ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Select Automotive s.r.o.**, se sídlem K Novému dvoru 897/66, Praha 4, zast. JUDr. Adamem Batunou, advokátem se sídlem Václavské náměstí 846/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2017, č. j. 33167/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2020, č. j. 3 Af 32/2017 - 86,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dál jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2016, č. j. 4185369/16/2004-52524-108932, jímž byla stěžovatelce vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2012.

[2] Předmětem sporu je odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v částce 1 104 117 Kč uplatněného v souvislosti s přeprodejem automobilu Ferrari F12 Berlinetta („automobil“), neboť stěžovatelka se svým plněním podle závěrů správců daně účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděla, resp. vědět měla a mohla. Městský soud tomuto závěru přisvědčil, ztotožnil se s rozhodnutím

žalovaného a žalobní námitky shledal nedůvodnými. K námitkám, které se promítly do řízení o kasační stížnosti, uvedl následující.

[3] K zahájení daňové kontroly, a tudíž i k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, došlo dne 24. 2. 2014, nikoli dne 4. 2. 2013, daň tak byla vyměřena včas. Dne 4. 2. 2013 provedl správce daně v návaznosti na výzvu k odstranění pochybností ze dne 21. 1. 2013 v sídle stěžovatelky místní šetření, daňová kontrola (navazující na postup k odstranění pochybností) byla zahájena až dne 24. 2. 2014. Při místním šetření nemohla být kontrola zahájena, což plyne z jeho obsahu i průběhu (viz protokol o místním šetření). Daňová kontrola se oproti místnímu šetření netýkala celého zdaňovacího období listopad 2012, ale pouze konkrétních pochybností týkajících se konkrétního dokladu vystaveného společností NINE ELEVEN s.r.o. („dodavatelka automobilu"; společnost ke dni 6. 2. 2015 zanikla – pozn. NSS).

[4] Uzavření postupu k odstranění pochybností až po 13 měsících (výzva k odstranění pochybností byla vydána dne 21. 1. 2013 a daňová kontrola byla zahájena dne 24. 2. 2014) sice nebylo obvyklé, neodůvodněné či nepřiměřené průtahy (a tudíž nezákonnost) však v projednávané věci městský soud neshledal. Námitka byla jen zcela obecná, proto soud z daňového spisu toliko ověřil, že ve zmíněném mezidobí správce daně podnikl celou řadu na sebe navazujících úkonů k prověření tvrzené daňové povinnosti (včetně dožádání), které si vyžádaly potřebný čas; správce daně nepostupoval libovolně a běh řady událostí nemohl ovlivnit. Proti průtahům se ostatně stěžovatelka v daňovém řízení ani nijak nebránila.

[5] Soud potvrdil, že se stěžovatelka účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděla, resp. vědět měla a mohla. Správci daně popsali, v čem podvod spočíval, i okolnosti svědčící o vědomosti stěžovatelky o něm. Tyto skutečnosti prokázali. Naproti tomu se stěžovatelce nepodařilo prokázat dobrou víru, tedy že přijala rozumná a dostatečná opatření k zajištění toho, aby jí přijaté plnění nebylo součástí podvodu na DPH.

[6] Městský soud především přisvědčil správcům daně, že zjištěné okolnosti prokazují vědomost stěžovatelky o účasti na řádně identifikovaném podvodu a potvrdil, že jednání stěžovatelky nebylo nikterak obezřetné a její tvrzení v tomto směru neobstojí. Současně odmítl, že by se jednalo o informace stěžovatelce v době uzavírání obchodu nedostupné. Poukázal zvláště na tyto okolnosti:

i) stěžovatelka uzavřela kupní smlouvu na nákup automobilu za 256 000 EUR bez DPH dne 19. 9. 2012 bez znalosti čísla VIN automobilu a předání technického průkazu, ačkoli podle smluvního ujednání byla dodavatelka automobilu jeho vlastníkem; stěžovatelka tak neznala a neověřila si původ automobilu,
ii) technický průkaz byl vystaven až dne 6. 12. 2012, aniž by v něm byla dodavatelka automobilu uvedena; průkaz byl vystaven k žádosti společnosti EXELERO CARS BRNO, s.r.o. („Exelero Brno"; společnost ke dni 10. 4. 2019 zanikla – pozn. NSS),
iii) z kupní smlouvy a její realizace nelze vlastnictví automobilu dodavatelkou automobilu seznat; u autorizovaného prodejce společnosti Scuderia Praha a.s. („Scuderia"), tj. prvního článku řetězce, byl automobil objednán dne 19. 11. 2012 a dodán dne 21. 11. 2012 jinými osobami než dodavatelkou automobilu nebo stěžovatelkou,
iv) stěžovatelka působila na trhu jako profesionál; sama tvrdila, že se obchodováním s osobními automobily (včetně luxusních) zabývá,

v) dodavatelka automobilu nepůsobila v odvětví (luxusních) automobilů, podle informací z jejích internetových stránek obchodovala s mobilními telefony,
vi) stěžovatelka se na dodavatelku automobilu obrátila na doporučení svého zaměstnance V. B., který obchod rovněž zajišťoval, u stěžovatelky byl však zaměstnán teprve od března 2012 a jiné podobné obchody pro stěžovatelku nezajišťoval,
vii) zvláštnosti obchodní praxe spočívající v evidenci překupníků na tzv. *black listu*, který podle tvrzení stěžovatelky znemožňuje opakovaně objednávat luxusní automobily u téhož (autorizovaného) dodavatele, nebyly dány, neboť společnost Scuderia takovou evidenci podle svého prohlášení nevedla, a opakovaný prodej týmž odběratelům tak nevyloučila (v této souvislosti soud zdůraznil, že uvedené posouzení plně odpovídá závěrům rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, na něž stěžovatelka odkazovala),
viii) doporučení na dodavatelku automobilu, včetně pomoci při sjednávání obchodu, měla stěžovatelka získat od svého obchodního partnera společnosti EXELERO CARS PRAHA, s.r.o. („Exelero Praha"; společnost ke dni 7. 1. 2022 zanikla – pozn. NSS) a jejího obchodního zástupce E. M. To jí mělo podle městského soudu vést k obezřetnosti, neboť se společností Exelero Praha uzavřela dne 30. 8. 2012 kupní smlouvu na nákup jiného luxusního automobilu a dne 5. 9. 2019 uhradila zálohu (ve výši 40 000 EUR); plnění jí však nebylo předáno (ve sjednané lhůtě 24 dní) a ani záloha nebyla vrácena, proto v této věci sama podala trestní oznámení. Stěžovatelka si tak měla být vědoma, že obchodní transakce s dodavatelkou automobilu naplánovaná na 4. čtvrtletí 2012 nemusí proběhnout standardním způsobem (v době předání automobilu neměla se společností Exelero Praha bezproblémový vztah). Soud nicméně korigoval závěr žalovaného, že by negativní zkušenost byla dána již při uzavření kupní smlouvy s dodavatelkou automobilu (dne 19. 9. 2012), důvody pro prověření obchodu nicméně nabyla stěžovatelka následně,
ix) stěžovatelka si v souladu se svým vyjádřením byla vědoma personálního propojení dodavatelky automobilu se společnostmi EXELERO GROUP a.s. („Exelero Group"; od 9. 1. 2014 EXELERO GROUP a.s. v likvidaci – pozn. NSS), Exelero Praha a Exelero Brno. Sama popsala mechanismus přeprodeje automobilu a uvedla, že dodavatelka automobilu byla jen „*nastrčenou' společností*", dokonce dodala, že se chovala při předávání automobilu podezřele. Rovněž V. B., zaměstnanec stěžovatelky, existenci řetězce ve své výpovědi popsal. Nákup automobilu přes prostředníky neměl žádný racionální důvod (naopak odporuje tomu, že podle jednatele stěžovatelky Ing. Karla Bárty je nejvyšší zájem o luxusní automobily při uvedení na trh, proto je důležité je získat co nejdříve). Nadto byl obchod sjednáván v podstatě s E. M., nikoli se zástupcem (neznámé) dodavatelky automobilu (s ní se jednatel stěžovatelky Ing. K. Bárta setkal až při předání automobilu),
x) automobil si stěžovatelka převzala v prostotách autosalonu Exelero Praha (nikoli autosalonu autorizovaného prodejce) a na automobil byly připevněny reklamní nálepky s označením „*Exelero Cars*" (přesto a navzdory textu kupní smlouvy bylo podle výpovědí Ing. K. Bárty, jednatele stěžovatelky, možné ověřit původ automobilu až při jeho přepravě do Německa),
xi) pro stěžovatelku se nejednalo o rutinní (každodenní) obchod, přičemž s dodavatelkou automobilu dříve neobchodovala,
xii) nejasnosti, nikoli ujištění o standardnosti obchodu, vzbuzuje i ručitelské prohlášení předsedy představenstva společnosti Exelero Group Bc. Karla Jíchy ze dne 19. 9. 2012 za dluh dodavatelky automobilu.

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření k ní

[7] Rozsudek městského soudu napadla stěžovatelka v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s, a navrhla jeho zrušení a vrácení věci soudu k dalšímu řízení.

[8] Trvá na tom, že k zahájení daňové kontroly, a tudíž i k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně, došlo již dne 4. 2. 2013, nikoli až dne 24. 2. 2014. Daň tak byla vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Místním šetřením dne 4. 2. 2013 byla materiálně (fakticky), byť ne výslovně, zahájena daňová kontrola, neboť správce daně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a začal provádět konkrétní kontrolní úkony,

tedy shromažďovat podklady k uplatněnému odpočtu (odkázala na protokol o místním šetření a rozsudky ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60, č. 1021/2007 Sb. NSS; ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, č. 1440/2008 Sb. NSS; a ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 - 29). Nerelevantní je poukaz městského soudu, že se místní šetření týkalo celého zdaňovacího období listopad 2012 a daňová kontrola jen konkrétního obchodního případu, neboť změna rozsahu daňové kontroly nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Zároveň dodala, že podle výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2013 měla doložit kompletní účetnictví pro příslušné zdaňovací období, proto byl správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu, nikoli ji obcházet místním šetřením (rozsudek ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, č. 3604/2017 Sb. NSS).

[9] Dále stěžovatelka namítá, že správce daně překročil zákonný rámec postupu k odstranění pochybností. Ten nemá sloužit k obsáhlému a náročnému dokazování, o které v případě podvodů na DPH zpravidla jde. Zahájení daňové kontroly až po třinácti měsících vedení postupu k odstranění pochybností je tak nezákonné (odkázala na rozsudky ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS; a ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41).

[10] Současně stěžovatelka brojí i proti samotnému závěru o odepření nároku na odpočet DPH uplatněného v souvislosti s přeprodejem automobilu.

[11] *Předně* považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný. Soud nečiní vlastní úvahy, pouze odkazuje na rozhodnutí žalovaného a jeho závěry bez dalšího přebírá (odkázala na rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 2 As 18/2007 - 115). Zároveň se soud nezabýval všemi skutečnostmi uvedenými v žalobě. Rozhodnutí žalovaného považoval za správné jen z důvodu obsáhlosti. Vyčítá žalovanému (body 53 a 54), potažmo městskému soudu (bod 107), že nijak nespecifikovali, jaká opatření měla stěžovatelka přijmout. Nepopsali ani běžnou obchodní transakci v daném odvětví. I tyto jejich obecné závěry považuje za nepřezkoumatelné.

[12] Pokud jde o údajnou předchozí negativní zkušenost stěžovatelky se společností Exelero Praha, napadený rozsudek je vnitřně rozporný. Jednou jde totiž o okolnost, která jí jde k tíži (bod 92), podruhé nikoli (bod 110). Závěr žalovaného (body 51 a 53) a městského soudu (bod 92) nemá ani oporu v daňovém spise. Problémy v obchodních vztazích se společností Exelero Praha, jejíž obchodní zástupce E. M. měl stěžovatelce dodavatelku automobilu doporučit, totiž nastaly až po uzavření kupní smlouvy. Nesouhlas městského soudu s vyjádřením v žalobě o bezproblémovosti obchodního vztahu se společností Exelero Praha k okamžiku *předání* automobilu je zavádějící a účelové, stěžovatelka tvrdila a doložila, že tento vztah byl bezproblémový k okamžiku *uzavření* obchodní transakce.

[13] *Za druhé* nesouhlasí s posouzením otázky unesení důkazního břemene, tedy s tím, že by břemeno neunesla, zatímco žalovaný ano. Vědomost subjektu o zapojení do podvodného řetězce prokazuje výhradně správce daně [rozsudek Soudního dvora Evropské unie („Soudní dvůr“) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében* a *Dávid*, C-80/11 a C-142/11; rozsudky ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30; a č. j. 5 Afs 60/2017 - 60], proto je závěr městského soudu

o neunesení (přeneseného) důkazního břemene (bod 118) zcela mylný. Správci daně vědomost stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce neprokázali.

[14] Současně platí, že argumentuje-li subjekt specifiky obchodní praxe v daném odvětví (zde trhu s luxusními automobily, viz vyjádření ze dne 9. 7. 2014, založené na poř. č. 43 daňového spisu), musí se s jeho tvrzeními správce daně vypořádat (rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). Závěr o nestandardnosti obchodní transakce tak musí být učiněn s ohledem na příslušné odvětví. Stěžovatelka tvrdila, že nemohla automobil pořídit přímo od autorizovaného prodejce (společnosti Scuderia), který nemá zájem o prodej luxusních automobilů překupníkům a za tímto účelem vede tzv. *black list*. Posouzení provedené městským soudem (body 91 a 117) je zcela nedostatečné, neboť se spokojil s prohlášením společnosti Scuderia, která však tvrzenou specifickou praxi nevyloučila. Správci daně, potažmo městský soud, měli tvrzení stěžovatelky prověřit i u jiných autorizovaných prodejců, popř. překupníků; odkázal na internetové články popisující specifickou obchodní praxi. Závěr soudu je nepřezkoumatelný.

[15] Prokázání nestandardních okolností je podmínkou pro přenesení kontrolní činnosti na daňový subjekt, tedy pro možnost zabývat se tím, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by účasti na podvodu předešel (rozsudky ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43, bod 49; a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017 - 41, kde NSS posuzoval obdobnou obchodní transakci). Správci daně však ani existenci okolností, které by bylo možné považovat za nestandardní, neprokázali.

[16] *Za třetí* rozporuje okolnosti, z nichž má vyplývat, že se účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděla, resp. vědět měla a mohla. Z napadeného rozsudku (ani rozhodnutí žalovaného) není jasné, jaká byla účast stěžovatelky na podvodném jednání. Nesouhlasí s tím, že by o řetězci zasaženém podvodem věděla, resp. vědět měla a mohla.

[17] Vědomost subjektu o zapojení do podvodného řetězce musí být hodnocena s ohledem na informace dostupné k okamžiku uzavření obchodní transakce. Správci daně, potažmo městský soud, však vycházeli z *ex post* získaných informací, k nimž stěžovatelka neměla přístup (např. schéma obchodního řetězce, neodvedení daně dodavatelkou automobilu nebo zpětný chod úhrad kupní ceny).

[18] Stěžovatelka shrnula, že dodavatelka automobilu v době uzavření kupní smlouvy formálně existovala po dobu dvou let, měla standardní výši základního kapitálu, obchodovala s elektronikou a mobilními telefony a byla jí doporučena (resp. obchodní transakce byla dojednána) stávajícím obchodním partnerem (odkázala na rozsudek ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33).

[19] Poukázala též na to, že v projednávané věci nebyly dány okolnosti, které jsou judikaturou NSS považovány za nestandardní (např. absence písemné formy či pojištění, nedostatečné vymezení předmětu plnění, neobvyklá cena plnění, hotovostní platby, problémovost obchodních partnerů, povaha podnikatelského prostředí, plnění nebylo fiktivní, kupní smlouva nebyla neplatná). Správci daně, potažmo městský soud, nicméně vyzdvihli okolnosti svědčící v neprospěch stěžovatelky a přehlédli právě zmíněné i další (např. v roce 2012 nebyly luxusní automobily rizikovou komoditou, nebylo zavedeno

kontrolní hlášení ani osoba nespolehlivého plátce, dodavatelka automobilu neexistovala pouze formálně, automobil byl v perfektním stavu) okolnosti, které jí jsou ku prospěchu (rozsudek č. j. 6 Afs 365/2017 - 41).

[20] Nakonec kazuisticky rozporuje jednotlivé okolnosti, které podle žalovaného a městského soudu svědčí o nestandardnosti obchodní transakce:

i) jednání se zprostředkovateli je běžná obchodní praxe,
ii) obchodní transakci zajišťoval zaměstnanec stěžovatelky, přičemž jde o běžnou obchodní praxi, kupní smlouvu nadto podepsal jednatel stěžovatelky,
iii) obchod nemohl být sjednán s autorizovaným prodejcem, neboť pro novinky na trhu (jejichž nabídka je limitována) je stanoven pořadník, na němž se nenacházela,
iv) Roman Michna se stal jednatelem dodavatelky automobilu až dne 15. 11. 2012 (nikoli 4. 10. 2012), jeho výpověď tak nelze klást stěžovatelce k tíži,
v) s dodavatelkou automobilu uzavřela standardní kupní smlouvu (včetně specifikace automobilu), přičemž ověření původu automobilu prostřednictvím čísla VIN nebylo fakticky možné učinit při uzavření smlouvy dne 19. 9. 2012, ale až z certifikátu o konformitě (EC Certificate of Conformity) ze dne 13. 11. 2012, který jí byl zaslán dne 5. 12. 2012 (odkázala na rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében* a *Dávid*),
vi) uvedení dne 22. 10. 2012 jako dne uskutečnění zdanitelného plnění nelze klást stěžovatelce k tíži, neboť fakturu vystavila dodavatelka automobilu,
vii) výpověď Kamila Bělíka, jednatele dodavatelky automobilu, Jana Hrazdílka, jednatele společnosti Exelero Brno, a Bc. K. Jíchy, jednatele společnosti Exelero Praha, nelze klást stěžovatelce k tíži,
viii) stěžovatelka měla za to, že zakázku uskutečnila dodavatelka automobilu, o řetězci popsaném správci daně nevěděla, nelze jej proto klást k její tíži (to současně platí i pro zpětný chod úhrad kupní ceny),
ix) zrušení obchodního případu v evidenci pro účely DPH dodavatelkou automobilu a nevrácení zálohy nelze klást stěžovatelce k tíži,
x) převod vlastnického práva nelze zaměňovat se správní evidencí vozidel; z toho, že žadatelem o vydání technického průkazu byla společnost Exelero Brno, neplyne, že byla v tuzemském řetězci posledním vlastníkem automobilu, resp. že dodavatelka automobilu nebyla jeho vlastníkem.

[21] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření v řízení před městským soudem a navrhl kasační stížnost zamítnout.

[22] Daňová kontrola byla zahájena dne 24. 2. 2014 (viz protokol o zahájení daňové kontroly), nikoli dne 4. 2. 2013 při místním šetření. Žalovaný odkázal na závěr městského soudu. Doplnil, že v projednávané věci nejde o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, ale o přezkum výsledku daňové kontroly, resp. na ní navazujícího rozhodnutí.

[23] Správce daně nemohl předvídat, že bude dokazování obsáhlé, správně proto nejprve přistoupil k postupu k odstranění pochybností. Od vydání výzvy k odstranění pochybností pravidelně prováděl jednotlivé úkony, posléze se s ohledem na předpoklad rozsáhlejšího dokazování rozhodl zahájit daňovou kontrolu. Proti délce postupu k odstranění pochybností stěžovatelka před správci daně ani samostatnou žalobou (rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS) nic nenamítala, ač tak učinit mohla. Současně je její námitka jen zcela obecná, nespecifikovala, v čem konkrétně pochybení spatřuje. Správce daně postupoval zákonně, žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu.

[24] Rozsudek městského soudu považuje v souladu s judikaturou NSS a Ústavního soudu za plně přezkoumatelný. Pokud jde o předchozí negativní zkušenost stěžovatelky se společností Exelero Praha (a jejím obchodním zástupcem E. M.), žalovaný uvedl, že si na

jejím základě měla být vědoma, že obchod s dodavatelkou automobilu naplánovaný na 4. čtvrtletí 2012 nemusí proběhnout standardním způsobem. Současně souhlasil se závěrem městského soudu (který považuje za vnitřně zcela koherentní), že po nedodání předmětu kupní smlouvy (jiného luxusního automobilu) a nevrácení uhrazené zálohy, měla být stěžovatelka pozorná a prověřit realizaci již uzavřeného obchodu s dodavatelkou automobilu.

[25] K námitce rozložení důkazního břemene odkázal na rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42 (a zde citovanou judikaturu i judikaturu Soudního dvora), podle něhož správce daně musí nejprve prokázat, že daňový subjekt věděl (resp. měl a mohl vědět) o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří, má daňový subjekt ještě možnost se vyvinit, prokáže-li dobrou víru, tedy že si počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná (preventivní) opatření. Obě fáze se ve skutečnosti mohou prolínat. V souladu s těmito závěry správci daně v projednávané věci postupovali a vědomost stěžovatelky o zapojení do řetězce prokázali. Věnovali se i tvrzeným zvláštnostem obchodní praxe v daném odvětví, přičemž dospěli k závěru, že taková praxe nebyla dána (autorizovaný prodejce podle svého prohlášení tzv. *black list* jednoznačně nevedl, proto stěžovatelka mohla automobil pořídit přímo od něj, čemuž svědčí i potřeba tvrzené rychlosti uskutečnění obchodu; skutkový stav tak byl dostatečně zjištěn).

[26] Dále žalovaný podrobně zopakoval svou argumentaci, na jejím základě dospěl k závěru, že řetězec byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém stěžovatelka věděla, resp. vědět měla a mohla. Odkázal též na závěry městského soudu, s nimiž se ztotožnil. Tato argumentace námitky stěžovatelky spolehlivě vyvrací. Zdůraznil, že o okolnostech, na nichž správci daně svůj závěr vystavěli, stěžovatelka věděla v době uzavření obchodní transakce. Okolnosti obchodní transakce nebyly standardní. Slabinami přijatých opatření se žalovaný zabýval. Konkrétně poukázal i na to, že R. Michna se stal jednatelem dodavatelky automobilu dne 4. 10. 2012. Uvedl též, že stěžovatelka o propojenosti jednotlivých článků řetězce i zpětných úhradách kupní ceny povědomí měla.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejprve se soud zabýval okruhem námitek týkajících se tvrzených procesních pochybení správců daně.

[29] Z obsahu daňového spisu ověřil, že stěžovatelka podala dne 21. 12. 2012 souhrnné hlášení a přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 (poř. č. 1 a 2 daňového spisu). Správce daně vydal dne 21. 1. 2013 výzvu k odstranění pochybností, jíž stěžovatelku vyzval, aby předložila podklady, na jejichž základě přiznání sestavila, zejména evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů

vztahujících se k přijatým a uskutečněným plněním; pochybnosti mu vznikly ohledně osvobození od daně s nárokem na odpočet daně i o oprávněnosti nároku na odpočet daně, zejména o použití zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti (poř. č. 3 daňového spisu). Bezprostředně na to provedl správce daně dne 4. 2. 2013 v sídle stěžovatelky místní šetření, během něhož stěžovatelka předložila požadované doklady (viz protokol o místním šetření, poř. č. 5 daňového spisu).

[30] Posléze dne 22. 5. 2013 správce daně požádal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj o provedení místního šetření a prověření blíže specifikovaných skutečností u dodavatelky automobilu (poř. č. 6 daňového spisu). Odpověď obdržel dne 17. 9. 2013 (poř. č. 7 daňového spisu). Posléze dne 28. 11. 2013 proběhlo v sídle správce daně další místní šetření, během něhož se stěžovatelka vyjádřila k položeným otázkám a doložila požadované doklady (poř. č. 9 daňového spisu) a dne 17. 12. 2013 byl proveden výslech svědka V. B., zaměstnance stěžovatelky (poř. č. 10 daňového spisu). Až následně dne 22. 1. 2014 se správce daně rozhodl ukončit postup k odstranění pochybností a zahájit dne 29. 1. 2014 (popř. v náhradním termínu dne 30. 1. 2014) daňovou kontrolu (viz oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 1. 2014; poř. č. 11 daňového spisu). Stěžovatelka se z jednání omluvila, proto bylo přesunuto na 24. 2. 2014 (poř. č. 16 daňového spisu). Z protokolu o zahájení daňové kontroly (poř. č. 21 daňového spisu) plyne, že v sídle stěžovatelky byla zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012, a to „*v rozsahu oprávněnosti nároku na odpočet daně (...), zejména pak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti (...), tak i o správnosti daně přiznané na výstupu (...)*“ (viz str. 3).

[31] Pokud jde o námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z důvodu zahájení daňové kontroly již při místním šetření dne 4. 2. 2013, a nikoli až dne 24. 2. 2014 (viz shrnutí daňového spisu v bodech [29] a [30] výše), v projednávané věci je nesporné, že v prvním případě by prekluzivní lhůta z důvodu jejího dřívějšího přerušení podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, uplynula, ve druhém případě nikoli. Spor je veden jen o to, k jakému z uvedených okamžiků byla daňová kontrola zahájena.

[32] Již z výše uvedené rekapitulace daňového spisu (viz bod [29]) je zřejmé, že na místním šetření dne 4. 2. 2013 stěžovatelka v podstatě jen vyhověla bezprostředně předcházející výzvě k odstranění pochybností, a to předložením požadovaných dokladů. Z protokolu (viz poř. č. 5) plyne, že „*bylo uskutečněno místní šetření k uplatnění DPH za zdaňovací období listopad 2012*“, a dále z něj vyplývá, že se stěžovatelka zabývá obchodem s osobními motorovými vozidly (viz str. 3). Z bezprostředně navazujících kroků správce daně, jakož i z textu a obsahu protokolu neplyne, že by správce daně při samotném místním šetření prováděl úkony, které by odpovídaly zahájení daňové kontroly. Správce daně toliko shromažďoval podklady v přímé návaznosti na výzvu k odstranění pochybností. To odpovídá účelu místního šetření, jenž spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků, provádění ohledání a „mapování terénu“, tedy získávání předběžných informací za účelem ověření tvrzení daňového subjektu (§ 80 odst. 1 daňového řádu; srov. též rozsudek ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, č. 938/2006 Sb. NSS). Získáním předběžných informací může shromažďování podkladů bez dalšího skončit, anebo může naopak správce daně vést k zahájení daňové kontroly a k podrobnému prošetření správnosti tvrzené daňové povinnosti. Stěžovatelkou citovaná judikatura (viz bod [8] výše) tudíž není na projednávaný případ přiléhavá. Na uvedeném nic nemění, že

poukaz městského soudu na údajný rozdílný rozsah místního šetření a daňové kontroly není pro věc jakkoli relevantní; v tomto dílčím směru je tak jen zapotřebí jeho závěr korigovat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[33] Pokud stěžovatelka v této souvislosti namítá, že s ohledem na obsah výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2013 měl postup správce daně v projednávané věci od počátku charakter daňové kontroly, jde o námitku, která není ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, jelikož ji stěžovatelka v řízení před městským soudem neuplatnila, ač tak učinit mohla. Z obsahu žaloby (založené na č. l. 1 spisu městského soudu; viz str. 12), repliky (založené na č. l. 43 spisu městského soudu; viz str. 4) i jednání před městským soudem (viz záznam na č. l. 85 spisu městského soudu) kasační soud ověřil, že se stěžovatelka omezila pouze na samotné (strohé) zpochybnění řádnosti obsahu výzvy k odstranění pochybností (v níž neměly být uvedeny konkrétní pochybnosti správce daně), nenamítala však, že by postup správce daně měl od počátku charakter daňové kontroly.

[34] Stěžovatelka dále trvala na tom, že postup k odstranění pochybností trval nepřiměřeně dlouho, a proto byl nezákonný.

[35] Postup k odstranění pochybností slouží k neprodlenému a bezprostřednímu prověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Daňový řád nestanoví lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně tak musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů (viz rozsudek ze dne 20. 8. 2015, č. j. 10 Afs 83/2015 - 49, body 24 a 25). V této souvislosti NSS setrvale judikuje, že zákonná úprava postupu k odstranění pochybností odráží snahu „*o důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů*“ (viz rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, bod 19). Jelikož nejsou dány obecné hranice (ne)přiměřené délky postupu k odstranění pochybností, je každý případ nutné posuzovat jednotlivě s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti (viz rozsudek č. j. 10 Afs 83/2015 - 49, bod 26; k jednotlivým případům srov. vedle právě citovaného rozsudku např. rozsudky ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS; ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 - 27; nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 9 Afs 332/2017 - 45).

[36] Z obsahu daňového spisu (viz jeho rekapitulace v bodech [29] a [30] výše) plyne, že délka trvání postupu k odstranění pochybností byla z malé části přičitatelná stěžovatelce, neboť původně plánové zahájení daňové kontroly dne 29. 1. (popř. 30. 1.) 2014 bylo v důsledku její omluvy přesunuto o téměř jeden měsíc (na 24. 2. 2014). Současně je však zřejmé, že došlo k výrazným, nijak nezdůvodněným prodlevám mezi jednotlivými úkony ze strany správce daně. Především mezi provedením místního šetření dne 4. 2. 2013 a učiněním dožádání dne 22. 5. 2013 uplynuly více než tři a půl měsíce a mezi obdržením

odpovědi na dožádání dne 17. 9. 2013 a provedením dalšího místního šetření dne 28. 11. 2013 uplynuly další téměř dva a půl měsíce. I pokud by si správce daně nemohl učinit alespoň předběžnou představu o náročnosti a rozsáhlosti dokazování dříve, je již jen z tohoto důvodu trvání postupu k odstranění pochybností v délce třinácti měsíců v podstatné míře přičitatelné právě jemu. Nadto soud připomíná, že postup k odstranění pochybností není konstruován pro případy odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (viz rozsudek ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019 - 47). Ostatně žalovaný při jednání před městským soudem (viz záznam na č. l. 85 spisu městského soudu) sám uznal, že správce daně pochybil tím, že nepřistoupil k zahájení daňové kontroly dříve.

[37] Již jen z výše uvedeného je zřejmé, že v projednávané věci mohl být postup k odstranění pochybností skončen výrazně dříve. Navzdory tomu kasační soud nepovažuje za nutné se zabývat tím, v který okamžik se postup k odstranění pochybností stal již nezákonným, tedy kdy jej měl správce daně ukončit a zahájit daňovou kontrola. Vytýkané pochybení totiž nemá samo o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Vždy je třeba uvážit vliv procesního pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí ve věci, a to v mezích žalobních bodů (viz rozsudek č. j. 6 Afs 136/2019 - 47, bod 33, a tam citovaná judikatura, nebo ze dne 11. 3. 2021, č. j. 6 Afs 339/2020 - 38, bod 21). Žalobce tedy musí uvést, která jeho procesní práva chybný postup správce daně zkrátil, a zpochybnit skutková zjištění v tom smyslu, zda jsou použitelná pro vyměření daně (srov. též rozsudek ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28). Stěžovatelka však v projednávané věci žádné konkrétní zkrácení svých procesních práv netvrdila a skutková zjištění správců daně z důvodu procesních vad nezpochybňovala. Její námitka zůstala v žalobě i kasační stížnosti pohříchu obecná a kusá.

[38] Kasační soud proto uzavírá, že v projednávané věci není nepřiměřené trvání postupu k odstranění pochybností vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. V tomto směru je tak zapotřebí závěr městského soudu korigovat (srov. usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75). Současně kasační soud v této souvislosti připomíná, že je vázán námitkami stěžovatelky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) a nepřísluší mu domýšlet další hypotetické výhrady, jež by mu mohly být ku prospěchu. Takový postup by odporoval nejen zákonu, nýbrž i ústavním principům rovnosti a kontradiktornosti, na nichž je poskytování soudní ochrany založeno.

[39] Posléze se soud zabýval okruhem výhrad směřujících proti odepření nároku na odpočet DPH.

[40] Předem dalšího posouzení soud připomíná, že Soudní dvůr v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH dovodil, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[41] To platí nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla a mohla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným hospodářským subjektem

nacházejícím se výše nebo níže v řetězci). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, body 45, 46 a 60; a ve spojených věcech *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, nebo nověji rozsudek ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, body 45 a 48).

[42] V projednávané věci se kasační soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Jde o natolik závažnou vadu, že k ní soud přihlíží i bez námitky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Těmto kritériím rozsudek městského soudu dostál.

[43] Splnění kritéria přezkoumatelnosti neznamená, že soud musí za všech okolností vyslovit podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument, podstatné je, aby se vypořádal se všemi základními námitkami, což může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33; a ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. např. rozsudek ze dne 28. 5. 2019, č. j. 9 Ads 84/2019 - 51, bod 26). Platí, že „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68].

[44] Zároveň platí, že zpochybní-li daňový subjekt (třeba i nikoli nepatrnou část) dílčích skutkových zjištění správců daně o existenci řetězce zasaženého podvodem na DPH nebo o své vědomé účasti v něm, není potřeba se každým jednotlivým argumentem detailně zabývat. To platí za předpokladu, že soud proti těmto dílčím námitkám vystaví jasný, srozumitelný a ucelený soubor zjištěných a prokázaných skutkových okolností, z nichž jednotlivě i v jejich spojitosti rozumně plyne, že řetězec byl zasažen podvodem na DPH a daňový subjekt se jej vědomě účastnil. Jestliže tedy soud tento závěr srozumitelně popíše a vysvětlí, není nezbytně nutné, aby vyvrátil každý dílčí skutkový žalobní bod. Nelze totiž připustit, aby jednotlivé okolnosti byly vytrhávány z kontextu celé věci a hodnoceny izolovaně (viz rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, především body 59 až 61). Podstatou je naopak posoudit, zda podezřelé skutkové okolnosti jsou (samostatně i v jejich vzájemné souvislosti) nahodilé, izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí subjektu na podvodu na DPH, či nikoli (srov. rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[45] Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek městského soudu splňuje. Stěžovatelka v žalobě především obsáhle zpochybnila skutkové závěry správců daně o tom, že by o řetězci zasaženém podvodem věděla, resp. měla a mohla vědět. Z napadeného rozsudku je plně seznatelné, z čeho plyne, že stěžovatelka o své účasti na podvodu podle mínění městského soudu věděla, resp. měla a mohla vědět, i proč její skutkové výhrady nemohou obstát (viz též shrnutí v bodě [6] výše). Vylíčení a posouzení skutkových okolností tudíž umožňuje učinit si jasný, srozumitelný a ucelený obraz o skutkových událostech. Ostatně se závěry soudu stěžovatelka sama věcně polemizuje.

[46] Pro úplnost kasační soud dodává, že pokud městský soud korigoval závěr žalovaného, že negativní zkušenost stěžovatelky se společností Exelero Praha (resp. jejím obchodním zástupcem E. M.) nebyla dána při uzavření kupní smlouvy, ale až v průběhu její realizace, nicméně i to mělo vést stěžovatelku k obezřetnosti (body 92 a 110), nejde o úvahu, která by činila napadený rozsudek jakkoli vnitřně rozporným. Ani odkaz na prohlášení společnosti Scuderia, jímž soud reagoval na stěžovatelkou tvrzená specifika obchodní praxe na trhu luxusních automobilů (body 91 a 117), nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[47] Dále stěžovatelka nesouhlasí s posouzením otázky (ne)unesení důkazního břemene.

[48] Kasační soud k tomu připomíná, že v judikatuře již považoval za potřebné vyvrátit „*že identifikací objektivních skutečností prokazujících účast žalobkyně na daňovém podvodu dochází k přesunu důkazního břemene na žalobkyni. … Pokud tedy stěžovatel* (správce daně – pozn. NSS) *tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují … . O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).*“ (rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, bod 17). K posledně uvedenému lze dodat, že „*pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje*“ (rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, bod 54).

[49] Správce daně tedy tíží důkazní břemeno a musí v daňovém řízení učinit tři kroky: 1. zjistit existenci podvodu, 2. na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, že se svým jednání účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a 3. zjistit, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu, přičemž kroky č. 2 a 3 jsou součástí tzv. vědomostního testu (viz např. rozsudek č. j. 1 Afs 16/2017 - 43, bod 41).

[50] Byť lze stěžovatelce přisvědčit, že s ohledem na shora uvedené hovoří městský soud na některých místech nepřesně o neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu (např. bod 118), nelze pominout, že jádro jeho posouzení stojí na závěru, že správci daně vedle identifikace podvodu popsali a prokázali okolnosti svědčící o vědomosti stěžovatelky o něm, přičemž tvrzení, která stěžovatelka vznesla na svou obranu (především ohledně specifik obchodní praxe), takto zjištěný skutkový stav nezpochybnila (viz též

shrnutí v bodě [6] výše). Městský soud tedy navzdory dílčím nepřesnostem shora uvedené závěry, jichž se nadto ostatně sám dovolával (především body 66 a 117), na projednávaný případ aplikoval. Jinak řečeno důvodem k odepření nároku stěžovatelky na odpočet bylo to, že se správcům daně existenci podvodu a stěžovatelčinu vědomou účast na něm podařilo prokázat, nikoli to, že se stěžovatelce nepodařil prokázat opak. Právě tak a tedy v souladu s výše připomenutými třemi kroky (viz bod [49] výše) postupoval i žalovaný (viz body 44 až 55 jeho rozhodnutí).

[51] Zbývá tedy posoudit, zde se stěžovatelka svým plněním účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděla, resp. vědět měla a mohla. Stěžovatelka totiž podezřelé skutkové okolnosti o své vědomé účasti na podvodu rozporuje.

[52] K hodnocení objektivních skutkových okolností soud předesílá, že je nutné je vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než pokud by existovaly samostatně (viz rozsudek ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58, bod 40, a tam citovaná judikatura). Jinak řečeno, objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí vzbuzovat podezření na podvod. To však může vyplynout ze souboru vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka minimálně vědět mohla a měla, že se svým plněním řetězce zasaženého podvodem účastní (viz rozsudek ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 - 25, bod 27).

[53] Kasační soud tedy přezkoumal objektivní okolnosti v jejich souvislostech, neboť stěžovatelka nezpochybňuje samotnou existenci těchto okolností, nýbrž pouze jejich význam. Jestliže uvádí, že žádná z nich nezakládá pochybnosti o legitimitě obchodní transakce, jíž se účastnila, rezignuje tím na zmíněný souhrnný pohled požadovaný judikaturou NSS. Právě z něj je ale nutné při hodnocení vědomosti o účasti na podvodu vycházet.

[54] Řetězec transakcí byl žalovaným popsán tak, že společnost Scuderia (autorizovaný prodejce) po zrušení objednávky společností Exelero Praha prodala automobil slovenské společnosti TKM Express s. r. o. („TKM“; společnost ke dni 7. 9. 2018 zanikla – pozn. NSS), ta jej následně prodala společnosti Exelero Brno, po přeprodeji mezi dalšími třemi společnostmi byl automobil prodán dodavatelce automobilu, která jej prodala stěžovatelce. Ta jej dále prodala německé společnosti Select Automotive GmbH. Stěžovatelka uhradila kupní cenu včetně daně z přidané hodnoty a uplatnila nyní sporný odpočet daně na vstupu. Dodavatelka automobilu daň přiznala, ale neodvedla, posléze se stala nekontaktní a následně zanikla.

[55] Společnosti Exelero Praha, TKM i Exelero Brno byly personálně (prostřednictvím Bc. K. Jíchy a A. Bělíka) i kapitálově propojeny (prostřednictvím společnosti Exelero Group). Personálně byly propojeny i s dodavatelkou automobilu: její jednatel K. Bělík byl bratrem A. Bělíka, který působil ve společnostech TKM, Exelero Brno a Exelero Group a jehož adresa trvalého pobytu se shoduje s adresou sídla dodavatelky, další jednatel R. Michna (jednatelem dodavatelky automobilu byl od 4. 10. 2012) působil ve společnosti Exelero Group. Dodavatelka automobilu obchodovala především s mobilními telefony, neměla zaměstnance, nedisponovala žádnými obchodními prostory pro prodej automobilů. Dodavatelka automobilu byla do řetězce vložena uměle a účelově.

[56] Stěžovatelka uzavření kupní smlouvy prostřednictvím svého zaměstnance V. B.dojednávala fakticky se společností Exelero Praha (jejím obchodním zástupcem E. M.). Kupní smlouvu dne 19. 9. 2012 stěžovatelka uzavřela, aniž by si předmět koupě jakkoli blíže ověřila: neznala číslo VIN automobilu, neobdržela technický průkaz. To vše i přesto, že dodavatelka automobilu měla být podle čl. I kupní smlouvy jejím vlastníkem. Dne 19. 9. 2012 přijala též ručitelské prohlášení Bc. K. Jíchy, jakožto předsedy představenstva Exelero Group, za peněžitý dluh dodavatelky automobilu. S jednatelem dodavatelky automobilu K. Bělíkem se jednatel stěžovatelky Ing. K. Bárta poprvé setkal až při předání automobilu dne 7. 12. 2012, a to v Praze v provozovně společnosti Exelero Praha, přičemž na automobilu byly připevněny reklamní nápisy „*Exelero Cars*“ a současně předaný technický průkaz byl vystaven dne 6. 12. 2012 na žádost společnosti Exelero Brno. Obchod s dodavatelkou automobilu nedával za těchto okolností žádný ekonomický smysl, nebyl k němu žádný racionální důvod. Stěžovatelka si byla vědoma výše popsaného vzájemného propojení společností v řetězci, jakož i umělého včlenění dodavatelky automobilu do něj (ostatně podle vlastního vyjádření plnila dodavatelka automobilu roli „*nastrčené*“ společnosti; viz vyjádření ze dne 9. 7. 2014, str. 1 a 2, založené na poř. č. 43 daňového spisu).

[57] Stěžovatelka k vysvětlení svého postupu odkázala na zvláštnost obchodní praxe spočívající v tom, že autorizovaní prodejci odmítají na trhu nové luxusní automobily prodávat překupníkům a za tímto účelem vedou jejich evidenci, tzv. *black list* (viz vyjádření ze dne 9. 7. 2014, str. 1, založené na poř. č. 43 daňového spisu). To však autorizovaný prodejce, společnost Scuderia, v projednávané věci popřel (viz vyjádření ze dne 21. 8. 2015, založené na poř. č. 74 daňového spisu). Mělo-li by jeho stručné vyjádření vzbuzovat jakékoli pochybnosti, potvrzuje jej způsob, jakým postupoval v projednávané věci. Bezprostředně po zrušení objednávky společností Exelero Praha, která měla být údajně též vedena na tzv. *black listu* (viz zmíněné vyjádření stěžovatelky ze dne 9. 7. 2014, str. 2), totiž prodal automobil společnosti TKM, za níž též jednal Bc. K. Jícha (viz kupní smlouva ze dne 21. 11. 2012, založená na poř. č. 74 daňového spisu). Nadto stěžovatelkou tvrzená praxe vůbec nijak neosvětluje, proč automobil nabyla (musela nabýt) od dodavatelky automobilu, a nikoli od společností ze skupiny Exelero, přestože s nimi obchod fakticky dojednala i realizovala. Kasační soud tak přisvědčuje žalovanému i městskému soudu, že tato stěžovatelčina výhrada není důvodná.

[58] Stěžovatelka nerozporovala závěr městského soudu (jímž zčásti korigoval závěr žalovaného), podle něhož negativní zkušenost stěžovatelky se společností Exelero Praha (resp. jejím obchodním zástupcem E. M.) sice nebyla dána při uzavření kupní smlouvy dne 19. 9. 2012, ale až v průběhu její následné realizace, i to ji ovšem mělo vést k obezřetnosti. Jde pouze o vedlejší indicii, nelze však městskému soudu, potažmo žalovanému, vytýkat, že ji ve svých rozhodnutích uvedli. Oslabuje totiž vysvětlení stěžovatelky, že s neznámou dodavatelkou automobilu jednala (včetně např. uzavření dvou dodatků kupní smlouvy dne 7. 11. 2012) a obchod realizovala pouze na základě důvěrného vztahu s dřívějším obchodním partnerem, jemuž však v tu stejnou dobu přestávala věřit, což v lednu 2013 vyústilo až v podání trestního oznámení. Podobně lze sice stěžovatelce přisvědčit, že neuvedení dodavatelky automobilu v technickém průkazu nevylučuje její vlastnictví automobilu, jeho vystavení na žádost společnosti Exelero Brno až po přibližně dvou a půl měsících po uzavření kupní smlouvy však nasvědčuje nestandardnosti průběhu obchodu s automobilem.

[59] Pro úplnost soud dodává, že na uvedeném nic nemění ani její další kazuistické námitky (viz shrnutí v bodě [20] výše). Nijak totiž nevyvrací klíčový souhrnný obraz o umělém a účelovém umístění (slovy stěžovatelky „*nastrčení*“) dodavatelky automobilu v obchodním řetězci, o němž stěžovatelka věděla (resp. alespoň vědět měla a mohla). Už vůbec samozřejmě není pro projednávanou věc relevantní, že zde nebyly dány některé údajně typické podezřelé okolnosti (např. neobvyklá cena plnění, viz shrnutí v bodě [19] výše). Podstatné bylo pouze to, zda v posuzované věci zjištěné skutkové okolnosti svědčily o existenci daňového podvodu a stěžovatelčině vědomé účasti na něm.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1, větou první, s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu