



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **SG AUTO s.r.o.**, IČO 10939997  
se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1  
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou  
se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2019, č. j. 45634/19/5300-22444-707622,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

*Obsah žaloby*

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byly potvrzeny (dodatečně) platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období:
  - ledna 2016, č. j. 746178/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 5 775 461 Kč;
  - března 2016, č. j. 746621/18/2001-52523-102691, kterým byla doměřena daň ve výši 1 217 407 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 243 481 Kč;
  - dubna 2016, č. j. 750868/18/2001-52523-102691, kterým byla doměřena daň ve výši 315 772 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 21 501 Kč;
  - května 2016, č. j. 751829/18/2001-52523-102691, kterým byla doměřena daň ve výši 30 205 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 6 041 Kč;
  - června 2016, č. j. 751888/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 10 212 299 Kč;
  - července 2016, č. j. 751923/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 12 933 150 Kč;
  - srpna 2016, č. j. 752054/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 7 204 044 Kč;
  - října 2016, č. j. 752090/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 13 387 827 Kč;
  - listopadu 2016, č. j. 752138/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 15 275 226 Kč;
  - prosince 2016, č. j. 754452/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 3 942 492 Kč;
  - ledna 2017 č. j. 752542/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 10 178 442 Kč;
  - února 2017, č. j. 752570/18/2001-52523-102691, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 19 778 175 Kč.
2. Soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 29. 4. 2022, č. j. 17 Af 1/2020-217, zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, neboť v případě zdanitelných plnění spočívajících ve zprostředkování služeb v tuzemsku a zahraničí nebylo možné oddělit argumentaci žalovaného týkající se faktického přijetí plnění a argumentaci týkající se identity konkrétních dodavatelů, a také pro další dílčí nepřezkoumatelnosti odůvodnění (ostatní námitky žalobce shledal soud nedůvodnými). Nejvyšší správní soud následně ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57, zrušil rozsudek zdejšího soudu s tím, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť je zřejmé, že žalovaný zpochybnil již samotné přijetí zdanitelného plnění žalobcem. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jako celku nezakládá ani jeho bod 145, přičemž pokud jde o nejasnou argumentaci uvedenou v bodu 146, soud musí znovu posoudit intenzitu této vady.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

3. Soud podotýká, že usnesením ze dne 16. 1. 2024, č. j. 17 Af 1/2020-252, rozhodl o tom, že v řízení bude dále pokračováno s procesním nástupcem původního žalobce SG AUTO s.r.o., IČO 02061406.
4. Žalobce v žalobě uvedl, že žalovaný nedostatečným způsobem zjistil skutkový stav, když předčasně ukončil odvolací řízení, ačkoliv nebyla ukončena paralelně probíhající daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 (dále jen „kontrola DPPO“), v rámci které byly totožným prvostupňovým orgánem zjišťovány další rozhodné skutečnosti týkající se totožných zdanitelných plnění, avšak z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
5. Předmětem posuzování v rámci daňové kontroly na DPH bylo především uplatnění nadměrných odpočtů z titulu vývozu osobních automobilů do jiných členských států (dále jen „JČS“), potažmo třetích zemí. Žalobci byl přitom zadržován nadměrný odpočet přesahující 120 000 000 Kč. Žalobce proto trval na předčasném ukončení daňové kontroly stran DPH tak, aby mohl prvostupňový orgán vyplatit žalobci nespornou část nadměrného odpočtu, jinak by došlo k ekonomické likvidaci žalobce. Valná část dokazování ostatních sporných zdanitelných plnění tak byla cíleně přesunuta do odvolacího řízení, které probíhalo paralelně s kontrolou DPPO. Z nepochopitelných důvodů však bylo odvolací řízení ukončeno před skončením kontroly DPPO. Žalobce dodal, že žalovaný nebyl v časové tísní potenciální prekluze daně, neboť v rámci daňového řízení byla provedena celá řada mezinárodních dožádání, v důsledku čehož došlo k markantnímu posunu lhůty pro stanovení daně.
6. Žalobce se domníval, že některé důkazy byly žalovaným získány nezákonně, na což žalobce upozorňoval již během odvolacího řízení ve svých přípisech ze dne 9. 9. 2019 a 30. 9. 2019. Žalobce poukazoval na to, že prvostupňový orgán obešel institut výpovědi svědka provedením místního šetření. Jednalo se o svědeckou výpověď zástupce VODÁREK TRANSPORT s.r.o. (nyní VODÁREK TRANSPORT a.s.). Ze zprávy o daňové kontrole (str. 35–36) ani není patrné, kdo za tuto společnost jednal a co bylo předmětem sdělení v rámci místního šetření. Žalobce trval na provedení svědecké výpovědi zástupce zmíněné společnosti zejm. proto, že informace získané v rámci místního šetření byly použity v neprospěch žalobce. Žalovaný totiž na základě těchto informací dovedl v bodě 85 napadeného rozhodnutí, že žalobce záměrně uváděl na přepravních dokladech jiné než skutečné místo nakládky, a tím se měl snažit zastrít skutečný pohyb zboží. Žalovaný nemohl předjímat výsledek svědecké výpovědi a *apriori* provedení takového důkazu odmítnout jako nedůvodné. Tutéž vadu řízení žalobce spatřoval i v případech místních šetření u I.S.R. a.s. a TUKas a.s., kdy žalobci nebylo umožněno se těchto úkonů účastnit.
7. V rámci odvolacího řízení žalobce dále navrhl provedení (účastnických) výslechů M. K. (zástupce I.S.R. a.s.), M. Z. (zástupce TUKas a.s.), zástupce VODÁREK TRANSPORT s.r.o., T. P., M. M., P. P. a (opakovaně) Ing. V. Š. Účastnické výslechy měly proběhnout též v rámci kontroly DPPO, protože se žalobce domníval, že měly být provedeny i v předmětném řízení. Opakovaný výslech Ing. V. Š. měl odstranit přetrvávající pochybnosti stran přijetí vybraných zdanitelných plnění od AC OFFICE, s.r.o., Arisan, s.r.o. a Oslan, s.r.o. Žalovaný ovšem tyto důkazy bezdůvodně neprovedl, naproti tomu v rámci kontroly DPPO provedl správce daně dokazování v širším rozsahu, což je dle žalobce rozporné se zásadou volného hodnocení důkazů.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

8. Žalobce měl za to, že žalovaný ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým od G.I. Cars s.r.o. – nákup nových dopravních prostředků – neprokázal vědomé zapojení žalobce do podvodu na DPH a neunesl tak své důkazní břemeno. Žalobce podotkl, že žalovaný v zásadě jen nekriticky převzal argumentaci prvostupňového orgánu. Z některých pasáží napadeného rozhodnutí není patrné, zda se jedná o shrnutí skutkového stavu a tvrzení žalovaného, či o vlastní úvahu žalovaného, což žalobce označil za nepřezkoumatelné. Žalovaný rovněž nesprávně aplikoval teoretická a judikatorní východiska problematiky podvodů na DPH.
9. Na str. 20–23 napadeného rozhodnutí žalovaný popisuje jednotlivé společnosti zapojené v řetězci z pohledu identifikace chybějící daně a prokázání existence daňového podvodu. Žalobce zdůraznil, že s Czech ENERGIS s.r.o., COLY PROMOTION s.r.o. či RUBINEA s.r.o. nebyl v jakémkoliv kontaktu. Zástupci těchto společností rovněž nezmínili, že by byli v jakémkoliv spojení s žalobcem. Žalobce nerozporoval zjištění správních orgánů, že dotčené subjekty figurující v řetězci nesplnily svou daňovou povinnost. Samotná existence chybějící daně je však ve vztahu k prokázání zatažení žalobce do podvodu na DPH nedostačující. K neodvedení či nezaplacení daně může dotčený daňový subjekt vést řada okolností, které nemusí mít jakoukoliv souvislost s jeho obchodním partnerem. Žalovaný nespécifikoval, z jakého důvodu nebyla daň ze strany dotčených subjektů uhrazena. Žalobce podotkl, že v rámci zprávy o daňové kontrole byla prvostupňovým orgánem identifikována chybějící daň u jiných subjektů a z jiných důvodů (snižování daňové povinnosti neprokázanými zdanitelnými plněními z reklamní činnosti) než v napadeném rozhodnutí, což se jeví účelovým. Žalovaný se s tímto nesouladem nevypořádal.
10. Žalobce proto nesouhlasil se závěrem žalovaného, že by byl splněn základní předpoklad pro konstatování podvodného jednání, a sice narušení neutrality daně. Dle žalobce je povinností orgánů finanční správy prokázat existenci daňového podvodu, tedy vymezit nejen údajně chybějící daň, ale rovněž skutkové okolnosti, za kterých mělo k podvodnému jednání dojít a jaké má toto jednání spojitost s daňovým subjektem, jemuž byl nárok na odpočet DPH neuznán.
11. Žalovaný nespécifikoval, jaké daňové povinnosti dotčené společnosti nesplnily. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není patrné, jaká byla výše daňových nedoplatků, z jakého důvodu nebyly v rámci daňové kontroly (u COLY PROMOTION s.r.o. a G.I. Cars s.r.o.) nároky na odpočet DPH uznány a zda neuznané daňové povinnosti souvisely s deklarovanými zdanitelnými plněními. Zejména u G.I. Cars s.r.o. žalovaný žádným způsobem neidentifikoval chybějící daň a její výši. U společnosti Půjčovna motodlah s.r.o. se žalovaný spokojil se závěrem, že tato obchodní společnost nepodala daňové přiznání a daň tak byla stanovena pomůckami. U společnosti G.I. Cars s.r.o. žalovaný uvedl, že daňová povinnost byla touto společností uhrazena nedobrovolně, což považuje odvolací orgán s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, za neodvedení daně. Žalobce však měl za to, že žalovaný tento judikát dezinterpretoval. U dalších společností (RUBINEA s.r.o., Czech ENERGIS s.r.o., COLY PROMOTION s.r.o. a Půjčovna motodlah s.r.o.) žalovaný konstatoval, že jsou nekontaktní. Leč dle žalobce pouhá nekontaktnost daňového subjektu nepostačuje k přijetí závěru ohledně nesplnění daňových povinností (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, a ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

12. Správní orgány označily obchodní model žalobce ve vztahu k pořízení vozidel od G.I. Cars s.r.o. za nestandardní, vytvořený toliko za účelem krácení daně subjekty nacházejícími se v tomto řetězci. Žalobce ovšem tento model uplatňuje konstantně po celou dobu své obchodní činnosti s novými dopravními prostředky.
13. Žalobce byl přesvědčen, že žalovaný ve vztahu k neuznaným zdanitelným plnění přijatým od dodavatelů žalobce nesprávným způsobem zjistil skutkový stav a na základě provedených důkazů dospěl k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemene žalobce. Systém nákupu popsal jednatel žalobce při výslechu, při němž byl v postavení svědka, žalobce se proto ohradil proti zpochybňování relevance těchto informací – svědek je povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet. Jednatel žalobce vypověděl, že žalobce vozidla nakupuje od autorizovaných dealerů, a to přímo, nebo prostřednictvím vybraných obchodních společností schopných v požadovaném objemu vozidla dodat. Důvodem pro takový postup, který je při větším objemu dodávek zcela standardní, je postup importérů jednotlivých značek. Jako příklad byl uveden koncern Volkswagen, který v rámci importu do ČR umožňuje nakoupit maximálně 30 vozidel ročně na jednu právnickou osobu (resp. na jedno IČO). Podstatou byznysu žalobce je získat kontakty na dealery a společnosti disponující volnými kvótami, u kterých je možné daná vozidla objednat. Jednatel žalobce uvedl zásadní závěr týkající se okamžiku zaslání VIN kódu k vozidlu a souvisejícího data úhrady za toto vozidlo. Dealer objednavateli zasílá vystavenou fakturu spolu s VIN kódem daného vozidla a pouze po úhradě této faktury uvolňuje vozidla. Samotný importér až po úhradě plné kupní ceny vč. DPH uvolňuje technický průkaz vozidla, aby bylo možné vozidlo přihlásit. Jinými slovy, dokud není cena za vozidlo uhrazena, neměl ani nemohl mít žalobce dispoziční oprávnění k technickým průkazům a nemohl tak před uzavřením obchodu vědět, jaká korporace bude na technickém průkazu uvedena.
14. Jednatel žalobce dále popsal navázání spolupráce s G.I. Cars s.r.o. Dodavatel žalobce Auto Černý spol. s r.o. neměl v době nákupu volné kvóty na požadovaný počet vozidel, proto žalobci (prostřednictvím P. Š.) doporučil tzv. dealerskou společnost G.I. Cars s.r.o. Z vyjádření jednatele žalobce je tak patrné, že G.I. Cars s.r.o., přestože nebyla žalobci do té doby známa, byla společností etablovanou na trhu s motorovými vozidly, kterou osobně doporučil ředitel autorizovaného prodejce. Jednatel žalobce též uvedl, že si před zahájením obchodování své dodavatele prověřuje, a to na základě standardních informací získatelných z veřejných i soukromých zdrojů, vč. toho, zda je daný subjekt spolehlivým plátcem DPH.
15. Jednatel žalobce dále popsal cenotvorbu, kdy si nabízené ceny od G.I. Cars s.r.o. porovnával s cenovými podmínkami od jiných autorizovaných dealerů a marže G.I. Cars s.r.o. se vždy pohybovala v tržním rámci. Žalobce během správního řízení předložil tabulku, v rámci níž porovnával ceny za vozidla a z níž plyne, že ceny nabízené G.I. Cars s.r.o. byly oproti vybraným subjektům o 1 až 2 % dražší. Vozidla tak nebyla odebírána za netržní ceny a ani v tomto ohledu nemohl žalobce nabýt jakékoliv podezření o nestandardnosti obchodu. Co se týče společností, od kterých G.I. Cars s.r.o. vozidla kupovala a následně je žalobci dodala, žalobce na základě VIN kódu ověřoval přímo u dealera či importéra, že jim byla kupní cena za dané vozidlo uhrazena. Tímto postupem se žalobce utvrdil ve svém přesvědčení, že G.I. Cars s.r.o. je schopna plnit své závazky vůči žalobci a je tak spolehlivým obchodním partnerem.
16. Závěr žalovaného o nestandardnosti tohoto obchodního vztahu je naproti tomu založen jen na nepodložených domněnkách. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, který se zabíral tím, kdy, resp. zda vůbec

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

dochází k přesunu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt v rámci tzv. daňových podvodů. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě prokazování zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH nedochází k přechodu důkazního břemene, jako je tomu např. v rámci prokazování fakticity poskytnutého plnění (totéž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30).

17. Aby tedy vůbec mohlo být přikročeno ke zkoumání subjektivní stránky daňového podvodu, tzn. zavinění daňového subjektu v podobě nepřijetí dostatečných opatření, je povinností správce daně definovat, v čem spočívalo podvodné jednání daňového subjektu. To se však dle žalobce nestalo. Vozidla pořízená od G.I. Cars s.r.o. byla žalobcem prodána dalším zákazníkům (napřímo či prostřednictvím společností propojených s žalobcem) do JČS či třetích zemí a jednalo se tak o reálné obchody. Pokud byly obchodní transakce vykazovány pouze za účelem nezákonného krácení daně, jak uvádí správní orgány, dělo se tak toliko mezi G.I. Cars a ostatními, žalovaným jmenovanými subjekty (COLY PROMOTION s.r.o., RUBINEA s.r.o., Czech ENERGIS s.r.o., KATEDRÁLA a Půjčovna motodlah s.r.o.), o čemž žalobce neměl povědomí a nebyl toho součástí (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016-160).
18. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, vymezující dvě rozdílné situace, ve kterých se může daňový subjekt v rámci zapojení do podvodu DPH objevit. Jednou z nich je jeho vědomá účast na podvodu na DPH, kdy správce daně prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil podvodu na DPH, druhou z nich je pak prokázání existence takové nebezpečnosti daňového subjektu, která kdyby nastala, musel by daňový subjekt rozpoznat, že daná transakce je zatížena podvodem na DPH.
19. Žalobce rovněž zmínil, že „řetězce“ popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí jsou nepochybně neúplné, neboť není uvedeno, od jakého dealera či importéra byla daná vozidla v daných zdaňovacích obdobích nakoupena. V této části je tak napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Správní orgány nepředložily jakýkoliv relevantní důkaz prokazující propojení žalobce s některými z „podvodných“ společností. Veškeré skutečnosti uváděné žalovaným k těmto společnostem jsou proto irelevantní.
20. Ohledně existence objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o existenci podvodu na DPH žalobce předně uvedl, že hodnocení tzv. vědomostního testu je předčasné, neboť správními orgány nebyla vymezena chybějící daň a ani nebyly konkretizovány okolnosti týkající se spáchání daňového podvodu. Žalobce ovšem rozporoval i to, že by o zapojení do podvodného řetězce věděl.
21. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzn. objektivní okolnosti, na jejichž základě daňový subjekt měl a mohl vědět, že se podvodu účastní) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Po konkrétní identifikace objektivních okolností správcem daně (kterého tíží důkazní břemeno) je dán prostor daňovému subjektu prokázat přijetí rozumných a požadovatelných opatření k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Žalobce podotkl, že dle jeho názoru žalovaný směšuje dva druhy zavinění žalobce, tj. že o účasti na daňovém podvodu žalobce věděl na jedné straně a že o účasti na daňovém podvodu vědět mohl a měl.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

22. Žalovaný v bodech 130–136 napadeného rozhodnutí rozebírá povahu opatření, které žalobce přijmul, ale která byla dle žalovaného nedostatečná. Čím se však žalovaný zabýval pouze povrchně, je existence objektivních okolností, pro které měl žalobce nabýt motivaci k tomu, aby nějaká opatření přijímal. Současně se žalovaný nezabýval tím, jaká opatření by ve vztahu k dodavateli G.I. Cars s.r.o. byla dostatečná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal celou řadu podezřelých skutečností či indicií svědčících o podvodném způsobu obchodování, leč všechny se dotýkají dodavatele žalobce, naopak s žalobcem nemají jakoukoliv spojitost. Ve vztahu k žalobci je relevantní to, že (i) dodavatel nemá dlouholetou obchodní historii a neplní si zákonem stanovené povinnosti, tj. nezveřejňuje zákonem stanovené listiny ve sbírce listin, (ii) dodavatel má sídlo v bytovém domě a (iii) mezi žalobcem a dodavatelem nebyla uzavřena písemná smlouva.
23. Pokud žalovaný hovoří o tom, že nahlédnutí do registru plátců není dostačující, pak dle žalobce klade žalovaný k tíži žalobce nefunkčnost státem vedených evidencí, které by měly sloužit k ověření solventnosti a potenciální bezproblémovosti obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Žalobce označil za nepřiléhavý odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 113/2015-114, dle něhož je důkazem o nebezpečnosti daňového subjektu to, že obchodoval s dodavatelem, jenž nezveřejňoval účetní závěrky ve sbírce listin, když žalobce poukázal na skutkovou odlišnost (jiné důvody pochybností) obou případů. Dodavatelovo nezakládání účetních závěrek do sbírky listin žalobce nepovažoval za natolik významný fakt, aby přijímal jiná, zásadní kontrolní opatření. Ostatně je otázkou, co by z těchto dokumentů žalobce zjistil, účetní závěrky nezakládá řada společností. Dodavatel G.I. Cars s.r.o. měl v rozhodné době funkční webová stránka, zabýval se dovozem dopravních prostředků, byl žalobci doporučen oficiálním dealerem, nebyl evidován jako nespolehlivý plátec, neměl záznam v insolvenčním rejstříku a nesídlil na virtuálním sídle.
24. Žalobce popřel, že by v odběratelsko-dodavatelském vztahu mezi žalobcem a G.I. Cars s.r.o. neexistovala žádná smluvní dokumentace, jak se snaží naznačovat žalovaný (bod 123 napadeného rozhodnutí). Uzavírání kupní smlouvy probíhalo vždy na základě objednávky, která byla následně potvrzena a byla odsouhlasena cena za danou dodávku. Žalobce dodal, že žalovaný neexistenci smluvní dokumentace v napadeném rozhodnutí nejprve označil za okolnost svědčící o existenci podvodu, následně však za objektivní okolnost svědčící o nestandardnosti. I kdyby měl žalobce se svým dodavatelem podepsanou kupní smlouvu, nevedla by tato skutečnost ke zjištění, že se transakce může stát součástí podvodu na DPH, žalovaný ji proto nemůže klást k tíži žalobce. Navíc ustálená judikatura i kontrolní praxe správců daně zhusta považuje písemné doklady v důkazním řízení za nedostačující.
25. Žalobce měl za to, že žalovaný dospěl k nepřezkoumatelnému závěru, když klade žalobci k tíži skutečnost, že dodavatel G.I. Cars s.r.o. sídlí v bytovém domě. Dle žalovaného si měl žalobce tuto skutečnost ověřit, a pokud by tak učinil, nemohl nabýt dojmu, že se jedná o seriózního a zavedeného dodavatele. Žalobce nerozuměl tomu, jakým způsobem souvisí umístění sídla společnosti v bytovém domě se solventností dotčené obchodní korporace.
26. Žalobce v podaném odvolání poukazoval na nelogičnost domnělého podvodného jednání. Pro žalobce, jakožto právnickou osobu nárokuje nadměrný odpočet, je zcela nelogické a iracionální, aby se účastnil daňového podvodu, neboť se vystavuje extrémnímu riziku, kdy

správce daně zadržáním, resp. nevyplacením nadměrných odpočtů může paralyzovat podnikatelskou činnost žalobce, což se také stalo.

27. V případě tzv. karuselového podvodu je typické, že společnost dodá z JČS zboží do tuzemska, zboží je následně přeprodáno v tuzemsku a následně exportováno do JČS subjektu, který stál v řetězci na samotném počátku. Pozice žalobce tak nefunguje z pohledu „logiky podvodu“, neboť žalobce nemá nikdy jistotu, že pokud zboží vyveze do JČS, tedy jej řádně prodá (a zboží se tedy nevrací na začátek kolotoče, jako je tomu u karuselu), bude mu nadměrný odpočet vždy včas a v plné výši uznán. Pokud by jediným cílem a účelem řetězců společností bylo, jak uvádí prvostupňový orgán, získání daňové výhody, neexportoval by žalobce dané zboží, ale pouze by jej prodal jinému tuzemskému subjektu. Takový skutkový děj však v nyní projednávané věci nebyl zjištěn.
28. Jak totiž vyplývá z hodnocení správních orgánů, v nyní projednávané věci se jedná o lineární řetězový podvod, kdy se daň (pravděpodobně) ztrácí v řetězci tuzemských společností, přičemž žalobce se dle svého názoru dostal do pozice „obětního beránka“, který zcela nevědomě celou tuto konstrukci zafinancoval. Na straně žalobce tak zcela absenteje jakýkoliv motiv pro podvodné jednání. Jak vyplývá ze závěrů uvedených v napadeném rozhodnutí, (pravděpodobně) ke krácení daně došlo u subjektů v řetězci postavených za G.I. Cars s.r.o., potažmo touto společností, a po těchto subjektech měl prvostupňový orgán dlužnou daň vymáhat. Tím, že prvostupňový orgán neuznal nárok na výplatu nadměrného odpočtu u žalobce, fakticky neoprávněně multiplikoval výběr daně. S touto argumentací uplatněnou již v odvolání se žalovaný nevypořádal.
29. Žalobce se dále vyjádřil k organizaci subjektů v řetězci, jak ji popsaly správní orgány. Žalobce konstatoval, že ze závěrů správních orgánů plyne, že hlavním hybatelem byla G.I. Cars s.r.o. (resp. P. P.), která měla vliv na činnost ostatních subjektů stojících v řetězci před ní. Žalovaný se vůbec nezabýval odvolací argumentací žalobce, že nebyla popsána role žalobce v údajném podvodném řetězci.
30. Žalobce upozornil, že tvrzení žalovaného, že s G.I. Cars s.r.o. a ostatními dodavateli měl jednat jednatel žalobce M. M., je nepodložené. Prvostupňový orgán na str. 44 zprávy o daňové kontrole uvedl, že M. M., dle „*svědecké výpovědi pana P. R. sám jednal s autorizovanými dealery vozidel a určoval, která korporace vozidla od dealerů pořídí*“. Žalobce podotkl, že P. R. uvedl, že M. M. předával seznamy tzv. volných kvót a M. M. je následně předal druhému jednateři žalobce, P. P., který má v rámci činnosti žalobce na starost nákup nových vozidel, kdežto M. M. má na starost jejich následný prodej, což vyplývá ze svědeckých výpovědí P. P. a M. M. Pokud tak P. R. uvedl, že konkrétní podmínky si dohadoval M. M. sám, jednalo se toliko o domněnku svědka, která není ničím podložena; P. R. uvedl, že nebyl dojednáváním obchodu přítomen. M. M. pouze P. R. zaslal přehled VIN kódů vozidel, které byly fakticky nakoupeny, a na základě těchto přehledů došlo ke vzniku nároku na zprostředkovatelskou provizi.
31. Interním šetřením žalobce bylo zjištěno, že RYBO Group s.r.o. vyfakturovala odměnu za zprostředkování vozidel od G.I. Cars s.r.o. neoprávněně, a to v důsledku administrativního pochybení na straně žalobce, který do podkladu pro fakturaci zahrnul také vozidla dodaná G.I. Cars s.r.o. Žalobce však zjednal nápravu a došlo k refundaci již uhrazené zprostředkovatelské provize. Tvrzení prvostupňového orgánu o propojenosti RYBO Group s.r.o. s G.I. Cars s.r.o. a M. M. se tak nezakládá na pravdě a bylo vyvráceno již v rámci daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

32. M. M. se nikdy neseťkal s P. Š. z Auto Černý spol. s r.o., stejně tak se neseťkal s P. P. z G.I. Cars s.r.o. (potažmo COLY PROMOTION s.r.o. či Půjčovna motodlah s.r.o.), P. J. (RUBINEA s.r.o.) či M. S. (Czech ENERGIS s.r.o.). Ani P. P., ani P. Š., ani žádný jiný svědek mající jakoukoliv spojitost s podvodným řetězcem neuvedl, že by se seťkal s M. M. Prvostupňový orgán však dospěl k překvapivému závěru, že M. M. měl řetězce, resp. jeho část řídit, a to na základě domněnky P. R. Ani s touto odvolací argumentací žalobce se žalovaný nevyřádal.
33. Správní orgány se dále mýlily v tom, že žalobce dopředu věděl, od které společnosti budou dopravní prostředky pořízeny (bod 115 napadeného rozhodnutí). Pokud žalovaný uvedl, že tuto informaci mohl žalobce zjistit z předložených technických průkazů, pak se tato teze nezakládá na pravdě. V okamžiku, kdy žalobce poptával vybraný počet automobilů od P. Š. z Auto Černý spol. s r.o., nedisponoval technickým průkazem daných vozidel, která byla následně dodána a tato skutečnost nebyla žalovaným jakkoliv prokázána. Takový postup by ostatně nedával jakýkoliv smysl z pohledu subjektu, který vozidla zajišťoval. Žalobce nejdříve uhradil sjednanou zálohu za dopravní prostředky a následně po oznámení, že jsou předmětné dopravní prostředky připraveny k odběru, provedl úhradu zbývající části kupní ceny.
34. Jestliže správní orgány tvrdily, že podezřelou okolností mající za následek vznik pochybností na straně žalobce je žalobcova znalost konkrétního subjektu zapsaného na technickém průkazu, pak vědomost o subjektu zapsaném na technickém průkazu nabyt žalobce až po uskutečnění daného obchodu. Prvostupňový orgán účelově vyhodnotil skutečnost, že mu žalobce předložil více než 2 000 technických průkazů, přičemž žalovaný tento postup aproboval. Tyto technické průkazy byly žalobcem opatřeny v prvotní fázi kontrolních postupů, neboť prvostupňový orgán zpochybňoval faktické přijetí zdanitelných plnění a z toho důvodu žalobce technické průkazy předložil.
35. Žalobce poznamenal, že z žádného důkazu nevyplývá, že by žalobce kterémukoliv subjektu stojícímu před G.I. Cars s.r.o. dával pokyny k odhlašování vozidel. Z výpovědi P. P. vyplynulo, že vozidla na SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o. (slovenská „sestra“ žalobce) přehlašoval on, na základě požadavku žalobce. Žalobce tak pokyn udělil P. P., který následně přehlášení realizoval. Žalovaný se však snaží předkládat teorii o tom, že žalobce měl povědomí o složení obchodních řetězců popsaných prvostupňovým orgánem, což opět nemá oporu v provedeném dokazování.
36. Žalobce též rozporoval závěr prvostupňového orgánu, že žalobce (možná) ovládal G.I. Cars s.r.o., neboť není zřejmé, na základě čeho prvostupňový orgán dospěl k této spekulaci; žalovaný od tohoto závěru upustil.
37. Ohledně cenotvorby žalobce podotkl, že se snažil v průběhu správního řízení deklarovat, že ceny za obchodované zboží odpovídaly cenám v čase a místě obvyklým, poněvadž dle přesvědčení žalobce je jedním ze základních znaků podvodného jednání právě nepřiměřená cena zboží. Je tak s podivem, že se správní orgány touto otázkou nezabývaly. Pokud je totiž zboží obchodované v podvodném řetězci, pak je prodejní cena obvykle nižší než obvyklá. Tato skutečnost je dána tím, že „podvádějící“ subjekt se dostatečným způsobem sanuje a vydělá na chybějící dani a skutečná obchodní marže je pro něj irelevantní.
38. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že mu nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění týkajících se zprostředkování služeb v tuzemsku i ze zahraničí, neboť žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Vedle neprokázání rozsahu a předmětu přijatého plnění odůvodnil žalovaný tento závěr tím, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dotčených společností.

39. Žalobce měl naopak za to, že provedenými důkazy byla prokázána nejen skutečnost, že zdanitelná plnění byla žalobcem přijata, ale i to, kdo byl poskytovatelem těchto plnění. Pokud žalovaný uvedl, že u vybraných plnění není jasné, zda je poskytl daný dodavatel, žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. I v označeném judikátu bylo tamějšímu žalobci vyčítáno, že z daňových dokladů nevyplýval rozsah provedených prací a že uvedený předmět plnění byl v mnoha případech značně nekonkrétní. Nejvyšší správní soud však neshledal takovéto pochybnosti pro účely daně z přidané hodnoty relevantními, tyto pochybnosti nemají za následek přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Nejvyšší správní soud uvedl, že pro uznání nároku na odpočet DPH je z hlediska systému DPH rozhodné: (i) zda bylo plnění fakticky uskutečněno a (ii) zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Obě tyto podmínky byly dle žalobce splněny. Nejvyšší správní soud pak uzavřel, že *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“*
40. V průběhu správního řízení žalobce opakovaně uváděl, že v době, kdy realizoval vývoz motorových vozidel do třetích zemí, nedisponoval dostatečným odborným zázemím a know-how, které bylo nezbytné pro to, aby dané obchody byly úspěšně realizovány. Pokud by žalobce nepřijal zdanitelná plnění v podobě rady konzultačních a poradenských služeb, nebyl by schopen realizovat svou podnikatelskou činnost a dosahovat tržeb, jakých v rámci let 2016 a 2017 dosáhnul. Správní orgány se nezamyslely nad takto nastaveným obchodním modelem žalobce a nad tím, proč by měl žalobce platit za fiktivní služby. Z pohledu ekonomického tak správní orgány dospěly k závěru, že žalobce dosáhl svých výnosů bez vynaložení jakýchkoliv nákladů, což je neudržitelný závěr. Žalobce se snažil správním orgánům vysvětlit, že obchodní model je nastavený na principu kolektivního (ne)úspěchu. Jak totiž vyplývá z předložených smluv, které žalobce uzavřel se svými dodavateli, ti měli nárok na sjednanou odměnu pouze v případě, že se žalobci dařilo realizovat obchodní případy, v tomto případě nákup a prodej motorových vozidel.
41. Žalobce se neztotožnil se závěry žalovaného ohledně zprostředkování nákupu aut od RYBO Group s.r.o., jak jsou uvedeny v bodu 146 napadeného rozhodnutí: *„P. R. neuvedl žádné konkrétní osoby, se kterými jednal ve věci zprostředkování prodeje nových vozidel pro odvolatele, nedoložil ani komunikaci mezi ním a odvolatelem. P. R. nezná společnosti Hollman, Sea Cars, Nordic Rentacar, přes které společnost RYBO Group, dle předložených daňových dokladů zprostředkovala nákup vozidel pro odvolatele.“* Z provedeného výslechu P. R. nevyplývalo, že by neuvedl žádné konkrétní osoby, se kterými jednal. U některých osob sdělil, že jména doloží, a např. u DCS – Car zmínil pana H. Žalobce byl přesvědčen, že se odvolací orgán dopustil porušení tzv. zakázaných souhrnných zjištění (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 7. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2492/99). Svědek jmenoval řadu společností, od kterých zajišťoval pro žalobce tzv. volné kvóty. Pokud žalovaný klade k tíži žalobce skutečnost, že svědek nejmenoval některé konkrétní osoby z řad všech zprostředkovávaných dodavatelů, pak se nabízelo neuznání nároku na odpočet DPH pouze z těchto plnění, u kterých svědek nejmenoval žádnou konkrétní osobu. Svědek též

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

vypověděl, že disponuje e-mailovou komunikací se zástupci žalobce týkající se zprostředkování vozidel, kterou správci daně dodá, a rovněž vypověděl, že dokáže doložit jména společností, od kterých byla zprostředkováná vozidla pořizována. Správní orgány zcela rezignovaly na získání svědkem nabízených důkazů.

42. K plněním přijatým od B2B Clean s.r.o. žalobce podotkl, že předložil veškeré relevantní podklady, které měl k dispozici. Stav, kdy by žalobce hradil sjednanou odměnu za služby, které by fakticky neobdržel, by postrádal jakýkoli ekonomický smysl. V případě plnění od B2B Clean s.r.o. se jednalo o poskytnutí služby obchodního zástupce na Slovensku a v Maďarsku, cílem byl průzkum trhu. Žalobce předložil příslušné daňové doklady a smlouvu o zprostředkování, poskytnutí činností potvrdil svědek D. D. Dle žalovaného z provedených výsledků jednání B2B Clean s.r.o. vyplynulo, že si na spolupráci s žalobcem nevzpomínají. Žalobce ovšem jednal s D. D., který měl k zastupování B2B Clean s.r.o. plnou moc.
43. K plněním přijatým od Creative Corporation s.r.o. žalobce uvedl, že D. D. potvrdil poskytnutí zprostředkovatelských služeb, uvedl, s kým a kdy jednal. Skutečnost, zda úplata za dané služby byla dále poskytnuta Amazon Sky Limited, je z pohledu uznání nároku na odpočet DPH irelevantní. Není ani patrné, jaké platby nebyly uhrazené, žalovaným je konstatována pouze výše, nikoliv osoba dlužníka a věřitele. Stejně tak s žalobcem žádným způsobem nesouvisí okolnost, že Creative Corporation s.r.o. neuvedla služby poskytnuté žalobci v souhrnném hlášení.
44. K plněním přijatým od Tarvisium s.r.o. žalobce poznamenal, že D. D., tehdejší zástupce této společnosti, potvrdil poskytnutí zprostředkovatelských služeb, popsal, v čem zprostředkování spočívalo, jaké obchody a u jakých zákazníků pro žalobce zprostředkoval a jaká byla odměna. Žalovaným uváděný argument, že D. D. zajišťoval zprostředkování prodeje vozidel u jiných společnostech, je z pohledu posuzování vzniku nároku na odpočet DPH irelevantní, stejně jako skutečnost, že Tarvisium s.r.o. neuvedla v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 žádné výnosy ani náklady. Z pohledu uznání nároku na odpočet DPH je rozhodné, zda dané služby proběhly a zda byly užity k podnikatelské činnosti žalobce, zprostředkování je nepochybně jedním z atributů vlastních nákupu a prodeji zboží.
45. Žalobce byl přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění od G.I. Cars s.r.o. a Accace s.r.o. Naopak žalovaný své pochybnosti založil na pouhých domněnkách a na podporu svých tvrzení nepředložil žádný relevantní důkaz.
46. K prokázání přijetí zdanitelných plnění od Arisan, s.r.o. a AC OFFICE, s.r.o. byly provedeny svědecké výpovědi K. N., I. F., G. M. a Ing. M. O. Všechny svědkyně potvrdily, že Ing. V. Š. (toho času jednatel AC OFFICE, s.r.o. a zplnomocněný zástupce Arisan, s.r.o.) poskytoval žalobci poradenské služby a služby v oblasti účetnictví. Svědecké výpovědi rovněž potvrdily, že Arisan, s.r.o. žalobci poskytovala účetní služby, přičemž účetnictví žalobce v inkriminované době zpracovávaly zaměstnanci Arisan, s.r.o., konkrétně I. F. a Ing. M. O. Žalobce si byl vědom úskalí prokazování přijetí zdanitelných plnění v podobě poradenských služeb, které obvykle mají nehmotnou povahu a nejsou snadno zdokumentovatelné a doložitelné. Tato skutečnost však nemůže vést k tomu, aby správce daně neuznal nárok na odpočet DPH z těchto zdanitelných plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014-174).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

47. Žalobce ve vztahu k Arisan, s.r.o., a AC OFFICE, s.r.o., doložil písemné smlouvy určující výši odměny za poskytované služby a vymežující předmět poskytovaného plnění a dobu, po kterou má být plnění poskytováno. Předložil rovněž příslušné daňové doklady a prokázal, že za předmětné služby uhradil sjednanou cenu. Vedle těchto formálních listinných důkazů bylo tvrzení žalobce o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění podpořeno svědeckými výpověďmi osob, které s Ing. V. Š. přišly v rámci podnikatelské činnosti žalobce do kontaktu. Tyto osoby potvrdily, že Ing. V. Š. poskytoval managementu žalobce poradenské služby, že se konala pravidelná jednání za účasti statutárních zástupců žalobce a Ing. V. Š. Ten také potvrdil, že za Arisan, s.r.o., a AC OFFICE, s.r.o., poskytl deklarované služby, a uvedl, v čem tyto služby spočívaly. Rovněž předložil písemnou dokumentaci podporující daňová tvrzení žalobce.
48. Žalobce podotkl, že žalovaný vyhodnotil celou řadu podkladů, které Ing. V. Š. doložil v rámci komunikace s prvostupňovým orgánem, zjednodušujícím způsobem. Ing. V. Š. předložil vedle uzavřených smluv rovněž komunikaci s čínskými zákazníky, reporty z účetního systému Arisan, s.r.o., ze kterého vycházel při pravidelných poradách se zástupci žalobce, zprostředkované kontakty a mnoho dalších listinných podkladů prokazujících přijatá zdanitelná plnění. Ing. V. Š. popsal, v čem konkrétní služby spočívaly, a rovněž sdělil, že řadu podkladů doloží dodatečně, což učinil. Pokud žalovaný tvrdil, že k fakturaci za „projekt Čína“ nebyly doloženy žádné podklady, pak se tento závěr nezakládá na pravdě, neboť Ing. V. Š. doložil jak jmenný seznam čínských partnerů, tak související e-mailovou komunikaci s potenciálními čínskými zákazníky a obchodními partnery.
49. Žalobce byl přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění od Balkan Automotive Consulting EOOD, Top Management Services EOOD a CZ-SK-BG CONSULTING GROUP, když se jednalo o manažerské služby a poplatky související s činností těchto společností v Bulharsku. Právě přes bulharský trh byla zvolena penetrace čínského trhu, která byla následně úspěšná. Zakládání a vedení společností v různých členských státech bylo součástí strategie žalobce, neboť pouze v případě, kdy se obchodník je schopen prezentovat jako globální holdingová společnost, kterou žalobce a jeho společnosti jsou, je mu umožněno obchodovat na vybraných trzích. Jak vyplývá z dosažených tržeb žalobce a realizovaných obchodů, byla tato strategie úspěšná. Žalovaný své závěry staví opět na pouhých domněnkách a nepodložených tvrzeních, přičemž ignoroval skutečnosti zjištěné v rámci mezinárodního dožádání, o kterých v napadeném rozhodnutí není jakákoliv zmínka, ačkoliv jsou součástí správního spisu.
50. Stejně tak žalobce unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění od EuroCoc, spol. s r.o., které spočívaly ve vyřizování tzv. jlistů (Certificate of Conformity), který musí být v rámci unijního prostoru vždy přiložen k danému automobilu v případě jeho prodeje. Dále byly společností EuroCoc, spol. s r.o. přefakturovávány kurýrní služby od společnosti UPS za rok 2016, neboť EuroCoc, spol. s r.o. s ohledem na obrovské množství realizovaných zásilek (v rádech tisíců) měla se společností UPS kontrahovány výhodnější sazby. Současně EuroCoc, spol. s r.o. fakturovala poplatek za využívání její databáze ze strany žalobce. Veškeré tyto skutečnosti byly potvrzeny svědkyní J. G. Ačkoliv žalovaný potvrdil přijetí části služeb ze strany žalobce (bod 187 napadeného rozhodnutí), neuznal celý nárok na odpočet DPH ze všech plnění přijatých žalobcem, což je v rozporu se zákonem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

51. Žalobce dále uvedl, že bylo prokázáno, že někteří zaměstnanci SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o. vykonávali pro žalobce vybrané činnosti (např. K. N. či T. H.), což ostatně bylo potvrzeno také prvostupňovým orgánem. SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o. měla na starosti výměnu měn, měla poskytovat podporu prodeje pro jednatele žalobce, zejména pak podporu administrativní. Ze svědeckých výpovědí tak byla potvrzena spolupráce mezi žalobcem a SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o., bylo prokázáno, v čem tato spolupráce spočívala a jak fakticky probíhala.
52. Ohledně plnění od Translata, spol. s r.o. žalobce uvedl, že jak vyplývá z příloh, které jsou součástí mezinárodního dožádání, kde byl za Translata, spol. s r.o. přítomen T. P., spolu se samotným tvrzením doložil T. P. detailní přehledy poskytnutých služeb. Není tedy pravdivé tvrzení žalovaného, že k uvedeným daňovým dokladům nebyly doloženy žádné podklady pro fakturaci nebo k přefakturaci, které by deklarovaly přijaté služby. Žalobce současně navrhoval opakovaný výslech T. P., který měl žalovanému objasnit předmět poskytovaných služeb, přičemž žalobce nabídl žalovanému, že výpověď T. P. zajistí, nebude tedy třeba další mezinárodní dožádání. Žalovaný ovšem bez jakéhokoli zdůvodnění na tento důkazní návrh žalobce nerefletoval.
53. Co se týče plnění přijatých od MM Star s.r.o., ta pro žalobce zpracovala koncept prodeje luxusních aut, přičemž tato prezentace v tištěné podobě byla prvostupňovému orgánu předložena v rámci ústního jednání dne 5. 3. 2019, kterého byly přítomny jak úřední osoby mající v gesci kontrolu DPPO za rok 2016, tak daňovou kontrolu DPH. Zmíněná společnost dále pro žalobce zajišťovala komunikaci s partnerskými organizacemi. K povaze marketingové a propagační činnosti se vyjádřil D. D. v rámci mezinárodního dožádání, když coby osoba oprávněná za MM Star s.r.o. jednat ve věcech obchodního vedení detailně popsal, v čem smlouvené služby spočívaly. Reklamní a propagační materiály byly žalobcem využity mj. v rámci konference NAATA v Las Vegas. K prokázání účasti jednatele žalobce na této konferenci již žalobce předložil fotografii M. M., který ve své dlani drží jeden z propagačních materiálů, které si nechal žalobce u MM Star s.r.o. zpracovat, a to v rámci kontroly DPPO. Žalobce rovněž předložil podkladové materiály k této konferenci, ze kterých vyplývá, že jedním z účastníků konference byl žalobce.
54. Pokud jde o plnění od GRAL SK s.r.o., dle žalovaného D. D. vypověděl, GRAL SK s.r.o. vykonávala služby pro více odběratelů, avšak z předložených účetních výkazů vyplývá, že jediným odběratelem byl žalobce. Žalobci přitom nebylo zřejmé, jak tato skutečnost souvisí s nárokem na přiznání odpočtu DPH z přijatých plnění. K povaze marketingových činností se žalobce již dříve vyjádřil v rámci proběhnuvší daňové kontroly DPH a prvostupňovému orgánu byla rovněž předložena smlouva uzavřená mezi žalobcem a GRAL SK s.r.o. K plnění „dodanie reklamného priestoru na webových portáloch“ žalobce odkázal na screenshoty webových stránek, kde byly prokazatelně inzerovány odkazy na žalobce. Na těchto obrázcích jsou vyobrazeny hexagony, které jsou součástí loga žalobce.
55. Ohledně plnění od HERADOS, k.s. žalobce uvedl, že spočívala v poskytnutí vybraných marketingových a propagačních služeb, což opět žalobce prokazoval předložením celé řady podkladů v rámci kontroly DPPO.

#### *Vyjádření žalovaného*

56. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž předně odkázal na body 28–39 napadeného rozhodnutí, kde shrnul právní základ posuzované věci, a na body 42–66 napadeného rozhodnutí věnující se podvodu na DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

57. Co se týče žalobní námitky nedostatečně zjištěného skutkového stavu z důvodu předčasného ukončení odvolacího řízení, žalovaný uvedl, že účelem odvolacího řízení není nalézání skutkového stavu věci, nýbrž přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí, byť je pravdou, že odvolací orgán může provádět dokazování za účelem doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Žalovaný proto nebyl oprávněn na základě obecného požadavku žalobce přesunout do odvolacího řízení těžiště dokazování. Stejně tak se žalobce nemůže dovolávat toho, aby žalovaný přejímal do řízení o odvolání (proti platebním výměrům na DPH) veškeré důkazní prostředky získané správcem daně v průběhu kontroly DPPO, ani aby s rozhodnutím o odvolání vyčkával jejího ukončení, a to v první řadě s ohledem na odlišnosti v daňově relevantních skutečnostech, které jsou předmětem zkoumání ve věci obou daní. Žalobní námitka je proto nedůvodná. Žalobce ostatně využil možnost navrhnout důkazy v odvolání a žalovaný se s těmito návrhy vypořádal.
58. Nedůvodná je dle žalovaného též žalobní námitka, že docházelo k obcházení institutu svědecké výpovědi provedením místního šetření. Žalovaný si byl vědom právních závěrů, podle nichž může nezákonnost úředního záznamu spočívat ve zkrácení práv daňového subjektu v důsledku toho, že se po obsahové stránce jedná o záznam svědecké výpovědi bez zajištění práva daňového subjektu být účasten výpovědi svědka (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006-48). V posuzované věci však nelze o uvedeném zkrácení práv žalobce hovořit, jelikož v případě žalobcem odkazovaných úředních záznamů nelze dojít k závěru, že by suplovaly výslechy svědků. Předmětem odkazovaných úředních záznamů je toliko získání listinných důkazů, na jejichž obsah by případná účast žalobce na jednání nemohla mít vliv.
59. K žalobní námitce, kterou žalobce zpochybňuje správnost postupu v rámci odvolacího řízení, když výslechy svědků navržených žalobcem prováděl prvostupňový orgán, a nikoliv žalovaný, je třeba odkázat na § 115 odst. 1 daňového řádu, podle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, stejně tak ale může doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Uvedeným postupem nemůže být jakkoliv dotčena dvojinstančnost řízení, provedené důkazy totiž jsou i v takovém případě hodnoceny odvolacím orgánem v rámci řízení o odvolání. Totéž se týká i dalších žalobcem uváděných svědků, u nichž žalobce vyvolává dojem, že v rámci odvolacího řízení nebyli vůbec vyslechnuti (srov. bod 235 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce namítá, že v kontrole DPPO bylo pokračováno i po skončení odvolacího řízení ve věci zde posuzované, žalovaný odkázal na své vyjádření výše s tím, že tato skutečnost nemá jakýkoliv vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
60. Stran žalobní námitky, že se žalovaný zcela ztotožnil s odůvodněním prvostupňového orgánu ohledně účasti žalobce na podvodu na DPH, žalovaný poznamenal, že samotné ztotožnění se s úvahami prvostupňového orgánu nemůže vést k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Jedná se toliko o doklad toho, že v příslušných částech prvostupňové rozhodnutí netrpí nezákonností či nesprávností. Pokud jde o žalobcem tvrzenou nemožnost odlišit vlastní úvahy žalovaného od rekapitulace skutkového stavu, žalovaný opáčil, že napadené rozhodnutí je členěno na části věnované shrnutí skutkového stavu, uvedení odvolacích důvodů, právnímu základu případu a vlastní aplikaci právního základu na skutkový stav případu a posouzení věci odvolacím orgánem. Ze samotného označení těchto částí napadeného rozhodnutí je zjevné, že vlastnímu posouzení věci se

žalovaný věnoval výlučně v poslední z uvedených částí. Byla-li pak do této části doslovně přejata některá z úvah prvostupňového orgánu, je zjevné, že se žalovaný s takovou úvahou zcela ztotožnil.

61. Žalovaný zdůraznil, že samotné posouzení existence podvodu na DPH (v situaci, kdy nebylo prokázáno úmyslné zapojení daňového subjektu do podvodu) představuje úvahu zcela nezávislou na daňovém subjektu, s výjimkou toho, že daňový subjekt přijal zdanitelná plnění pocházející z podvodného řetězce transakcí. Jestliže tedy žalovaný učinil dílčí závěr o účasti žalobce v podvodných řetězcích transakcí, je podstatou tohoto závěru pouze tolik, že se podvod na DPH uskutečnil a že žalobce pořídil zdanitelná plnění tímto podvodem zasažená. Tento závěr se naopak nijak nedotýká žalobcovy případné vědomosti o podvodu, jeho výsledek proto není závislý na tom, zda žalobce o zde zohledněných skutečnostech mohl vědět (srov. body 47–48, resp. 51–54 napadeného rozhodnutí). Zjištění o existenci podvodu na DPH nemá na uznání nároku na odpočet DPH žalobci samo o sobě vliv, za tímto účelem musí být provedeny další dva kroky testu popsáno v právním základu žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud tedy žalobce popírá jakoukoliv spojitost s některými společnostmi zapojenými v podvodných řetězcích transakcí identifikovaných žalovaným, je v kontextu výše uvedeného nutno uvést, že žalovaný jakýkoliv vztah žalobce ke společnostem uvedeným na str. 19 a 20 napadeného rozhodnutí nedovožoval (s výjimkou G.I. Cars, která byla přímým dodavatelem žalobce, a vědomosti o zapojených společnostech, kterou žalobce nabyl z technických průkazů obchodovaných vozidel).
62. Namítl-li žalobce, že je nutné nejen identifikovat chybějící daň, ale i skutkové okolnosti, za nichž došlo k podvodu, odkázal žalovaný na bod 54 napadeného rozhodnutí, z něhož je patrné, že povinností správních orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, naopak postačí, je-li postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. V posuzované věci je tento požadavek naplněn zjištěním, že v řetězci transakcí byla narušena neutralita DPH, a to za podezřelých okolností, na jejichž základě lze učinit závěr, že se jednalo o podvod na dani z přidané hodnoty (srov. bod 51 napadeného rozhodnutí). Zjišťování mechanismu fungování podvodu je věcí trestního práva, naproti tomu v daňovém řízení je existence podvodu na DPH prokázána již narušením neutrality za podezřelých okolností, z nichž lze učinit závěr o existenci podvodu na DPH.
63. Dle žalovaného nemá žalobcův požadavek na vymezení spojitosti podvodu se žalobcem oporu v judikatuře správních soudů či Soudního dvora Evropské unie, což je zjevné již z povinnosti správce daně odepřít nárok na odpočet DPH takovému účastníkovi podvodem zasaženého řetězce transakcí, který toliko vědět měl a mohl, že přijímá plnění zasažené podvodem. Požadavek na prokázání příčinné souvislosti mezi chybějící daní a daňovým subjektem, jemuž je upírán nárok na odpočet daně, je dovozován z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Tento požadavek byl nicméně Nejvyšším správním soudem korigován v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, z něhož vyplývá, že *„[s]kutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Podstatné je, že nárok na odpočet nevylučuje, že obchodní subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazují*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

*jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“.* Jinými slovy není zkoumána souvislost mezi žalobcem a podvodem na DPH, ale toliko mezi žalobci známými skutečnostmi, tzv. objektivními okolnostmi, a podvodem na DPH. V posuzovaném případě bylo popsáno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a v čem spočívala podstata daňového podvodu, a zároveň byly prokázány relevantní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobce do předmětných podvodných řetězců, tato zjištění uvedená v bodech 73–117 napadeného rozhodnutí pro závěr o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty dle žalovaného postačují.

64. Dle žalovaného je patrné, že není na místě uvádět důvod stanovení daně jednotlivým společností, u nichž byla chybějící daň identifikována. Pro posouzení existence podvodu na dani je zásadní samo narušení neutrality daně a je přitom lhostejné, jakým způsobem k tomuto narušení došlo. S tím souvisí i vypořádání žalobní námitky, podle které prvostupňový orgán identifikoval chybějící daň u jiných subjektů. Ze samotného žalobcem odkazovaného úryvku zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že prvostupňovým orgánem byla chybějící daň identifikována z části u společností předcházejících společností, které uvedl žalovaný v popisu podvodných řetězců transakcí v bodě 73 napadeného rozhodnutí. Uvedená odlišnost je dána vývojem daňových řízení u jednotlivých společností zapojených v podvodných řetězcích transakcí. Dojde-li ke stanovení daně u subjektu stojícího v řetězci transakcí blíže k žalobci a tato daň není uhrazena, pak jde rovněž o narušení neutrality DPH, a proto z hlediska daňového řízení ztrácí smyslu další zkoumání řetězce transakcí, byť by vedlo ke konstatování dalších subjektů narušujících neutralitu DPH, a to těch, které uváděl prvostupňový orgán. K odvolací námitce týkající se popisu podvodných řetězců transakcí a určení chybějící daně se žalovaný vyjádřil v bodech 221–225 napadeného rozhodnutí, včetně žalobcem namítané nemožnosti vybrat daň u více článků zapojených v řetězci.
65. Namítá-li žalobce, že samotná nekontaktnost daňového subjektu nepostačuje ke konstatování o nesplnění daňových povinností, žalovaný s odkazem na bod 105 napadeného rozhodnutí podotkl, že v posuzované věci nespočívalo porušení neutrality daně v žádném z identifikovaných řetězců transakcí v samotné nekontaktnosti některého z článků řetězce. Byť žalovaný trval na tom, že sama nekontaktnost může představovat narušení neutrality DPH, které je v kontextu případných podezřelých okolností nutno považovat za podvod na DPH, v posuzované věci se s ohledem na výše uvedené nejedná o námitku relevantní, a to již s ohledem na zjištěný skutkový stav.
66. Žalovanému nebylo zřejmé, proč se žalobce obsáhle vyjadřuje ke svému obchodnímu modelu. Žalovaný obchodní model žalobce zařadil mezi objektivní okolnosti, protože z něho vyplývá jednak to, že za dodavatele s žalobcem jednala osoba bez jakéhokoliv vztahu k tomuto dodavateli, jednak to, že žalobce objednával a hradil přepravu zboží od primárního dodavatele – dealera – až k vlastnímu odběrateli, a zejména to, že obchody s

jednotlivými dealery domlouval sám žalobce. Popis obchodního modelu předestřený žalobcem v žalobě žádnou z výše uvedených žalobci známých skutečností nepopírá.

67. Pokud jde o námitku, podle které žalovaný v napadeném rozhodnutí směšuje dva odlišné druhy zavinění, a to úmyslné a nedbalostní, žalovaný opáčil, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že oba druhy „zavinění“ (věděl nebo vědět měl a mohl) ve svém důsledku vedou k odepření nároku na odpočet DPH. Jelikož konstatování, že daňový subjekt s jistotou věděl o podvodu na DPH, obnáší prokázání vnitřního vztahu daňového subjektu k podvodu na DPH, přičemž tento vnitřní vztah zůstává zpravidla navenek nevyjádřen, je jeho prokázání prostředky, které má správce daně k dispozici, prakticky nemožné. Žalovaný tedy toliko uzavřel, že žalobce o vlastní účasti v podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl a měl, jinými slovy není pochyb o tom, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl, a byť se lze domnívat, že o podvodu skutečně věděl, nebylo to v rámci daňového řízení s jistotou prokázáno.
68. K objektivním okolnostem žalovaný poznamenal, že tyto musí být nahlíženy v jejich vzájemném kontextu, a to tak, že význam jednotlivé objektivní okolnosti je nutno hodnotit jako tím vyšší, čím větší množství dalších objektivních okolností je správcem daně identifikováno. Pro posuzovanou věc jsou stěžejní výše uvedené objektivní okolnosti identifikované v obchodním modelu žalobce. Pokud žalobce rezignoval na požadavek písemné smluvní dokumentace (když za dodavatele fakticky jednala třetí osoba) a nijak nezohlednil ani neplnění zákonných povinností dodavatelem, ani skutečnost, že sídlí na adrese virtuálního sídla, a nepřijal prakticky žádná rozumná opatření, nelze uzavřít, že by mohl být v dobré víře v to, že jím porizovaná zdanitelná plnění nebyla zasažena podvodem na DPH.
69. Jestliže žalobce uvedl, že dodavatele kontroloval v rejstříku plátců (být se z hlediska systematiky žalobou napadeného rozhodnutí nejedná o objektivní okolnost), žalovaný podotkl, že se ze strany žalobce jednalo o jediné opatření, které vůči dodavateli přijal, ohledně něhož žalovanému nevznikly další pochybnosti (srov. bod 134 napadeného rozhodnutí). Ze samotné zákonné úpravy je však zřejmé, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcu je až následnou reakcí na porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem, nadto má podání odvolání zpravidla odkladný účinek. Zveřejnění informace o tom, že daňový subjekt je nespolehlivým plátcem, neslouží k nahrazení rozumných opatření, která mají daňové subjekty v souladu se závěry příslušné judikatury v rámci podnikatelské činnosti přijmout. Pokud se žalobce spoléhal prakticky výlučně na rejstřík nespolehlivých plátců, svědčí to o snaze přenést veškerou odpovědnost za to, že se nezapojí do podvodu na DPH, na stát, takový přístup však v judikatuře Soudního dvora Evropské unie nenachází ochrany (srov. bod 63 napadeného rozhodnutí). Pokud se tedy žalobce plně spolehl na doporučení pana P. Š., který však s ohledem na zjištěné okolnosti patrně plnil v podvodu na DPH aktivní roli, přinejmenším ze sebe vlastní pasivitou učinil nástroj v páchání podvodu na DPH.
70. Poukazoval-li žalobce na nepřiléhavost judikatury odkazované žalovaným ve vztahu ke zveřejňování účetní závěrky ve sbírce listin veřejného rejstříku (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 113/2015-114), žalovaný k tomu uvedl, že neexistence rejstříku plátců v době vydání označeného rozsudku nemá na relevanci zjištěné objektivní okolnosti spočívající v porušování povinnosti zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin jakýkoliv vliv. Jak již bylo výše uvedeno, samotná kontrola dodavatele z hlediska nespolehlivosti plátce nemůže žalobce zbavit odpovědnosti za jeho případné zapojení v

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

podvodu na DPH. Zavedením institutu nespolehlivého plátce neztratilo na významu jakékoliv neplnění zákonných povinností, tím spíše pokud se jedná o povinnost, jejíž splnění může být vždy ověřeno prostřednictvím veřejně dostupného zdroje, jako je tomu v případě zveřejnění účetní závěrky. Nelze dovozovat jakoukoliv obecně platnou míru, která musí být při zkoumání objektivních okolností naplněna. Ze samotné skutečnosti, že ve věci přezkoumávané v odkazovaném rozsudku bylo zjištěno větší množství objektivních okolností, nelze učinit závěr, že by objektivní okolnosti zjištěné ve věci zde posuzované nepostačovaly.

71. Ohledně námitky žalobce, že absence písemné smluvní dokumentace byla žalovaným hodnocena jak ve vztahu k existenci podvodu na DPH, tak v rámci vědomostního testu, žalovaný poznamenal, že v napadeném rozhodnutí vyložil, že v různých krocích popsání testu jsou zkoumány různé skutečnosti a nelze vyloučit, aby jedno zjištění bylo považováno za relevantní ve více krocích. Konkrétně v případě absence smluvní dokumentace je nutno zdůraznit, že její absenci je s ohledem na obchodované objemy nutno považovat za nestandardní, zároveň se jedná o nestandardnost známou žalobci, proto jej měla upozornit na podezřelost transakcí, do nichž vstupoval. Argumentace, kterou žalobce zpochybňuje význam písemné smluvní dokumentace pro odhalení podvodu na dani z přidané hodnoty, je zcela irelevantní, neboť existence písemné smluvní dokumentace nebyla v rámci přijatých opatření hodnocena.
72. Co se týče „nelogičnosti“ podvodného řetězce, žalovaný zdůraznil, že není jeho povinností identifikovat mechanismus fungování podvodu na DPH, případně identifikovat jeho beneficiary. V nevyjádření se k logice podvodu na DPH tedy nemůže být spatřována nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jelikož z vypořádání příslušné odvolací námitky (viz body 228–229 napadeného rozhodnutí) je zřejmé, že se nejedná o skutečnost, která by byla z hlediska výsledku daňového řízení relevantní. Žalovaný ani správce daně také neučinily závěr o tom, že žalobce zjištěný řetězec transakcí sám organizoval či řídil, jak sugeroval žalobce. Stejně tak nebyl učiněn závěr, že žalobce dopředu z technických průkazů věděl o společnostech zapojených v řetězcích transakcí. Žalovaný pouze konstatoval, že z předložených technických průkazů bylo zřejmé, od kterých společností dodavatel žalobce předmětná vozidla pořídil, a tuto skutečnost zohlednil toliko v rámci posouzení existence podvodu na DPH, tedy aniž by ji přičítal k tíži žalobce. Žalovaný tak učinil právě s ohledem na to, že se žalobce o subdodavatelích vlastního dodavatele mohl dozvědět až po uskutečnění příslušné transakce.
73. Za spekulativní označil žalovaný tvrzení žalobce ohledně ceny obchodovaných vozidel. Žalovaný ani prvostupňový orgán nedovožovali vědomost žalobce o podvodu na DPH z nepřiměřené ceny zdanitelných plnění, proto snaha prokázat přiměřenost ceny obchodovaných zdanitelných plnění nemohla být z hlediska přezkumu platebních výměrů relevantní. Je pravda, že pokud se cena obchodovaných zdanitelných plnění odchyluje od ceny obvyklé, lze ji považovat za objektivní okolnost nasvědčující podvodu na DPH, rozhodně se však nelze domnívat, že pokud je zboží obchodováno za cenu obvyklou, je účast žalobce v podvodu na DPH vyloučena. Jak ostatně žalovaný uvedl v bodu 44 napadeného rozhodnutí, existuje řada variant podvodů na DPH.
74. Stran neprokázání přijetí zdanitelných plnění žalovaný uvedl, že žalobcem odkazovaný rozsudek sp. zn. 4 Afs 58/2017 představuje ojedinělý odklon od do té doby ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. V kontextu posuzované věci je zde však především zásadní odlišností, že právní názory deklarované v odkazovaném rozsudku se dotýkají

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

situace, kdy není pochyb o tom, že deklarovaná plnění byla přijata, spor je pak veden toliko ohledně jejich přijetí od deklarovaného dodavatele. Naopak v posuzované věci nebylo vůbec prokázáno, že předmětná plnění byla žalobci poskytnuta třetími stranami, proč je označený judikát neaplikovatelný.

75. Obecný popis modelu fungování žalobce, v rámci něhož měly být některé činnosti zajišťovány formou outsourcingu, nikterak nevyvrací pochybnosti prvostupňového orgánu. Žalovaný tyto pochybnosti rekapituluje ve vztahu ke každému z dotčených subjektů v části napadeného rozhodnutí označené „2) Přijaté služby dle Bodu II. Zprávy“. S ohledem na vyvstalé pochybnosti bylo na žalobci, aby unesl důkazní břemeno ohledně správnosti vlastních daňových tvrzení. Z vlastního vyjádření žalobce v podané žalobě je patrné, že tato část kontrolních zjištění se týká outsourcingu služeb, které jsou nezřídka zajišťovány subjektem samotným, nikoliv třetí stranou. V situaci, kdy žalobce nedokázal rozptýlit pochybnosti ohledně přijetí deklarovaných služeb, je zcela zavádějící tvrzení žalobce, podle něhož by nepřiznání nároku na odpočet DPH z předmětných služeb bylo založeno na předpokladu, že žalobce dosáhl svých výnosů bez vynaložení jakýchkoliv nákladů. V posuzované věci není rozhodné, jaké náklady žalobci vznikly, ale zda mu má být přiznán nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění, jejichž přijetí žalobce deklaroval. Tento nárok nezakládá samotné předložení daňového dokladu (srov. bod 31 a násl. napadeného rozhodnutí). Po prvostupňovém orgánu nelze požadovat, aby na základě neurčitého tvrzení svědka, že může doložit jména společností, od kterých byla pořizována zprostředkovaná vozidla, případně že disponuje e-mailovou komunikací (ve vztahu k plnění od RYBO Group s.r.o.), aby si tyto důkazní prostředky sám od svědka vyžádal, toto je odpovědností žalobce, jak plyne z právního základu napadeného rozhodnutí.

#### *Další vyjádření*

76. Ve vyjádření podaném po vydání rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2022 žalobce ke svému zapojení do podvodu na DPH zopakoval, že správní orgány neprokázaly existenci chybějící daně. Zdaňovací období, za která byla identifikována chybějící daň, se nepřekrývají se zdaňovacími obdobími, za která je žalobci upírán nárok na odpočet pro účast na podvodu. Žalovaný chybějící daň ve zdaňovacím období leden 2016 opírá pouze o nedobrovolnou úhradu daně ze strany G.I. Cars s.r.o. Nedobrovolnou úhradu daně nelze považovat za chybějící daň, jak již podotkl soud ve svém předchozím rozsudku. Ve zdaňovacím období červen 2016 pak žalovaný chybějící daň v napadeném rozhodnutí neuvádí vůbec. Každé jedno zdaňovací období přitom představuje samostatné daňové řízení.
77. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že není rozhodné, zda neuznané/nesplněné daňové povinnosti u dotčených dodavatelů souvisejí s žalobcem deklarovanými zdanitelnými plněními, o něž opřel svůj nárok na odpočet. Daňový podvod se vždy týká konkrétního plnění, resp. daně. Žalobce vyzdvihl nedostatečnou identifikaci chybějící daně u COLY PROMOTION s.r.o. Nepostačuje jen okolnost, že se jednalo o shodné zdaňovací období. Žalobce k výše uvedenému odkázal na str. 20 zprávy o daňové kontrole, bod 105 napadeného rozhodnutí a úřední záznam č. j. 33964/19/5300-22444-707622. Pokud jde o nestandardnosti svědčící o existenci podvodu na DPH, ani zde se žalovaný nezabýval každým zdaňovacím obdobím samostatně.
78. Co se týče vědomostního testu, žalobce zopakoval, že je třeba identifikovat, zda jde o úmyslnou, či nedbalostní účast na podvodu na DPH, aby tomu mohl přizpůsobit svou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

procesní obranu. Znovu popsal svůj obchodní model, který považuje za standardní a legitimní, jiný mu ani trh neumožňuje. V době realizace transakcí přitom žalobce neměl povědomí o tom, že se před G.I. Cars s.r.o. kromě autorizovaného prodejce nacházejí další články řetězce. Objektivní okolnosti vztahující se k G.I. Cars s.r.o. označil žalobce za nedostatečné. Stran opatření k zamezení účasti na podvodu žalobce poukázal na skutečnosti již uvedené v žalobě.

79. Ohledně zdanitelných plnění, u nichž nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uznání odpočtu, žalobce akcentoval, že rozsudek sp. zn. 2 Afs 148/2022 zdejšímu soudu uložil zabývat se argumentací žalobce týkající se fakticity přijetí zdanitelného plnění. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že řadou důkazů prokázal, že k přijetí dotčených zdanitelných plnění došlo. Zopakoval, že bez vynaložení výdajů na správními orgány rozporované služby by nedosáhl rekordně vysokých tržeb v roce 2016. Tyto služby jsou podstatné pro obchod žalobce, přičemž je s ohledem na své možnosti musel outsourcovat. Žalobce měl za to, že žalovaný klade na jeho důkazní břemeno excesivní požadavky, které jsou neúměrné povaze a předmětu daných plnění. Ta jsou nehmotné povahy, stěžejní jsou proto dle žalobce svědecké výpovědi. O faktickém poskytnutí plnění nadto vypovídá i okolnost, že žalovaný mnohdy klade žalobci k tíži nízkou kvalitu poskytovaných služeb či jejich duplicitní poskytnutí. Tyto skutečnosti svědčí spíše o neujasněnosti osoby poskytující službu než o neuskutečnění služby.
80. Pokud jde o zdanitelné plnění od RYBO Group s.r.o., žalobce znovu upozornil na nesprávně vyhodnocení výpovědi P. R. Svědek jmenoval řadu společností i kontaktních osob, u nichž RYBO Group s.r.o. zajišťovala (zprostředkovala) pro žalobce volné kvóty na nákup vozidel. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí selektivně jmenuje pouze ty společnosti, na které si svědek nevzpomněl, a dovozuje, že svědek nepotvrdil zprostředkování volných kvót od žádné společnosti. Žalobce to považoval za zásadní vadu.

#### *Jednání před soudem*

81. Při jednání dne 5. 8. 2024 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání a shrnuli svou argumentaci. Žalobce měl za to, že pokud jde o zdanitelná plnění, u nichž je předmětem sporu jejich uskutečnění, tak žalovaný zpochybňoval pouze identitu dodavatelů. Žalovaný naopak zdůraznil, že rozsudek sp. zn. 2 Afs 148/2022 poukázal na to, že žalovaným byla zpochybněna již fakticita plnění. Žalovaný podotkl, že předchozí rozsudek soudu nebyl Nejvyšším správním soudem přezkoumáván v rozsahu vypořádání žalobních bodů týkajících se zdanitelných plnění zasažených podvodem. Není zde tedy závazný právní názor Nejvyššího správního soudu a soud by měl s ohledem na zásadu legitimního očekávání rozhodnout shodně jako ve svém předchozím rozsudku. Žalobce opáčil, že soud není svým předchozím, zrušeným rozsudkem vázán. Stran zdanitelných plnění od RYBO Group s.r.o. žalovaný připustil určitou dezinterpretaci výpovědi svědka, ta ovšem neměla vliv na výsledné posouzení, jelikož výpověď svědka uskutečnění předmětných zdanitelných plnění neprokázala.
82. K dotazu soudu oba účastníci výslovně uvedli, že nemají důkazní návrhy.

#### *Posouzení žaloby soudem*

83. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

84. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
85. Úvodem soud zdůrazňuje, že je vázaný právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2022. Z jeho bodů 19–24 plyne, že napadené rozhodnutí je (v relevantní části) přezkoumatelné, žalovaný zpochybnil již samotné přijetí zdanitelných plnění spočívajících ve zprostředkování služeb v tuzemsku a zahraničí. Správním orgánům nelze klást k tíži, že zkoumaly přijetí zdanitelného plnění ve vztahu ke konkrétním deklarovaným dodavatelům, čemuž odpovídá i formulace v napadeném rozhodnutí, případně v dalších listinách správního spisu. Soud k tomu podotýká, že nemůže akceptovat tezi žalobce, že sporná je toliko identita dodavatelů.
86. Soud nejprve konstatuje, že žalobcem odkazovaný rozsudek sp. zn. 4 Afs 58/2017 byl překonán rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, Sb. NSS 4336/2022. Závěry žalobcem odkazovaného rozsudku, že musí být prokázán daňový podvod, aby byl správce daně oprávněn daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH za zdanitelné plnění poskytnuté subjektem, který nelze určit, jsou tedy mylné.
87. Ohledně argumentace žalobce, že svých vysokých tržeb dosáhl v letech 2016 a 2017 jen díky vynaložení výdajů na správními orgány rozporované služby, soud zdůrazňuje, že dovolává-li se žalobce tzv. esenciálních výdajů (bez nichž by nebylo možné dosáhnout zisku), pak v případě DPH nemá doktrína esenciálních výdajů místo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 91/2022-48, Sb. NSS 4526/2023). Nadto je argumentace žalobce povšechná. Dle soudu nelze mít za postavené na jisto, že právě reklamní a konzultační služby vedly k vysokým tržbám žalobce – zákazníkům lze získat i navazováním obchodních kontaktů, přímým vyhledáváním a oslovováním zákazníků; vyšší tržby lze přisoudit i vyšší podnikatelské aktivitě žalobce, příznivé situaci na trhu atd. Soud proto uzavírá, že vysoké tržby žalobce nejsou důkazem o přijetí dotčených zdanitelných plnění.
88. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od RYBO Group s.r.o., v rozsahu zprostředkování vozidel, které bylo žalobci od RYBO Group s.r.o. fakturováno omylem z důvodu chybného hlášení žalobce, Nejvyšší správní soud v bodu 26 rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2022 uvedl, že *„NSS dodává, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí jako celku nezakládá ani jeho bod 145. Stěžovatelovu argumentaci lze vyložit tak, že nemá za prokázané zprostředkování vozidel od společnosti RYBO Group, u kterých bylo podle uvedených VIN zjištěno, že je žalobkyně pořídila od společnosti GI Cars. Pokud žalobkyně uvedla, že k fakturaci došlo omylem a věc bude řešit požadavkem na zaslání dobropisu, lze uzavřít, že plnění se opravdu neuskutečnilo a nárok na odpočet DPH nevznikl. Zároveň nelze z tohoto bodu dovodit, že stěžovatel na základě přiznaného omylu ve fakturaci dovozoval popření fakticity všech plnění týkajících se společnosti RYBO Group.“* Nejvyšší správní soud tedy dílčí námitku žalobce plně vypořádal, přitakal žalovanému a soud již nemá co dodat.
89. K výsledku P. R. uvádí bod 27 rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2022, že *„[c]o se týče nejasné argumentace v bodě 146 napadeného rozhodnutí, NSS souhlasí s tím, že stěžovatelova interpretace výsledku svědka R. je nepřesná. Jelikož se bude městský soud věcí zabývat znovu a zkoumat, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění, posoudí intenzitu této vady v kontextu svých nových závěrů.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

90. Přijetí zdanitelných plnění od RYBO Group s.r.o. se věnují body 141–146 napadeného rozhodnutí a str. 58–66 zprávy o daňové kontrole. Soud po jejich přezkoumání dospěl k závěru, že nepřesná interpretace výslechu P. R., jak je zachycena v bodu 146 napadeného rozhodnutí, nepředstavuje natolik intenzivní vadu, aby to vedlo k závěru o nepřezkoumatelnosti, či nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Podstatné je, že žalovaný správně konstatoval, že nebylo prokázáno přijetí dotčených zdanitelných plnění, a to ani výpovědí P. R.
91. Soud předně akcentuje, že plnění od RYBO Group s.r.o. nebylo zpochybněno jen na základě výpovědi P. R. V bodu 144 napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že vozidla zprostředkovaná RYBO Group s.r.o. jsou dle VIN kódů shodná s vozidly zprostředkovanými Tarvisium s.r.o. Žalobce k tomu poznamenal, že Tarvisium s.r.o. zajišťovala kvóty u importéra, zatímco RYBO Group s.r.o. u konkrétních dealerů. Jak ovšem správně podotkl žalovaný, toto tvrzení je v rozporu s výpovědí D. D. (zástupce Tarvisium s.r.o., viz bod 155 napadeného rozhodnutí), který uvedl, že Tarvisium s.r.o. pro žalobce zprostředkovala volné kvóty u oficiálních dealerů. Soud konstatuje, že žalobce daný rozpor a z něj vyplývající důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění ničím nevyvrátil (viz též vypořádání zdanitelných plnění od Tarvisium s.r.o. níže).
92. Shodně jako ve svém předchozím rozsudku soud uvádí, že není pravda, že svědek neuvedl žádnou kontaktní osobu. To vyplývá z obsahu protokolu o výslechu ze dne 24. 7. 2017, č. j. 1364526/17/2801-60562-606559. Žalovanému je ovšem nutno přisvědčit v tom, že svědek neznal společnosti Hollman International GmbH, Sea Cars a Nordic RentCar, potažmo kontaktní osoby s nimi spojené, přestože RYBO Group s.r.o. fakturovala žalobci za zprostředkování vozidel od těchto společností.
93. Soud zdůrazňuje, že sama skutečnost, že si svědek vzpomněl na některé společnosti (a kontaktní osoby), u nichž měl pro žalobce zprostředkovat nákup vozidel, neznamená, že je tím prokázáno žalobcovo přijetí dotčených zdanitelných plnění. Svědek nebyl schopen prokázat komunikaci s žalobcem, která měla probíhat telefonicky, messengerem, občas i osobně. Svědek přislíbil, že předloží e-mailovou komunikaci s žalobcem, tu se mu však s ohledem na výměnu počítače nepodařilo dohledat (viz jeho sdělení doručené dne 4. 8. 2017). Svědek nebyl s to prokázat ani komunikaci se společnostmi, u nichž zjišťoval kvóty. Sdělil, že je oslovoval většinou telefonicky, písemná komunikace neprobíhala. Výpověď svědka tedy zůstala v rovině nepodložených tvrzení, nadto nezřídka jen obecných. Jak přitom správně podotýká zpráva o daňové kontrole na str. 65, nelze se u služeb nehmotné povahy odvolávat toliko na svědeckou výpověď, naopak je třeba právě vzhledem k povaze poskytovaných plnění zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné důkazní prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, Sb. NSS 1251/2007). Svědek poukazyval na vzájemnou důvěru a neformálnost vztahu mezi ním a jednatelem žalobce, což ovšem nemůže být důvodem pro to, aby žalobce rezignoval na zajištění důkazů prokazujících přijetí zdanitelného plnění pro účely daňového řízení. Žalobce tedy žádný hodnověrný důkazní prostředek o přijetí dotčených zdanitelných plnění neposkytl, nebyla jím s ohledem na výše uvedené ani výpověď P. R., včetně dodatečného vyjádření svědka doručeného dne 4. 8. 2017.
94. Nutno dodat, že výše uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu vykládající bod 145 napadeného rozhodnutí také vrhá nové světlo na poznámku žalovaného v označeném bodu. Žalovaný zde vyjádřil podiv nad tím, že si P. R. nevzpomíná na fakturaci vozidel, která nezprostředkoval. Soud ve svém předchozím rozsudku uvedl, že právě proto si na ně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

logicky nemohl vzpomenout. Nyní ovšem soud podotýká, že to svědčí o tom, že sdělení svědka nelze považovat za věrohodná, neboť je zjevné, že vystavoval faktury pouze na základě hlášení žalobce, aniž by prováděl patřičnou kontrolu sdělovaných údajů.

95. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od B2B Clean s.r.o., soud odkazuje na str. 67–68 a 75 zprávy o daňové kontrole a na bod 153 napadeného rozhodnutí. Dle prvostupňového orgánu žalobce přislíbil, že předloží smlouvy zprostředkované B2B Clean s.r.o. a sdělí související informace, což však neučinil. U B2B Clean s.r.o. došlo následně ke sloučení s jinou společností, která byla *ex officio* vymazána z obchodního rejstříku. Žalovaný uvedl, že si vyslechnutí jednatelé B2B Clean s.r.o. na plnění pro žalobce nevzpomínají, nedokázali ani uvést, co bylo předmětem fakturace, přestože šlo o plnění v řádu stovek tisíc Kč. Argumentaci žalobce, že jednal s D. D., který měl plnou moc od B2B Clean s.r.o., soud nepovažuje za přesvědčivou. Nejednalo se o bagatelní plnění a statutární orgány by měly mít povědomí, komu a k čemu udělují plnou moc a co zplnomocněný zástupce následně činí. Soud uzavírá, že správní orgány předešly odůvodněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění, žalobce je nevyvrátil, tudíž neprokázal fakticitu plnění.
96. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od Creative Corporation s.r.o., soud odkazuje na str. 69–70 a 75 zprávy o daňové kontrole a na bod 154 napadeného rozhodnutí. Dle prvostupňového orgánu žalobce přislíbil, že předloží smlouvy zprostředkované Creative Corporation s.r.o. a sdělí související informace, což však neučinil. Creative Corporation s.r.o. nemá zaměstnance, není známa její ekonomická činnost, klasifikace ekonomické činnosti dle SK NACE je Stavební kompletační a dokončovací práce. Dle žalovaného svědek D. D. uvedl, že provedl zprostředkování nákupu motorových vozidel a tlumočnické služby, zejména zajistil nové příležitosti v Porsche Inter Auto Bratislava a Top Auto Bratislava. Creative Corporation s.r.o. neměla v roce 2016 žádné zaměstnance a služby pro žalobce měla skutečně provést dodavatelsky společnost Amazon Sky Limited (kterou vlastní D. D.). Dle odpovědi na mezinárodní dožádání nebyly uhrazeny platby za daňové doklady ve výši 24 075 EUR a 18 750 EUR. Creative Corporation s.r.o. neuvedla služby poskytnuté žalobci do svého souhrnného hlášení za listopad 2016, to podala až dne 17. 5. 2018. Soud uzavírá, že správní orgány předešly odůvodněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění, žalobce je nevyvrátil (výpověď svědka nebyla ničím podložena, svědek uvedl totožné dealery jako u Tarvisium s.r.o., viz níže), tudíž neprokázal fakticitu plnění.
97. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od Tarvisium s.r.o., soud odkazuje na str. 68–69 zprávy o daňové kontrole a na bod 155 napadeného rozhodnutí. Dle prvostupňového orgánu žalobce přislíbil, že předloží smlouvy zprostředkované Tarvisium s.r.o. a sdělí související informace, což však neučinil. U Tarvisium s.r.o. nejsou informace o tom, zda má zaměstnance, jakožto neplátce DPH nevykazuje ekonomickou činnosti, nýbrž má licenci, klasifikace ekonomické činnosti dle SK NACE je Poradenské služby v oblasti podnikání a řízení. Dle žalovaného svědek D. D. uvedl, že vykonával služby zprostředkování nákupu vozidel pro žalobce u oficiálních dealerů Porsche Inter Auto Bratislava, Top Auto Bratislava, atd. Jedná se tedy o stejné dealery, které měl svědek zajistil i přes společnost Creative Corporation s.r.o. Tarvisium s.r.o. neměla v roce 2016 zaměstnance. Slovenský správce daně zjistil, že ani v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016, ani v účetní závěrce nebyly uvedeny žádné výnosy ani náklady. Až na základě telefonického rozhovoru s účetní Tarvisium s.r.o. byla dne 21. 5. 2018 podána účetní závěrka za rok 2016 a dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

právnických osob za rok 2016, přičemž uvedený součet výnosů z hospodářské činnosti činil 36 000 EUR (jednalo se pouze o daňové doklady vystavené pro žalobce). Soud uzavírá, že správní orgány předestřely odůvodněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění, žalobce je nevyvrátil (výpověď svědka nebyla ničím podložena, svědek uvedl totožné dealery jako u Creative Corporation s.r.o.), tudíž neprokázal fakticitu plnění.

98. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od G.I. Cars s.r.o. a Accace s.r.o., soud odkazuje na str. 76–79 zprávy o daňové kontrole a na bod 159 napadeného rozhodnutí. Soud podotýká, že žalobce se v žalobě omezil na tezi, že žalovaný své závěry založil jen na domněnkách a nepředložil žádné relevantní důkazy. Prvostupňový orgán uvedl, že žalobce navzdory opakovaným výzvám nepředložil žádný důkaz prokazující jeho tvrzení. Dle žalovaného žalobce v odvolání uvedl, že dotčené služby spočívaly v realizaci registračního řízení k dani z přidané hodnoty u společností zařazených do skupiny SCHEMNITZ, konkrétně Pegas Rental Services s.r.o., Top Stay Representatives s.r.o. a MABIVIO SERVICES s.r.o., a tyto služby byly přeučtovány jednotlivým společnostem ve zdaňovacím období dubna 2017. K tomuto tvrzení však nedoložil žádné důkazní prostředky. Ke službám přijatým od G.I. Cars s.r.o. žalobce dále uvedl, že se jednalo o zajištění vývozních dokumentů pro 48 vozidel Peugeot 308. Žalobce to však žádným důkazním prostředkem neprokázal. Dle seznamu VIN vozidel a předložených technických průkazů většinu vozidel G.I. Cars s.r.o. nevlastnila (byly přihlášeny na COLY PROMOTION s.r.o. nebo Půjčovnu motodlah s.r.o.) a žalobce vyjma technických průkazů nepředložil důkazní prostředky prokazující, že G.I. Cars s.r.o. zajistila vývozní dokumenty. Soud uzavírá, že žalobcova obecná argumentace nemohla vyvrátit konkrétní závěry žalovaného.
99. Ohledně zdanitelných plnění od EuroCoc, spol. s r.o., Translata, spol. s r.o., SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o., Balkan Automotive Consulting EOOD, Top Management Services EOOD, CZ-SK-BG CONSULTING GROUP, AC OFFICE, s.r.o., a Oslan, s.r.o., soud úvodem akcentuje jejich personální propojenost, jak ji shrnují str. 102–103 zprávy o daňové kontrole a bod 162 napadeného rozhodnutí.
100. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od AC OFFICE, s.r.o., a Arisan, s.r.o., soud odkazuje na str. 79–83 zprávy o daňové kontrole a na body 163–177 napadeného rozhodnutí. Předně je nutné uvést, že správní orgány nezpochybnily účetní služby. Smlouvy žalobce s AC OFFICE, s.r.o., a Arisan, s.r.o. jsou totožné z hlediska předmětu, ve smlouvě s Arisan, s.r.o., je navíc uvedena odměna za účetní a daňové služby a odměna za *back-office* a služby junior manažera. Jednatel AC OFFICE, s.r.o., Ing. V. Š. uvedl, že pro žalobce zabezpečuje finanční plánování a finanční kontroling a vyhledává odběratelů a dodavatelů. K plněním od Arisan, s.r.o., žalobce sdělil, že pro něj zpracovává účetnictví, vykonává obchodní poradenství (personalistika, reporty, finanční plány, podpora obchodu a pracovní smlouvy), a dále sdělil, že hlavním předmětem smlouvy je poskytování komplexních služeb v oblast nákupu a prodeje nových automobilů.
101. V rámci odvolacího řízení byly provedeny výslechy K. N. (zaměstnankyně SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o.), I. F. (zaměstnankyně Arisan, s.r.o.), T. H. (pracuje na živnostenský list pro žalobce jako nákupčí vozidel), G. M. (pracuje pro SCHEMNITZ GROUP), Ing. M. O. (zaměstnankyně Arisan, s.r.o.) a Ing. V. Š. Svědkyně K. N., I. F., T. H. a Ing. M. O. sice potvrdily, že se Ing. V. Š. účastnil porad s jednatelem žalobce, leč neznaly obsah prezentací. Uvedly, že Ing. V. Š. předávaly výstupy z účetnictví, různé reporty, ale jak vyplynulo z výpovědí, byly to výstupy z účetnictví, ke kterému měl přístup i sám Ing. V. Š. Svědkyně nevěděly, za jakou společnost Ing. V. Š. vystupoval. Uvedly, že s ním Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

jednaly jako s fyzickou osobou, nevěděly, jaká je ekonomická činnost AC OFFICE, s.r.o., vnímaly Ing. V. Š. jako účetního, poradce.

102. Ing. V. Š. uvedl, že v roce 2016 neměla AC OFFICE, s.r.o., žádného zaměstnance, v roce 2017 měla jednoho, k ekonomické činnosti využívala zaměstnance Arisan, s.r.o., která ale žalobci fakturovala také za manažerské služby, poradenství a fixní odměny (vyhledávání obchodních příležitostí v Evropě a v Číně). Nárok za fixní odměny ovšem fakturovala i AC OFFICE, s.r.o. Svědkyně Ing. M. O. a I. F. přitom uvedly, že v Arisan, s.r.o., byli všichni zaměstnanci účetní. Hlavní účetní Ing. M. O. ohledně fakturovaných částek za manažerské služby, poradenství a fixní odměny nic nevěděla.
103. Žalobce předložil tzv. reporty (většinou se jednalo o otisk obrazovek např. z účetního deníku, podklady pro banky na základě jejich požadavků), ale jak svědkyně uvedly, většinou je zpracovávali zaměstnanci Arisan, s.r.o. I. F. pak předávala výstupy z účetnictví, podklady pro banky apod. Ing. V. Š. jako podklad pro prezentace, které mimo jiné prezentoval při jednáních s jednatelem žalobce.
104. Žalobce dále uvedl, že Ing. V. Š. vyhodnocoval a analyzoval reporty vypracované Arisan, s.r.o., kterou spoluvlastní (dle žalovaného byl v šetřených obdobích jediným vlastníkem a jednatelem Ing. J. D., Ing. V. Š. vstoupil do uvedené společnosti až v únoru 2019). Dle žalobce Ing. V. Š. koordinoval účetní služby prováděné Ing. M. O. a I. F.
105. Ing. V. Š. také dle žalobce koordinoval proces vázaný k dokumentárním akreditivům, což je však dle žalovaného v rozporu s výpovědí G. M., která uvedla, že měla pro žalobce na starost celý proces exportu vozidel do Číny, a to kromě finančního procesu. G. M. byla řízena jednatelem žalobce, Ing. V. Š. neznala. V rámci dokumentárních akreditivů konzultovala fakturaci, celní dokumenty, lodní listy s Ing. M. O. a I. F., které jí zmíněné dokumenty předávaly. Soud k tomu dodává, že žalobce daný rozpor nijak nevyvrátil.
106. Žalovaný uzavírá, že svědecké výpovědi prokázaly pouze účast Ing. V. Š. na poradách s jednatelem žalobce, avšak obsah jeho prezentací na těchto poradách nikoliv. Soud dodává, že svědkyně ani nevěděly, jaká je samotná činnost AC OFFICE, s.r.o., a Ing. V. Š. K předloženým reportům, které měl prezentovat Ing. V. Š. na poradách s jednatelem žalobce, připravovali podklady zaměstnanci Arisan, s.r.o. Někteří svědci, kteří měli být řízeni a vedeni Ing. V. Š., přitom vypověděli, že mu pouze předávali podklady. Soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje, svědecké výpovědi fakticitu dotčených zdanitelných plnění nepotvrdily (poradenství), naopak některá sdělení svědků ještě prohloubila pochybnosti (reporty), či dokonce fakticitu plnění vyvracela (dokumentární akreditivy).
107. Pokud jde o „projekt Čína“, Ing. V. Š. uvedl, že šlo o vyhledávání obchodních příležitostí v Evropě a Číně. Soud podotýká, že zajišťování zákazníků z Číny mělo probíhat jednak v rámci „projektu Čína“, jednak v rámci dalších plnění od AC OFFICE, s.r.o. To vyplývá z výpovědi Ing. V. Š. (protokol č. j. 466754/19/2801-60562-606559) a z jeho e-mailu ze dne 15. 5. 2019. Ing. V. Š. totiž ve své výpovědi a e-mailu odděluje otázku č. 13 (*Co jste dělal vy osobně za AC OFFICE?*), k níž mj. uvádí, že našel asi 20 odběratelů z Číny, a k níž v e-mailu doložil fotografii 20 vizitek, a otázku č. 20 [*Co konkrétně jste vykonal pro DS na projektu Čína? (nové kontakty, odběratelé – jmenujte apod.)*], k níž si konkrétní jména při výslechu nevybavil (oslovoval je přes sociální sítě), avšak v e-mailu k otázce č. 20 odkázal na sdělení k otázce č. 23, kde uvedl 10 odběratelů/zákazníků. Soud podotýká, že jde o jiné subjekty, než jsou uvedeny na vizitkách (s přihlédnutím k tomu, že většina vizitek obsahuje pouze čínské znaky).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

108. Žalovaný v bodu 171 napadeného rozhodnutí uvádí, že „Ing. Š. k projektu Čína uvedl, že sám našel asi 20 kompetentních odběratelů přes sociální sítě, nedokázal však žádné jmenovat“, což je nepřesné, neboť se zde prolínají sdělení Ing. V. Š. ke dvěma různým otázkám. Nelze však hovořit o natolik závažné vadě, že by to vedlo k závěru o nezákonnosti, či nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
109. Za nesprávné lze označit konstatování žalovaného v bodu 174, že práce na projektu Čína „nebyla kromě oznámení výše předpokládaných nákladů žádným dalším důkazním prostředkem podložena, ani sám Ing. Š., který tuto práci fakturoval, konkrétní výstupy nesdělil“. Jak soud uvedl výše, Ing. V. Š. ve svém e-mailu k projektu Čína uvedl výčet 10 kontaktů, které měl zajistit, a několik e-mailových zpráv. Soud však ani v tomto případě nemá za to, že by tato vada vedla k závěru o nezákonnosti, či nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Tvrzení Ing. V. Š. je totiž nutné zasadit do kontextu dalších zjištění žalovaného.
110. V bodu 171 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že „k odběratelům v Číně se vyjádřil i odvolatel v doplnění odvolání ze dne 04.07.2018 č. j. 1326803/18 pod body 178 až 182, kde je mimo jiné uvedeno, že odvolatel využíval pro kontakty s Čínou externího konzultanta v Číně pana Ch., který také vytvořil „ponuky“ a prezentace odvolateli, které rozeslal svým kolegům a spolužákům, známým a ti ho spojili s další sítí kontaktů“. V bodu 173 napadeného rozhodnutí, jenž shrnuje výpověď paní M., žalovaný uvedl, že „[d]o společnosti přišla v momentě, kdy čínský export fungoval, některé odběratele v Číně získali přes agenty, ona osobně zná pana Ch. (pozn. odvolacího orgánu: jedná se o pana Ch., který byl prvostupňovým správcem daně vyslechnut)“. V bodu 174 napadeného rozhodnutí pak žalovaný poukázal na to, že „další náklady na činnost odvolatele v Číně fakturovala i společnost Oslan, jak je uvedeno dále“. Jelikož žalobce v žalobě nebrojil proti hodnocení žalovaného ve vztahu k plněním od Oslan, s.r.o., soud pouze odkazuje na body 175 a 176 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v bodu 177 napadeného rozhodnutí uzavřel, že „[p]rovedené svědecké výpovědi, vyjádření odvolatele a předložené důkazní prostředky jsou ve vzájemném rozporu“.
111. Soud proto dospěl k závěru, že další zjištění žalovaného související se zajišťováním klientů v Číně natolik zpochybňují zdanitelné plnění „projekt Čína“, že tvrzení Ing. V. Š. a podklady jím předložené nejsou dostačující pro osvědčení fakticity tohoto plnění. Jsou totiž ve vzájemném rozporu s dalšími zjištěními žalovaného o tom, jakým způsobem žalobce navazoval obchodní kontakty v Číně. Navzdory dílčím nesprávnostem napadeného rozhodnutí je tak celkový závěr žalovaného správný.
112. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od Balkan Automotive Consulting EOOD, Top Management Services EOOD a CZ-SK-BG CONSULTING GROUP, soud odkazuje na str. 83–84 zprávy o daňové kontrole a na body 178–183 napadeného rozhodnutí. Soud podotýká, že námitky žalobce jsou zcela obecné – šlo o jeho strategii, chtěl se prezentovat jako mezinárodní holding, hodlal penetrovat čínský trh přes Bulharsko atd. Ani skutečnost, že měl žalobce v určitém období vysoké tržby, nedokazuje fakticitu zdanitelných plnění, jak již soud uvedl výše. Pokud jde o námitku, že žalovaný ignoroval zjištění získaná v rámci mezinárodního dožádání, žalobce neuvedl, o jaká konkrétní zjištění se jednalo a jak přesně mělo opomenutí žalovaného zasáhnout do jeho práv. Napadené rozhodnutí odkazuje na seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 8. 2019, č. j. 34868/19/5300-22444-707622 (viz body 9 a 10 napadeného rozhodnutí), přičemž opakuje podstatná zjištění získaná v rámci mezinárodního dožádání. Námitky žalobce tedy nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

113. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od EuroCoc, spol. s r.o., soud uvádí, že mu není zřejmé, z čeho žalobce dovodil svou námitku spočívající v tom, že ačkoliv žalovaný potvrdil přijetí části služeb ze strany žalobce, neuznal celý nárok na odpočet DPH ze všech plnění přijatých žalobcem. Žalovaný v dotčené části napadeného rozhodnutí (body 184–187) hned dvakrát uvedl, že prvostupňovým orgánem nebyly zpochybněny daňové doklady za vystavování CoC listů. Z toho je dle soudu patrné, že nedošlo k neuznání celého nároku žalobce na odpočet DPH, ale jen k neuznání zpochybněné části.
114. Žalovaný k neuznané části zdanitelných plnění uvedl, že svědkyně J. G. potvrdila nezpochybněnou část zdanitelných plnění, tj. vystavování CoC listů, dále přefakturování kurýrních služeb od společnosti UPS a konečně to, že žalobce využíval databázi klientů EuroCoc, spol. s r.o.; přístup do ní měl jednatel žalobce M. M., který je i jednatelem EuroCoc, spol. s r.o. Žalovaný však současně uvedl, že žalobce nepředložil seznam zásilek společnosti UPS, které v roce 2016 prostřednictvím EuroCoc, spol. s r.o., využil, rovněž nedoložil poplatky za vstupy do databáze EuroCoc, spol. s r.o., a jak konkrétně tuto databázi využil. Dle soudu tedy žalovaný dospěl ke správnému závěru, že žalobce neprokázal přijetí dotčených zdanitelných plnění, jelikož výpověď svědkyně sama o sobě nebyla dostačující – neuváděla rozsah a podrobnosti plnění, nadto bylo třeba doplnit i další, „hmatatelné“ podklady (seznam zásilek, poplatky za vstupy do databáze). Soud k tomu doplňuje, že za okolnost zpochybňující fakticitu plnění lze považovat i fakt, že byl M. M. jednatelem jak žalobce, tak jeho dodavatele a měl přímý přístup k databázi dodavatele. Poskytoval tedy plnění sám sobě a zřejmě ho i osobně zajišťoval.
115. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o., soud odkazuje na str. 87 zprávy o daňové kontrole a na body 188–194 napadeného rozhodnutí. Žalovaný akcentoval, že smlouva mezi žalobcem a SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o., má obdobný předmět jako smlouvy žalobce s AC OFFICE, s.r.o., a Arisan, s.r.o., dále znovu vyzdvihl personální propojenost dotčených společností a konečně to, že *back-office* nebyla podložena smluvně, ani jinými důkazními prostředky. Tvrzení žalobce, že výsledky K. N. a T. H. osvědčují přijetí zdanitelných plnění, nemůže soud přisvědčit. Svědkyně se sice vyjadřovaly ke své práci, je ovšem zřejmé, že se činnosti SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o., značně prolínají s plněními, která měla být poskytnuta AC OFFICE, s.r.o., a Arisan, s.r.o. Fakticita dotčených plnění tedy nebyla prokázána.
116. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od Translata, spol. s r.o., soud odkazuje na str. 88 zprávy o daňové kontrole a na body 195–196 napadeného rozhodnutí. Žalovaný shrnul výpověď T. P. s tím, že žalobce předložil podklady k fakturaci teprve v rámci doplnění odvolání ze dne 30. 9. 2019, ty však dle žalovaného neodstranily pochybnosti stran dotčených zdanitelných plnění. Soud podotýká, že žalobce k podkladům v žalobě neuvedl žádnou podrobnější argumentaci, přičemž soud ověřil, že tyto podklady nemohly rozptýlit pochybnosti žalovaného – jde jen o rozpisy poskytnutých služeb a seznam zaměstnanců Translata, spol. s r.o. Dále žalovaný uvedl, že jako neobvyklé se jeví, aby T. P. coby zaměstnanec žalobce, resp. jeho společník, jenž měl ve své gesci IT a administrativu, poskytoval tytéž služby prostřednictvím společnosti, v níž je jednatelem. I s tímto závěrem žalovaného se soud ztotožňuje. Žalovaný následně v bodu 237 vysvětluje, proč neprovedl výslech T. P. – výslech byl již proveden v rámci mezinárodního dožádání, žalobce o něm byl informován, svého práva účastnit se ho a klást svědkovi otázky však nevyužil.
117. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od MM Star s.r.o., soud odkazuje na str. 88 a 90 zprávy o daňové kontrole a na bod 198–209 napadeného rozhodnutí. Dle prvostupňového Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

orgánu vedou informace týkající se MM Star s.r.o. k poskytování služeb přepravy koní a produkci hraných filmů, dokumentů atd. Dle žalovaného neměla MM Star s.r.o. v roce 2016 žádné zaměstnance a veškeré služby pro žalobce vykonával D. D. Jednalo se o analýzu a vyhodnocení stávajících úvěrů a návrh možnosti lepšího financování bankou. Dále D. D. uvedl, že měl pro žalobce provádět marketingové poradenství a že si žalobce měl nechat zhotovit propagační materiály na základě jeho rad a pokynů. Žalobce přitom sdělil, že na daňovém dokladu č. 20161129 bylo nesprávně uvedeno, že se jedná o marketingové poradenství, správně mělo být uvedeno finanční a úvěrové poradenství. To je však v rozporu s výpovědí D. D. Žalovaný konstatoval, že ani žalobce, ani svědek nepředložili žádné výstupy z provedeného hodnocení úvěrů, návrhy možností lepšího financování, a ani žádné analýzy marketingové strategie. K důkazním prostředkům žalobce žalovaný podotkl, že z předložených reklamních materiálů je patrné, že se jedná o propagaci žalobce, avšak tyto neprokazují, že fakticky přijal služby od MM Star s.r.o. Z výpovědi D. D. vyplynulo, že pro žalobce prováděl marketingové poradenství, nezajišťoval tedy samotnou realizaci reklamních služeb. Žádný z předložených důkazních prostředků (reklamní materiály, poklady ke konferenci NAATA 2016) proto nedokazuje, že žalobce fakticky přijal služby od společnosti MM Star s.r.o., neboť tyto důkazy neprokazují poskytnutí marketingového či úvěrového poradenství. Soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje, výpověď svědka nebyla podložena žádnými dalšími důkazy, nadto si protirečí s tvrzeními a podklady žalobce.

118. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od GRAL SK s.r.o., soud odkazuje na str. 88 a 90–91 zprávy o daňové kontrole a na bod 198–209 napadeného rozhodnutí. GRAL SK s.r.o. nemá zaměstnance, nemá majetek, v šetřených obdobích nebyla plátcem DPH, plnění za ni poskytoval D. D. Žalovaný uzavřel, že žalobcem předložené důkazy (screenshoty webových stránek) neprokazují přijetí dotčeného zdanitelného plnění. Na screenshotech není nikde uveden název žalobce a pouhé vyobrazení hexagonů, které rovněž používá ve svém logu žalobce, neprokazuje, že se daná inzerce týkala žalobce. Soud tomuto závěru žalovaného přisvědčuje, žalobcem předložený důkaz je s ohledem na svou neurčitost neprůkazný.
119. Co se týče přijetí zdanitelných plnění od HERADOS, k.s., žalobce se omezil na tvrzení, že plnění spočívala v poskytnutí vybraných marketingových a propagačních služeb, což prokazoval předložením celé řady podkladů v rámci kontroly DPPO. Soud konstatuje, že jde o zcela obecnou námitku a odkazuje na body 198–207 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že žalobcem předložené důkazní prostředky neosvědčují přijetí zdanitelných plnění, neboť se jedná o fotografie, na nichž jsou vyobrazeny paměťihodnosti apod., na ostatních materiálech je uveden pouze název Schemnitz (k tomu podrobněji viz bod 232 napadeného rozhodnutí) a v ostatních případech se jedná o texty či analýzy, ze kterých není zřejmé, že byly skutečně přijaty od HERADOS, k.s. Soud uzavírá, že žalobcova obecná argumentace nemohla vyvrátit konkrétní závěry žalovaného.
120. Pokud jde o další námitky žalobce, tedy námitky nedostatečného zjištění skutkového stavu, vad dokazování a neprokázání účasti žalobce na daňovém podvodu, kterým soud ve svém předchozím rozsudku nevyhověl, ty nebyly předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu, soud k nim tedy nemá jeho závazný právní názor. Soud přitom není vázán svým předchozím rozsudkem, neboť byl zrušen jako celek, včetně Nejvyšším správním soudem nepřezkoumávané části. Soud pak setrvává na svých předchozích

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

závěrech, níže je opakuje, případně je doplňuje a koriguje s ohledem na to, jak žalobce rozvinul svou argumentaci.

121. Co se týče žalobní námitky spočívající v tom, že žalovaný ukončil odvolací řízení, ačkoliv nebyla ukončena kontrola DPPO, soud jí nemůže přisvědčit. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že jde o dvě odlišné daně, tedy i o dvě samostatná řízení, tudíž není povinností správních orgánů provádět v obou řízeních totožné důkazy (za předpokladu, že neprovedení navržených důkazů řádně odůvodní).
122. Soud nesouhlasí s přesvědčením žalobce, že prvostupňový orgán obešel institut výpovědi svědka provedením místního šetření, pokud jde o zástupce VODÁREK TRANSPORT s.r.o. Soud odkazuje na body 238–239 napadeného rozhodnutí, v nichž je tato námitka žalobce vypořádána. Stručně řečeno, šlo o převzetí dokumentů (CMR listů, tj. nákladních listů), kdy zástupce VODÁREK TRANSPORT s.r.o. poskytl vysvětlení k tzv. neutralitě CMR listů („rozdělení“ dopravy na dvě dodávky, které může vést k nesrovnalostem mezi údaji CMR, tachografu a mýtných bran), což lze považovat za upřesnění informací souvisejících s místním šetřením. Žalovaný k tomuto odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 30/2004-60. K místnímu šetření bylo přistoupeno proto, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil daňový doklad k přepravě vozidel, na němž byly uvedeny dva CMR listy, však prvostupňovému orgánu předložil pouze jeden CMR (druhý byl získán při místním šetření). S výsledky místního šetření byl žalobce seznámen písemností č. j. 37801/18/2801-60562-606559, a žalobce se k nim v rámci daňové kontroly nevyjádřil. Žalovaný nevyhověl návrhu na výslech zástupce VODÁREK TRANSPORT s.r.o., neboť skutkový stav byl dostatečně zjištěn – přeprava vozidel skutečně proběhla, přičemž došlo k tzv. neutralitě CMR listů. Soud považuje toto vypořádání námitky žalobce za řádné a zamítnutí provedení návrhu na provedení výslechu zástupce VODÁREK TRANSPORT s.r.o. za důvodné. Žalobce v žalobě sice uvedl, že v bodu 85 napadeného rozhodnutí jsou na základě výsledku místního šetření dovozovány pro žalobce nepříznivé závěry, ovšem tyto závěry žalobce nijak konkrétně nevyvrací (např. tvrzením, že CMR získaný při místním šetření obsahuje nepravdivé údaje).
123. Žalobce tutéž vadu řízení – bylo mu znemožněno zúčastnit se místních šetření – spatřoval i v případě místních šetření u I.S.R. a.s. a TUKAS a.s. Soud však odkazuje na bod 240 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný vysvětluje, že důkazy od těchto společností byly získány stran přijatých plnění, která nejsou předmětem odvolání žalobce, pročez žalovaný považuje tuto námitku za irelevantní a stejně tak jako požadavek na provedení výslechu zástupců. Jelikož žalobce v žalobě tyto závěry žalovaného nikterak nerozporoval, soud považuje žalobní námitku za nedůvodnou.
124. Pokud jde o provádění výslechů, soud odkazuje na bod 235 napadeného rozhodnutí, jenž se zabývá vypořádáním návrhu žalobce na výslechy svědků (viz bod 24 napadeného rozhodnutí) s tím, že výslechy byly provedeny (viz též bod 7 napadeného rozhodnutí) a žalobce byl s jejich hodnocením seznámen. Co se týče výslechů zástupců I.S.R. a.s., TUKAS a.s., a VODÁREK TRANSPORT s.r.o., soud odkazuje na odůvodnění rozsudku výše. Stran výslechu T. P. soud odkazuje na bod 237 napadeného rozhodnutí, dle něhož byl svědek již vyslechnut v rámci žádosti o mezinárodní dožádání. Pokud jde o účastnické výslechy, soud podotýká, že účastník (jeho zástupci) má právo podávat písemná vyjádření, a to ke všem okolnostem zjištěným správními orgány, účastnický výslech se tudíž jeví nadbytečným.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

125. Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že z některých pasáží napadeného rozhodnutí není patrné, co je jejich obsahem. Tvrzení žalobce je zcela obecné, když žalobce neupřesnil, které pasáže považuje za takto vadné, soud proto jen poukazuje na reakci žalovaného, který odkazuje na strukturované členění a označení jednotlivých částí napadeného rozhodnutí, z čehož je patrné, co je jejich obsahem. Soud dodává, že odvolací orgán může do svého rozhodnutí přejmout třeba i celé pasáže prvostupňového rozhodnutí, pokud se s nimi ztotožňuje.
126. Ohledně zapojení do podvodného řetězce soud ve shodě s žalovaným akcentuje, že posouzení existence podvodu na DPH, nejedná-li se o úmyslné zapojení daňového subjektu do podvodu, je nezávislé na daném daňovém subjektu. Postačující je závěr o tom, že daňový subjekt přijal zdanitelná plnění pocházející z podvodného řetězce transakcí, načež je třeba provést tzv. vědomostní test. Žalobcova argumentace, že o uskutečnění podvodu nevěděl a nebyl v kontaktu se společnostmi Czech ENERGIS s.r.o., COLY PROMOTION s.r.o. či RUBINEA s.r.o., což potvrdili i zástupci těchto společností, je tudíž nerozhodná.
127. Soud nemá za to, že by uvedení jiných subjektů a jiných důvodů chybějící daně v rámci zprávy o daňové kontrole bylo účelovým postupem, poněvadž žalovaný ve svém vyjádření s odkazem na bod 73 napadeného rozhodnutí objasnil, že tato odlišnost reflektuje vývoj daňových řízení u jednotlivých společnostech zapojených do podvodných řetězců transakcí. Podstatné je, že došlo ke stanovení daně u subjektu stojícího v řetězci transakcí blíže k žalobci a tato daň nebyla uhrazena, ergo došlo k narušení neutrality DPH. Další, vzdálenější články řetězce jsou proto ve vztahu k žalobci irelevantní. Z toho také plyne, že námitka žalobce, že řetězce nebyly zjištěny ve své úplnosti, z čehož žalobce dovozoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů, je nedůvodná.
128. Soud nemůže přisvědčit názoru žalobce, že správní orgány měly vymezit skutkové okolnosti, za kterých mělo k podvodnému jednání dojít, a jejich spojitost s žalobcem. Soud se přiklání k vyjádření žalovaného, že postačuje zjištění, že byla narušena neutralita DPH, a to za podezřelých okolností (které žalovaný shrnul v bodech 106-117 napadeného rozhodnutí). K tomu žalovaný příležitostně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, dle něhož nemá být zkoumána souvislost mezi daňovým subjektem a podvodem na DPH, ale toliko mezi skutečnostmi známými daňovému subjektu, tzv. objektivními okolnostmi, a podvodem na DPH.
129. Stran identifikace chybějící daně soud odkazuje na bod 105 napadeného rozhodnutí, přičemž tam uvedené okolnosti o chybějící dani u jednotlivých článků řetězců transakcí považuje soud za dostačující. Není nutné, aby byly uvedeny výše konkrétních nedoplatků (které by ostatně bylo možné dopočítat z údajů obsažených v úředním záznamu č. j. 33964/19/5300-22444-707622). Stejně tak není potřeba specifikovat, z jakých důvodů nebyly v rámci daňových kontrol u COLY PROMOTION s.r.o. a G.I. Cars s.r.o. nároky na odpočet DPH uznány a zda neuznané daňové povinnosti souvisely s žalobcem deklarovaným zdanitelným plněním. Je totiž zřejmé, že daňová období uvedená v bodu 105 napadeného rozhodnutí u označených subjektů se překrývají s daňovými obdobími, které byly předmětem kontroly u žalobce (k lednu a červnu 2016 podrobněji níže). Z toho pak vyplývá narušení neutrality daně související s přijatými zdanitelnými plněními žalobce v každém dotčeném zdaňovacím období.

130. Soud dodává, že v bodu 105 napadeného rozhodnutí není zmínka o tom, že by k závěru o chybějící dani vedla nekontaktnost některého tam uvedeného daňového subjektu, námitka žalobce je proto bezpředmětná. Nkontaktnost je zmíněna pouze ve zprávě o daňové kontrole u KATEDRÁLA s.r.o. (a není jediným důvodem pro závěr o chybějící dani), u níž žalovaný chybějící daň dle úředního záznamu č. j. 33964/19/5300-22444-707622 nezjišťoval. Lze rovněž dodat, že uvádí-li napadené rozhodnutí odlišné okolnosti pro závěr o chybějící dani oproti zprávě o daňové kontrole, nejde o účelový postup, jak tvrdí žalobce, nýbrž o ověření správnosti, úplnosti a aktuálnosti údajů, čemuž nemá soud co vytknout. Ostatně skutečnost, že dotčené společnosti mají nedoplatky, byla uvedena již ve zprávě o daňové kontrole.
131. K námitce žalobce, že G.I. Cars s.r.o. za leden a březen 2016 daň odvedla, byť na základě exekuce, tudíž zde není chybějící daň, soud uvádí, že ji vyvrací ustálená judikatura. Žalovaný v bodu 105 napadeného rozhodnutí zmínil rozsudek sp. zn. 2 Afs 15/2014. Na něj odkazuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2023, č. j. 6 Afs 212/2022-71, jenž v bodech 27 a násl. konstatuje, že na existenci podvodu na DPH nic nemění ani pozdější úhrada daně. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, Sb. NSS 4447/2023 (dodatečná úhrada daně nemůže „zhojit“ účast na daňovém podvodu), a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2023, č. j. 6 Afs 126/2022-63 (ten vychází z rozsudku sp. zn. 2 Afs 15/2014). Dle rozsudku sp. zn. 6 Afs 126/2022 lze za narušení daňové neutrality považovat i situaci, kdy je daň v konečném důsledku do veřejných rozpočtů odvedena, avšak stane se tak nedobrovolně, např. daňovou exekucí, a to s ohledem na účel odpírání nároku na odpočet v případě daňových podvodů, jímž je ochrana systému DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 43). Argumentace, že veřejným rozpočtům „nic nechybí“, protože je existence podvodu vyloučena, tak není důvodná.
132. Tvrdí-li žalobce, že soud ve svém předchozím rozsudku podotkl, že nedobrovolnou úhradu daně nelze považovat za chybějící daň, pak soud upozorňuje, že jeho předchozí rozsudek byl zrušen a soud jím není vázán. Mimoto se jedná o dezinterpretaci, soud takto striktní závěr v předchozím rozsudku neučinil.
133. Co se týče června 2016, bod 105 napadeného rozhodnutí k tomuto zdaňovacímu období explicitně neuvádí žádná zjištění. Dle soudu jsou ovšem obsažena implicitně. Jak se podává z úředního záznamu č. j. 33964/19/5300-22444-707622, žalovaný požádal příslušného správce daně o listiny osvědčující chybějící daň týkající se G.I. Cars s.r.o., Czech ENERGIS s.r.o., Půjčovna motodlah s.r.o. a COLY PROMOTION s.r.o., a to za všechna dotčená zdanitelná období, včetně června 2016. Do řetězce v červnu 2016 byly zapojeny G.I. Cars s.r.o. a COLY PROMOTION s.r.o. (dle zprávy o daňové kontrole i Czech ENERGIS s.r.o.), přičemž úřední záznam u žádné z těchto společností neuvádí, že by v červnu podala daňové priznání. U jiných dotčených zdaňovacích období to úřední záznam uvádí s dovětkem, že daň nebyla uhrazena, či byla uhrazena nedobrovolně. Jediný logický závěr tedy je, že za dané období žádná ze zmíněných společností nepodala daňové priznání, potažmo nezaplatila daň, což vede k závěru o chybějící dani.
134. Soud zdůrazňuje, že není zapotřebí, aby žalobce o zapojení do podvodného řetězce transakcí věděl, neboť zcela postačuje, pokud o něm vědět měl a mohl (viz bod 49 napadeného rozhodnutí a tam uvedená judikatura Soudního dvora Evropské unie). K nedbalostnímu zapojení do podvodného řetězce je nutné, aby daňové orgány v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

vědomostního testu předešly nestandardnosti, jež daňový subjekt přehlížel. Jelikož je dostačující, pokud dojde k nedbalostnímu zapojení do podvodného řetězce, nepovažuje soud za podstatné vyřešit otázku, zda žalovaný směřoval vědomé a nedbalostní zapojení do podvodného řetězce (daňové orgány ani neposuzují, zda se žalobce dopustil podvodu ve smyslu trestního práva). Soudu ostatně není zřejmé, z čeho žalobce takové směřování dovozuje. Soud dodává, že teze žalobce, že nemohl přizpůsobit svou procesní obranu tomu, o jaké zapojení do podvodného řetězce se jednalo, nemůže s ohledem na výše uvedené obstát – podstatné je, že žalobce neobstál ve vědomostním testu.

135. Pokud jde o obchodní model žalobce, soud konstatuje, že fakt, že jej žalobce využívá dlouhodobě, nemůže sám o sobě vést k závěru, že vylučuje odpovědnost žalobce za zapojení do podvodného řetězce. Žalobce uvedl, že sdružuje vozy od vícera dealerů, aby je mohl prodat dál. Takový obchodní model není vyloučený, ovšem znamená, že žalobce je překupníkem, tj. obchodní model vede k vytvoření, či prodloužení řetězce transakcí. Podvody na DPH, ať již lineární, či karuselové vyžadují právě vytvoření určitého účelového řetězce. Žalovaný obchodní model žalobce označil za jednu z objektivních okolností (bod 120 napadeného rozhodnutí), na jejichž základě žalobce měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu. Žalovaný podotkl, že dodání zboží se v dodavatelsko-odběratelských řetězcích uskutečnilo dle daňových dokladů v rozmezí 1–2 dnů nebo i „pozpátku“. V rámci řetězců nebyl zjištěn faktický pohyb zboží, neboť vozidla byla dopravována od dealera přímo k odběrateli žalobce, přičemž dopravu objednával a hradil sám žalobce. Žalobce v žalobě tyto závěry žalovaného nerozporoval. Soud je proto ve shodě s žalovaným přesvědčen, že tento obchodní model a jeho realizace představují podezřelou objektivní okolnost. Soud dodává, že pokud chtěl žalobce zprostředkovat agregovaný nákup většího počtu vozů, nemusel tak činit jakožto překupník (tj. nemusel zboží nakoupit a prodat a řešit kvůli tomu DPH), ale mohl být právě jen zprostředkovatelem za odměnu, aniž by vozy přešly do jeho vlastnictví, tj. aniž by se stal článkem řetězce transakcí.
136. Dle soudu dále nelze pominout, že objektivní okolnosti je třeba posuzovat v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech. Soud připouští, že absence písemných smluv, nezakládání účetních závěrek společností G.I. Cars s.r.o. do sbírky listin a sídlo této společnosti v bytovém domě by samo o sobě (a patrně ani ve svém souhrnu) nepostačovalo k závěru, že žalobce měl a mohl vědět, předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu. Z pohledu soudu je ovšem zásadní obchodní model žalobce a jeho realizace, další okolnosti pak jen posilují závěr žalovaného. Dle soudu proto není rozhodné, že žalobce v žalobě zpochybňuje každou další, méně významnou objektivní okolnost.
137. Je rovněž třeba dodat, že tyto okolnosti, byť samy o sobě nedostačující, nejsou bez významu a žalobce je ani zcela nevyvrátil, jen je zpochybnil – soud totiž souhlasí s názorem žalovaného s tím, že: (i) nákupy zboží o značné hodnotě bývají realizovány na základě písemné smlouvy, (ii) obchodní společnosti mají zákonnou povinnost zakládat účetní závěrky do sbírky listin (jinak se vystavují nebezpečí postihu ve formě pokuty a v krajním případě dokonce zrušení soudem), neplnění zákonných povinností tedy nesvědčí o důvěryhodnosti obchodní společnosti; nadto lze ze založených účetních závěrek dovozovat finanční kondici obchodní společnosti, což je nepochybně významné při výběru obchodního partnera, a (iii) že sídlo společnosti v bytovém domě nebudí dojem serióznosti, byť soud připouští, že podoba a potřeba zázemí společnosti závisí na její konkrétní činnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

138. K žalobcem přijatým opatřením soud podotýká, že skutečnost, že se žalobce s G.I. Cars s.r.o. seznámil na základě doporučení autorizovaného prodejce, žalobce nezbavuje povinnosti si své dodavatele prověřovat. Soud se rovněž shoduje s žalovaným v tom, že není dostačující, pokud je v zásadě jediným přijatým opatřením daňového subjektu to, že si nahlédnutím do registru plátců ověří, že dodavatel není nespolehlivým plátcem. K tomu soud odkazuje na bod 132 napadeného rozhodnutí, jenž ozřejmuje, že řízení o prohlášení plátce za nespolehlivého má určitou časovou prodlevu, zatímco nestandardnosti týkající se dodavatele lze odhalit dříve, pokud tomu daňový subjekt věnuje náležitou pozornost. Soud přitom nepovažuje za přílehlavý žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, neboť v tamějším řízení bylo konstatováno, že dodavatelé byli vedeni jako řádní plátcí daně, resp. nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí dlouho poté, co byli nekontaktní, nepodávali daňová přiznání a neodváděli daně. V projednávané věci však takové okolnosti dány nejsou. Soud nadto dodává, že posledně zmíněný judikát byl postaven primárně na tom, že vůbec nebyly dány objektivní okolnosti.
139. Soud v daném případě nepovažuje za relevantní, zda byly ceny žalobcem nakoupených vozů obvyklé, či nikoli. Správní orgány netvrdily, že jsou ceny podezřelou okolností transakcí mezi žalobcem a G.I. Cars s.r.o., přičemž soud přitakává názoru žalovaného, že skutečnost, že je zboží obchodováno za obvyklou cenu nijak nevylučuje účast daňového subjektu na podvodu, který může mít mnoho podob (viz bod 44 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v bodech 106–117 napadeného rozhodnutí uvedl důvody zakládající nestandardnosti šetřených transakcí, tj. svědčící o podvodu.
140. Co se týče „nelogičnosti“ podvodného jednání, soud přitakává žalovanému, že není povinností žalovaného identifikovat mechanismus fungování podvodu na DPH, případně identifikovat jeho beneficiary. Soud znovu odkazuje na tezi žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, že daňové podvody mohou mít mnoho podob, a opakuje, že žalobce nejenže nemusel být beneficentem podvodného jednání, ale ani nemusel být vědomým účastníkem podvodu, protože k odepření nároku na odpočet DPH postačí nedbalost. Žalobce tak nemusel mít žádný motiv, postačovala neopatrnost při obchodním styku.
141. Pokud jde o tvrzenou multiplikaci výběru daně, soud odkazuje na bod 50 (včetně tam uvedené judikatury) vysvětlující, že smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu je ochrana systému DPH, protože je možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil.
142. Soud nepovažuje za významné, že žalovaný uvedl, že s G.I. Cars s.r.o. a ostatními dodavateli měl jednat jednatel žalobce M. M. (viz bod 120 napadeného rozhodnutí), což žalovaný rozporoval s tím, že se jedná o nepodloženou domněnku svědka P. R. Ve skutečnosti měl v rámci žalobce nákup vozidel na starost jednatel P. P., kterému M. M. jen předával seznamy volných kvót od P. R., zatímco M. M. měl na starost další prodej těchto vozidel. Podstatné je z pohledu soudu to, že se jednalo o činnost žalobce, přičemž na konkretizaci jednatele nezáleží. Žalovaný tedy v zásadě uvedl, že nákupy vozidel si domlouval žalobce sám, nikoli společnost RYBO Group s.r.o., což žalobce nijak nerozporoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

143. Co se týče žalobní námitky, že žalovaný kladl žalobci k tíži, že z technických průkazů mohl dopředu zjistit, od kterých společností bude vůz pořízen, pak soud konstatuje, že v bodu 115 napadeného rozhodnutí žalovaný netvrdí, že by toto povědomí měl mít žalobce dopředu, tj. ještě před nákupem vozů; toto tvrzení nelze dovodit ani výkladem. Žalovaný pouze uvedl, že žalobce měl k dispozici technické průkazy, z nichž bylo možné zjistit subdodavatele, takže mohl vědět o dalších společnostech zapojených do řetězce transakcí. Soud dotčený odstavec chápe tak, že žalovaný podotkl, že po obdržení technických průkazů (tj. po zaplacení kupní ceny) žalobce mohl (resp. musel) získat povědomí o tom, že vozy nebyly dodavatelem G.I. Cars s.r.o. pořízeny od autorizovaných dealerů, ale že v řetězci společností figurovaly ještě další společnosti. Jinými slovy, žalobce se sice nemohl tuto skutečnost dozvědět před zahájením obchodování s G.I. Cars s.r.o., leč po zahájení obchodování již žalobci muselo být zřejmé, že G.I. Cars s.r.o. postupuje tímto způsobem, tedy že řetězec společností je delší, což je jedna z indicí nestandardnosti transakcí. Dle názoru soudu tak mohl žalobce alespoň *ex post* např. zvážit další prověření svého dodavatele.
144. Ohledně žalobní námitky, že to nebyl žalobce, kdo přehlašoval vozy ze subdodavatelů na SG AUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o. (slovenskou sesterskou společnost žalobce), soud uvádí, že žalovaný v bodu 115 napadeného rozhodnutí uvedl, že k odhlášení došlo „na základě požadavku odvolatele“, což ovšem neznamená, a ani to ani nevyplývá z kontextu, že by žalovaný tvrdil, že tak činil žalobce přímo.
145. Žalobní námitku, že prvostupňový orgán naznačoval, že žalobce ovládal G.I. Cars s.r.o., soud považuje za bezpředmětnou, a to proto, že tato teze není obsažena v napadeném rozhodnutí a z ničeho nevyplývá, že by patřila ke stěžejním bodům odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Ostatně i sám žalobce v žalobě uvedl, že závěr prvostupňového orgánu nebyl striktní („možná“ ovládal).
146. Pokud jde o to, že některé z vozů, které byly žalobci fakturovány RYBO Group s.r.o. za účelem vyplacení provize, byly dle žalobce fakturovány omylem, neboť tyto vozy žalobce nakoupil bez zprostředkování touto společností, soud konstatuje, že žalovaný v bodu 103 napadeného rozhodnutí, který se týká existence podvodu na DPH, zmínil, že „společnost RYBO Group fakturovala provize i za některá vozidla, která odvolatel pořídil od GI Cars a tato vozidla byla dle předložených TP registrována na společnosti, které vozidla přeprodovaly v řetězci před dodavatelem odvolatele. K těmto společnostem P. R. uvedl, že s nimi nekomunikoval ani nespoupracoval (RUBINEA, COLY PROMOTION, GI Cars, Půjčovna motodlah), pouze si vzpomněl, že se setkal se společností Czech ENERGIS, ale s kým přesně jednal, si nepamatuje.“. Soud podotýká, že žalovaný argumentaci žalobce o omylu ve fakturaci ve vztahu k okolnostem daňového podvodu nijak nevypořádal. Vypořádání v bodě 145 napadeného rozhodnutí se totiž týká nepřijetí zdanitelných plnění – zprostředkovatelských služeb (viz výše). Soud ovšem v tomto postupu žalovaného nespátřuje vadu, která by vedla k závěru o nezákonnosti, či nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. RYBO Group s.r.o. nebyla článkem žádného z řetězců transakcí (str. 19–20 napadeného rozhodnutí), okolnosti zprostředkování nebyly jediným důvodem pro závěr o existenci podvodu na DPH (str. 19–27 napadeného rozhodnutí), a vzhledem ke struktuře této části napadeného rozhodnutí lze dovodit, že se jednalo o důvod nejméně důležitý. Možno dodat, že v bodech 101–103 napadeného rozhodnutí žalovaný ani výslovně neuvedl, že by žalobce, RYBO Group s.r.o. a G.I. Cars s.r.o. byli propojeni, v zásadě jde o shrnutí zjištění z výsledku P. R.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

### Závěr

147. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
148. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost, jen je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

V takovém případě je třeba kasační stížnost podat ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení písemného vyhotovení rozsudku. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 5. srpna 2024

Milan Tauber v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.