



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Auto A1 s.r.o.**, IČO 24190314, sídlem Horní lán 1306/4, Olomouc, zastoupena JUDr. Borisem Vágnerem, advokátem, sídlem tř. Kpt. Jaroše 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7264/21/5300-21443-707161, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci, ze dne 31. 3. 2023, č. j. 60 Af 16/2021-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě, pobočce v Olomouci (dále jen „krajský soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7264/21/5300-21443-707161. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 28. 1. 2020, č. j. 106974/20/3101-51521-809675, kterým Finanční úřad pro Olomoucký kraj žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2016, a dále platební výměr z téhož dne

č. j. 107692/20/3101-51521-809675, kterým finanční úřad vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2016.

[2] Vydání výše uvedených platebních výměrů Finančním úřadem pro Olomoucký kraj navazovalo na výsledky daňové kontroly, kterou provedl Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Nejvyšší správní soud bude v následujícím textu označovat oba finanční úřady jako „správce daně“.

[3] Z výsledků daňové kontroly správce daně dovedl, že žalobkyně, která obchodovala s ojetými automobily, se vědomě účastnila podvodu na DPH. Z toho důvodu jí odepřel nárok na odpočet DPH.

[4] Podvodem mělo být dle správce daně zasaženo celkem pět obchodních řetězců, kterých se účastnily následující obchodní subjekty (zkratka *MT* označuje subjekt, který v řetězci fungoval jako tzv. missing trader, tedy subjekt, který narušil neutralitu daně):

Řetězec č. 1 Lease-Car AG Autohandels GmbH, VAT ID: ATU71087389 (dále jen „Lease-Car“) – MT ABBASTANZA s.r.o., DIČ: CZ29396905 (dále jen „Abbastanza“) – žalobkyně;

Řetězec č. 2 KUCHYNĚ JENSEN s. r. o., DIČ: CZ26822784 (dále jen „Kuchyně Jensen“) – MT abbastanza – žalobkyně;

Řetězec č. 3 Lease-Car – TENTEMIS s. r. o., DIČ: CZ24285242 (dále jen „Tentemis“) – nezjištěno – TEIRON INVESTMENT s. r. o., DIČ: CZ24853461 (dále jen „Teiron Investment“) – MT Kuchyně Jensen – SZ-Praha spol. s r. o., DIČ: CZ27215806 (dále jen „SZ-Praha“) – žalobkyně;

Lease-Car – Tentemis – nezjištěno – MT Kuchyně Jensen – SZ-Praha – žalobkyně;

Řetězec č. 4 Lease-Car – MT Tentemis – DRAGON CARS s. r. o., DIČ CZ27779734 (dále jen „Dragon cars“) – žalobkyně;

Řetězec č. 5 Lease-Car – MT abbastanza – DRON SPEDIČNÍ s. r. o., nyní Fadejevs spediční s.r.o., DIČ: CZ26861381 (dále jen „Dron spediční“) – žalobkyně.

[5] Správce daně a posléze i žalovaný vymezili řadu nestandardních okolností, ze kterých dovodili, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání v řetězci, případně též to, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na dani (Nejvyšší správní soud na tomto místě uvádí okolnosti dohromady, neboť v mnohých případech splývají a odůvodňují oba závěry):

- Společnosti abbastanza, Kuchyně Jensen, Teiron Investments a Tentemis se staly pro správce daně po zahájení daňové kontroly u nich nekontaktní.
- Společnosti abbastanza a Tentemis byly založeny jako tzv. ready-made společnosti.
- Společnost abbastanza nepodala ani na výzvu správce daně daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016.

pokračování

- Společnosti Abbastanza, Tentemis, Kuchyně Jensen, SZ-Praha, Dron spediciční a Dragon cars měly sídla buďto na hromadné adrese, na adrese místa trvalého pobytu jednatele či na adrese prostranství.
- Řada společností účastnících se podvodných řetězců byla označena v následujících letech po prověřovaných zdaňovacích obdobích za nespolehlivé plátce, byla jim zrušena registrace k DPH, některé byly nakonec zrušeny s likvidací. Rovněž pravidelně nezveřejňovaly účetní závěrky.
- Jednatelka společnosti Tentemis Alena Šílová byla rovněž na jeden jediný den jednatelkou společnosti Abbastanza. Jednatel společnosti Abbastanza byl v době rozhodování žalovaného Lukáš Dovrtěl, kterého se v daňovém řízení nepodařilo vyslechnout ani na základě požadavku předvedení Policií ČR. Lukáš Dovrtěl byl v prověřovaných zdaňovacích obdobích jednatelem společnosti Kuchyně Jensen. Ve všech řetězcích tedy figuroval subjekt ovládaný paní Šílovou.
- Společnost SZ-Praha neměla žádné zaměstnance.
- Společnost Dron spediciční byla dle účetní závěrky z roku 2014 předlužená. Společnost SZ-Praha byla dle jejích účetních závěrek dlouhodobě předluženou společností a často měnila jednatele. Společnost Dragon cars vykázala za rok 2015 minimální ekonomickou činnost, ačkoli žalobkyně tvrdila, že se jedná o jejího dlouhodobého obchodního partnera.
- Společnost Kuchyně Jensen dodala v řetězci č. 2 automobil společnosti Abbastanza, která tentýž automobil během jednoho dne převedla na žalobkyni. Za obě společnosti tehdy jednal Lukáš Dovrtěl.
- Obchodní partneři žalobkyně nedisponovali internetovou propagací svých obchodních aktivit.
- Ve všech obchodních řetězcích byly zjištěny nesrovnalosti ve smluvní dokumentaci a dalších dokladech, či jejich úplná absence. Některé smlouvy byly antedatované, další byly podepsané osobou, která popřela angažovanost v dané obchodní společnosti, podle jiných smluv zase došlo k dodání automobilu v pozdější fázi řetězce dříve, než mělo dojít k dodání ve fázi předchozí. Ačkoliv v řadě řetězců neuzavírala žalobkyně se svými dodavateli písemné kupní smlouvy, uzavírala je se svými odběrateli mimo tyto řetězce, či využívala rámcové kupní smlouvy. V jiných obchodních řetězcích, které správce daně použil pro srovnání, žalobkyně se svými dodavateli smlouvy běžně uzavírala.
- Žalobkyně poskytovala společnosti Abbastanza bezplatně vlastní vozidla, zaměstnance a přepravní značky, které tato společnost následně využívala při dovážení vozidel ze zahraničí. Náklady na logistickou stránku transakcí tedy nesl odběratel, nikoliv dodavatel. Společnost Abbastanza nedisponovala finančními prostředky ani zázemím k výkonu dodavatelské činnosti. Paní Šílová neměla žádný individuální objednávkový systém u společnosti Lease-Car.
- Přeproděj vozidel se v rámci řetězců (zejm. řetězce č. 2) uskutečnil v krátkých časových intervalech.
- Ve všech řetězcích byly zjištěny nesrovnalosti týkající se úhrad za dodávky vozidel. Část z nich byla uhrazena v hotovosti, část dodávek byla uhrazena ještě předtím, než vozidla pořídil dodavatel ze zahraničí. Žalobkyně navíc při přeproději dosahovala nízké či záporné obchodní přírážky v rámci všech dotčených řetězců.

- Do většiny řetězců byly účelově vkládány články (další obchodní subjekty), jejichž účast v řetězci neměla ekonomické opodstatnění a které byly vzájemně personálně propojeny.
- Ačkoli se mělo v případě některých dodavatelů dle vyjádření žalobkyně jednat o dlouhodobé obchodní partnery, osoby zainteresované do fungování těchto subjektů neznaly jednatele žalobkyně.
- Žalobkyně předem znala cenu v zahraničí pořizovaných vozidel, neboť si je sama vybírala na internetových stránkách www.mobile.de, přičemž svým dodavatelům předem posílala internetové odkazy na konkrétní vozidla. Žalobkyně byla placeným uživatelem těchto internetových stránek.
- Někteří z dodavatelů nezveřejňovali účetní závěrky a nedisponovali žádným vlastním kapitálem.

[6] **Žalobkyně v žalobě** namítala, že správce daně nerespektoval její procesní práva. Poukázala na délku daňové kontroly. Dle jejího názoru jí správce daně zatajoval důležité okolnosti věci, když většinu písemností zařadil do vyhledávací části spisu a zpřístupnil jí je částečně až v návaznosti na výzvu k uplatnění práva, čímž jí znemožnil na zjištěné skutečnosti reagovat předložením dalších důkazů. Správce daně jí sice umožnil seznámit se s relevantními dokumenty, nicméně jí poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření. Během této lhůty se musela vyjádřit ke stovkám stran dokumentů, které navíc v první fázi nebyly ani konkrétní a byly správcem daně doplněny až na její žádost. Příliš krátkou lhůtu poskytl správce daně i k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k projednání zprávy o daňové kontrole přistoupil ještě předtím, než se žalobkyně stihla vyjádřit ke všem bodům výsledku kontrolního zjištění (předvolání doručeno dne 8. 1. 2020). Žalobkyně zaslala správci daně několik vyjádření, to poslední (doručeno dne 17. 1. 2020, tedy již po doručení předvolání) nevzal správce daně vůbec v potaz, přestože v něm žalobkyně navrhovala provedení důkazů. Tyto důkazy posoudil až žalovaný, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. Nadto její dvě podání z prosince 2019 byla nesprávně vyhodnocena jako vyjádření ke kontrolnímu zjištění, přičemž se však jednalo o reakci na výzvu k uplatnění práva.

[7] Dále žalobkyně brojila proti posouzení konkrétních zjištění správcem daně, resp. žalovaným. Namítala, že správce daně vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neunesl důkazní břemeno a v některých případech i nepřipustně přenášel důkazní břemeno na ni. Napadala závěr správce daně, podle nějž zjištěné okolnosti transakcí jsou nestandardní, a to s poukazem buď na specifika prostředí trhu, v němž žalobkyně podniká, nebo na dezinterpretaci relevantních podkladů či jejich nepochopení správcem daně (k tomu konkrétněji viz dále). Rozporovala přitom tyto konkrétní okolnosti jednotlivě. Uvedla, že neměla možnost účastnit se výsledku pana Dovrtěla, který vypovídal v jiném daňovém řízení a navíc při výsledku neuvedl žádné konkrétní informace. Žalobkyně rovněž poukázala na nespolehlivost a nepravdivost výpovědí paní Šílové, přičemž některé z nich byly pořízeny v jiném daňovém řízení a žalobkyně se jich nemohla účastnit. Navrhovala proto v odvolacím řízení opakované provedení výsledku, k čemuž však žalovaný nepřistoupil, jakož i k provedení některých dalších, dle názoru žalobkyně rovněž relevantních důkazů. Žalobkyně v rámci prověřovaných transakcí postupovala v dobré víře a o neodvedení daně

pokračování

dotčenými subjekty nevěděl. Správce daně odepřel nárok na odpočet právě žalobkyni, neboť to bylo pro něj nejjednodušší cestou k vybrání chybějící daně.

[8] **Krajský soud** žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku se nejprve věnoval námitkám týkajícím se tvrzených procesních pochybení správce daně. Zdůraznil, že žalobkyně v žalobě neuvedla, jakou konkrétní újmu jí měla tvrzená procesní pochybení způsobit. To, že její vyjádření ze dne 17. 1. 2020 posuzoval až žalovaný, není v rozporu se zásadou dvojinstančnosti, neboť daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti, tj. prvostupňové i odvolací řízení tvoří jeden celek. Správce daně navíc toto podání obdržel jen tři dny (z toho dva dny připadly na víkend) před projednáním zprávy o daňové kontrole, přičemž v rámci projednání zprávy o daňové kontrole již není dán prostor pro navrhování dalších důkazů. Pokud jde o tvrzenou překvapivost závěrů správce daně v důsledku zatajování relevantních důkazů, krajský soud uvedl, že správce daně žalobkyni se svými závěry seznámil ke dni vydání výzvy k uplatnění práva, což je přesně moment, kdy tak má správně učinit. Správce daně nemá povinnost seznamovat daňový subjekt se svými kroky průběžně, navíc žalobkyni umožnil opakovaně nahlížet do spisu. Správcem daně poskytnuté lhůty k vyjádření byly zcela v souladu s § 32 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, navíc byly správcem daně na žádost žalobkyně prodlouženy. Žalobkyně nadto v žalobě ani nenastínila, jaká tvrzení a jaké důkazy nemohla v důsledku takto krátkých lhůt přednést. Dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu může správce daně vést část podkladů ve vyhledávací části spisu. Správce daně navíc dotčené dokumenty přeřadil do veřejné části spisu ještě před projednáním výsledku kontrolního zjištění. Za pochybení dle názoru krajského soudu nelze považovat ani to, že správce daně vyhodnotil podání žalobkyně z prosince 2019 jako vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, neboť se žalobkyně k výzvě k uplatnění práva nevyjádřila ve stanovené lhůtě. Tvrzení žalobkyně navíc byla vypořádána jak správcem daně, tak žalovaným bez ohledu na to, na jaký procesní úkon správce daně žalobkyně svými podáními reálně reagovala.

[9] Krajský soud dále vymezil obecná východiska pro právní hodnocení podvodů na DPH a shrnul všechny okolnosti, kterými správce daně a žalovaný zdůvodnili své závěry ohledně existence daňového podvodu v dotčených obchodních řetězcích, jakož i závěr o vědomém zapojení žalobkyně do něj. Ztotožnil se přitom s právním hodnocením správních orgánů (body 48 a 49 rozsudku) a na mnohých místech v podrobnostech odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Dále (body 50 až 65 rozsudku) se podrobněji a ve vzájemných souvislostech věnoval jednotlivým okolnostem dokládajícím vědomost žalobkyně o zapojení do daňového podvodu. Vyjádřil se přitom i k žalobním námitkám, kterými žalobkyně jednotlivé okolnosti rozporovala jako neprůkazné. Uvedl, že tyto dílčí okolnosti samostatně o existenci daňového podvodu nevypovídají, ale tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují vědomé zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.

[10] Krajský soud rovněž uvedl, že správce daně vycházel z výpovědi paní Šílové v nynějším daňovém řízení, které byl zástupce žalobkyně přítomen a mohl na uvedené skutečnosti reagovat. Při této výpovědi byly řádně přestřeny i rozpory mezi nynější

výpovědi paní Šílové a jejími výpověďmi uskutečněnými v jiných daňových řízeních. Neztotožnil se s názorem žalobkyně, že jednotlivé okolnosti jsou součástí běžné obchodní praxe a mají svůj ekonomický smysl, jakož ani s námitkou, že v rámci daňového řízení došlo k nepřipustnému přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Uzavřel, že nejenže měla být žalobkyni podezřelá povaha obchodních transakcí, ale dokonce musela vědět, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodným jednáním.

[11] Dále krajský soud uvedl, že žalobkyně nijak nespecifikovala, co mělo být opětovným výsledkem paní Šílové prokázáno, žalovaný nadto neprovedení důkazu řádně zdůvodnil ve svém rozhodnutí. Rovněž uvedl, že tvrzení žalobkyně o její dobré víře při realizaci sporných transakcí není pro posouzení věci relevantní, neboť stěžovatelka o svém zapojení do daňového podvodu věděla.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání stran

[12] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu **kasační stížnost**, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] V kasační stížnosti uvádí, že krajský soud na mnoha místech svého rozsudku pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a tudíž nemůže s jeho závěry přímo polemizovat a může toliko převzít žalobní argumentaci. V souladu s žalobou tedy uvádí, že daňová kontrola trvala tři roky, přitom k výzvě k uplatnění práva měla možnost se vyjádřit pouze po dobu 16 dní a totéž platí i o vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Výzva však měla 74 stran a výsledek kontrolního zjištění 82 stran textu. Lhůta, kterou stěžovatelce stanovil k vyjádření správce daně, tedy nebyla přiměřená okolnostem věci, a bylo jí zasaženo do jejích procesních práv, neboť v důsledku takto krátké lhůty nemohla materiálně napadat závěry správce daně. Stěžovatelka v kontextu této námítky odkazuje na zásadu přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, na § 88 odst. 3 daňového řádu, jakož i na judikaturu nynějšího a prvorepublikového Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka odmítá závěr krajského soudu, podle něž v žalobě nespecifikovala, jakým způsobem měla tvrzená procesní pochybení správce daně zasáhnout do jejích práv. Připomněla, že v žalobě tvrdila, že v rámci daňového řízení nemohla brojit proti skutečnostem, které před ní správce daně zatajoval, že měla možnost reagovat na výzvu k uplatnění práva až po nahlížení do spisu, ke kterému došlo den před koncem lhůty k vyjádření, přičemž některé podklady obdržela od správce daně korespondenčně po uplynutí lhůty. Zmínila i námitku týkající se faktické neúčinnosti nahlížení do spisu v době, kdy v něm ještě nebyly obsaženy některé podstatné dokumenty. Některá tvrzení stěžovatelky navíc hodnotil až odvolací orgán, a to i proto, že se nemohla ve lhůtách stanovených správcem daně vyjádřit ke všem relevantním skutečnostem. Dle názoru stěžovatelky není zřejmé, proč považuje krajský soud správcem daně stanovené lhůty za přiměřené a toliko *en bloc* odkázal na body 121 až 137 rozhodnutí žalovaného, čímž nepřipustným způsobem nahradil svůj vlastní myšlenkový proces. Nadto namítá, že krajský soud na jednu stranu bagatelizuje nepřiměřenost stěžovatelce stanovených lhůt, na druhou

pokračování

stranu brání správce daně v tom smyslu, že na podání stěžovatelky ze dne 17. 1. 2020 neměl čas účinně reagovat. Odkazuje přitom na judikaturu NSS, z níž vyplývá, že myšlenkový proces odvolacího orgánu stran přiměřenosti lhůty nemůže být nahrazen prostým odkazem na obsah správního spisu a skutečnost, že se daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádří, ještě nesvědčí o přiměřenosti lhůty.

[14] Stěžovatelka namítá, že byla prověřována policejními orgány pro podezření z trestné činnosti související s daňovou kriminalitou. Nebyla však vůči ní vyvozena žádná odpovědnost, což by mělo být v daňovém řízení zohledněno.

[15] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nijak nevyhodnotil skutečnosti významné pro závěr, že měla vědět o podvodu na DPH. Nelze přitom odepřít nárok na odpočet kvůli chybějící dani v některém článku obchodního řetězce tomu subjektu, u kterého je to z hlediska vymahatelnosti práva nejjednodušší. Odepření nároku je třeba chápat jako prostředek ochrany veřejného rozpočtu *ultima ratio*. Proto je třeba, aby správce daně konkrétně popsal, na základě jakých mechanismů daňový podvod fungoval, a v těchto intencích posoudil, zda mohl či měl daňový subjekt o podvodu vědět. Daňový subjekt musí mít možnost důvěřovat legalitě jím uskutečňovaných plnění. Dle názoru stěžovatelky přitom musí být tato důvěra zachována i v případě, že je míra obezřetnosti daňového subjektu minimální. Odkazuje přitom na případ nedbalosti Generálního finančního ředitelství při zadávání veřejné zakázky dodavateli podezřelému z daňových podvodů (kauza 2P Commercial Agency z roku 2017). Jestliže nedokáže být v potřebné míře obezřetný ani orgán veřejné moci, nelze toto požadovat od soukromých subjektů. Tento závěr stěžovatelka podporuje i vyjádřením nynějšího předsedy Nejvyššího správního soudu v rozhovoru pro tisk z roku 2017.

[16] Stěžovatelka uvádí, že společnosti Tentemis, Abbastanza a Kuchyně Jensen fungovaly v době provádění transakcí zcela standardně a to, že se později staly pro správce daně nekontaktními, nemůže být stěžovatelce přičítáno k tíži. Rovněž skutečnost, že dodavatelé byli personálně propojeni, nelze bez dalšího považovat za nestandardní. Za nestandardní okolnost nelze považovat ani skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky nezakládali do sbírky listin účetní závěrky. Takto zjednodušený závěr by znamenal, že by byla většina společností rizikovými obchodními partnery. To stěžovatelka dokládá údaji z roku 2011, podle nichž účetní závěrky nezveřejňuje více než polovina obchodních korporací. Krajský soud a před ním i správní orgány si učinily závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, aniž by disponovaly znalostmi obchodní praxe v dané oblasti trhu, a tvrzení stěžovatelky, která měla tuto praxi osvědčovat, krajský soud přesvědčivým způsobem nevyvrátil. Správce daně tedy neunesl své důkazní břemeno stran vědomého zapojení stěžovatelky do podvodných řetězců, žalovaný a krajský soud jeho závěry nesprávně aprobovali.

[17] Stěžovatelka dále namítá, že pokud krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že v žalobě nebrojila proti posouzení existence daňového podvodu jako takového, je třeba zároveň říci, že toto ani činit nemohla, neboť o něm nevěděla.

[18] Krajský soud dle názoru stěžovatelky nedostatečně vypořádal její námitky stran jednotlivých okolností, které měly svědčit o jejím zapojení do podvodných řetězců. Například nezohlednil její argumentaci, že motorová vozidla si lze zpětně ověřit podle VIN kódu a že podléhají registraci, a tudíž neuzavření písemné smlouvy nemůže vypovídat nic o nestandardnosti obchodní transakce. Krajský soud přitom stran této okolnosti odkázal na rozsudek týkající se porcelánových výrobků, tedy na případ, který se s nynějším nedá srovnávat. Stěžovatelka rovněž považuje za nedostatečné, jakým způsobem krajský soud posoudil otázku předchozí znalosti cen vozidel stěžovatelkou. Nevysvětlil totiž, proč není rozhodné, že se ne vždy jednalo o poptávku po konkrétních vozech, že paní Šílová dovážela vozidla i jiným odběratelům, či vyjádření svědků (zaměstnanců stěžovatelky), podle nichž jim při nákupu vozidel v zahraničí nebyly zpřístupněny fakturační údaje s cenou. Krajský soud rovněž nijak konkrétně neposoudil výpověď svědka Dovrtěla, otázku půjčování vozidel a zaměstnanců dodavateli za účelem obstarání vozidel v zahraničí či otázku úhrad v hotovosti. Stěžovatelka uvádí, že většina plateb proběhla bezhotovostně. Automobilový průmysl je nadto specifickou oblastí, v níž je častý požadavek zálohových plateb a plateb v hotovosti, prostřednictvím něž se předchází platební neschopnosti odběratele. Stěžovatelka také uvádí, že každou transakci je třeba řešit z pohledu daňových podvodů samostatně. Nedostatečné je dle názoru stěžovatelky i vypořádání její žalobní námitky vztahující se k záporným obchodním přírážkám. Uvádí, že krajský soud nijak nereagoval na její logické vysvětlení týkající se této problematiky, které předestřela v žalobě. Zároveň stěžovatelka odmítá závěr krajského soudu, podle něž není povinností správce daně nejdříve prokazovat obchodní praxi v daném segmentu trhu a až poté dovozovat právně relevantní závěry. V nynější věci totiž stěžovatelka předestřela svoji verzi obchodních zvyklostí ve svém segmentu trhu, a na toto měl správce daně adekvátně reagovat.

[19] Stěžovatelka uzavírá, že dle jejího názoru je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný a nezákonný. Správní orgány ani krajský soud totiž neosvětlily, k jakému daňovému podvodu došlo a jaký charakter měla aktivní účast stěžovatelky na něm.

[20] **Žalovaný ve svém vyjádření** uvádí, že stěžovatelce byla v rámci daňové kontroly poskytnuta lhůta k vyjádření v celkové délce 46 dní, což považuje za dostatečné. I kdyby se však stěžovatelka v poskytnuté lhůtě neměla možnost vyjádřit, mohla tak učinit v odvolacím řízení. Podání ze dne 17. 1. 2020 bylo učiněno v pátek ve večerních hodinách, a proto na něj během prvostupňového řízení nemohlo být reagováno. Bylo však dostatečně reflektováno v odvolacím řízení. O tom, že k projednání zprávy o daňové kontrole dojde dne 20. 1. 2020, věděla stěžovatelka dlouho předem. Žalovaný odmítá, že by správce daně zkrátil stěžovatelčina práva.

[21] Dále žalovaný uvádí, že námitka vztahující se k policejnímu vyšetřování byla poprvé vznesena v kasační stížnosti. Posouzení daňového podvodu nadto nesouvisí s posouzením některé ze skutkových podstat trestného činu. Zatímco k naplnění skutkové podstaty podle § 240 trestního zákoníku je navíc třeba zavinění ve formě úmyslu, pro závěr o vědomém zapojení do daňového podvodu postačí zavinění z nedbalosti. O probíhajícím trestním řízení navíc žalovaný ani nevěděl.

pokračování

[22] Žalovaný rovněž podotýká, že v rámci žaloby stěžovatelka nenapadla existenci daňového podvodu, což činí až v řízení o kasační stížnosti. Jedná se tedy o nepřipustnou kasační námitku. Otázka existence podvodu nebyla v řízení před krajským soudem mezi stranami sporná.

[23] Žalovaný odmítá, že by stěžovatelce kladl k tíži skutečnosti, které nastaly až po ukončení spolupráce se subjekty v dotčených obchodních řetězcích; kladl jí k tíži pouze ty okolnosti, kterých si musela být vědoma již v době uzavírání transakcí. Stěžovatelka nadto vytrhává jednotlivé okolnosti z kontextu a nevnímá je komplexně. Dále žalovaný rekapituluje okolnosti, z jejichž souhrnu dovodil závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu, a v konkrétnostech odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí. Uvádí, že tento souhrn okolností vyobrazuje natolik nestandardní povahu transakcí, která by musela být zřejmá i laikovi. Žalovaný rovněž poukazuje na rozdílnost stěžovatelkou zmíněného případu pochybení Generálního finančního ředitelství od případu nynějšího.

[24] Žalovaný závěrem svého vyjádření uvádí, že nesouhlasí s tím, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Naopak je toho názoru, že se krajský soud se všemi stěžejními žalobními námitkami vypořádal zcela dostatečně.

[25] **V replice** k tomuto vyjádření **stěžovatelka** uvádí, že do lhůty k předložení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění se nemůže započítávat odvolací řízení, neboť by tak byla každá lhůta fakticky přiměřená. To by bylo v rozporu se zásadou procesní ekonomie, šetření práv daňových subjektů a vstřícnosti. Stěžovatelka zpochybňuje, že by žalovaný nevěděl o probíhajícím trestním řízení týkajícím se nynější věci. Stěžovatelka opětovně uvádí, že žalovaný ve vztahu k její vědomosti o podvodu dovozuje střídavě úmyslné a nedbalostní zavinění.

[26] Stěžovatelka popírá, že by napadala otázku existence daňového podvodu. To ostatně ani nemůže činit, neboť o žádném podvodu nevěděla a neví. Stěžovatelka však trvá na tom, že skutečnosti nastalé až po kontrolovaných zdaňovacích obdobích, které správce daně a žalovaný použili k odůvodnění existence daňového podvodu, jsou stěžovatelce kladeny k tíži. Konkrétně stěžovatelka uvádí, že správce daně ve svém rozhodnutí poukázal na skutečnost, že její obchodní partneři byli později označeni za nespolehlivé plátce DPH.

[27] Dále stěžovatelka opětovně uvádí, že virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, předluženost a neexistence internetových stránek jsou u obchodních partnerů toliko slabé indikátory jejich nespolehlivosti. Toto dokládá pomocí statistik, z nichž vyplývá, že virtuální sídlo není vzácným jevem, a tudíž se nemůže ani v projednávané věci jednat o okolnost, která by jí v rámci vědomostního testu měla jít k tíži. Obchodní partneři navíc v rozhodné době nebyli nespolehlivými plátcí, netížily je žádné exekuce ani dluhy na zdravotním pojištění.

[28] Stěžovatelka dále uvádí, že absence internetových stránek u jejích obchodních partnerů nemůže být okolností svědčící o jejím zapojení do daňového podvodu. Žádný zákon jejím obchodním partnerům neukládá povinnost mít internetové stránky. Dále

dle jejího názoru nelze srovnávat obchodní podmínky týkající se sporných transakcí s těmi, které stěžovatelka používala při obchodování s jinými dodavateli. Ti totiž stěžovatelce v rozhodném období dodali nepoměrně méně vozidel a nejednalo se o pravidelné dodavatele. Správce daně tedy porovnával neporovnatelné. Totéž stěžovatelka tvrdila v žalobě a krajský soud to nijak ve svém rozsudku nerefletoval.

[29] Stěžovatelka nepopírá, že svému dodavateli poskytla hmotné prostředky a zaměstnance k pořízení zboží, nicméně k tomu došlo jen jedenkrát. Tato objektivní skutečnost tedy byla správními orgány vytvořena zcela uměle. Dále stěžovatelka rozvíjí své dřívější teze ohledně úrovně obezřetnosti v obchodním styku v návaznosti na kauzu Generálního finančního ředitelství, kterou podle jejího názoru žalovaný ve vztahu k nynější věci účelově bagatelizuje. Žalovaný měl ve svém vyjádření rovněž uvést nepodložená tvrzení ohledně praxe na trhu stěžovatelky, když uvedl, že okolnosti týkající se dotčených transakcí musí připadat nestandardní i laikovi. Judikatura dovodila, že předešle-li daňový subjekt svoji verzi obchodní praxe, je na správci daně, aby tuto verzi vyvrátil.

[30] **V doplnění kasační stížnosti** stěžovatelka dále uvádí, že správce daně použil v daňovém řízení podklady získané v jiných daňových řízeních, aniž by stěžovatelce umožnil proti těmto podkladům účinně brojit. V době výsledku paní Šílové tyto podklady stěžovatelka neznala a byla s nimi seznámena až o 2 měsíce později. Jestliže správce daně konfrontoval paní Šílovou s jejími přechozími vyjádřeními z jiných daňových řízení, které byly s nynější výpovědí v rozporu, jednalo se o konfrontaci velmi povrchní. Stěžovatelka nemohla být připravena do této konfrontace vstoupit a reálně se jí účastnit. Kromě toho se nemohla vůbec účastnit výpovědi svědka Dovrtěla, která byla pořízena v rámci daňového řízení se společností Kuchyně Jensen a která navíc nemohla být pro posouzení nynější věci relevantní.

[31] Dále stěžovatelka opakuje, že správce daně jí přičítal k tíži skutečnosti, které nastaly až poté, co se uskutečnily posuzované transakce. Rovněž v tomto podání předkládá statistiky týkající se využívání virtuálních sídel ekonomickými subjekty. Kromě uvedeného se taktéž věnuje (v souladu s vyjádřeními výše) problematice srovnávání obchodních podmínek a konkrétněji i absenci internetových stránek u svých obchodních partnerů.

[32] Stěžovatelka opakuje, že většina plateb v rámci posuzovaných transakcí proběhla bezhotovostně. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí odkázal na judikaturu, která se týkala případů, při nichž byly veškeré platby provedeny v hotovosti. Hotovostní platby jsou navíc v obchodním styku běžným postupem.

[33] Skutečnost, že se při nákupu vozidel v Rakousku dala částečně „usmlouvat“ cena, podporuje závěr, že stěžovatelka nevěděla o nákupní ceně vozidel předem. Paní Šílová měla dle výpovědi pana Čapčucha ml. dobré vztahy s rakouským prodejcem, a proto vozidla mohla nakupovat za výhodnější ceny, než jaké byly uvedeny na internetových stránkách. Paní Šílová navíc při své výpovědi výslovně popřela, že by stěžovatelka znala cenu nakupovaných vozidel předem. Krajský soud a správní orgány tvrdí přesný opak. Paní Šílová dále uvedla, že společnost Abbastanza nedisponovala žádným majetkem. To

pokračování

podle stěžovatelky není pravda, neboť tato společnost prodávala vozidla i dalším autobazarům a realizovala komisioní prodeje. K zapůjčení vozidla dodavateli došlo ze strany stěžovatelky pouze v jednom případě, a nelze tak hovořit o nějaké zavedené praxi.

[34] Stěžovatelka rovněž napadá závěr o záporné marži. Správce daně totiž nepřihlédl k provizím za zprostředkování úvěrů a pojištění, včetně ročních obrátových provizí, a také se dopustil početních chyb. Po opravě chyb je marže kladná, a to i bez započítání provizí.

[35] **Žalovaný ve svém vyjádření k doplnění kasační stížnosti** uvedl, že o výsledku paní Šílové byla stěžovatelka informována v dostatečném předstihu, věděla, čeho se bude výsledek týkat, a mohla se na něj patřičně připravit. Výsledku byla stěžovatelka přítomna a mohla paní Šílové pokládat otázky, i co se týče rozporů s jejími předchozími výpověďmi učiněnými v rámci jiných daňových řízení. Rozhodnutí žalovaného pak vůbec nevycházelo ze svědecké výpovědi pana Dovrtěla.

[36] Žalovaný uvádí, že skutečnosti nastalé až po kontrolovaných zdaňovacích obdobích nekladl stěžovatelce k tíži, neboť je použil pouze k hodnocení existence daňového podvodu.

[37] Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelka i nadále brojí pouze proti některým dílčím nestandardním okolnostem, které vytrhává z kontextu.

[38] **Stěžovatelka v replice k tomuto vyjádření** trvá na tom, že jí správce daně přičetl k tíži okolnosti nastalé u jiných subjektů až po kontrolovaných zdaňovacích obdobích a dovozuje z nich zapojení stěžovatelky do daňového podvodu jak ve formě úmyslu, tak nedbalosti. Setrvává rovněž na své další předchozí argumentaci.

III. Posouzení kasační stížnosti

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

Námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku

[40] Nejvyšší správní soud přistoupil nejdříve k posouzení námitek nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka nepřezkoumatelnost namítá na více místech kasační stížnosti, a to jak ke vztahu k posouzení tvrzených procesních pochybení žalovaného a správce daně, tak ve vztahu k posouzení samotného daňového podvodu. Konkrétně pak namítá, že krajský soud nahradil svůj vlastní myšlenkový proces tím, že ve svém rozsudku vícekrát odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného a že se k některým konkrétním námitkám nevyjádřil vůbec.

[41] Tento soubor námitek není důvodný.

[42] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52. vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“.

[43] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že krajský soud není povinen reagovat jednotlivě na každou dílčí žalobní námitku, vystaví-li proti nim vlastní ucelený argumentační systém, v jehož kontextu žalobní námitky argumentačně neobstojí (viz rozsudky NSS ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013-125, a ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Zároveň platí, že pokud žalobce opakuje argumentaci, kterou již uplatnil ve správním řízení, a žalovaný již tuto argumentaci náležitě vypořádal, postačí, pokud krajský soud na přílehavé pasáže odůvodnění napadeného správního rozhodnutí odkáže s osvojující poznámkou (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).

[44] Krajský soud postavil vypořádání okruhu námitek týkajícího se tvrzených procesních pochybení správce daně na tezi, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří jeden celek, tudíž je třeba možný zásah do procesních práv daňového subjektu vnímat v kontextu obou fází řízení. Přitom mj. uvedl, že zaprvé se v případě námitek stěžovatelky jedná o námitky totožné s námitkami odvolacími a zadruhé stěžovatelka neuvedla, jakým způsobem se tvrzená procesní pochybení projevila v možnosti realizovat její procesní práva. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením povahy žalobních námitek ztotožňuje. Stěžovatelka v této pasáži žaloby brojila spíše proti rozhodnutí prvostupňového správce daně, aniž by nějak výrazně polemizovala se závěry, které v odvolacím řízení obsáhlým způsobem učinil žalovaný. Jelikož se s hodnocením odvolacích námitek žalovaným krajským soudem ztotožnil, nebylo s ohledem na výše citované judikaturní závěry nutné, aby hodnocení žalovaného ve svém rozsudku opětovně reprodukoval.

pokračování

[45] Stěžovatelka namítá, že krajský soud ve vztahu k procesním pochybením správce daně nehodnotil její námitky, kterými měla konkretizovat, jakým způsobem ji tvrzená pochybení správce daně zkrátila na procesních právech. Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud v bodech 12 a 13 svého rozsudku sice uvedl, že stěžovatelka tento zásah do svých procesních práv nijak nekonkretizovala (neuvedla, zda jí v důsledku procesních pochybení bylo znemožněno předložit konkrétní důkazy, vyvrátit závěry správce daně atd.), nicméně v dalších bodech odůvodnění se procesnímu postupu správce daně výslovně věnoval. V bodě 14 rozsudku nejprve chronologicky shrnul postup správce daně a poté i provedl jeho právní hodnocení (zejména body 20 až 23 rozsudku). I když tedy krajský soud prvotně shledal, že námitky stěžovatelky nesměřují k nápravě reálného zásahu do jejích práv, přesto je vypořádal. Přitom alespoň implicitně reagoval na veškeré dílčí argumenty stěžovatelky věnující se namítaným procesním pochybením správce daně, a to včetně těch, které nyní stěžovatelka opětovně cituje v kasační stížnosti.

[46] Odkázala-li stěžovatelka v kasační stížnosti (strana 7) ve věci tvrzených procesních pochybení na svá podání, která učinila ve správním řízení, je třeba poukázat na rozsudek dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22, z něž vyplývá, že *„žalobní body byl [...] žalobce povinen vymezit přímo v žalobě, povinnost tvrdit rozhodné skutečnosti nelze nahradit obecným odkazem na argumenty uplatněné v podáních činěných v předcházejícím řízení před správními orgány“*. Nutno dodat, že stěžovatelka na svá dřívější podání neodkázala v žalobě, ale až nyní v kasační stížnosti.

[47] Co se týče tvrzené nepřezkoumatelnosti posouzení daňového podvodu samotného, Nejvyšší správní soud uvádí, že ani s těmito námitkami se neztotožňuje. Aniž by na tomto místě hodnotil správnost závěrů krajského soudu, z odůvodnění rozsudku je jasně patrné, jaké úvahy ho vedly k závěru, že se stěžovatelka v dotčených obchodních řetězcích vědomě účastnila daňového podvodu. V bodě 50 svého rozsudku shrnul jednotlivé objektivní okolnosti, z nichž správní orgány dovodily závěr o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, přičemž v tomtéž bodě i bodech následujících uvedl, které objektivní okolnosti sám považuje za stěžejní a které toliko za podpůrné, přičemž i přímo reagoval na konkrétní žalobní námitky stěžovatelky. Výslovně přitom uvedl, že objektivní okolnosti mají vypovídací hodnotu ve svém souhrnu, nikoli samostatně. Nejvyšší správní soud považuje toto odůvodnění z hlediska požadavků přezkoumatelnosti za dostatečné. Co se týče odkazování krajského soudu na jednotlivé pasáže rozhodnutí žalovaného, platí totéž, co Nejvyšší správní soud již uvedl v bodě [44] tohoto rozsudku. Stěžovatelka totiž v žalobě neuvedla nic zásadního nad rámec svých odvolacích námitek. Těm se žalovaný ve svém rozhodnutí věnoval velmi podrobně (body 121 až 193 rozhodnutí).

Procesní pochybení správce daně

[48] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá několik procesních pochybení správce daně, v důsledku nichž měla být dle svého názoru zkrácena na procesních právech. V souhrnu namítá, že se kvůli postupu správce daně nemohla dostatečně vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a k obsahu spisu.

[49] Stěžovatelka namítá, že správce daně jí na vyjádření k výzvě k uplatnění práva a k výsledku kontrolního zjištění poskytl nepřiměřeně krátké lhůty, které odporují základním zásadám daňového řízení a § 88 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožňuje. Souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelka v žalobě nijak nespecifikovala, jakým způsobem mělo být procesními pochybenímiasaženo do jejích práv. Zejména neuvedla, jaká tvrzení a důkazy nemohla v důsledku postupu správce daně uplatnit. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že ani v řízení o kasační stížnosti tento nedostatek své argumentace neodstranila. Stěžovatelka měla již značné množství času specifikovat skutečnosti, které by mohly zpochybnit závěry správce daně a změnit výsledek daňového řízení, což však doposud neučinila. Vytkl-li krajský soud stěžovatelce tento nedostatek její argumentace, činil tak dozajisté v kontextu jejích žalobních námitek, které stěžovatelka opětovně reprodukuje v kasační stížnosti. Ty totiž skutečně směřují pouze k vytknutí procesní vady jako takové, aniž by stěžovatelka vysvětlila, jak se tato vada negativně projevila v možnosti uplatnit její vlastní argumentaci. Nejvyšší správní soud se přesto vyjádří k jednotlivým stěžovatelkou tvrzeným procesním pochybením správce daně.

[50] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve shrnout postup správce daně a s tím související kroky stěžovatelky. Dne 5. 11. 2019 byla stěžovatelka správcem daně seznámena s jeho závěry (hodnocením důkazů, zjištěnými skutečnostmi a z toho dovozovanými závěry) a vyzvána k uplatnění případné procesní obrany (včetně vznesení důkazních návrhů), k čemuž jí poskytl lhůtu v délce osmi dní. Následně stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty, nicméně ani v prodloužené lhůtě na výzvu nereagovala. K závěrům správce daně se vyjádřila až dne 9. 12. 2019. Téhož dne správce daně seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž jí poskytl opět osmidenní lhůtu k vyjádření, kterou opět na žádost stěžovatelky prodloužil o dalších osm dní. Stěžovatelka zaslala správci daně další dvě vyjádření, a to dne 23. 12. 2019 a 17. 1. 2020 (pátek). Jelikož na základě prvních dvou vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, přistoupil správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole. Projednání nařídil na 20. 1. 2020 (pondělí), přičemž o datu konání stěžovatelku informoval již 8. 1. 2020. Jelikož stěžovatelka doručila své poslední vyjádření těsně před projednáním zprávy o daňové kontrole, v rámci projednání zprávy na něj nebylo ze strany správce daně reagováno. Vzal ho však v potaz žalovaný v rámci odvolacího řízení, když nejprve stěžovatelku informoval o hodnocení obsahu vyjádření (v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 6. 10. 2020) a poté hodnocení zahrnul do svého rozhodnutí. Nutno dodat, že výzva k uplatnění práva ze dne 5. 11. 2019 a výsledek kontrolního zjištění byly v podstatě shodného obsahu.

[51] V kontextu výše uvedeného lze tedy učinit závěr, že stěžovatelka měla dostatek času vyjádřit se ke zjištěním správce daně a případně na ně reagovat i novými důkazními návrhy. Nelze přitom uměle oddělovat obě správcem daně stanovené lhůty, neboť v obou případech měla stěžovatelka možnost vyjádřit se k totožným závěrům správce daně. Celkově jí tedy správce daně poskytl 52 dní (od 6. 11. do 27. 12.) k vyjádření ke zjištěním, která byla obsažena na 82 stranách textu. Není ani pravdou, že jí bylo umožněno nahlížet do spisu těsně před koncem lhůty, neboť k nahlížení do spisu došlo teprve ke konci první

pokračování

z poskytnutých lhůt. Datum nahlížení do spisu byl nadto stanoven na základě domluvy mezi stěžovatelkou a správcem daně.

[52] Nutno dodat, že konec poskytnuté lhůty nepředstavuje nějaký nepřekročitelný mezník, který daňovému subjektu zabráňuje v uplatňování dalších vyjádření (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 88 [Výsledek kontrolního zjištění]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 381). Poskytnutá lhůta v nynější věci uplynula dne 27. 12. 2019, k předvolání stěžovatelky k projednání zprávy o daňové kontrole však došlo až 8. 1. 2020. Právě až tímto předvoláním dal správce daně stěžovatelce najevo, že už na kontrolních zjištěních nehodlá ničeho měnit. Fakticky tedy lhůtu stěžovatelce prodloužil až na 64 dní. Taktéž je potřebné dodat, že stěžovatelka mohla správce daně požádat o další prodloužení lhůty, což však neučinila. Nelze tedy správci daně klást k tíži, že měl za to, že stěžovatelka považuje poskytnutou lhůtu za dostatečnou.

[53] Rovněž je třeba poukázat na fakt, že daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti (viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2023, č. j. 1 Afs 276/2022-25, či judikaturu, kterou krajský soud citoval v bodě 12 svého rozsudku). Mezi prvostupňovým a odvolacím řízením neexistuje argumentační předěl vytvořený jakoukoliv formou koncentrace řízení. Daňový subjekt tedy může předkládat nová tvrzení a nové důkazní návrhy i v odvolacím řízení (viz výše odkazovanou komentářovou literaturu, nebo např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39). Taktéž není vadou, pokud žalovaný seznámil stěžovatelku se svým hodnocením jejího podání ze dne 17. 1. 2020 prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a umožnil jí na něj reagovat. Nejvyšší správní soud nadto podotýká, že stěžovatelka předložila své poslední vyjádření natolik krátce před projednáním zprávy o daňové kontrole (jen několik málo hodin podle pracovní doby správce daně), že správce daně toto vyjádření již reálně hodnotit nemohl. O datu konání projednání navíc stěžovatelka věděla dostatečně dopředu, takže si této skutečnosti musela být vědoma, a proto lze její počínání hodnotit jako obstrukční snahu o vytváření základu pro budoucí žalobní body.

[54] Nelze přisvědčit ani argumentaci stěžovatelky, že by před ní správce daně ukrýval důležité části spisu. Písemnosti, které byly během daňové kontroly součástí vyhledávací části spisu, byly stěžovatelce beze zbytku zpřístupněny dne 28. 11. 2019 (včetně dokumentů, které nebyly zahrnuty mezi podklady rozhodnutí, resp. nebyly hodnoceny jako důkazy). Stěžovatelka tedy měla více než jeden měsíc k tomu, aby se seznámila s veškerými dokumenty ve spise.

[55] Stěžovatelkou citované výňatky z rozsudku NSS ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, se částečně mýlí s podstatou sporné otázky, neboť se týkají toho, jak má žalovaný naplnit požadavky plynoucí z § 115 odst. 2 daňového řádu. Na věc by dopadal až poslední z citovaných odstavců, podle něž nelze mít lhůtu za dostatečnou jen na základě toho, že se v ní stačil daňový subjekt vyjádřit. Nejvyšší správní soud ovšem výše vyložil, že prostor poskytnutý správcem daně stěžovatelce k vyjádření ke zjištěným skutečnostem byl dostatečný.

[56] V kontextu vypořádání výše uvedené námitky lze hodnotit i námitku stěžovatelky týkající se konfrontace svědkyně Šílové ohledně rozporů s jejími dřívějšími výpověďmi učiněnými v jiných daňových řízeních, na které stěžovatelka dle svých slov nemohla reagovat, neboť dřívější výpovědi svědkyně byly v době provádění výsledku svědkyně zařazeny ve vyhledávací části spisu. Nejvyšší správní soud tuto námitku považuje za lichou z mnoha důvodů. Ve shodě s žalovaným je třeba poukázat na skutečnost, že stěžovatelka věděla s dostatečným předstihem, čeho se bude výsledek týkat, a byla výsledku přítomna. Rozpory výpovědi s dřívějšími tvrzeními paní Šílové, které učinila jako jednatelka jiných daňových subjektů, u nichž byla tato odlišná daňová řízení vedena, se v obecnosti týkaly modelu podnikání společnosti Abbastanza, mj. ve vztahu ke spolupráci se stěžovatelkou. Stěžovatelka měla při výsledku možnost klást svědkyni otázky, aby byl model zjišťované spolupráce objasněn. Lze přitom předpokládat, že stěžovatelka jako účastník obchodních transakcí model spolupráce dobře znala, a jestliže tvrdí, že byly obchodní transakce poctivé, neměla důvod k objasnění modelu spolupráce nepřispět. Během výsledku položila stěžovatelka svědkyni toliko tři otázky, aniž by se jejich obsahem jakkoliv snažila reagovat na ty části výpovědi, při nichž svědkyně odmítla vypovídat. Z povahy účasti stěžovatelky při výsledku tedy neplyne, že by vynaložila jakoukoliv efektivní snahu k „vytěžení“ svědkyně ve svůj prospěch, i když sama musela disponovat znalostmi o povaze její obchodní spolupráce se společnostmi ovládanými svědkyní Šílovou, a tedy byla osobou nejvíce povolanou k pokládání relevantních dotazů. Při výsledku nadto správce daně dostatečně konkrétně a přesně reprodukoval svědkyni ta tvrzení učiněná v jiných daňových řízeních, která považoval za rozporná s její stávající výpovědí. Ačkoliv samotné protokoly z jiných daňových řízení byly založeny ve vyhledávací části spisu, stěžovatelka byla s jejich podstatným obsahem tímto způsobem seznámena a mohla na něj v rámci výsledku reagovat.

Daňový podvod

[57] Stěžovatelka dále předkládá obsahově rozsáhlou argumentaci, kterou se snaží zpochybnit správnost závěrů, jež správce daně, žalovaný a potažmo i krajský soud učinili v rámci posouzení daňového podvodu v dotčených řetězcích, resp. o vědomé účasti stěžovatelky na něm.

[58] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné prvně shrnout základní východiska, která jsou jádrem posuzování daňových podvodů. Nárok na odpočet DPH nemůže u daňového subjektu vzniknout, pokud správce daně prokáže, že v obchodním řetězci, jehož se daňový subjekt účastnil, došlo ke ztrátě daně (daň nebyla jedním z článků uhrazena), přičemž k tomu došlo na základě podvodného jednání. Daňový subjekt, kterému je odpočet na DPH z tohoto důvodu upírán, musí projít tzv. vědomostním testem. Jinými slovy správce daně musí prokázat, že daňový subjekt o existenci podvodného řetězce věděl nebo vědět mohl a měl. Naproti tomu daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně opatření, která přijal, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Závěr o existenci podvodu i (ne)splnění vědomostního testu se vždy opírá o specifika konkrétního případu. Správce daně musí věrohodně vymezit nestandardní okolnosti, které oběma závěrům spolehlivě přisvědčují. Nestandardní okolností je taková okolnost, která nemá z pohledu legitimních

pokračování

podnikatelských cílů subjektů zapojených do řetězce ekonomický smysl. Ekonomický smysl mají tyto nestandardní okolnosti právě z hlediska uskutečnění podvodného jednání. Platí přitom, že jednotlivé nestandardní okolnosti zpravidla nejsou způsobitelné objektivně vypovídat o existenci podvodu nebo vědomém zapojení daňového subjektu do podvodu – toho jsou schopné až v souhrnu s dalšími okolnostmi, s nimiž tvoří ucelený soubor (mozaiku). Dále platí, že některé nestandardní okolnosti běžně mohou zdůvodňovat jak závěr o existenci daňového podvodu, tak závěr o (ne)splnění vědomostního testu, a naopak některé okolnosti spadají výhradně do jednoho z možných okruhů (viz rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65). Ve věci teoretických základů posuzování daňových podvodů odkazuje Nejvyšší správní soud blíže na relevantní judikaturu (zejm. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věcech C-439/04 a C-440/04, a ze dne 21. 6. 2012 ve věcech C-80/11 a C-142/11, či rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47).

[59] Stěžovatelčiny námitky, stejně jako již dříve žalobní body, směřují pouze k posouzení její vědomosti o zapojení do podvodného řetězce. Ostatně jakékoliv námitky proti závěru o zatížení obchodních řetězců, v nichž stěžovatelka nakupovala vozidla ze zahraničí, daňovým podvodem by byly podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné, neboť nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, ač tomu nic nebránilo. Existence daňového podvodu je tedy v nynější věci nespornou skutečností. Pokud jde o námitku, že krajským soudem ani správními orgány nebylo prokázáno, v čem spočívalo aktivní zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, ani ta nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, a tudíž je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Lze nicméně poukázat na usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20 *HR proti Finanzhof Wilmersdorf*, podle něž k odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení přijatého plnění daňovým podvodem není nutné prokázat, že se daňový subjekt nějakým způsobem aktivně podílel na daňovém úniku, i když jen aktivním nabádáním k jeho spáchání nebo jeho usnadňováním.

[60] Stěžovatelka namítá, že některé okolnosti, které nemohla ovlivnit, neboť nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění, jí byly správcem daně přičteny k tíži v rámci vědomostního testu. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že tato námitka není důvodná. Je pravdou, že správce daně (a poté i žalovaný) ve svém rozhodnutí uvedl, že dodavatelé stěžovatelky byli po uplynutí kontrolovaných zdaňovacích období označeni za nespolehlivé plátce, což logicky ve vztahu ke dni uskutečnění transakcí nemohla stěžovatelka vědět. Není však pravdou, že by tuto skutečnost kladl stěžovatelce k tíži. Na tuto skutečnost správce daně i žalovaný odkázali pouze v té části rozhodnutí (resp. zprávy o daňové kontrole), v níž se věnovali existenci daňového podvodu (což je přípustné, viz např. rozsudek NSS ze dne ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Nedovožovali z ní však nic, co by se vztahovalo k vědomosti stěžovatelky o něm. Totéž lze říci o následné nekontaktnosti subjektů pro správce daně.

[61] V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na bod 41 rozsudku krajského soudu. I tato část odůvodnění napadeného rozsudku se ovšem týká vymezení skutečností, z nichž vyplývá, že došlo ke ztrátě daně v obchodním řetězci jako důsledku podvodného jednání.

Krajský soud se v tomto bodě nezabýval objektivními okolnostmi nasvědčujícími tomu, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do daňového podvodu.

[62] Je rovněž třeba opět poukázat na to, že kasační stížnost stěžovatelky značně kopíruje žalobní námitky, které zase zcela vycházely z námitek odvolacích. Odvolacími námitkami se žalovaný zabýval velmi podrobně (body 121 až 193 jeho rozhodnutí), přičemž žalobní námitky v žádné vyšší míře nesměřovaly vůči tomuto vypořádání, ale spíše vůči prvotním závěrům správce daně. Nebylo tedy chybou krajského soudu, když odkázal na příslušné pasáže rozhodnutí žalovaného, aniž by vymýšlel vlastní argumentaci, neboť argumentace zde obsažená byla zcela dostatečná.

[63] Co se týče konkrétních stěžovatelčiných námitek proti posouzení vědomostního testu, jedná se o námitky zpochybňující pouze jednotlivé správcem daně vymezené nestandardní okolnosti, aniž by stěžovatelka brojila proti jejich celkovému souhrnu, z něž správce daně vědomost stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce dovodil. Správce daně a žalovaný velmi podrobně vymezili, v čem shledávají ekonomickou nesmyslnost transakcí, jejichž stranou byla stěžovatelka. Stěžovatelka se konstantně drží argumentace, kterou se snaží zpochybnit jednotlivosti například pomocí odkazu na obchodní praxi v daném segmentu trhu nebo pomocí kusých argumentů, aniž by proti názoru správce daně vystavěla konkurenční argumentační systém, jehož prostřednictvím by vysvětlila, jaký ekonomický smysl pro ni s přihlédnutím k nestandardním okolnostem tyto transakce měly. Nejvyšší správní soud opakuje, že stěžovatelce nic nebránilo, aby toto dopodrobna osvětlila. Ta se však místo toho dlouhodobě omezuje na taktiku zpochybňování unesení důkazního břemene ze strany správce daně.

[64] Nejvyšší správní soud nadto předeseílá, že s ohledem na okolnosti dotčených transakcí je taktéž toho názoru, že tyto obchodní transakce pro stěžovatelku ekonomický smysl za daných okolností neměly. Nepovažuje za potřebné rozsáhle reagovat na stěžovatelčiny výhrady k jednotlivým objektivním skutečnostem, nýbrž zaměří se především na ty skutečnosti, které považuje za stěžejní pro závěr, že stěžovatelka o svém zapojení do daňového podvodu věděla.

[65] První z těchto okolností je, že stěžovatelka obchodovala s paní Šílovou po dobu několika zdaňovacích období, přičemž docházelo ke změnám společností, jejichž prostřednictvím paní Šílová vozidla stěžovatelce dodávala. Prvním dlouhodobým dodavatelem stěžovatelky, za něž vystupovala paní Šílová, byla společnost Tentemis. Intenzivní obchodní spolupráce s tímto dodavatelem trvala do srpna 2016, kdy úlohu hlavního dodavatele vozidel dovezených z Rakouska a Německa převzala společnost Abbastanza (na tu posléze navázala společnost ENLIGHT, což ovšem není z hlediska objektivních skutečností nasvědčujících vědomosti o podílu na daňovém podvodu významné). V kontrolovaných zdaňovacích obdobích odebírala stěžovatelka vedle toho vozidla dovezená z Rakouska od společností SZ-Praha, Dragon cars a Dron spediční.

[66] Důvody výměny společnosti, která byla hlavním dodavatelem dovezených aut a za něž obě jednala paní Šílová, v srpnu 2016 odmítla paní Šílová vysvětlit a nebyla toho

pokračování

schopna ani stěžovatelka. Ta předložila pouze vysvětlení týkající se následující změny, kdy společnost Abbatanza vystřídala společnost ENLIGHT, které spočívá v tom, že paní Šílová chtěla jednat ve věci dovozu automobilů prostřednictvím společnosti, kterou ovládala sama. Pokud jde však o společnost Tentemis, která byla do srpna 2016 hlavním dodavatelem vozidel ze zahraničí, v ní vystupovala na pozici společníka i jednatelky pouze paní Šílová. Snaha osamostatnit se se tak nemohla skrývat za změnou v obchodním řetězci v srpnu 2016.

[67] V kontrolovaných zdaňovacích obdobích odebírala stěžovatelka vozidla dovezená paní Šílovou ještě od tří dalších společností, v nichž ovšem paní Šílová nevystupovala. Sama stěžovatelka vysvětlovala, proč nebylo třeba blíže prověřovat dodavatele Dron spediční, SZ-Praha a Dragon cars, tím, že věděla, že se jedná o vozidla přímo od paní Šílové. Tato vozidla byla podle technických průkazů naposledy registrována v Rakousku, v době jejich pořízení stěžovatelkou ještě nebyla registrována v České republice. Jedná se o stejný stav, v němž byla pořizována vozidla od paní Šílové. Za společnost SZ-Praha vystupoval M. P., který se dlouho a dobře znal s jednatelem stěžovatelky a který dle tvrzení samotné stěžovatelky podal pozitivní reference na paní Šílovou jejímu jednatele. Za společnost Dragon cars jednal pan Josef Čapčuch ml., jenž o dovozu vozidel ze zahraničí mnoho nevěděl (např. netušil, že je třeba zaregistrovat vozidlo v České republice). Byl jedním z řidičů, kteří pro paní Šílovou převáželi vozidla z Rakouska ke stěžovatelce a s nimiž při této příležitosti přišel jednatel stěžovatelky do styku při otevírání brány autobazaru stěžovatelky a přebírání vozidel (dotazoval se jich na technický stav vozidel). Je to švagr M. P., což bylo u stěžovatelky všeobecně známo (viz např. výpověď svědka N.). To dává racionální základ tvrzení stěžovatelky, že věděla o původu vozidel pořízených od společností, v nichž nevystupovala paní Šílová, tedy že se jedná o vozidla dovezená ze zahraničí paní Šílovou. To však vyvolává zcela legitimní otázku, jakou roli v obchodním řetězci hrály tyto „cizorodé“ společnosti, tedy proč nebyla tato vozidla nabídnuta stěžovatelce ke koupi přímo paní Šílovou, resp. jí ovládanou společností.

[68] Stěžovatelka vychází z toho, že není nic podezřelého na tom, když jí jsou nabízena ke koupi vozidla dovezená paní Šílovou ze zahraničí různými subjekty, tu subjekty, za něž jedná paní Šílová, tu subjekty, za něž jednají jiné osoby. Racionální vysvětlení těchto změn nebylo předloženo, přičemž podle Nejvyššího správního soudu se jedná o nestandardní okolnost, které by si obezřetný podnikatel všiml a snažil se objasnit důvody takového postupu ze strany paní Šílové. Funkce těch článků řetězce následujících po společnostech ovládaných paní Šílovou není z ničeho zřejmá, což musela stěžovatelka vědět. Tyto společnosti nepořizovaly vozidla v Rakousku či Německu, nebyly to ani autobazary. Pokud se jejich jednatele podíleli na převozu aut, pak pouze na žádost paní Šílové, u níž jediné si stěžovatelka objednávala dodání vozidel. Stěžovatelka by se naopak měla legitimně domnívat, že jí jsou vozidla nabízena za vyšší cenu, než jakou by získala přímo od paní Šílové (cena byla zvýšena o provizi překupníka).

[69] Další stěžejní nestandardní okolnost představuje zapojení stěžovatelky do dovozu vozidel. Nejvyšší správní soud uvádí, že jakkoliv nebyly v daňovém řízení předloženy hodnověrné kupní smlouvy týkající se vozidel ani žádná smlouva upravující spolupráci mezi stěžovatelkou a společnostmi paní Šílové, lze vycházet z toho, že podstatou

obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností Abbastanza byla koupě vozidel. Stěžovatelka a společnost Abbastanza se dohodly na prodeji, resp. koupi konkrétních vozidel, přičemž úkolem společnosti Abbastanza bylo tato vozidla v zahraničí koupit a dovést do autobazaru stěžovatelky za předem sjednanou cenu.

[70] Výsledky svědků bylo jednoznačně prokázáno, že stěžovatelka pověřovala své zaměstnance tím, aby vcelku pravidelně jezdili společně s paní Šílovou a jejími spolupracovníky do Rakouska a jako řidiči převáželi vozidla do jejího sídla. Tím bylo zcela vyvráceno tvrzení jednatele stěžovatelky uvedené při místním šetření dne 15. 3. 2017, podle nějž zaměstnanci stěžovatelky nejezdí do zahraničí pro vozidla s dodavateli. Z provedených výsledků bylo dále zjištěno, že stěžovatelka svým zaměstnancům za převoz vozidel vyplácela mzdu, aniž by však zaměstnanci konali práci pro stěžovatelku (konali práci ve prospěch paní Šílové a jejích společností). Paní Šílová tyto náklady stěžovatelce nijak nerefundovala. Zcela klíčové pro převoz vozidel z Rakouska bylo pravidelné zapůjčování převozních značek paní Šílové, neboť společnost Abbastanza měla pouze jednu převozní značku, kdežto stěžovatelka cca 5. Využívání převozních značek bylo prokázáno nejen výsledky zaměstnanců stěžovatelky a spolupracovníků paní Šílové (řidičů), ale též záznamy z evidenčních knih k převozním číslům. K tomu lze přidat, že opakovaně stěžovatelka poskytla za stejným účelem i vozidlo pro převoz řidičů do Rakouska a ojedinele i přepravní vozík.

[71] Stěžovatelka ve své argumentaci poukazuje na to, že k zapůjčení zaměstnanců docházelo pouze tehdy, pokud se převáželo vozidlo pro ni (tj. nikoliv pro jiné odběratele paní Šílové), a to nikoliv pokaždé. K zapůjčení vozidla došlo jen výjimečně a vozík byl půjčen jen jednou. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepovažuje za významné, zda se stěžovatelka svými osobními či materiálními kapacitami podílela na převozu každého vozidla pro ni určeného. Podstatné je, že k těmto situacím docházelo, přičemž poskytování zaměstnanců jako řidičů nebylo vůbec výjimečné a zapůjčení převozních značek bylo pro zvolený způsob převozu vozidel esenciální. Tato zjištění prokazují, že mezi stěžovatelkou a paní Šílovou (resp. společnostmi, za něž jednala) byl vědomý kooperativní vztah, v jehož rámci stěžovatelka pomáhala svým dodavatelům vykonávat základní úkony jejich podnikatelské činnosti a který z toho důvodu překračoval běžný rámec obchodního vztahu mezi dodavatelem a odběratelem. Bez ohledu na míru zapojení stěžovatelky do převozu vozidel a frekvenci tohoto zapojení je zřejmá existence nadstandardního vztahu mezi ní a paní Šílovou. Stěžovatelka díky tomu věděla, že paní Šílová nemá dostatečné personální ani materiální zázemí pro samostatný výkon podnikatelské činnosti v uskutečňovaném rozsahu.

[72] Třetí zásadní skutečností nasvědčující vědomému zapojení stěžovatelky do daňového podvodu je prodej vozidel dovezených ze zahraničí pod pořizovací cenou. Stěžovatelka uvedla, že se s paní Šílovou dohodla na konečné kupní ceně. Přitom si na základě nabídek, které obdržela od paní Šílové, zjišťovala (konkrétně jednatele ve spolupráci s prodejci), za jakou cenu by bylo možné dané vozidlo prodat. Prodejce pan R. vypověděl, že k ověřování cen se běžně využívaly internetové portály (www.sauto.cz a www.tipcars.com). Vozidlo dovezené ze zahraničí bylo následně zaevidováno do evidence

pokračování

vozidel v České republice, s čímž vznikly stěžovatelce náklady spočívající ve správním poplatku a nákladech na dovozovou technickou kontrolu. Prodejní cenu stanovoval jednatel, který ji zapisoval do softwaru (nebo prodejce pan R.), přičemž prodejce mohl poskytnout slevu do 10.000 Kč, vyšší slevu musel schválit jednatel (viz výpověď svědka N.). Jakkoliv zaměstnanci ve svých výpovědích zmiňovali, že uzavírali rovněž úvěrové smlouvy na úhradu kupní ceny vozů, nezmiňovali se, že by byl u stěžovatelky nastaven standard rozdílných cen v závislosti na tom, zda je vozidlo prodáváno s využitím úvěru, nebo bez něj.

[73] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole sestavil přehled vozidel pořízených v roce 2016 od společností Tentemis, Abbastanza, GOST-R, Dron spediční, Dragon cars a SZ-Praha. U jednotlivých vozidel uvedl cenu (základ daně), za niž stěžovatelka vozidlo pořídila, a cenu prodejní. Z tohoto přehledu vyplývá, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích (ovšem nejen v nich, nýbrž v průběhu celého roku 2016) stěžovatelka zcela běžně prodávala vozidla za cenu nižší, než za jakou vozidla pořídila. Konkrétně lze uvést, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pořídila od společnosti Abbastanza 18 vozidel, u nichž se podařilo zjistit nákupní i prodejní cenu. U 10 vozidel převyšovala prodejní cena cenu pořizovací, u 8 vozidel tomu bylo naopak. Od dodavatelů Dragon cars a Dron spediční pořídila v kontrolovaných zdaňovacích obdobích po 1 vozidlu, přičemž v obou případech ho prodala za cenu nižší. Od společnosti SZ-Praha pořídila 2 vozidla, z toho jedno prodala draž, druhé naopak levněji. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že ani obchodní přírážka ve výši několika málo tisíc korun nemusí být dostatečná k pokrytí přímých nákladů na prodej vozu, neboť jak bylo zmíněno výše, s dovozem vozidel jsou spojeny přímé administrativní náklady, které nesla stěžovatelka.

[74] Nejvyšší správní soud nepopírá, že třebaže podstatou podnikatelské činnosti je snaha o dosažení zisku, není vždy možné z každé obchodní transakce zisk docílit (v tom spočívá podnikatelské riziko). Proto by nebylo možné považovat za nestandardní okolnost, pokud by ojediněle bylo z objektivních důvodů vozidlo prodáno levněji. Tyto objektivní důvody mohou mít různý charakter, např. zjištění závad vozidla, nepříznivý vývoj cen na trhu, poskytnutí slevy konkrétnímu zákazníkovi na základě prosazované obchodní politiky. Stěžovatelka však na zjištění správce daně reagovala pouze tím, že zpochybnila výši ztráty dosažené z prodeje vozidla Jaguar XF (pořízeno v říjnu 2016, tedy mimo kontrolovaná zdaňovací období). Argumentovala tím, že ztráta z prodeje vozidla ve skutečnosti nečiní 136.239,67 Kč, nýbrž jen 29.208 Kč, neboť kupující prodal na „protiúčet“ stěžovatelce jiné vozidlo, které stěžovatelka prodala se ziskem 61.164 Kč, a dále si ve stejném čase kupující koupil další vozidlo u stěžovatelky, u něhož dosáhla zisku 45.867 Kč. Dále stěžovatelka uvedla, že koupě vozidla Jaguar byla financována z úvěru, za jehož sjednání obdržela provizi (výši provize ovšem nevyčísnila). Stěžovatelka v odvolání upřesnila, že tím chtěla poukázat pouze na nesprávnost údajů vypočtených správcem daně, nikoliv nutně na ziskovost transakce. Tato jediná konkrétní argumentace Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepřesvědčila o obezřetném počínání stěžovatelky. Lze totiž shrnout, že stěžovatelka vynaložila nemalé úsilí, s nímž jsou spojeny provozní i personální náklady, na jehož základě docílila prodeje 3 vozidel, ovšem ani tak se jí nepodařilo utržit více, než za kolik tato vozidla nakoupila. Vedle toho se stěžovatelka vyjádřila ke ztrátě utrpené při prodeji vozidla pořízeného v dubnu 2016 od společnosti Tentemis tak, že byla způsobena

nefunkční převodovkou. Žádné z těchto konkrétních vysvětlení se netýká vozidel pořízených stěžovatelkou v kontrolovaných zdaňovacích obdobích (se ztrátou bylo prodáno celkem 11 dovezených vozidel, tedy stejně jako vozidel se ziskem).

[75] Stěžovatelka dále uplatnila paušální tvrzení, že při prodeji vozidel sjednává pojištění a úvěry, z čehož dostává provize od pojišťoven a úvěrových institucí. Výši těchto provizí vyčíslila toliko souhrnně. Správce daně v úředním záznamu ze dne 17. 1. 2020 obsahujícímu stanovisko k vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolních zjištění uvedl, že stěžovatelka nedoložila jiné skutečnosti a okolní vlivy týkající se jednotlivých vozidel, které měly vliv na obchodní přírážku. Neprovozala konkrétní úvěrové provize s konkrétními prodeji. Obdobně žalovaný stěžovatelce v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 6. 10. 2021 sdělil, že nevyčíslila výši provizí ve vztahu k jednotlivým vozidlům. Stěžovatelka nicméně k vyčíslení konkrétních provizí ve vazbě na jednotlivé prodeje nepřistoupila. V žalobě pak uvedla, že to považuje za nadbytečné, neboť důkazní břemeno tížilo správce daně.

[76] Nejvyšší správní soud nemůže argumentaci stěžovatelky přisvědčit. Není pochyb, že důkazní břemeno ohledně prokázání objektivních skutečností, z nichž lze dovodit, že stěžovatelka věděla či musela vědět o svém zapojení do daňového podvodu, tíží správce daně. Ten své povinnosti dostal a identifikoval několik takových skutečností, které podložil důkazy. Pokud jde o obchodní přírážku, vycházel ze skladových karet týkajících se jednotlivých vozidel a dokumentů vztahujících se k nim (doklady o nákupu a prodeji). Mezi doklady o prodeji některých vozidel byla i úvěrová smlouva, z níž ovšem nelze dovodit výši provize. Podle přehledu vydaných faktur předloženého stěžovatelkou vystavila stěžovatelka v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pouze 3 faktury společnosti MONETA Auto s.r.o. (+ 1 fakturu na podstatně vyšší částku – patrně na celoroční bonus, o němž se stěžovatelka zmiňuje). Správce daně řádně odůvodnil svoji úvahu o existenci nestandardní okolnosti, přičemž bylo na stěžovatelce, aby vysvětlila, proč v každém jednotlivém případě byla cena stanovena s odpovídající obchodní přírážkou, resp. proč nemohlo být dosaženo kladné obchodní přírážky. To ovšem stěžovatelka neučinila.

[77] Stěžovatelka při místním šetření uvedla, že obecně stanoví obchodní přírážku ve výši 10-25 %. Vyslechnutí prodejci stěžovatelky nezmínili, že by výše prodejní ceny byla závislá na tom, zda si kupující současně sjednal úvěr či pojištění prostřednictvím stěžovatelky. Je třeba korigovat závěr krajského soudu, potažmo žalovaného, že při stanovení prodejní ceny nebylo zřejmé, zda kupující využije některou ze služeb stěžovatelky, za kterou získává provize od třetích osob. Stěžovatelka nemohla tuto skutečnost znát v době, kdy sama kupovala vozidlo od svého dodavatele, ledaže by se jednalo o již domluvený nákup vozidla pro konkrétního zákazníka (o takto těsné vazbě pořízení vozidla a jeho prodeje se stěžovatelka ani žádný ze svědků nezmínili). Nemohla to tedy zpravidla vědět ani při prvotním stanovení prodejní ceny a jejím zanesení do obchodního softwaru užívaného stěžovatelkou. Věděla to nicméně při uzavírání kupní smlouvy s odběratelem. Stěžovatelka nedoložila, že by konkrétní ztrátová transakce byla vysvětlena tím, že ztráta je plně kryta provizí od třetí osoby a ještě je díky ní dosahována zisková marže ve standardní výši. Ze spisu vyplývá, že tomu tak rozhodně nebylo pokaždé, neboť např. vozidlo Volkswagen Sharan pořízené od společnosti Dron spediční bylo prodáno se ztrátou

pokračování

31.818,18 Kč (tj. cca 10 % základu daně), ačkoliv kupní cena nebyla financována úvěrem. Totéž platí pro prodej vozidla Volkswagen Tiguan pořízeného od společnosti Dragon cars, které bylo prodáno bez sjednání úvěru se ztrátou 3.306,26 Kč. K tomuto vozidlu lze uvést, že na jeho prodeji utrpěla velkou ztrátu již společnost Dragon cars, přičemž její jednatel pan Čapčuch vypověděl, že potřeboval vozidlo nutně prodat za každou cenu, neboť musel splatit půjčku. Ani za těchto okolností nedokázala stěžovatelka využít ekonomické tísně svého dodavatele a odebrala od něj vozidlo za cenu, za kterou je následně nedokázala sama prodat.

[78] Správce daně na základě analýzy jednotlivých transakcí vypočetl průměrnou marži, které stěžovatelka dosahovala ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. U společnosti Tentemis se jednalo za celý rok 2016 o průměrný zisk na jednom vozidle ve výši 1.797,13 Kč (obchodní přírážka 0,4897 %), což nepokrývá ani administrativní náklady na evidenci vozidla v České republice. U společnosti Abbastanza činil za celý rok 2016 průměrný zisk na jednom vozidle 2.957,29 Kč (obchodní přírážka 0,78 %). Pokud by se vzala v úvahu pouze vozidla pořízená stěžovatelkou v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, činila průměrná ztráta na prodeji jednoho vozidla částky 2.153,81 Kč (obchodní přírážka -0,6970 %), vedle toho musela stěžovatelka uhradit ze svého ještě administrativní náklady na evidenci vozidel. Průměrný zisk za celý rok 2016 z prodeje vozidel pořízených od společnosti Dron expediční činil 13.598,34 Kč (1,12 %), průměrná ztráta z prodeje vozidel pořízených od společnosti Dragon cars a SZ-Praha činila 32.448,47 Kč (- 8,79 %), resp. 14.876,04 Kč (- 2,98 %). Správce daně nicméně současně zjistil, že průměrný zisk z prodeje vozidel pořízených mimo obchodní řetězce zatížené daňovým podvodem činil 30.682,59 Kč (obchodní přírážka 14,19 %). Stěžovatelka nevysvětlila, proč dosahovala tak špatných obchodních výsledků právě při prodeji vozidel z obchodních řetězců zatížených daňovým podvodem. Neuvedla, jaká část provizí od třetích osob připadá na obchody podle jednotlivých dodavatelů. Její paušální tvrzení o potřebě zohlednit provize je nedostatečné.

[79] Lze dodat, že podle výkazu zisku a ztráty za účetní období let 2014 a 2015 činila obchodní marže stěžovatelky 9,86 %, resp. 7,77 % z tržeb za prodej zboží.

[80] Nejvyšší správní soud shrnuje, že jakmile správce daně identifikoval nestandardní skutečnost týkající se výše obchodní přírážky a podložil ji na úrovni jednotlivých obchodních transakcí, bylo na stěžovatelce, aby na stejné úrovni podrobnosti vysvětlila, proč se ve skutečnosti o nestandardní okolnost nejedná a své vysvětlení rovněž doložila. To však neučinila.

[81] Další soubor výhrad stěžovatelky k závěrům krajského soudu, resp. žalovaného se týká konkrétního způsobu výběru vozidel a znalosti pořizovací ceny v zahraničí. Ve světle výše uvedených tří zásadních objektivních okolností svědčících závěru o tom, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do daňového podvodu, lze mít tuto další polemiku za nadbytečnou. V dané věci existuje rozpor mezi tvrzením stěžovatelky, že vozidla si vybírala a kupovala až poté, co jí je paní Šílová přivezla do provozovny, a tvrzením paní Šílové, že vozidla vždy kupovala až tehdy, když na ně měla kupce, nekupovala je na sklad s tím, že je bude nabízet odběratelům až po převozu do České republiky. Odůvodňovala to

zejména tím, že společnost Abbastanza neměla prostředky na nákup vozidel. Sama stěžovatelka nicméně při místním šetření dne 15. 3. 2017 připustila, že si vozidla vybírala na základě písemných podkladů ještě před tím, než je paní Šílová dovezla (zhruba týden dopředu). Zmínila ústní objednávky a v některých případech byla poskytnuta záloha předem. Tedy ani tvrzení samotné stěžovatelky nepodporují závěr, že by rozhodnutí o nákupu vozidla bylo učiněno vždy až po jeho dopravení do autobazaru stěžovatelky. Nelze vyloučit, že tomu tak v některých případech být mohlo (viz výpověď svědka N.). Velice průkazné jsou však záznamy o provedených bezhotovostních platbách z prosince 2016. Z nich vyplývá, že stěžovatelka předem poukázala bezhotovostním převodem společnosti Abbastanza plnou kupní cenu vozidel ještě předtím, než byla provedena úhrada za tato vozidla v zahraničí. Jako variabilního symbolu bylo užito čísla faktury (faktura tedy byla patrně vystavena ještě před dodáním vozidla stěžovatelce). Tato zjištění stěžovatelka v žalobě nenapadla, a proto námitka předložená až v řízení o kasační stížnosti je nepřípustná s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. Úhrada částek odpovídajících plné kupní ceně, popř. její podstatné části před pořízením vozidla v zahraničí (to vše bez jakéhokoliv písemného smluvního ujednání) vyvrací verzi stěžovatelky, že o koupi vozidel rozhodovala až po jejich přistavení do autobazaru.

[82] Zásadní polemika se vedla i ohledně toho, zda stěžovatelka předávala paní Šílové konkrétní internetový odkaz obsahující nabídku prodeje vozidel, o něž měla zájem, nebo zda poptávku činila pouze v obecnější rovině popsáním základních znaků vozidel, o něž měla zájem, ovšem konkrétní vozidla vyhledala na internetu paní Šílová a předložila je k výběru stěžovatelce. K tomu přistupuje tvrzení, že podstatnou část vozidel nabízela stěžovatelce paní Šílová iniciativně, tj. bez poptávky ze strany stěžovatelky. V návaznosti na to byla vedena polemika, zda stěžovatelka vždy znala cenu, za kterou vozidla v zahraničí pořizovala paní Šílová. A s tím souvisí i otázka, zda byla paní Šílová schopna v zahraničních autobazarech sjednat výhodnější cenu, než jaká byla inzerována na internetových stránkách. Stěžovatelka dokonce začala postupně tvrdit, že zahraniční autobazary nabízely paní Šílové i taková vozidla, která ještě ani nebyla inzerována na jejich internetových stránkách (toto tvrzení nemá žádnou oporu v provedeném dokazování). Celý soubor těchto okolností směřuje k tomu, zda činnost paní Šílové měla pro stěžovatelku nějaký ekonomický přínos, resp. zda by za stejných podmínek nemohla vozidla ze zahraniční dovážet přímo stěžovatelka.

[83] Nejvyšší správní soud připouští, že by stěžovatelka mohla pořizovat vozidla ze zahraničí za stejných podmínek sama, přičemž by ušetřila marži společnosti Abbastanza a dalších bezúčelně vložených mezičlánků. Paní Šílová popřela, že by byla schopna v zahraničních autobazarech docílit slevy, k tomu došlo jen výjimečně, přičemž sleva se pohybovala ve výši 100 až 200 EUR. Neuměla cizí jazyky. Třebaže se výpověď paní Šílové ukázala v mnoha ohledech jako nepravdivá, není důvod nevěřit jí právě v tomto ohledu, neboť se jedná o okolnost spíše negativní ve vztahu k jejím obchodním schopnostem a její nepostradatelnosti. Pouze svědek Čapčuch ml. vypověděl, že paní Šílová pořizovala vozidla za nižší cenu, než jakou by byl schopen docílit on, ovšem tuto svoji domněnku blíže nevysvětlil. Sam toho příliš o obchodu s vozidly nevěděl, přičemž nižší cena mohla spočívat v tom, že paní Šílová kupovala vozidla bez DPH (z hlediska rakouské daňové správy se jedná

pokračování

o dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od DPH). Pokud by stěžovatelka sama pravidelně nakupovala vozidla v zahraničních autobazarech, jistě by i ona od nich dostávala nabídky jinými komunikačními kanály, které zmiňovala paní Šílová. Z ničeho nevyplývá, že by paní Šílová měla u zahraničních dodavatelů jakékoliv specifické postavení, takže by byla nenahraditelná. Jinou otázkou nicméně je, proč by měla stěžovatelka sama dovoz vozidel zařizovat a nemohla využít služeb třetí osoby. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že nákup vozidel v zahraničí a jejich převoz do České republiky byl časově vcelku náročný, vyžádal si účast několika osob. Pokud by stěžovatelka vyslala své zaměstnance do zahraničí, aby převezli vozidla, mohla by na celý den autobazar zavřít, neboť by neměl kdo obsluhovat zákazníky. Tyto okolnosti je třeba vzít v úvahu a bez nich nelze učinit jednoznačný závěr, zda účast společností paní Šílové byla pro stěžovatelku z obchodního hlediska přínosná, nebo jen neobhájitelnou ekonomickou zátěží (zvýšení ceny o marži společnosti Abbastanza). Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje, že i bez konečného zhodnocení tohoto aspektu případu jsou dány jiné dostatečně závažné objektivní skutečnosti svědčící pro závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu.

[84] Správě hodnoceným souborem skutečností souvisí vyjádření pana Dovrtěla. Skutečnosti, k nimž se vyjádřil a které zmiňuje správce daně ve zprávě o daňové kontrole, souvisí s popisem konkrétního postupu při objednání vozidel stěžovatelkou (viz výše). Nejvyšší správní soud nicméně nepovažuje tyto skutečnosti za podstatné pro závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, jenž ob stojí i bez nich. Proto se výhradami proti hodnocení vyjádření pana Dovrtěla a přípustnosti použití vyjádření získaného v jiném daňovém řízení dále nezabýval.

[85] Dále stěžovatelka poukazuje na to, že úhrada záloh či kupní ceny byla zhruba v polovině případů prováděna v hotovosti, v převažující části nicméně bezhotovostními převody. V rozsudcích, na něž bylo odkazováno v předchozím řízení, byly posuzovány případy, kdy všechny platby byly provedeny v hotovosti.

[86] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že podle svědků byly platby v hotovosti prováděny v autobazaru běžně, a to jak platby za výkup vozidel, tak platby za jejich prodej. Zdaleka se netýkaly pouze obchodů v řetězcích zatížených daňovým podvodem. Jakkoliv lze mít v řadě případů pochybnosti, zda hotovostní platby nebyly rozkládány do několika plateb provedených v po sobě následujících dnech pouze účetně, za účelem obejití zákazu plateb v hotovosti, neučinil správce daně k této otázce žádná skutková zjištění. Ze skutečnosti, že stěžovatelka poukázala na svoji běžnou praxi, z které forma plateb za pořízení vozidel od paní Šílové nevybočila, nelze dovozovat, že se nejedná o nestandardní okolnost. Pokud se stěžovatelka běžně uchyluje k rizikovému jednání, nemůže jí to být ku prospěchu. Stěžovatelka sama poukázala na to, že je třeba odlišovat jednání ve vztahu k paní Šílové jakožto zavedené stěžejní dodavatelce vozidel ze zahraničí, od přístupu k jiným klientům. Ačkoliv by tedy bylo možné pochopit hotovostní platby při výkupu vozidel od jednotlivců a při jejich prodeji jednotlivcům, na způsob úhrad záloh a kupních cen ve vztahu ke společnostem spojeným s paní Šílovou je třeba nahlížet přísněji. Jedná se totiž o podnikatele, k jejichž běžné činnosti patří prodej vozidel. Stěžovatelka neuvedla žádný

racionální důvod, pro nějž poskytovala paní Šílové platby v hotovosti. Musí si přitom být vědoma toho, že bezhotovostní platby jsou průkaznější, a to nejen pro účely daňové, nýbrž i pro případ sporů s dodavateli. Jejich provedení je totiž zachyceno u věrohodné třetí osoby (platební instituce), která je může v případě potřeby kdykoliv doložit. Při platbách v hotovosti je navíc třeba respektovat zákonný limit, který pořizovací cena vozidel zcela běžně překračovala. Jedná se tedy o značně nepraktický způsob úhrady cen. Stěžovatelka jen obecně uvádí, že se na trhu s automobily běžně provádí hotovostní platby záloh, aby se předešlo problémům s odběratelem v platební neschopnosti. To vysvětluje pouze platbu záloh, nikoliv však hotovostní formu plateb. Ani z výpovědi paní Šílové nevyplynuly žádné důvody, pro něž by požadovala platby v hotovosti, naopak uvedla, že stěžovatelka prováděla pouze bezhotovostní platby na zveřejněný účet (což není pravda, jak vyplynulo z účetních dokladů stěžovatelky). Provádění plateb v hotovosti lze považovat za nestandardní okolnost doplňkového charakteru (tedy nikoliv stěžejní), která posiluje ostatní objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení do daňového podvodu.

[87] Za nestandardní nelze samo o sobě považovat poskytování záloh na pořízení vozidel v zahraničí. Jedná se ovšem o počínání rizikové a v této souvislosti lze považovat za nestandardní, že nebylo uzavřeno žádné písemné smluvní ujednání upravující obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Abbastanza, resp. podmínky konkrétního nákupu. Při poskytnutí zálohy se totiž stěžovatelka vystavila zvýšenému riziku, které bylo způsobeno nedostatečnou kapitálovou vybaveností společnosti Abbastanza, kvůli níž nastala potřeba vyplácet zálohy.

[88] Okolností, která podtrhuje nestandardnost transakcí, je absence písemných kupních smluv, eventuálně rámcové smlouvy uzavřených se společností Abbastanza. Stěžovatelka nijak nevysvětlila, proč tomu tak bylo, a setrvale se odvolává na to, že uzavírat písemné kupní smlouvy není povinností. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka při místním šetření popřela, že by uzavírala smlouvy na koupi vozů dovezených z Rakouska, což potvrdila i svědkyně Šílová. Poté nicméně stěžovatelka kupní smlouvy předložila, přičemž dne, který je na nich uveden jako den jejich uzavření, nemohla znát takové údaje k vozidlům, jež jsou ve smlouvách uvedeny. Z toho správní orgány dovodily zcela přesvědčivý závěr o antedatování smluv. Rovněž kupní smlouvy uzavřené s jinými dodavateli než společností Abbastanza z řetězců zasažených daňovým podvodem vykazují stejné znaky nasvědčující jejich antedatování.

[89] Jakkoliv zákon nevyžaduje písemnou formu kupní smlouvy na koupi vozidla, uzavření smlouvy v písemné formě značí, že podnikatel má zájem na korektním uspořádání obchodních vztahů, a to i do budoucna například ve vztahu k možnému uplatnění práv z vadného plnění. Stěžovatelka nadto nevysvětlila, proč uzavírala dílčí a rámcové smlouvy s jinými dodavateli v rámci transakcí daňovým podvodem nezasažených. V replice k vyjádření ke kasační stížnosti sice tvrdí, že s jinými obchodními partnery proběhlo méně transakcí vztahujících se k daleko menšímu počtu vozidel, a správce daně tedy porovnával neporovnatelné. Dle názoru Nejvyššího správního soudu by naopak bylo logičtější mít uzavřenou rámcovou smlouvu s dlouhodobým dodavatelem než s dodavatelem jednorázovým nebo nepravidelným.

[90] Stěžovatelka poukazuje na to, že každé vozidlo je opatřeno jedinečným číslem VIN, takže je kdykoliv dohledatelné. To však nijak nevysvětluje, proč stěžovatelka předem smluvně neošetřila právní rizika plynoucí z těchto obchodů. Nejvyšší správní soud již výše popsal některé okolnosti, které zakládají značná obchodní rizika pro stěžovatelku. Z tvrzení stěžovatelky a výpovědi paní Šílové vyplynulo, že mohou existovat pochybnosti o tom, jakým okamžikem byla učiněna závazná objednávka, tedy uzavřena kupní smlouva na konkrétní vozidlo (mohlo se tak stát již objednávkou na základě předložených nabídek před pořízením vozidla v zahraničí, nebo až po jeho přistavení do autobazaru stěžovatelky). Dále byly předem vykládány značné částky jako záloha na kupní cenu. V obchodním vztahu mezi stěžovatelkou a společností Abbastanza tak mohly vzniknout zásadní spory ohledně toho, kdy byla uzavřena kupní smlouva, tedy zda je stěžovatelka oprávněna odmítnout některé vozidlo dovezené paní Šílovou ze zahraničí, nebo naopak zda je paní Šílová povinná předat vozidlo stěžovateli či jej může prodat někomu jinému. Spor mohl vzniknout i ohledně vrácení uhrazené zálohy a zejména ohledně výše kupní ceny po seznámení se se skutečným stavem vozidla po jeho přistavení do autobazaru stěžovatelky. Samostatnou kapitolu pak představují spory plynoucí z odpovědnosti za vady plnění, zejména vady skryté. Stěžovatelka sama zmínila, že v jednom případě vyšlo dodatečně najevo, že vozidlo má rozbitou převodovku, což vedlo k jeho prodeji se ztrátou. Obchodní vztah tedy není zdaleka tak jednoduchý, jak tvrdila stěžovatelka, aby bylo možné považovat písemnou formu smluv za nadbytečnou. Stěžovatelka poukazuje na to, že uzavření kupních smluv by nezabránilo účasti na podvodu. To je sice možné, ale přinejmenším by tato okolnost dokládala obezřetný přístup stěžovatelky k obchodování. Absence písemných smluv, které přitom s jinými dodavateli uzavírala, dokládá, že mezi stěžovatelkou a společností Abbastanza byl nadstandardní vztah vedoucí k zanedbávání základních pravidel obezřetného obchodování. Stěžovatelka se jej snažila vysvětlit tím, že obchodovala s paní Šílovou dlouhodobě bez jakýchkoliv potíží. Ani tato okolnost ovšem nemůže vyloučit, že v budoucnu ke sporům dojít může, a proto je nezbytné dostatečně smluvně ošetřit rizika plynoucí z obchodní spolupráce. V této souvislosti je třeba zmínit, že dlouhodobá spolupráce byla poznamenána změnou společností na pozici dodavatele, jejíž důvody nebyly stěžovateli známy a ani správci daně objasněny.

[91] Skutečnost, že má dodavatel daňového subjektu virtuální sídlo či sídlo na veřejném prostranství, nezveřejňuje účetní závěrky, nedisponuje majetkem, nepropaguje své služby a zboží, či je dokonce předlužený, jednotlivě nemohou v rámci vědomostního testu nic prokazovat. Je však třeba zdůraznit následující. Všechny tyto skutečnosti lze ověřit z veřejných zdrojů a obezřetný obchodník by toto měl učinit, neboť vypovídají o rizikovitosti obchodního partnera. Kdyby to stěžovatelka učinila, zjistila by, že u jejích dodavatelů bylo přítomno vždy několik těchto rizikových faktorů.

[92] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61, uvedl: „*Virtuální sídlo nesvědčí samo o sobě o podvodném charakteru společnosti; toto však představuje důležitou indicii, která by měla v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a měla by jej motivovat ke zvýšené opatrnosti a k učinění adekvátních preventivních opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH*“. Podvodné subjekty využívají virtuální sídla zejména proto,

aby orgánům finanční správy ztížily je kontaktovat. Tato taktika bývá doprovázena rovněž absencí provozovny spojenou s absencí propagace svého podnikání a webových stránek, což v souhrnu tvoří určité podnikatelské zázemí podnikatele potřebné pro úspěšný výkon podnikatelské činnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53, nebo ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60). Fakt, že dodavatel nevyužívá propagace svého podnikání, nasvědčuje závěru, že účelem jeho existence není podnikatelská činnost v pravém slova smyslu, tedy činnost vyznačující se dlouhodobostí a vedoucí k dosažení maximálního zisku. Poctivý daňový subjekt by měl v případě neexistence fyzického sídla a provozovny zpozornět zejména proto, že takový dodavatel může být v budoucnu obtížně dostupný i pro něj, což může způsobovat problémy například v rámci uplatňování práv z vadného plnění.

[93] O tom, že společnost Abbastanza má v Praze pouze virtuální sídlo, nemohla mít stěžovatelka pochyb, třebaže na uvedené adrese sídlí pouze 18 společností. Stěžovatelka věděla, že paní Šílová bydlí v Olomouci (manželka jednatele stěžovatelky vypověděla, že zná paní Šílovou jako sousedku), nemá žádnou kancelář ani prostory. Všechna jednání se uskutečnila v autobazaru stěžovatelky. Sídlo bylo na pražské adrese od doby, kdy se řízení společnosti ujala v roce 2012 paní Eva Pichrtová. Ze sbírky listin mohla stěžovatelka v době provádění posuzovaných transakcí zjistit, že v roce 2012 nevykazovala společnost žádnou činnost a v roce 2013 vykázala ztrátu 744.000 Kč a záporný vlastní kapitál. O aktuální finanční kondici této společnosti nemohla stěžovatelka nic bližšího vědět, neboť účetní závěrky za další období nebyly ve sbírce listin založeny. Co však stěžovatelka vědět mohla, je to, že jmenovaná společnost neměla dostatek prostředků, aby uhradila kupní cenu všech vozidel pořízených v jeden den v zahraničním autobazaru (vyžadovala minimálně zálohy, ne-li platbu celé kupní ceny předem).

[94] V souvislosti s tím je třeba uvést, že není rozhodné, že na adresách sídlily i další společnosti a že je používání virtuálních sídel s ohledem na dostupné statistiky běžným jevem. Číselné statistiky nevypovídají nic o povaze subjektů sídlících na virtuálních adresách. Nevypovídají tedy o tom, co je předmětem podnikání těchto společností, a nelze z nich ani usoudit, zda se rovněž nejedná o rizikové subjekty. Nejvyšší správní soud uvádí, že virtuální sídlo může mít s ohledem na specifika podnikatelské oblasti své opodstatnění, u prodejce automobilů se však bude jednat spíše o podezřelou okolnost. Ani statistiky týkající se zveřejňování účetních závěrek či odkaz na pochybení Generálního finančního ředitelství nemohou na posouzení věci ničeho změnit. Skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky nezveřejňovali účetní závěrky, stejně jako to, že sídlili na virtuálních adresách, nebyla nosným důvodem pro závěr, že se stěžovatelka vědomě účastnila daňového podvodu. Statistiky, podle nichž je nezveřejňování účetních závěrek běžným jevem, nemohou vyvrátit jiné, závažnější okolnosti, které jsou specifické pro tuto konkrétní věc. Ani případná pochybení orgánů veřejné moci, která jsou politováníhodným jevem, nezabývají daňové subjekty povinnosti počínat si při své obchodní činnosti tak, aby se neúčastnily podvodů na DPH. Soudní dvůr Evropské unie ve své judikatuře stvrdil, že osobám povinným k dani je uložena povinnost řádné péče, již lze rozumně požadovat při každém hospodářském plnění, aby se ujistily, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku (rozsudek ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *A proti Finanzamt M*).

pokračování

[95] Námitku směřující proti hodnocení skutečnosti, že dodavatelé stěžovatelky nepropagovali svoji činnost na internetu, neuplatnila stěžovatelka v řízení před krajským soudem, ač mohla. Nejvyšší správní soud ji proto vyhodnotil jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[96] Stěžovatelka namítá, že správce daně neprokázal, že okolnosti transakcí, které jí jsou vytýkány, se odchyľují od běžné praxe v daném oboru. Nejvyšší správní soud u jednotlivých objektivních skutečností poukázal na to, proč je za standardní považovat nelze, tedy buď svědčí o nadstandardním provázání článků v obchodním řetězci (poskytování prostředků k převozu vozidel), nebo o neobezřetném přístupu k ošetření reálně rizikových aspektů transakcí (neobjasněné změny v pozici dodavatele, absence písemných smluvních ujednání, způsob provádění plateb). Odůvodňovat, proč není standardní prodávat zboží pod nákupní cenou, je snad nadbytečné. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, pokud přesto stěžovatelka tvrdí ve vztahu k některým objektivním skutečnostem, že jsou v jejím odvětví standardní, měla nespočet možností svá tvrzení řádně vysvětlit a doložit. Tvrdí-li, že svoji verzi obchodního prostředí na daném segmentu trhu správci daně přdestřela dostatečně, a ten na tato její tvrzení nereagoval, nezakládá se toto tvrzení na pravdě. Stěžovatelka toliko vyvracela jednotlivé závěry správce daně, a to tak, že předkládala další nelogická vysvětlení, která nemohla pochyby správce daně vyloučit, nýbrž spíše prohloubit (viz například výše zmíněné vysvětlení stran obchodních přírážek), popř. zjištěné okolnosti marginalizovala (viz její podíl na převozu vozidel).

[97] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se žalovaným, že skutečnost, že stěžovatelka nebyla uznána trestně odpovědnou ze spáchání trestného činu zkrácení daně, je mimoběžným argumentem. Trestní řízení ve věci daňové kriminality a daňové řízení nejsou vnitřně provázány, řídí se jinými procesními zásadami a fungují v nich rozdílné důkazní standardy (nejen z hlediska rozložení důkazního břemena, nýbrž i míry pravděpodobnosti). Je tedy zcela myslitelné, aby byl učiněn závěr o vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, a zároveň aby tento subjekt za své jednání nebyl trestně odpovědný (v podrobnostech např. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71). Tuto námitku ostatně stěžovatelka uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, tedy v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s. Ze stejného důvodu je nepřipustná i námitka, že měl správce daně vycházet z výpovědí (blíže neoznačených) získaných orgány činnými v trestním řízení.

[98] Stěžovatelce lze přisvědčit, že správce daně obecně nesmí účelově postupovat tak, aby dosáhl vyrovnání rozpočtové ztráty vybráním chybějící daně u subjektu, u kterého se to jeví jako nejjednodušší. Zároveň však platí, že tak může postihnout všechny subjekty řetězce, u kterých je prokázána vědomá účast na podvodu na DPH. Nevědomost o existenci daňového úniku představuje hmotněprávní podmínku nároku na odpočet (viz rozsudek SDEU ve věci C-596/21 *A proti Finanzamt M*, nebo rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 162/2023-53). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelčina vědomá účast byla v nynější věci prokázána dostatečně.

[99] Jakkoliv Nejvyšší správní soud některé úvahy krajského soudu, resp. správních orgánů korigoval, ve výsledku shledal, že stěžovatelčiny námitky stran její vědomosti o zapojení do daňového podvodu nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[100] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[101] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. listopadu 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.
předseda senátu