IČO: 280 79 922, se sídlem Radčice 4, Vodňany, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2021, č. j. 8440/21/5300-22441-708274, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2022, č. j. 57 Af 8/2021-80,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2013 ze dne 8. 6. 2016, č. j. 1446923/16/2211-50522-307417, kterým byla doměřena daň ve výši 350.119 Kč a vyčísleno penále ve výši 70.023 Kč takto: 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	na částku
částka v Kč z	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.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce namítl, že zjištěný skutkový stav neskýtá jakoukoli oporu pro závěr žalovaného, že ze strany žalobce došlo ke zneužití § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Žalobce popsal okolnosti jím poskytnutého plnění (renovace vozidla Jaguar E-Type) a uvedl, že jeho jednání nemělo jakýkoli jiný než hospodářský charakter a žádnou daňovou výhodu údajným zneužitím § 9 odst. 1 ZDPH nezískal. Žalovaný neprokázal, že poskytnutí daňového zvýhodnění bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Žalobce službu poskytnul osobě povinné k dani mimo tuzemsko - společnosti VT Handel GmbH (dále též „VTH“).

[3] K předání a převzetí díla došlo dne 17. 6. 2023, kdy vlastníkem vozidla byla nade vši pochybnost rakouská společnost VTH. Tohoto dne tak s ohledem na ustanovení § 21 odst. 5 ZDPH došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Je zcela nepřípustné, aby žalovaný žalobci k tíži jednání třetích osob, se kterými žalobce nejednal a nepodílel se na žádných podvodných transakcích s předmětným vozidlem v řetězci VTH → NEONEO s.r.o. → AUTO PROMATO a.s. → DAPEXIM s.r.o. → H. Š. Žalobce dále podrobně zdůvodnil a vysvětlil, proč objektivní kritéria uvedená žalovaným neprokazují jednotlivě ani ve svém souhrnu, že se žalobce dopustil zneužití práva.

[4] Z hlediska subjektivního kritéria zneužití práva žalobce označil rozhodnutí žalovaného za vnitřně rozporné, kdy žalovaný na jedné straně přisvědčil žalobci, že s podvodem na DPH nemá nic společného a nemohl o něm vědět, na druhé straně mu klade k tíži personální vazby mezi osobami ve výše uvedeném řetězci zasaženém podvodem na DPH a tvrdí, že všechny úkony byly činěny v součinnosti se žalobcem. Žalobce nemohl vědět, že jiné osoby s renovovaným vozem spáchají podvod na DPH. Žalobce o přeprodejích vozidla v podvodném řetězci nejednal, osoby v něm zúčastněné neznal a obchod nesjednával.

[5] Tvrdí-li žalovaný, že žalobce měl částku 2.016.816 Kč vyúčtovat neplátcí DPH paní Š. (původní majitelce renovovaného vozidla), pak ignoruje fakt, že § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH určoval přesně okamžik uskutečnění plnění s povinností přiznat daň, kterým bylo předání díla, a k tomuto dni paní Š. již půl roku nebyla vlastníkem auta. Vzhledem k tomu,

pokračování

že dílo nebylo předáno paní Š., ale VTH, nemohl jí žalobce ani vyúčtovat cenu renovace. Není patrné, jak zjištěné okolnosti mají prokazovat úmyslnou účast žalobce na zneužití práva.

[6] Krajský soud v záhlaví uvedeném rozsudkem žalobu zamítl. Námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného nepřisvědčil, neboť závěry žalovaného jsou srozumitelné a žalovaný dostatečným způsobem vymezil okolnosti poukazující na zneužití práva žalobcem.

[7] Skutečností, která budí pochybnosti a směřuje k závěru o zneužití práva, je právě převod vlastnického práva k vozidlu na rakouskou společnost v průběhu renovace. V této souvislosti daňové orgány vymezily několik nestandardností, které ve svém souhrnu svědčí o úmyslu žalobce zneužít právo. Zjištění stavu renovace v okamžiku převodu vlastnického práva k vozidlu nepovažoval krajský soud za významné, neboť od počátku umístění vozidla do servisu žalobce bylo cílem najít pro vozidlo nového kupce, který prováděnou renovaci uhradí. Žalobcem předestřené fotografie z průběhu renovace nedokládají faktický a reálný stav renovace, když nebylo žalobcem bez pochybností prokázáno, kdy byly fotografie pořízeny.

[8] Celý řetězec přeprodejí byl uměle vykonstruovaný. Žalobci však není kladena vina za účast v podvodném řetězci. S tvrzením žalobce, že mu z renovace neplynula žádná výhoda, se krajský soud neztotožnil, 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 daňovou výhodu formou nezatížení daně na výstupu z tohoto plnění. Ve vztahu k závěru o zneužití práva je pak podstatné zjištění, že převod vlastnického práva mezi H. Š. a VTH proběhl za participace žalobce a byl ryze účelový. Zjištěné objektivní okolnosti žalovaný zcela správně vyhodnotil jako nestandardnosti vymykající se běžnému obchodnímu styku mezi podnikateli. 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. 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.

[9] Žalovaný neporušil zákon ani závazný právní názor vyslovený v rozsudku NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018-42, neprovedl-li důkazy, jichž se žalobce dovolával, pokud ze zjištěných okolností případu usoudil, že navržené důkazy nemohou nikterak přispět ke zjištění skutkového stavu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že žalovaný jej nadále obviňuje ze zneužití práva a neuznává plnění

vykázané na ř. 21 daňového přiznání za zdaňovací období červen 2013 (poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě) ve výši 2.016.816 Kč. V zásahu do hodnot vykázanych v daňovém přiznání stěžovatel spatřuje zásah do svých práv.

[11] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které bylo v důsledku vnitřně rozporných a vzájemně se vylučujících úvah nepřezkoumatelné, neboť žalovaný na jednu stranu uvedl, že podvodné obchody probíhaly v součinnosti se stěžovatelem a zároveň uvedl, že s těmito podvodnými obchody stěžovatel nemá nic společného a nejsou mu kladeny jakkoli k tíži. Podle stěžovatele nemůže žalovaný zpochybňovat platby záloh vůči VTH pro jejich hotovostní formu a zároveň vzápětí tvrdit, že k vyúčtování vůči VTH došlo a došlo k hotovostním úhradám, což má prokazovat zneužití práva. Jedná se totiž o vzájemně se vylučující okolnosti.

[12] Není pochyb o tom, že v době, kdy došlo k vyúčtování ceny renovace a povinnosti přiznat DPH na vstupu, byla vlastníkem předmětného vozu VTH a služba v podobě renovace poskytnuta byla. To plyne i z rozsudku NSS č.j. 7 Afs 385/2018-42, v němž se již touto věcí zabýval. Vzhledem k tomu, že stěžovatel poskytl danou službu osobě povinné k dani mimo tuzemsko, nemohl postupovat ani jinak než nezatížit plnění českou DPH. Stěžovatel postupoval zcela ekonomicky racionálně, kdy si při respektování § 9 odst. 1 ZDPH vyúčtoval odměnu za renovaci vůči vlastníkovu vozidla. Krajský soud upozadil podstatnou okolnost, že VTH daň z přijetí služby od stěžovatele přiznala. V důsledku toho celá konstrukce zneužití práva postrádá smysl. Krajský soud se *de facto* odchýlil od posouzení daňových orgánů, které opakovaně proklamovaly, že s následnými přeprávkami vozidla stěžovatel nemá nic společného a nejsou mu kladeny k tíži, což má za následek překvapivost a nepřezkoumatelnost rozsudku. Krajský soud vybočil z mezí svěřené mu pravomoci, když fakticky postupoval jako nadřízený správní orgán a nahradil důvody napadeného rozhodnutí svým vlastním odůvodněním.

[13] Vozidlo dala stěžovateli k renovaci paní H. Š., která byla jeho vlastníkem. V průběhu renovace v roce 2013 byl stěžovatel kontaktován VTH, že od paní Š. předmětné vozidlo koupil a že bude hradit celkovou cenu za opravu. O změně vlastnictví neměl stěžovatel pochybnosti, neboť si tuto okolnost ověřoval u paní Š. Stěžovatel nemohl vědět, že vozidlo bude v řetězci přeprávkou zpět do České republiky. Krajský soud chybně vychází z informací, které stěžovatel nemohl vědět v době vyúčtování renovace.

[14] Ať by stěžovatel odměnu za provedenou renovaci vyúčtoval VTH nebo tuzemskému neplátcu DPH, nic by ve svůj prospěch nezískal. Konstrukt úmyslného jednání stěžovatele za účelem zneužití práva tak postrádá smysl. Závěr krajského soudu, že došlo ke zneužití práva stěžovatele, je nesprávný. Správní orgány neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly existenci objektivních okolností a subjektivní stránky, ze které by bylo možno usuzovat, že došlo ke zneužití práva ze strany stěžovatele.

[15] Objektivní okolnosti vyhodnocené krajským soudem jako nestandardní

pokračování

(neprověření vlastnického práva k vozidlu předávaného k renovaci, zahájení prací na vozidle bez výslovného pokynu tehdejší majitelky, bez úhrady záloh a odsouhlasení rozpočtů, nestandardní okolnosti reklamace uskutečněné cca měsíc po dokončení renovace, kdy vozidlo do servisu předával partner původní majitelky, zprostředkování kontaktu k prodeji vozidla do jiného členského státu, přičemž jednatel rakouské společnosti byl občan České republiky, platby záloh v hotovosti v částkách těsně pod hranicí zákonem stanoveného limitu pro platby v hotovosti) nemohou samostatně ani v souhrnu prokazovat, že by ze strany stěžovatele došlo ke zneužití práva vyúčtováním opravy za renovaci. To zvláště, když se o žádné nestandardní okolnosti nejedná, neboť stěžovatel v rámci daňového řízení doložil, že obdobně postupoval i u jiných zakázek.

[16] V případě subjektivního kritéria je absurdní, že jsou stěžovateli kladeny k tíži personální vztahy mezi jednotlivými osobami vystupujícími v podvodném řetězci. Personální vztahy mezi osobami v řetězci, které si vozidlo přeprodovaly a dopustily se přitom podvodu na DPH, nelze klást stěžovateli k tíži, když s těmito osobami nejednal a jejich vazby neznal.

[17] Krajský soud nerespektoval závazný názor vyslovený v rozsudku NSS č. j. 7 Afs 385/2018-42 - soud považoval z hlediska zneužití práva za klíčové, zda pouze formálně nedošlo k posunutí dne uskutečnění zdanitelného plnění. Z fotografické dokumentace je patrné, že ještě několik měsíců po převodu vlastnického práva nebyla renovace dokončena, což zcela vylučuje tezi o formálním přenosu místa plnění. Krajský soud popřel závazný právní názor NSS, když nepokládal za významné zjištění stavu renovace v okamžiku převodu vlastnického práva k vozidlu. Výtka krajského soudu, že stěžovatel neprokázal data pořízení fotografií neobstojí, neboť z elektronických verzí fotografií je patrné, kdy byly pořízeny.

[18] Nebyly zjištěny rozhodné okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně. Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku uložil žalovanému zjišťovat vazby P. T. na stěžovatele, společnost NEONEO s.r.o. a další. Žalovaný této povinnosti nedostál, když výsledky neprovedl a uvedené okolnosti nezjišťoval. Jestliže jsou stěžovateli kladeny k tíži údajné personální vazby s osobami v řetězci, které spáchaly podvod na DPH, bylo třeba provést výsledky statutárních orgánů společností NEONEO s.r.o., AUTO PROMATO s.r.o. a DAPEXIM s. r. o. Vzhledem k tomu, že NSS požadoval ověřit vazby mezi jednotlivými aktéry, závěry o nadbytečnosti výsledků nemohou obstát.

[19] Rovněž nelze souhlasit s úvahou krajského soudu, že žalovaný nepochybil, když neprovedl opakovaný výsledek Vítězslava Tvaroha. Ten byl naopak podstatný pro objasnění rozhodných otázek. Zcela absurdně je výpověď Vítězslava Tvaroha *a priori* považována za věrohodnou, ačkoliv v minulosti vypovídal naprosto protichůdně a je pravděpodobné, že se podílel na karuselovém podvodu s předmětným vozem.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce týkající se vzájemné neslučitelnosti jeho závěrů uvedl, že v případě stěžovatele společné posouzení objektivních

a subjektivních okolností vede k závěru o zneužití plnění pro získání daňové výhody. Rozhodnutí žalovaného ani napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Objektivní kritérium zneužití práva je splněno, neboť stěžovatel nepostupoval v souladu s postupy v běžném obchodním styku tak, jak by postupoval pravděpodobně v jeho situaci subjekt jiný, či jak postupoval v obdobných situacích sám stěžovatel. Stěžovatel při své argumentaci opomíjí závěry, které učinil v prvním rozsudku NSS, tj. že nestandardní okolnosti zmiňované žalovaným vypovídají o tom, že k přenosu místa plnění do jiného členského státu mohlo dojít toliko formálně, aby tak byly vytvořeny podmínky pro získání výhody plynoucí z unijního práva (nezatížení služby českou DPH), aniž by došlo formálně k porušení právní normy. Není pochyb o tom, že mezi nestandardnostmi transakcí, co do účelového sestavení řetězce a přepravejů vozidla, a získáním daňové výhody je patrná příčinná souvislost, neboť bez nich by k získání daňové výhody v podobě neodvedení české DPH za poskytnutou službu do jiného členského státu podle § 9 odst. 1 ZDPH nedošlo. Všechny zjištěné nestandardní okolnosti spolu souvisí a vzájemně se podporují.

[21] Žalovaný má stejně jako krajský soud za to, že platby záloh v hotovosti těsně pod hranicí limitu dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, a na samotném konci realizované renovace budí silné podezření a představují jednu z četných nestandardností vymykající se běžným zvyklostem v obchodních stycích mezi podnikateli. Participaci stěžovatele na transakci prokazují svědecké výpovědi svědků Vítězslava Tvarooha a H. Š. D. F., jako zaměstnanec stěžovatele a syn jeho jednatele byl vyhodnocen jako nevěrohodný svědek.

[22] Pro závěr o zneužití práva je podstatné, že převod vlastnického práva mezi H. Š. a VTH proběhl za participace stěžovatele a byl ryze účelový. S přihlédnutím k okolnostem transakce a personálním vazbám mezi zúčastněnými subjekty pro ně žalovaný nenalezl žádné jiné objektivní vysvětlení než získání daňové výhody. Krajský soud zcela správně konstatoval, že fotografie z průběhu renovace nedokládají faktický a reálný stav renovace. Ani nepřesný dílčí závěr krajského soudu, že nebylo bezpochyby prokázáno, kdy byly fotografie pořízeny, nemá s ohledem na kontext celého rozsudku vliv na jeho zákonnost jako celku. Pokud žalovaný pro nadbytečnost neprovedl navržené svědecké výpovědi, nejedná se o porušení práv stěžovatele ani závazného právního názoru NSS.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

pokračování

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná o posouzení, zda došlo ke zneužití § 9 odst. 1 ZDPH za účelem získání daňového zvýhodnění spočívajícího v nezatížení služby renovace historického automobilu Jaguar E-type českou DPH při jejím poskytnutí do jiného členského státu.

[26] Zásada zneužití práva je od 1. 4. 2019 upravena v § 8 odst. 4 daňového řádu. Do té doby se jednalo o zásadu nepsanou, která byla dovozována v judikatuře. Poukázat lze např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-46, v němž definoval zneužití práva jako situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“

[27] V rozsudku ze dne 26. ledna 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68, NSS dále uvedl:

„K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V oblasti daně z přidané hodnoty nelze nezmínit (i žalovaným připomínaný) rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise). S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. prosince 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství; což platí rovněž v oblasti DPH (body 69 a 70).

Jak dále uvedl Soudní dvůr EU v tomto rozsudku, pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky (body 74 a 75):

1. *Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesti směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.*
 2. *Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.*
- Znaky zneužití práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát [Maduro, pozn. čtvrtého senátu], jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67*

stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).“

[28] Nejvyšší správní soud se nicméně nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného považované stěžovatelem za vnitřně rozporné kvůli tomu, že žalovaný na jednu stranu uvedl, že podvodné obchody probíhaly v součinnosti se stěžovatelem, a zároveň uvedl, že s těmito podvodnými obchody stěžovatel nemá nic společného a nejsou mu kladeny jakkoli k tíži.

[29] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí (body 64, 79 až 81) vysvětlil, že stěžovateli neklade za vinu účast v podvodném řetězci přeprave předmětného vozidla (jednalo se o řetězec H. Š. - VTH - NEONEO s.r.o. - AUTO PROMATO a.s. - DAPEXIM s. r. o.) za účelem získání nadměrného odpočtu na DPH, ale že se v posuzované věci zabýval zneužitím práva při dodání služby do jiného členského státu, jakožto plnění nepodléhajícího dani na výstupu. Žalovaný tedy od sebe odlišil karuselový podvod na DPH, kterého se žalobce neúčastnil, a posuzovanou věc, v níž mimo jiné poukázal na vzájemné personální propojení zúčastněných subjektů: D. F. (syn jednatele stěžovatele a zaměstnanec stěžovatele), paní H. Š. (původní majitelka renovovaného vozu), pan Dušan Drefko (jednatel společnosti DAPEXIM s. r. o. a partner H. Š.) a Vítězslav Tvaroh (jednatel společnosti VTH), kterému D. F. poskytl informace o předmětném vozidle. Dospěl k závěru o zneužití ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným zákonnou úpravou vnitrostátního i komunitárního práva (v bodu 32 svého rozhodnutí žalovaný zmínil, že jednatelem posledního článku v řetězci - společnosti DAPEXIM s. r. o. - je pan Dušan Drefko, druh paní Š., původní majitelky vozidla Jaguar, které se tak vrátilo zpět vozidlo po celkové renovaci, ze které však nebyla odvedena DPH). Rozhodnutí žalovaného tudíž vnitřně rozporné není, a není proto ani dána stěžovatelem z tohoto důvodu namítaná nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku. Neobstojí ani navazující námitka stěžovatele, že mu jsou kladeny k tíži personální vztahy mezi jednotlivými osobami vystupujícími v podvodném řetězci, s nimiž stěžovatel nejednal a jejich vazby neznal, neboť žalovaný výslovně a opakovaně ve svém rozhodnutí uvedl, že stěžovateli neklade za vinu účast v podvodném řetězci přeprave předmětného vozidla.

[30] K platbám v hotovosti žalovaný v bodu 55 svého rozhodnutí uvedl, že se nejedná o věrohodný důkazní prostředek, mohou vzbuzovat pochybnosti o reálném uskutečnění těchto plateb a navíc byly také panem Vítězslavem Tvarohem na Policii ČR popřeny. Žalovaný dále v bodu 23 svého rozhodnutí poukázal na skutečnost, že stěžovatel přijímal

pokračování

platby v hotovosti za úhradu zálohy, ve vysokých částkách v průběhu několika dnů po sobě ve výši 340.000 Kč, v čemž shledal snahu o obcházení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (příjmové pokladní doklady na částky 340.000 Kč zaplacené v hotovosti jsou vystaveny dne 3. 6., 5. 6., 7. 6., 10. 6. a 12. 6. 2013, poslední na částku 180.000 Kč). Za nestandardní považoval žalovaný platby v hotovosti také proto, že běžně zákazníci žalobce prováděli úhrady v průběhu či na počátku celé renovace vozidla, a ne až na jeho samotném konci před převzetím vozidla po opravě. Skutečnost, že žalovaný vyjádřil pochybnosti o uskutečnění plateb v hotovosti a zároveň způsob jejich provedení vyhodnotil jako nestandardní okolnost, považuje Nejvyšší správní soud za jejich komplexní zhodnocení v tom směru, že pokud byly uskutečněny, byl způsob jejich provedení nestandardní. Nejvyšší správní soud v tomto vyhodnocení plateb v hotovosti žalovaným na rozdíl od stěžovatele nespatřuje vnitřní rozpornost či pochybení, neboť způsob provedení plateb v hotovosti v posuzované věci představuje nestandardní okolnost, a i pokud by provedeny vůbec nebyly, bylo by tomu stejně.

[31] Stěžovatel argumentoval, že služba v podobě renovace vozidla byla poskytnuta osobě povinné k dani mimo tuzemsko, a stěžovatel tudíž nemohl postupovat ani jinak, než nezatížit plnění českou DPH. Postupoval zcela ekonomicky racionálně, když si při zohlednění § 9 odst. 1 ZDPH vyúčtoval odměnu za renovaci vůči vlastníkovvi vozidla. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že postup stěžovatele sám o sobě je formálně v souladu se ZDPH. To však nic nemění na závěru, že v posuzované věci správní orgány zjistily objektivní i subjektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že došlo ke zneužití § 9 odst. 1 ZDPH za účelem získání daňového zvýhodnění. Jednalo se především o zahájení prací na vozidle bez pokynu majitelky H. Š., bez jejího souhlasu s rozpočtem a bez zaplacení zálohy, kdy se paní Š. o průběh renovace nezajímala, přičemž stěžovatel po celé dva roky provádění renovace s paní Š. nekomunikoval a nepožadoval po ní úhrady záloh či nákladů spojených s renovací. Dále se jednalo o již zmíněnou vzájemnou známost jednotlivých zúčastněných subjektů, kdy Vítězslav Tvaroh, jednatel VTH, ve své svědecké výpovědi dne 1. 12. 2014 uvedl, že renovované vozidlo získal přes stěžovatele od paní Š., kdy údaje o majiteli vozidla získal při osobním setkání s panem D. F. Paní Š. ve svědecké výpovědi dne 6. 11. 2014 uvedla, že jednala s mladým panem F., osobně se předání vozu neúčastnila, nechala auto v servisu a pak ji kontaktoval kupec (Vítězslav Tvaroh), kterému zřejmě pan F. vozidlo doporučil. Nestandardní je také již zmíněný způsob placení záloh, které byly zaplacený až na samotném konci samotné realizace renovace, tj. stěžovatel téměř celou renovaci provedl na vlastní náklady.

[32] Nedůvodná je výtká stěžovatele, že krajský soud upozadil podstatnou okolnost, že VTH daň z přijetí služby od stěžovatele přiznala. Krajský soud totiž dodatečné přiznání daně společností VTH zohlednil v bodu 77 napadeného rozsudku, kde konstatoval, že tato skutečnost nic nemění na závěru o zneužití práva stěžovatelem.

[33] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že napadený rozsudek je překvapivý a nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se *de facto* odchýlil od posouzení správních orgánů, které opakovaně proklamovaly, že s následnými přeprodeji vozidla stěžovatel

nemá nic společného a nejsou mu kladeny k tíži. Z rozsudku krajského soudu totiž vyplývá, že za klíčový pro aplikaci institutu zneužití práva považoval převod vlastnického práva k předmětnému vozidlu z H. Š. na VTH (bod 76) a na obchodní řetězec zasažený karuselovým podvodem poukázal toliko pro dokreslení pozice jednotlivých aktérů v souvislosti se zapojením stěžovatele do zprostředkování obchodní transakce mezi H. Š. a VTH (bod 86 rozsudku). Nelze proto stěžovateli přisvědčit ani v tom, že krajský soud vybočil z mezí svěřené mu pravomoci, když fakticky postupoval jako nadřízený správní orgán a nahradil důvody napadeného rozhodnutí svým vlastním odůvodněním.

[34] Stěžovatel krajskému soudu vytknul, že chybně vychází z informací, které stěžovatel nemohl vědět v době vyúčtování renovace; poukázal k tomu na skutečnost, že v průběhu renovace byl kontaktován společností VTH s tím, že vozidlo koupila od paní Š. a bude hradit celkovou cenu za opravu (přičemž stěžovatel nemohl vědět, že vozidlo bude v řetězci přeprodáno zpět do České republiky). Nejvyšší správní soud k této námitce v první řadě poukazuje na bod 41 předchozího rozsudku zdejšího soudu v téže věci ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 385/2018-42, v němž se touto otázkou zabýval a konstatoval, že „skutečnost, že H. Š. nehradila v průběhu renovace žádné zálohy a stěžovatel je po ní ani nepožadoval, lze považovat při srovnání s ostatními zakázkami stěžovatele za nestandardní. Nasvědčuje tomu, že stěžovatel věděl o plánované změně majitele vozidla. S ohledem na návratnost jím vynaložených prostředků přitom nelze vyloučit, že i on sám mohl mít zájem na tom, aby vozidlo odkoupila jiná osoba disponující volnými peněžními prostředky, a tudíž se v tomto prodeji rovněž nějakou měrou angažoval. Tomu, že k jistému zapojení stěžovatele do obchodu mezi H. Š. a VT Handel došlo, ostatně nasvědčuje obsah svědeckých výpovědí H. Š. a Vítězslava Tvaroha. Z nich vyplývá, že jejich kontakt zprostředkoval právě stěžovatel, a to prostřednictvím D. F., syna jednatele stěžovatele.“ Již výše bylo uvedeno, že stěžovatel renovaci téměř dokončil na vlastní náklady a paní Š. se o průběh renovace nezajímala. Uvedené skutečnosti ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že stěžovatel předem věděl o plánovaném převodu renovovaného vozidla na kupce, který prováděnou renovaci uhradí, jak přílehavě konstatoval krajský soud v bodu 81 kasační stížnosti napadeného rozsudku. Převod vozidla tedy Nejvyšší správní soud nepovažuje za informaci, o které stěžovatel nemohl vědět v průběhu renovace. Již výše bylo uvedeno, že přeprodeje vozidla v řetězci zatíženém karuselovým podvodem stěžovateli nebyly kladeny k tíži.

[35] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že by nezískal žádný prospěch, ať už by odměnu za provedenou renovaci vyúčtoval VTH nebo tuzemskému neplátcí DPH. V prvním případě totiž je služba nezatížena českou DPH podle § 9 odst. 1 ZDPH, neboť se jedná o poskytnutí služby rakouské společnosti, tj. osobě povinné k dani mimo tuzemsko, v druhém případě stěžovatel v postavení plátce daň vybere od zákazníka a odvede do rozpočtu. Tato skutečnost však neznamená, že závěr o jednání stěžovatele za účelem zneužití práva postrádá smysl. Subjekt dopouštějící se zneužití práva sice zpravidla sleduje svůj vlastní prospěch, nicméně může se tímto jednáním snažit dosáhnout prospěchu (také) pro spřízněné subjekty. Zneužití práva tedy nemusí vždy směřovat přímo ku prospěchu osoby, jež se zneužití práva dopouští. Ze zjištěných nestandardních okolností je patrné, že vztah stěžovatele vůči paní Š. i VTH byl nestandardní. Za přílehavý v této souvislosti

pokračování

Nejvyšší správní soud považuje závěr žalovaného uvedený v bodu 50 napadeného rozhodnutí, že všechny skutečnosti svědčí o nestandardnosti celého obchodního řetězce vytvořeného za účelem úspory na DPH při poskytnutí služby mimo tuzemsko, aby se vzápětí vůz dostal do sféry původní majitelky.

[36] Přesvědčení stěžovatele, že objektivní okolnosti vyhodnocené krajským soudem jako nestandardní, nemohou samostatně ani v souhrnu prokazovat, že by ze strany stěžovatele došlo ke zneužití práva vyúčtováním opravy za renovaci, Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené nesdílí a poukazuje v tomto směru na podrobné závěry krajského soudu, který tyto objektivní okolnosti pečlivě vyhodnotil jako nestandardní. Zdejší soud se s nimi ztotožňuje a nepovažuje za nutné je opakovat. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani námitkám stěžovatele, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly existenci objektivních okolností a subjektivní stránky, ze které by bylo možno usuzovat, že došlo ke zneužití práva ze strany stěžovatele a že závěr krajského soudu, že došlo ke zneužití práva, je nesprávný.

[37] K námitce stěžovatele, že se o žádné nestandardní okolnosti nejednalo, neboť v rámci daňového řízení doložil, že obdobně postupoval i u jiných zakázek, postačuje uvést, že zdejší soud již v bodu 43 předchozího rozsudku č. j. 7 Afs 385/2018-42 renovaci vozu bez zájmu H. Š. a bez kontaktu s ní, stejně jako způsob hrazení záloh vyhodnotil jako nestandardní. Za přílehlavý považuje zdejší soud rovněž závěr žalovaného uvedený v bodu 75 jeho rozhodnutí, že předmětná zakázka byla pro stěžovatele významná, představovala 25,8 % z celkem stěžovatelem vykázaných výkonů ve sledovaném období a jeho jednání, kdy si nenechal schválit rozpočet na opravy a nepožadoval v průběhu 2 let žádnou zálohu na opravu vozidla, tak bylo nestandardní.

[38] Stěžovatel dále vytkl krajskému soudu nerespektování závazného názoru vysloveného v rozsudku NSS č. j. 7 Afs 385/2018-42, když nepokládal za významné zjištění stavu renovace v okamžiku převodu vlastnického práva k vozidlu. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že z bodu 46 předchozího rozsudku NSS č. j. 7 Afs 385/2018-42 je zřejmé, že fázi renovace vozu v okamžiku jeho převodu z paní Š. na VTH považoval za relevantní okolnost z hlediska prokázání, zda se žalobce dopustil zneužití práva. Žalovaný ohledně této otázky v bodu 41 svého rozhodnutí dospěl k závěru, že v okamžiku převodu vlastnického práva k předmětnému automobilu na VTH již byla renovace před jejím dokončením a kompletací do finální podoby.

[39] Krajský soud tedy nepostupoval zcela v souladu se závěrem NSS, když v bodu 81 napadeného rozsudku zjištění stavu renovace v okamžiku převodu vlastnického práva nepokládal za významné. Zároveň je však třeba uvést, že k tomuto závěru krajský soud dospěl v návaznosti na závěr, že od počátku umístění vozidla do servisu stěžovatele bylo cílem najít pro vozidlo nového kupce, který prováděnou renovaci uhradí, přičemž po vyhodnocení několika jiných relevantních okolností jednotlivě i v souhrnu krajský soud shledal, že se v posuzované věci stěžovatel dopustil zneužití práva a tento svůj závěr náležitě zdůvodnil. S přihlédnutím k výše uvedenému tak vyhodnocení stavu předmětného

vozidla v době jeho převodu krajským soudem nemá za následek nesprávné posouzení věci krajským soudem či nezákonnost jeho rozsudku.

[40] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené pro úplnost konstatuje, že ohledně stavu renovace vozu v době jeho převodu na VTH nelze na základě podkladů ve správním spise učinit zcela přesný, určitý a jednoznačný závěr. Výpovědi svědka Vítězslava Tvaroha jsou totiž ohledně této skutečnosti rozporuplné – z protokolu o výpovědi tohoto svědka ze dne 1. 12. 2014, č. j. 2052210/14/2201–61561–304716, na kterou poukázal také krajský soud, vyplývá, že vozidlo v době, kdy jej do svého vlastnictví získala VTH, bylo ve stavu ranné rekonstrukce a zjevné známky rekonstrukce neneslo. Ve vysvětlení na Policii ČR dne 5. 8. 2014, na kterou poukázal NSS v předchozím rozsudku, však uvedl, že „*se jednalo o koupi vozidla s tím, že se na vozidle budou provádět dokončovací práce, jednalo se pouze o několik málo detailů, které bylo potřeba doopravit.*“ Stav renovovaného vozu ke dni jeho převodu z paní Š. na VTH dne 24. 1. 2013 nelze s určitostí zjistit ani z fotografií ve správním spise, neboť na časově nejbližší fotografii před převodem vozidla ze dne 29. 11. 2022 je zobrazena v podstatě pouze nalakovaná karoserie vozu, na časově nejbližší fotografii po převodu ze dne 25. 3. 2023 je již renovace vozidla z převážné části dokončena (je zde vidět motor s navazujícími součástmi a kola, byť stále chybí chladič, kapota a vnitřek vozu). Ohledně zneužití práva tak je vhodnější vycházet z jiných okolností, než z pokročilosti renovace vozidla v době jeho převodu, a krajský soud nepochybil, pokud tak učinil.

[41] Závěr krajského soudu, že nebylo bez pochybností prokázáno, kdy byly fotografie pořízeny, vskutku neobstojí a je nesprávný, neboť na CD, kde jsou tyto fotografie uloženy jako soubory, je každý soubor označen názvem a datem vzniku. Tato dílčí nesprávnost však nic nemění na zákonnosti napadeného rozsudku, neboť krajský soud vystihl podstatu věci, vypořádal se s námitkami stěžovatele a své závěry řádně, srozumitelně a přesvědčivě zdůvodnil.

[42] K námitce stěžovatele, že žalovaný nedostal povinnosti zjišťovat vazby P. T. na stěžovatele, společnost NEONEO s. r. o. a další, jak mu to uložil Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku, zdejší soud v první řadě konstatuje, že žalovaný P. T. jako svědka vyslechnul prostřednictvím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj dne 6. 3. 2020. Tento svědek uvedl, že v obchodní transakci vystupoval jako pomocník bratra Vítězslava Tvaroha, popsal, jak bylo s autem obchodováno, a poté uvedl, že se již k věci nebude dále vyjadřovat, aby nezpůsobil nebezpečí trestního stíhání osobě blízké. Potud žalovaný postupoval v souladu s předchozím rozsudkem NSS, když P. T. vyslechl jako svědka a zjišťoval u něj, co je mu známo o předmětném vozidle. Zároveň je však na místě žalovanému vytknout, že nebyl v tomto ohledu dostatečně důsledný: svědka P. T. se pouze obecně dotázal, co mu je známo o předmětném vozidle, a nedotazoval se konkrétně na jeho vazby na další subjekty, jak je to uvedeno v předchozím rozsudku NSS. Vzhledem k tomu, že žalovaný zjistil dostatek jiných okolností svědčících o zneužití práva stěžovatelem a své závěry v tomto směru řádně zdůvodnil, nicméně nepovažuje Nejvyšší správní soud výše popsanou nedůslednost při výslechu P. T. za natolik závažnou, aby měla

pokračování

vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[43] V případě námitky, že stěžovateli jsou kladeny k tíži personální vazby s osobami v řetězci, které spáchaly podvod na DPH, a bylo tak třeba provést výslechy statutárních orgánů společností NEONEO s.r.o., AUTO PROMATO s.r.o. a DAPEXIM s. r. o., Nejvyšší správní soud uvádí, že již výše bylo opakovaně řečeno, že stěžovateli není kladena za vinu účast v podvodném řetězci přepraveje předmětného vozidla, a nebylo tak ani třeba provádět výslechy statutárních orgánů společností zúčastněných v tomto řetězci.

[44] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani nesouhlasu stěžovatele s úvahou krajského soudu, že žalovaný nepochybil, když neprovedl opakovaný výslech Vítězslava Tvaroha. Krajský soud tento svůj závěr v bodu 83 napadeného rozsudku řádně zdůvodnil tím, že tento svědek již byl vyslechnut za přítomnosti žalobce. Důvěryhodnost svědecké výpovědi Vítězslava Tvaroha ohledně toho, že zprostředkovatelem kontaktu byl pan D. F., krajský soud řádně v bodu 83 rozsudku zdůvodnil tím, že výpověď Vítězslava Tvaroha koresponduje s výpovědí H. Š. a dalšími důkazy. Upozornění stěžovatele, že Vítězslav Tvaroh v minulosti vypovídal protichůdně a je pravděpodobné, že se podílel na karuselovém podvodu s předmětným vozem, uvedený závěr krajského soudu nevyvrací.

[45] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené ve shodě s krajským soudem uzavírá, že ze zjištěných objektivních a subjektivních okolností vyplývá, že v posuzované věci došlo ke zneužití práva spočívajícímu ve formálním začlenění rakouské společnosti VTH do řetězce vlastníků předmětného vozidla za participace žalobce za účelem nezatížení poskytnuté služby do jiného členského státu ve smyslu § 9 odst. 1 ZDPH českou DPH.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a z tohoto důvodu ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[47] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. října 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu

