

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **G. I. Cars, s. r. o.**, se sídlem Musílkova 104/40, Praha 5, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č. j. 24963/14/5000-14303-711661, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2017, č. j. 6 Af 102/2014 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Dne 3. 2. 2014 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platební výměr č. j. 628326/14/2005-24902-102344, kterým žalobci na základě výsledku postupu k odstranění pochybností doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 v rozsahu neprokázaného nároku na odpočet daně na vstupu ve výši 260.331,58 Kč.

[2] Rozhodnutí správce daně žalobce napadl odvoláním, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl.

[3] Závěry žalovaného žalobce napadl žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 14. 8. 2017 zamítl. Konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je dostatečné, srozumitelné a konkrétně osvětluje důvody příslušného rozhodnutí, popisuje konkrétní skutkový stav a příslušná skutková zjištění, přičemž zároveň tato skutková zjištění právně hodnotí.

[4] Žalobce dle městského soudu pouze vytrhl některé obraty z odůvodnění, a tyto jednotlivosti pak napadl, aniž by však bral v potaz celkové odůvodnění a jiná zjištění, která příslušný závěr správce daně plně podporují. Uplatněné žalobní body rovněž nerespektovaly příslušnou právní úpravu daňového procesu ohledně zjišťování skutkového stavu. Jestliže daňový subjekt některé skutečnosti tvrdí v daňovém přiznání, musí očekávat, že správce daně po něm bude vyžadovat, aby tyto skutečnosti prokázal. Pokud daňový subjekt na výzvu správce daně tyto skutečnosti neprokáže, nemůže jej k tomu správce daně nutit. Musí pak však počítat s tím, že správce daně bude, jako v nyní posuzovaném případě, vycházet ze skutečností, které mu mohou být známy, a z nich bude příslušný skutkový stav konstituovat.

[5] Městský soud dále uvedl, že žalobní body nemířily na podstatu věci, která byla dostatečně jasně a srozumitelně popsána v odůvodnění, a na které soud pro úplnost odkázal.

[6] Následně se městský soud vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům. Nejprve odmítl odkaz žalobce na rozsudek Evropského soudního dvora sp. zn. C-90/01 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 81/2007 jako nepřípadný, neboť poukazovaná rozhodnutí řešila jinou skutkovou a právní situaci. Zdůraznil, že v nynějším případě nebyl žalobce postižen za nesrovnalosti v plnění jiných daňových subjektů na straně jeho dodavatele, ale za důvodné podezření z účasti na daňovém podvodu, které nijak nevyvrátil.

[7] Po žalobci nebylo požadováno, aby prokázal daňově významné skutečnosti, které se týkají jiného daňového subjektu. Skutečnosti ohledně společnosti PD CARS, s. r. o., byly zjišťovány s cílem prokázat povědomost žalobce o příslušném daňovém podvodu, a to zejména prostřednictvím osoby tehdejšího jednatele a společníka, který rovněž za příslušné osoby podepisoval daňové doklady.

[8] Účast na daňovém podvodu se zjišťuje na základě objektivních skutečností, které mohou vést k závěru, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, a že o této skutečnosti buď věděl, nebo vědět mohl. Proto je naprosto klíčové zjištění, jakou úlohu hrála osoba tehdejšího jednatele a společníka, neboť takovou povědomost musela mít. Z tohoto pohledu byla tedy poukazovaná osoba hodnocena, k čemuž soud odkázal na napadené rozhodnutí žalovaného.

[9] K tvrzení žalobce, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí potvrdil splnění hmotněprávních i procesněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet, soud vyslovil, že se jednalo o jednotlivé věty a obraty, z nichž vyplývá přesvědčení

žalovaného, že žalobce jako daňový subjekt formálně splnil svou povinnost tvrzení (podat daňové přiznání), které doložil daňovými doklady (fakturou). Nesplnil však již další povinnosti důkazní. Dle soudu nemá tato formulace vliv na srozumitelnost odůvodnění jako celku, a proto ani vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[10] Městský soud dále odmítl, že by se žalovaný nevypořádal s rozsudky, na které žalobce poukázal v podaném odvolání. Poukazované rozsudky nebylo na skutkový a právní stav nyní posuzovaného případu možno použít, což žalovaný v odůvodnění uvedl.

[11] Městský soud dále konstatoval, že posouzení společnosti PD CARS, s. r. o., bylo nutné pro zhodnocení účasti žalobce jako daňového subjektu na příslušném podvodném řetězci, a to zejména prostřednictvím osoby tehdejšího jednatele a společníka obou společností.

[12] Soud připustil, že každé neodvedení daně nelze označit za daňový podvod, pokud se tak však děje u subjektu, který je zjevně pouze prázdnou schránkou, a opakovaně je v krátkém čase převeden na různé fyzické osoby, pak takové jednání skutkovou podstatu daňového podvodu naplňuje.

[13] Městský soud vyjádřil nesouhlas s tím, že by spojitost žalobce jako daňového subjektu a společnost PD CARS, s. r. o., prostřednictvím osoby jejich tehdejšího jednatele a společníka, byla pouhou spekulací. Dle soudu v dané věci není podstatné, zda tato fyzická osoba v nějakém časovém okamžiku byla statutárním orgánem, ale to, zda věděla či mohla vědět o příslušném daňovém podvodu. Tato skutečnost ze všech těchto zjištění plyne. Je nepodstatné, zda tato osoba podepisovala daňové doklady jiných daňových subjektů (Czech Auto Company), a na základě jakého zmocnění tak činila – podstatné je, že když tato fyzická osoba tyto doklady podepisovala, musela vědět o několikanásobném převodu příslušného automobilu za ekonomicky nevýhodnou cenu.

[14] K žalobcově námitce, že společnost PD CARS, s. r. o., nebyla uvedena v systému nespolehlivých plátců daně, městský soud uvedl, že tato skutečnost byla pro posouzení věci nepodstatná, neboť z ostatních skutečností je zjevné, že žalobce o daňovém podvodu v rámci příslušného řetězce minimálně vědět mohl.

[15] Městský soud uzavřel, že žalobce nijak konkrétně nezpochybnil množství konkrétních zjištění, kterými byl zdůvodněn závěr o účasti žalobce v příslušném řetězci na daňovém podvodu, když tyto žalobní body pouze vytrhávají jednotlivosti a nemíří na celou podstatu věci, a proto nemohou být úspěšnými.

[16] Městský soud proto v záhlaví popsaným rozsudkem žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[17] Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Namítá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázky spojené s daným případem, nesprávně zjistil a posoudil skutkovou podstatu projednávané věci a předmětný rozsudek opřel o nedostatečné důvody, a že jeho rozhodnutí ve věci je proto nezákonné.

[18] Stěžovatel namítá, že městský soud v napadeném rozsudku nesprávně posoudil otázku týkající se aplikace ustanovení § 72 a § 73 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH), tedy podmínky, za jakých je možné uplatnit nárok na odpočet DPH.

[19] Stěžovatel je přesvědčen, že mu nelze klást k tíži jednání jiného subjektu, za které není právně odpovědný. Pokud společnost PD CARS, s. r. o., dle zjištění správce daně nesplnila řádně své daňové povinnosti, nelze z tohoto důvodu vyloučit daňový nárok na straně stěžovatele, který vyplývá z řádně provedeného obchodu se společností COLY PROMOTION, s. r. o. a který byl v průběhu postupu správce daně řádně doložen. Stěžovatel odmítá, že údajná spojitost mezi stěžovatelem a jednáním společnosti PD CARS, s. r. o., představuje důvod pro odepření předmětného nároku na odpočet daně na straně stěžovatele. Stěžovatel poukázal, že dle výkladu evropského soudního dvora není přijatelné, aby daňové orgány postihovaly poplatníka za nesrovnalosti v plnění daňových a jiných povinností na straně jeho dodavatele. S ohledem na to, že v nyní šetřené věci se nejedná o přímého dodavatele stěžovatele, tím spíše musí být posuzovaná věc nezávislá na tom, do jaké míry plnila své daňové povinnosti společnost PD CARS, s. r. o.

[20] Finanční orgány ani městský soud dle stěžovatele nepřinesly žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že by stěžovatel měl o činnosti uvedeného dodavatele jakkoli pochybovat, natož pak do té míry, která by mu bránila s ním spolupracovat. Stěžovatel zdůrazňuje, že u společnosti PD CARS, s. r. o., byl ještě k datu 2. 10. 2014 uveden údaj, že nejde o nespolehlivého plátce (k tomu viz výtisk příslušné informace ze systému daňové správy ADIS). Lze předpokládat, že tomu tak bylo i v době, kdy ze strany žalobce došlo v březnu 2013 k nákupu příslušného vozidla.

[21] Stěžovatel dodává, že dodržel všechny prvky obezřetnosti, jak je chápe Generální finanční ředitelství, tzn. kontrola nespolehlivých plátců a kontrola dodavatele v obchodním či insolvenčním rejstříku. Závěry žalovaného i městského soudu ohledně údajného daňového podvodu, kterého se měl stěžovatel zúčastnit, tedy stěžovatel odmítá jako nepodložené.

[22] Stěžovatel má za to, že závěry finančních orgánů ohledně povědomí stěžovatele o údajném daňovém podvodu jiného subjektu zůstaly v rovině pouhé spekulace. Závěry městského soudu ohledně údajné propojenosti stěžovatele a společnosti PD CARS, s. r. o., pak bez dalšího vycházejí pouze z tvrzení žalovaného uvedených v jeho rozhodnutí. Ze skutečnosti, že Patrik Pokorný za společnost PD CARS, s. r. o., podepsal 19. 12. 2012 fakturu a příjmové doklady v souvislosti s prodejem vozidla společnosti Czech Auto Company, s. r. o. (bod 27 předmětného rozhodnutí), lze dovozovat pouze to, že Patrik Pokorný byl společností PD CARS, s. r. o., zmocněn k vyřízení konkrétního obchodu. V dané době již nebyl jednatelem ani společníkem této společnosti, nelze tedy dovozovat jakoukoli povědomost dotyčného o tom, jakým způsobem bude tento obchod vypořádán ze strany společnosti v rovině daňové, natož to že Patrik Pokorný minimálně mohl a měl vědět, že společnost svůj závazek na DPH neuhradí.

[23] Dle stěžovatele rovněž došlo k posunu v judikatuře, dle které musí finanční orgány prokázat závěr, že daňový subjekt „věděl nebo musel vědět“, což v daném případě ani nebylo předmětem úvah a dokazování žalovaného.

[24] Dále stěžovatel namítá, že žalovaný neuvedl žádnou okolnost, ze které by vyplývala nedostatečná obezřetnost stěžovatele při sjednávání spolupráce se společností COLY PROMOTION, s. r. o., na základě které měla na jeho straně vzniknout pochybnost o způsobu jednání uvedené společnosti.

[25] Stěžovatel je přesvědčen, že u něj nelze dovozovat jakékoli jednání, které by mělo prvky daňového podvodu. Obchod s předmětným vozidlem byl na straně stěžovatele z daňového hlediska vypořádán zcela v souladu s právními předpisy. Při pořízení vozidla si stěžovatel uplatnil daň na vstupu, přičemž při jeho následném prodeji vznikla stěžovateli povinnost k úhradě daně na výstupu, která byla ze strany stěžovatele řádně vypořádána.

[26] Jestliže měl žalovaný pochybnosti o údajné povědomosti stěžovatele o protiprávním jednání společnosti PD CARS, s. r. o., stěžovateli není zřejmé, jak by měl takové pochybnosti vyvracet, když obecně platí, že nikdo není povinen prokazovat to, co sám netvrdí, resp. po nikom nemůže být požadováno prokazování negativní skutečnosti (v daném případě skutečnosti, že žádné povědomí o údajném daňovém podvodu společnosti PD CARS, s. r. o., na straně stěžovatele neexistovalo), k čemuž stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 81/2007 ze dne 9. 10. 2007.

[27] V případě, že měl správce daně, resp. městský soud, pochybnosti o průběhu a realizaci uvedené obchodní transakce, měl přistoupit k výslechu svědka Marka Jánoše, který byl v rozhodné době jednatelem společnosti COLY PROMOTION, s. r. o., a byl tedy způsobilý osvědčit veškeré okolnosti tohoto obchodu.

[28] Správce daně nemůže stěžovateli přičítat k tíži, že nedoložil jeden konkrétně určený důkazní prostředek (kupní smlouvu), neboť je zcela na něm, jakým způsobem bude prokazovat uskutečnění plnění, které je předmětem kontroly. Pokud byl v průběhu řízení stěžovatelem navržený důkaz v podobě výslechu svědka (dodavatele) odmítnut, není spravedlivé, aby stěžovateli bylo vyčítáno, že nepředložil relevantní důkazy o příslušné kupní smlouvě. Stěžovatel poukazuje, že dřívější obchodní zákoník ani nynější občanský zákoník nepožadují, aby kupní smlouva na movitou věc měla písemnou formu.

[29] Stěžovatel uzavřel, že správce daně, žalovaný ani městský soud nepředložili žádné důkazy, které by prokazovaly uváděnou nevěrohodnost důkazů či důkazních návrhů předložených stěžovatelem, či údajnou stěžovatelovu účast na daňovém podvodu.

[30] Žalovaný se k věci vyjádřil přípisem ze dne 27. 11. 2017, kterým navrhuje kasační stížnost zamítnout. Uvádí, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Zdůrazňuje, že důvodem odepření nároku na odpočet daně byl fakt, že v daném případě vyšlo najevo, že obchodní řetězec, v němž plnění proběhlo, byl stižen podvodem na DPH, přičemž objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že stěžovatel o tomto podvodu mohl a měl vědět. Ověřování společnosti v databázi nespolehlivých plátců až po přijetí zdanitelného plnění je pro věc zcela nepodstatné. Odkaz na postup GFŘ je nepřípadný. Personální

propojení subjektů zapojených do obchodní transakce bylo klíčovou objektivní okolností svědčící o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že předmětné plnění bylo stiženo podvodem na dani. Byly rovněž zohledněny další skutečnosti, a to nesrovnalosti v technickém průkazu převáděného automobilu, neměnná cena při jednotlivých převodech, provádění převodů v rychlém časovém sledu a nedoložení kupní smlouvy a úhrada v hotovosti. Tyto skutečnosti jsou natolik nestandardní, že ve stěžovateli měly vzbudit obezřetnost, přesto však nebyla zjištěna žádná preventivní opatření ze strany stěžovatele. Tvrzení stěžovatele, že došlo k judikaturnímu posunu ohledně toho, že by správě daně musel unést důkazní břemeno o tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, je nepodložené a žalovaný jej odmítá jako nepravdivé. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 81/2007 je nepřípadný. Stěžovatel vytrhává z kontextu dílčí konstatování z odůvodnění rozhodnutí a zcela dezinterpretuje samotnou podstatu řízení. Absence kupní smlouvy neměla vliv na neunesení důkazního břemene stěžovatelem ve vztahu k existenci plnění, neboť o něm správce daně neměl pochyb. Absence písemné kupní smlouvy však byla vzata v potaz ve vztahu k posuzování objektivních okolností svědčících o povědomí stěžovatele o daňovém podvodu. Správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností o předmětné transakci, následně bylo důkazní břemeno přeneseno na stěžovatele, ten však neprokázal, že při přijetí zdanitelného plnění postupoval obezřetně a přijal taková opatření, která po něm lze rozumně požadovat tak, aby zabránil své účasti na plnění, které je zasaženo podvodem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Kasační stížnost je projednatelná, na základě posouzení však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není důvodná.

[32] Stěžovatel především namítá, že mu nelze klást k tíži jednání jiného subjektu, za které není právně odpovědný. Tuto námitku hodnotí Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Správce daně na stěžovatele v žádném případě nepřenesl povinnosti jiného daňového subjektu ani po něm nepožadoval prokázat skutečnosti, které by stěžovatel prokázat nemohl. Jak žalovaný i městský soud podrobně popsali, stěžovatel nebyl postižen za jednání jiného subjektu, ale proto, že vyšlo najevo, že obchodní řetězec nákupu a prodeje automobilu byl stižen podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž objektivní okolnosti (viz níže) nasvědčují tomu, že stěžovatel o tomto podvodu mohl a měl vědět. Stěžovatel přitom neprokázal, že ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 80/2012 - 27, či ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61) učinil jakákoli opatření, která od něj lze racionálně požadovat, aby se zapojení do podvodného řetězce vyhnul. Není tedy dovozována odpovědnost stěžovatele za podvod provedený třetí osobou, ale za jeho vlastní jednání.

[33] Posuzovaná věc se týká podvodu na DPH, k nimž se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjádřil, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), naposledy

rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)].

[34] Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04,-Sb.) „*Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“ (*Mahagében*, bod 49).

[35] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, uvedl, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další,* C-384/04).

[36] V nyní posuzovaném případě správce daně zjistil, že koupě a prodej osobního automobilu byly součástí obchodního řetězce PD CARS, s. r. o. – Czech Auto Company, s. r. o. – dodavatel (COLY PROMOTION, s. r. o.) – stěžovatel – FIVE POINTS, s. r. o. Všechny články řetězce uplatnily u koupě osobního automobilu nárok na odpočet. Společnost PD CARS, s. r. o., však neplní své daňové povinnosti a je nekontaktní. K podvodu na dani došlo tím, že společnost PD CARS, s. r. o., uplatnila nárok na odpočet DPH, aniž by v souvislosti s prodejem automobilu DPH odvedla.

[37] Z judikatury SD EU vyplývá, že účast na daňovém podvodu musí být podložena objektivními skutečnostmi, na jejichž základě lze dovodit, že daňový subjekt <u>věděl nebo měl vědět</u>, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, bod 59). V prvé řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti.

[38] Jako tyto objektivní skutečnosti správce daně označil následující zjištění. (1) Společnost PD Cars, s. r. o., ke dni 12. 12. 2012, kdy došlo k jejímu dvojímu převodu (viz níže) nehradila své daňové povinnosti a dlužila na DPH částku 416.592 Kč. Společnost je pro správce daně nekontaktní, v sídle společnosti se sídlo fakticky nenachází.

[39] Další objektivní skutečností je (2) personální propojení mezi společností PD CARS, s. r. o., a stěžovatelem prostřednictvím osoby Patrika Pokorného. Z veřejného rejstříku bylo zjištěno, že Patrik Pokorný byl jednatelem a jediným společníkem stěžovatele od 28. 1. 2013 do 29. 10. 2013 a zároveň byl zapsán jako jednatel a jediný společník společnosti PD CARS, s. r. o., od 30. 9. 2009 do 31. 12. 2012, tedy u obou společností v rozhodné době, kdy došlo k převodu osobního automobilu (8. 3. 2013 a 19. 12. 2012). Pokud jde o postavení Patrika Pokorného vůči společnosti PD CARS, s. r. o., je třeba konkretizovat, že ačkoli byl dne 19. 12. 2012 Patrik Pokorný stále zapsán v obchodním rejstříku jako jednatel a jediný společník společnosti PD CARS, s. r. o., a jménem této společnosti převedl předmětný automobil, z dokumentů dodatečně vložených do obchodního rejstříku vyplývá, že v den převodu, tj. 19. 12. 2012 již nebyl ani jednatelem ani společníkem. Dle Smlouvy o převodu obchodního podílu Patrik Pokorný prodal společnost PD CARS, s. r. o., dne 12. 12. 2012 Zdeňku Juhovi. Z notářského zápisu ze dne 25. 7. 2012 však vyplývá, že již k tomu dni byl Zdeněk Juha jmenován jediným jednatelem společnosti. K zápisu těchto skutečností do veřejného rejstříku nikdy nedošlo. Dne 12. 12. 2012 jmenoval Zdeněk Juha jednatelkou společnosti PD CARS, s. r. o., Kateřinu Nešporovou a společnost jí prodal, tyto skutečnosti byly následně zapsány do obchodního rejstříku, a to dne 31. 12. 2012. Smlouva o převodu obchodního podílu uzavřená mezi Zdeňkem Juhou a Kateřinou Nešporovou je navíc svým obsahem nedostatečná a nerespektuje obvyklé obchodní praktiky – této smlouvě chybí téměř jakýkoli obsah (např. není uvedena podrobnější identifikace obchodního podílu, prohlášení o závazcích společnosti, závěrečná ustanovení, ustanovení o účinnosti a platnosti smlouvy). Přestože Patrik Pokorný dne 19. 12. 2012, tj. v den převodu automobilu ze společnosti PD Cars, s. r. o., na společnost Czech Auto Company, již nebyl společníkem ani jednatelem společnosti PD Cars, s. r. o. (ačkoli do veřejného rejstříku byla tato skutečnost zaznamenána až později), podepsal fakturu i příjmové pokladní doklady u prodeje předmětného vozidla. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že s ohledem na osobní angažovanost Patrika Pokorného v obchodní transakci společnosti PD Cars, s. r. o., přestože v rozhodný den již nebyl jednatelem ani společníkem této společnosti, mu mohla a měla být známa skutečnost, že společnost nehradí své daňové povinnosti, a že nebude uhrazena ani daň za prodej předmětného automobilu. Rychlý převod společnosti a nestandardní chování jednatelů, kdy ke dni 12. 12. 2012 došlo k dvojímu převodu společnosti PD Cars, s. r. o., a účast Patrika Pokorného ve společnosti po jejím převodu prokazují, že Patrik Pokorný minimálně mohl a měl vědět, že společnost svůj závazek na DPH neuhradí.

[40] Za další objektivní skutečnost, ze které plyne, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se účastní podvodného jednání, označil správce daně fakt, že (3) stěžovatel v daňovém řízení nepředložil žádné důkazy, kterými by prokázal nabytí osobního automobilu (kupní smlouvu), a které by osvědčily, že ke koupi přistupoval obezřetně. Další nejasnosti vyplynuly z (4) předloženého technického průkazu. Patrik Pokorný měl vědět, že se jedná o tentýž automobil, který při své účasti ve společnosti PD CARS, s. r. o., prodal společnosti Czech Auto Company, neboť společnost Czech Auto Company byla zapsána jako vlastník v technickém průkazu. Podle tvrzení společnosti PD CARS, s. r. o., a Czech Auto Company se jednalo o prodej nového automobilu bez najetých kilometrů, v technickém průkazu je však uvedeno, že dne 20. 12. 2012 při první registraci v České republice byla provedena registrace ojetého automobilu. K převodu automobilu došlo dne

31. 12. 2012, kdy tento převod je v technickém průkazu zapsán ke dni 17. 4. 2013, a ke stejnému dni je v technickém průkazu zapsán i převod automobilu na stěžovatele, který jej koupil již dne 8. 3. 2012, k automobilu byla navíc vystavena pouze dvě osvědčení o registraci automobilu. Pochybnosti dále vycházely z (5) plateb v hotovosti, o jejichž uskutečnění lze reálně pochybovat. Nadto se jednalo o jednotlivé platby ve výši 300.000 Kč, což ukazuje na snahu obcházet zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Ač průběhu obchodních transakcí (6) nijak neklesala hodnota předmětného automobilu, dodavatel stěžovatele prodal stěžovateli automobil za nižší cenu, než za jakou automobil sám koupil, v tomto směru tedy na obchodní transakci prodělal. Stěžovatel následně prodal předmětný automobil za cenu o 570.000 Kč nižší, než za jakou jej koupil, tedy s velkou ztrátou. Tato transakce vyvolává pochybnosti o tom, zda cena nebyla úmyslně snížena pouze za účelem snížení odvodů na DPH.

[41] Všechny uvedené okolnosti založily relevantní pochybnosti o uskutečnění předmětného obchodu a ukazují na to, že stěžovatel o podvodu vědět mohl a měl. Bylo tedy na něm, aby prokázal, že přijal taková opatření a postupoval s takovou obezřetností, že vzhledem k okolnostem o podvodu nevěděl a vědět nemohl, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43, „*nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl, a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl.*“ Stěžovatel však žádné takové důkazy nepředložil, proto i správce daně, žalovaný i městský soud dospěli k závěru, že o podvodu vědět měl a mohl. Přestože tak splnil hmotněprávní i procesněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet na DPH, tak mu v souladu se zákonem nebyl na tento odpočet přiznán nárok.

[42] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením městského soudu, že žalovaný vzal v úvahu všechny rozhodné okolnosti, a správně posoudil, že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti o své účasti na daňovém podvodu, resp. o tom, že o podvodu vědět měl a mohl.

[43] Pokud jde o námitku posunu v judikatuře, na základě kterého by měl správce daně prokazovat, že daňový subjekt „věděl nebo musel vědět“ o své účasti na daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato námitka nebyla obsahem žaloby, a hodnotí ji jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[44] Rovněž námitky, že měl správce daně, resp. městský soud přistoupit k výslechu svědka Marka Jánoše, a že stěžovateli nelze vyčítat nepředložení jednoho konkrétně určeného důkazného prostředku (kupní smlouvy), nebyly obsahem žaloby, Nejvyšší správní soud je proto hodnotí jako nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[45] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně i žalovaný předložili ucelený argumentační systém založený na objektivních skutečnostech, kterým postavili na jisto, že v řetězci transakcí s předmětným automobilem došlo k podvodu na DPH, o kterém stěžovatel mohl a měl vědět, přičemž stěžovatel nedoložit žádné relevantní důkazy, které by svědčily o opaku. Městský soud rozhodnutí finančních orgánů správně posoudil, a Nejvyšší správní soud se s jeho hodnocením ztotožňuje. Kasační stížnost není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Žalobce se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměl ve věci úspěch. Žalované žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevznikly, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 8. února 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu