



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MEDCOM TECHNOLOGY s. r. o.**, se sídlem Roháčova 154/6, Praha, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2020, č. j. 11 Af 25/2020 - 87,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2020, č. j. 11 Af 25/2020 - 87, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno ve výroku I. rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16882/20/5300-21443-712603, ve znění rozhodnutí ze dne 21. 5. 2020, č. j. 19147/20/5300-21443-712603, o opravě zřejmých nesprávností, kterým byl změněn platební výměr ze dne 20. 3. 2019, č. j. 1819931/19/2003-52523-111473 ve věci daně z přidané hodnoty.

[2] Rozhodnutí stěžovatele napadl žalobce žalobou v rozsahu odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně za koupi osobního automobilu tovární značky AUDI, model Q7; nesouhlasil se závěrem správních orgánů o účasti na daňovém podvodu, namítal neúplné zjištění skutkového stavu a vnitřní rozpory v závěrech stěžovatele, který na straně jedné konstatuje, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným způsobem, na straně druhé ale žalobci přičítá k tíži skutečnosti s tímto plněním související; uvedl, že byl na samém konci správcem daně předestřeného řetězce transakcí, není obchodníkem s motorovými vozidly a vozidlo nakoupil v roli konečného spotřebitele; z tohoto pohledu je absurdní tvrzení o zapojení žalobce do podvodného řetězce. Dále namítal, že správce daně provedl výpověď svědkyně, aniž by žalobce o provedení výslechu vyrozuměl; tímto postupem správce daně znemožnil jeho účast na svědecké výpovědi a bylo mu upřeno právo klást svědkyni otázky. Žalobce v žalobě dále uvedl, že žalovaný neprokázal existenci tzv. chybějící daně, není zřejmé ani, z čeho správce daně dovozuje, že účelem transakce mělo být získání výhody pro žalobce v podobě čerpání nadměrného odpočtu na DPH. Dle žalobce se správní orgány svými konstrukcemi pouze pokusily nezákonně vybrat daň

u žalobce a chybějící daň, kterou si správce daně vyrobil, nesouvisí s transakcemi, které byly žalobci poskytnuty. Poukázal na absenci objektivních okolností, na základě kterých by mohl a měl vědět o daňovém podvodu, především namítl, že cena, za kterou automobil pořídil, byla cenou obvyklou, navíc předmět koupě naplňoval definici nového dopravního prostředku podle zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nesprávně považoval za cenu obvyklou cenu, za kterou se realizují prodeje v rámci velkoobchodu, nevyhodnotil jednotlivé skutečnosti ve vzájemných souvislostech a dává k tíži žalobci skutečnosti, které jsou mimo realitu a mimo jeho vyjednávací možnosti a schopnosti. Předmětný automobil byl nový, měl najeto 400 km evidentně z důvodu manipulace při přepravě vozidla, vozidlo splňovalo oba parametry zákona o dani z přidané hodnoty na nový dopravní prostředek. Žalovaný neunesl důkazní břemeno ve věci pořizovací ceny vozidla jako objektivní skutečnosti svědčící o daňovém podvodu, naopak jednoznačně bylo prokázáno, že žalovaným tvrzená navýšená cena byla cenou obvyklou na trhu a pohybovala se dokonce na dolním rozpětí zjištěných cen. Realizovanou cenu jako cenu obvyklou schválila financující společnost. Žalobce žalovanému rovněž vytkl, že neprovedl žalobcem navržené výsledky svědků, kteří měli prokázat, že cena automobilu byla cenou obvyklou, neprovedl jako důkazní prostředek ani navrhané směrnice ČSOB Leasing. Žalobce dále namítl, že v daňovém řízení nebyla prokázána jeho vědomost o existenci minimálně dvou různých variant daňového dokladu č. 000431. Údajná objektivní okolnost svědčící o předložení daňového dokladu ve třech modifikacích nebyla prokázána. Pokud žalovaný v rozhodnutí uvedl, že žalobce splnil všechny hmotně právní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně, nelze tímto tvrzením argumentovat stran objektivní okolnosti. Dále žalobce uvedl, že cena automobilu byla reálně uhrazena. Případné chyby v zaúčtování celé transakce nelze považovat za skutečnost potvrzující účast na podvodném jednání nebo prokazující vědomost žalobce o podvodném jednání v řetězci. Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že nepřijal dostatečná opatření, která by vyloučila jeho účast na podvodném jednání; prověřil standardně registraci GO-CAR jakožto plátce DPH a skutečnosti, že není nespolehlivým plátcem a má zveřejněny bankovní účty; společnost byla považována za spolehlivého partnera i pro financující instituci ČSOB Leasing; nezveřejňování účetních závěrek pak nelze samo o sobě vnímat jako jednu z okolností, ze které mu mělo být zřejmé, zda jeho dodavatel je či není zapojen v podvodném obchodu. Z veřejně dostupného rejstříku ARES bylo zřejmé, že dodavatel měl a má řádně zapsanou provozovnu v Pardubicích, kde skutečně vykonává své podnikání (areál zahrnující show-room, dílny, kancelářské prostory atd.).

[4] Městský soud při posuzování nastolené otázky (zda existovaly relevantní důvody pro odepření nároku na odpočet) především podrobně odkázal na východiska vyplývající z četné judikatury Soudního dvora EU i z judikatury Nejvyššího správního soudu, z nichž vyplývá, že nárok na odpočet DPH může být nepřiznán jen v případě podvodu či zneužití práva. Zdůraznil, že v rámci judikaturou SDEU stanoveného testu nejprve musí být prokázáno, že došlo k podvodu na DPH, následně musí správní orgán posoudit, zda daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu; v posledním kroku musí správní orgán posoudit, zda daný subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH.

[5] Městský soud neshledal rozhodnutí stěžovatele vnitřně rozporné ani nepřezkoumatelné, neshledal důvodnou ani námitku odepření práva účasti na svědecké výpovědi (žalobce byl o termínu vyrozuměn, ale nedostavil se); nedůvodnou shledal rovněž námitku neexistence chybějící daň. Městský soud dospěl k závěru, že správní orgány chybějící daň (ve smyslu soudní judikatury) identifikovaly, a to u společnosti Plasiance Rame; tato společnost nepodávala od září 2016 daňové přiznání, byla nekontaktní a měla sídlo na tzv. virtuální adrese; v souvislosti s posuzovaným plněním (automobilem) sice tato společnost podala daňové přiznání a přiznanou daň uhradila, avšak se správcem daně následně nespolečně pracovala a nebylo tak možné ověřit, zda

pokračování

byly v daňovém přiznání uvedeny správné údaje. Městský soud dodal, že právě nekontaktnost, je jedním ze základních znaků podvodů na DPH, jelikož znemožňuje správci daně ověřit, zda byla daň do státního rozpočtu skutečně odvedena, respektive zda byla odvedena ve správné výši. Konstatoval, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí v bodech 63 až 72 rozebral další skutkové okolnosti svědčící o tom, že daň chyběla v důsledku podvodu na DPH (např. dodavatel společnosti GO-CAR sídlil na tzv. virtuální adrese, automobil pořídil a následně prodal velmi rychle během tří dnů, a přijatý i vystavený daňový doklad byl hrazen v hotovosti, což lze u tak velkých částek považovat za v obchodních vztazích nestandardní postup; existují různé verze daňového dokladu). Městský soud dále ze správního spisu zjistil, že společnost GO-CAR skutečně za prosinec 2015 podala daňové přiznání a přiznanou daň uhradila; tato daň však činila 4 127 Kč, jelikož si společnost GO-CAR uplatnila odpočet daně ve výši 3 311 814 Kč. Městský soud konstatoval, že správní orgány identifikovaly v řetězci tzv. chybějící daň i další nestandardnosti, a došlo tak ke splnění první podmínky testu, na základě kterého mohou správní orgány daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH.

[6] Důvodnou naopak shledal městský soud námitku týkající posouzení objektivních okolností v intencích druhého kroku vědomostního testu. Objektivní okolnost spočívající v nadhodnocené ceně předmětného automobilu byla dle městského soudu hlavní okolností, ze které stěžovatel v napadeném rozhodnutí vyvodil závěr, že žalobce vědět mohl a měl o tom, že se účastní transakce zasažené daňovým podvodem. Městský soud dospěl na základě obsahu správního spisu k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání údajně nadhodnocené ceny automobilu a v návaznosti na to tak neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH. Poukázal na to, že se stěžovatel v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s námitkou žalobce, že existuje zásadní rozdíl mezi velkoobchodní cenou automobilu a jeho cenou pro konečného spotřebitele. Dle městského soudu stěžovatel rovněž pochybil, když jako důkaz neprovedl navržený výslech osob, které za společnost ČSOB Leasing přímo schvalovaly financování automobilu, a spokojil se s výslechem svědkyně Mgr. K., která se však na schvalovacím procesu financování nijak nepodílela; obdobně pochybil, pokud neprovedl navržený důkazní prostředek směrnicemi ČSOB Leasing, které upravují vnitřní schvalovací proces při poskytování financování třetím stranám, resp. jeho neprovedení neodůvodnil.

[7] Městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, zda žalobce na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu; za nadbytečné proto považoval vypořádávat další žalobcovu námitku týkající se přijetí dostatečných opatření. Městský soud napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a uložil mu, aby v dalším řízení provedl navržené výslechy svědků Ing. J. K., Ing. M. S. a Bc. L. K., kteří podle zápisu z jednání Risk Managementu II ČSOB Leasingu schvalovali úvěrovou smlouvu; pro to, aby stěžovatel případně unesl důkazní břemeno ohledně údajně nadhodnocené ceny automobilu, bude muset přesvědčivěji vysvětlit, proč považuje cenu automobilu ve výši 2 500 000 Kč za nadhodnocenou, např. se bude muset vypořádat s námitkou žalobce, že existuje zásadní rozdíl mezi velkoobchodní cenou automobilu a jeho cenou pro konečného spotřebitele.

[8] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že městský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se zakoupením automobilu účastní transakce zatížená podvodem na dani z přidané hodnoty, neboť k němu dospěl na základě izolovaného hodnocení jedině z pětice ve věci identifikovaných objektivních okolností.

[9] Stěžovatel s odkazem na judikaturu NSS uvádí, že k unesení důkazního břemene kladeného na správce daně v otázce, zda daňový subjekt minimálně mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím plnění účastní transakce zatížené podvodem na DPH, nemusí být za všech okolností předloženy důkazy přímé, nýbrž „postačí“ shromáždit za tímto účelem logický, ničím narušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Pokud pak je takto shromážděný soubor indicií podroben přezkumu v soudním řízení správním, je povinností soudu, jenž tento přezkum provádí, vypořádat se s ním jako s celkem, a nikoliv posuzovat pouze izolovaně jednotlivé dílčí složky. Tato povinnost je pak dána rovněž v situaci, kdy by snad v rámci realizovaného soudního přezkumu byla existence některé z dílčích složek shromážděného souboru nepřímých důkazů zpochybněna, neboť nelze *a priori* (bez dalšího zkoumání) vyloučit, že i přes toto oslabení bude nadále soubor zbylých důkazů s to zachovat si dostatečnou vypovídající schopnost ve shora předestřeném smyslu, a tedy vést k prokázání, že daňový subjekt minimálně mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím plnění účastní transakce zatížené podvodem na DPH.

[10] Stěžovatel se otázkou prokázání existence objektivních okolností (indicií) svědčících o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní transakce zatížené podvodem na DPH, zabýval a to především v bodech [74] až [79] napadeného rozhodnutí. Jak vyplývá přímo z této odkazované pasáže, v řešené věci byla správcem daně identifikována, a následně stěžovatelem aprobevována, pětice objektivních okolností, a sice: 1) cena automobilu AUDI Q7 byla nadhodnocená oproti ceně, za níž bylo možno v rozhodném období totožné vozidlo pořídit u jiného dodavatele (blíže body [74] a [75] napadeného rozhodnutí); 2) žalobce disponoval minimálně dvojí verzí daňového dokladu č. 000431 a s tímto dokladem vědomě manipuloval a předkládal jej různým institucím (blíže bod [76] napadeného rozhodnutí); 3) existují nesrovnalosti spojené s úhradou ceny, která není zachycena v účetních knihách žalobce ani na jeho bankovních účtech (blíže bod [77] napadeného rozhodnutí); 4) žalobce v rozhodné době nedisponoval dostatečnými zdroji pro financování předmětného zdanitelného plnění (blíže bod [78] napadeného rozhodnutí); 5) je dána nejasná auditní stopa zdanitelného plnění, když mechanismus úhrad a nabytí vlastnického práva uvedený v kupní smlouvě nekoresponduje se zápisy na bankovním účtu žalobce a nevyplývá ani z jeho účetních knih (blíže bod [79] napadeného rozhodnutí). Dle stěžovatele tato pětice okolností pak ve svém souhrnu nepochybně tvořila logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobce měl a mohl vědět o tom, že daná obchodní transakce je zatížena podvodným jednáním (viz také bod [80] napadeného rozhodnutí). Přestože je v rámci napadeného rozhodnutí nejvíc prostoru věnováno objektivní okolnosti spočívající v nadhodnocené ceně automobilu AUDI Q7 a s ní spojeným skutečností (kterýžto fakt je do značné míry utvářen také rozsahem odvolací argumentace žalobce v této dílčí části), a jakkoliv je tato okolnost v neřazeném výčtu v rámci napadeného rozhodnutí uvedena na prvním místě, pouhý tento fakt ničeho nemění na skutečnosti, že se jednalo pouze o jednu z pětice (v zásadě rovnocenných) objektivních okolností, které až ve vzájemném souhrnu dávaly základ pro závěr stěžovatele o naplnění druhého kroku aplikovaného testu.

[11] Městský soud se zaměřil pouze na otázku nadhodnocené ceny. V bodě 60 napadeného rozsudku krátce konstatoval, že objektivní okolnost spočívající v nadhodnocené ceně byla hlavní okolností, ze které stěžovatel vyvodil závěr, že žalobce vědět mohl a měl o tom, že se účastní transakce zasažené daňovým podvodem (aniž by však závěr o stěžejním postavení této okolnosti jakkoliv zdůvodnil), nad rámec tohoto konstatování se nicméně s ostatními ve věci identifikovanými a v napadeném rozhodnutí popsány objektivními okolnostmi (tím spíše pak celým jejich souborem) nijak nezabýval. Přestože soud konstatoval nedostatečné prokázání nadhodnocení ceny, dle stěžovatele, ani kdyby měl tento názor přetrvat a vypovídací schopnost souboru ve věci shromážděných objektivních okolností by měla být v tomto rozsahu oslabena, samotná tato skutečnost nemůže bez posouzení dalších v tomto souboru obsažených indicií

pokračování

a priori zdůvodnit závěr o neunesení důkazního břemene na straně stěžovatele. Dle stěžovatele městský soud postupoval při posouzení, zda byl naplněn druhý krok aplikovaného testu, v rozporu s požadavky na něj kladenými jak judikaturou SDEU, tak především judikaturou Nejvyššího správního soudu stěžovatelem citovanou, a s ohledem na tuto skutečnost dospěl k nesprávnému právnímu závěru o neunesení důkazního břemene v této otázce.

[12] Stěžovatel bez ohledu na výše uvedené dále namítá, že městský soud rovněž dospěl k nesprávnému závěru stran trvajících pochybností, zda žalobce zakoupil automobil AUDI Q7 v nadstandardní výbavě či nikoliv, a dále k nesprávnému právnímu závěru, že se stěžovatel nevypořádal s otázkou rozdílu mezi velkoobchodní cenou automobilu a jeho cenou pro konečného spotřebitele. Obvyklá cena byla zkoumána úměrně konkrétní výbavě automobilu. Za účelem zkoumání standardnosti ceny, za níž žalobce v rozhodném období automobil pořídil, byla již v rámci daňové kontroly opakovaně vyžádána součinnost oficiálního importéra tohoto typu vozidel – společnosti Porsche Česká republika s.r.o. V rámci této součinnosti bylo Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj nejprve sděleno, že u nového osobního automobilu tovární značky AUDI Q7 3.0 TDI S-Line s maximální volitelnou výbavou se cena na zákazníka pohybuje od 2 500 000 Kč do 2 800 000 Kč; dále byly nicméně, poté, co byla v rámci prováděné daňové kontroly zjištěna přesná specifikace (a tedy i konkrétní výbava) automobilu AUDI Q7, byly společností Porsche Česká republika s.r.o., v reakci na výzvu Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 31. 7. 2017, č. j. 1422817/17/2801-65065-609068, doposud sdělené informace upřesněny. Stěžovatel připomíná, že odkazovanou výzvou byl konkrétně vznesen požadavek na poskytnutí následujících informací: „[...] v jaké cenové relaci se prodával v prosinci 2015 (popříp. v současnosti) nový osobní automobil tovární značky AUDI Q7 3.0 TDI S-Line, dle specifikace uvedené v příloze číslo 1 této výzvy. Pokud je uvedená specifikace rozdílná od specifikace Vámi zasláné v doplnění odpovědi na předchozí Výzvu k poskytnutí informací správci daně č. j. 823310/17/2801-65065-602208 (viz příloha č. 2), která byla správci daně doručena dne 2. 6. 2017, žádáme i o zaslání cenové relace prodejní ceny této druhé specifikace v předmětném období.“ Na tuto výzvu reagovala společnost Porsche Česká republika s.r.o. tak, že v rámci písemnosti zaevidované pod č. j. 1430008/17 výslovně uvedla, že ceníková cena automobilu odpovídající konkrétnímu VIN číslu (tedy ve výbavě, v níž byl proveden předmětný automobil AUDI Q7) v roce 2015 činila 2 004 400 Kč včetně DPH; v roce 2017 pak ceníková cena dosahovala částky 2 026 700 Kč. Jakkoliv tedy bylo v rámci daňové kontroly rovněž zjištěno (na podkladu faktury přiložené společností Porsche Česká republika s.r.o. k písemnosti ze dne 10. 8. 2017, zaevidované pod č. j. 1452633/17), že automobil AUDI Q7 byl společností Porsche Česká republika s.r.o. pořízen ze cenu 1 245 533 Kč a následně prodán společnosti auto I.S.R. a.s. za částku 1 797 946 Kč včetně DPH (kteroužto cenu by bylo možno považovat za cenu velkoobchodní), správce daně při vydání platebního výměru vycházel primárně ze skutečnosti, že v době, kdy žalobce automobil pořídil (a ostatně také v době vedení daňové kontroly), činila ceníková cena pro konečného spotřebitele, za níž byl nový automobil stejného typu a ve stejné výbavě prodáván oficiálním importérem, částku jen o málo přesahující 2 000 000 Kč (a to včetně DPH). Tato skutečnost zcela jednoznačně vyplývá z odůvodnění obsaženého na str. 31 zprávy o daňové kontrole, přičemž tyto závěry správce daně převzal také stěžovatel, který z nich vycházel při vydání napadeného rozhodnutí. Rovněž v porovnání s touto konkrétně zjištěnou cenou pak ve věci rozhodující správní orgány dospěly k závěru, že cenu, za níž žalobce automobil pořídil (s ohledem dále také na skutečnost, že tento automobil nebylo možno považovat za nový, je nutno považovat za cenu konkrétním parametrům tohoto automobilu neúměrnou – nadhodnocenou (o cca půl milionu Kč oproti ceně nabízené dotazovaným oficiálním importérem); a dále k závěru, že akceptaci takto vysoké ceny, resp. rezignaci žalobce na ověření její standardnosti u jiných dodavatelů, je nutno vnímat coby jednu z okolností v souhrnu prokazujících, že žalobce měl a mohl vědět, že obchodní transakce, jíž se účastní, je zatížena podvodem na DPH.

[13] Stěžovatel konstatuje, že již při vydání platebního výměru bylo jak z obsahu zprávy o daňové kontrole, tak z obsahu ve věci vedeného spisového materiálu, evidentní, že správní orgány vycházejí z individuálně zjištěné maloobchodní ceníkové ceny, za níž bylo možno totožný automobil, jaký zakoupil žalobce v rozhodném období, pořídit u oficiálního importéra značky AUDI. Nebylo proto nezbytné zabývat se teoretickou úvahou o tom, zda výbava, v níž byl automobil AUDI Q7 proveden, byla výbavou nadstandardní či nikoliv (potažmo, pokud ano, do jaké míry je tato výbava nadstandardní), když jak z obsahu zprávy o daňové kontrole a v návaznosti na ni i napadeného rozhodnutí, tak z obsahu ve věci vedeného spisového materiálu vyplývalo, že výše maloobchodní ceníkové ceny pro rozhodné období byla u oficiálního importéra vozidel AUDI zjišťována přímo v závislosti na konkrétní výbavě (popsané ve zjištěné konkrétní specifikaci odpovídající přidělenému VIN číslu), ve které byl automobil AUDI Q7 proveden.

[14] Stěžovatel dále namítá, že městský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, dle něhož bylo nezbytné provést ve správním řízení výslech svědků K., S. a Kr. Návrh na provedení výslechů byl žalobcem vznesen v rámci trojice podání ze dne 23. 4. 2020, označených coby „*Vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení*“; k tomuto návrhu stěžovatel dodává, že výslech daných osob byl žalobcem požadován v návaznosti na jeho (odvolací i žalobní) argumentaci, dle níž byla cena předmětu plnění reálná, neboť byla schválena a prověřena financující institucí – společností ČSOB Leasing, a. s. S ohledem na tuto skutečnost stěžovatel předesílá, že samotný fakt, že žalobci byl na financování nákupu automobilu poskytnut úvěr finanční institucí, jež tento úvěr poskytovala v rámci své podnikatelské činnosti, kterážto spočívá v poskytování úvěrů za účelem dosahování zisku, a při níž tato finanční instituce zajisté operuje i s jistou dávkou podnikatelského rizika (kterážto se může projevit rovněž ve snaze dosáhnout vyšší kvantitativní uzavřených úvěrových smluv, ne vždy plně reflektujících faktickou hodnotu jimi financovaných plnění), bez dalšího ničeho nevyovídá o skutečnosti, zda cena, za níž účastník řízení pořídil automobil AUDI Q7, byla cenou obvyklou (nenadhodnocenou). Rovněž s vědomím této okolnosti je pak nutno přistupovat k posouzení otázky nezbytnosti provedení těchto výslechů v nyní projednávané věci. Dále stěžovatel uvádí, že jakkoliv se Mgr. D. K. osobně nepodílela na schvalování konkrétního úvěru, (přičemž stěžovatel ani v dosavadním průběhu řízení netvrdil opak), coby osoba dokonale znalá vnitřních procesů společnosti ČSOB Leasing, a. s., v rámci své výpovědi poskytla obsáhlou charakteristiku procesu schvalování úvěrů touto finanční institucí (viz str. 4 protokolu o výslechu svědka č. j. 350739/20/2801-60562-604968). Z poskytnutého popisu především vyplývá, že společnost ČSOB Leasing, a. s., v případě nových automobilů primárně věří dodavateli a až na výjimky skutečnou hodnotu neověřuje, neboť předpokládá, že sám zákazník nechce kupovat předražené vozidlo; osoby, které úvěry schvalují, tak neprovádějí např. fyzické ověřování stavu vozidel, ale vycházejí ze sdělených informací, vlastních zkušeností a své znalosti trhu. Při ověřování ceny automobilu AUDI Q7 pak společnost ČSOB Leasing, a. s., vycházela toliko z žalobcem předloženého daňového dokladu č. 000431, jenž byl vystaven společností GO – CAR, a jeho tvrzení, která byla učiněna v žádosti o poskytnutí úvěru; mezi nimi rovněž z tvrzení, že se jedná o automobil nový. Jak přitom konstatoval stěžovatel již v bodě [68] a posléze v bodě [74] napadeného rozhodnutí (a jak ostatně zopakoval rovněž ve svém vyjádření k žalobě), při sjednávání příslušného úvěru uvedené tvrzení žalobce, dle něhož automobil AUDI Q7 byl v době jeho pořízení novým automobilem, neodpovídalo skutečnosti. Dle stěžovatele v tomto směru z tržního pohledu není možno na téměř půl roku starý automobil, jehož první registrace proběhla několik měsíců před tím, než jej do vlastnictví nabyl žalobce, a který byl navíc před tím, než jej zakoupil, opakovaně přeprodáván, pohlížet coby na automobil nový (jakkoliv se snad jedná o vozidlo nepoškozené a nevykazující zásadní známky fyzického opotřebení). Tuto skutečnost je nutno považovat za notoriety, přičemž stěžovatel upozorňuje, že jako takovou ji akceptuje rovněž Nejvyšší správní soud, jak vyplývá např. z jeho rozsudku ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, v němž bylo konstatováno:

pokračování

„Je navíc obecně známé, že automobil ztrácí na ceně již samotným odběrem u hlavního prodejce – již po vyjetí z brány továrny tržní cena třebaš i zcela nového vozidla klesá.“

[15] Stěžovatel v neposlední řadě ohledně neprovedení důkazu interními směrnici společnosti ČSOB Leasing, a. s., které upravují vnitřní schvalovací proces při poskytování financování třetím stranám, poukazuje na ustálenou judikaturu NSS, v jejichž mezích stěžovatel postupoval; z ní vyplývá, že aby bylo možno vyhodnotit účastníkem správního řízení učiněné sdělení jako návrh na provedení důkazu, je nutno, aby byl navrhovaný důkaz dostatečně jednoznačně identifikován, dále pak, aby bylo vysvětleno, jaké pro věc podstatné skutečnosti mají být tímto důkazem osvětleny. Především je pak nezbytné, aby bylo dáno nesporně najevo, že oním sdělením daný účastník skutečně zamýšlí důkazní návrh v pravém slova smyslu učinit. Stěžovatel tvrdí, že ze strany žalobce nebyl ve správním řízení vůbec učiněn návrh na provedení důkazu spočívajícího ve směrnících společnosti ČSOB Leasing, a. s., které upravují vnitřní schvalovací proces při poskytování financování třetím stranám. S ohledem na absenci tohoto důkazního návrhu dospěl městský soud k nesprávnému právnímu závěru, jestliže konstatoval, že stěžovatel pochybil, když tento „důkazní prostředek“ neprovedl, aniž by v napadeném rozhodnutí jeho neprovedení zdůvodnil, jelikož tato povinnost stěžovatele v dané situaci vůbec netížila.

[16] Stěžovatel poukazuje na spisový materiál, z něhož vyplývá, že v žádné fázi řízení ze strany žalobce nebyla stran požadavku na provedení důkazu spočívajícího ve směrnících společnosti ČSOB Leasing, a. s., které upravují vnitřní schvalovací proces při poskytování financování třetím stranám, učiněna jakákoliv zmínka. V řízení před správcem daně žalobce učinil pouze návrh na provedení výslechu Mgr. D. K. (viz vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 15. 11. 2018, zaevidované pod č. j. 1745651/18); ve vztahu k vnitřním směrnícím nebyl žalobcem učiněn jednoznačně (nesporně) formulovaný návrh na provedení důkazu v podobě konkrétně určené listiny. Došlo toliko ke vznesení požadavku, aby správce daně (či potažmo obecně správní orgány), učinil u společnosti ČSOB Leasing, a. s., zjištění, zda tato disponuje pro určitou otázku vnitřními předpisy.

[17] Stěžovatel dodává, že přes žalobcem učiněné upuštění od důkazního návrhu byl v rámci odvolacího řízení výslech Mgr. D. K. proveden; důvodem pro provedení tohoto výslechu byla pak především skutečnost, že jakkoliv žalobce od něj ustoupil, současně požadoval, aby správce daně zjistil u společnosti ČSOB Leasing, a. s., určité skutečnosti, které by mohla osvětlit právě Mgr. D. K.; toto ostatně v bodě 43. napadeného rozsudku uznává také městský soud. V rámci výslechu konaného u Finančního úřadu pro Pardubický kraj dne 5. 3. 2020 byly Mgr. D. K. položeny rovněž všechny čtyři žalobcem formulované dotazy. Stran dotazu na existenci interních směrnic pro eliminaci situací, kdy by výše úvěru byla nepoměrná k předmětu financování, Mgr. D. K. uvedla: *„Ano. [společnost ČSOB Leasing, a. s.; pozn. stěžovatele] Má vnitřní řády, směrnice a postupy. Ty primárně upravují identifikaci klienta, přezkoumání obchodního případu z hlediska logiky – co chce klient, od koho, na jak dlouho, zda má transakce ekonomický smysl. To vše v návaznosti na zákon o praní špinavých peněz.“* Z provedeného dokazování tedy ve vztahu k požadavku žalobce sice vyplynulo, že společnost ČSOB Leasing, a. s., disponuje jistými interními směrnici, obsahem těchto nicméně nejsou specifická pravidla, jejichž cílem je zamezit schválení úvěru ve výši nepoměrné k předmětu financování, ale toliko pravidla upravující vnitřní procesy dané finanční instituce, jimiž je sledováno plnění povinností kladených na ni zákonem č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů. Existence jiných vnitřních směrnic pak z provedeného dokazování, a ostatně ani z tvrzení žalobce nevyplývala. Stěžovatel shrnuje, že ze strany žalobce nebyl ve správním řízení vůbec učiněn návrh na provedení důkazu spočívajícího ve směrnících společnosti ČSOB Leasing, a. s., které upravují vnitřní schvalovací proces při poskytování financování třetím stranám. S ohledem na absenci tohoto důkazního návrhu dospěl městský soud k nesprávnému právnímu závěru,

jestliže konstatoval, že stěžovatel pochybil, když tento „důkazní prostředek“ neprovedl, aniž by v napadeném rozhodnutí jeho neprovedení zdůvodnil, jelikož tato povinnost stěžovatele v dané situaci vůbec netížila.

[18] Žalobce v písemném vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Ve vyjádření se především obsáhle vyjadřuje k identifikaci daňového podvodu, která byla ze strany správce daně dle městského soudu v souladu s judikatorními požadavky; dle žalobce však identifikace daňového podvodu ve vztahu k němu ze strany žalovaného nebyla provedena dostatečným způsobem. Městský soud se nezamýšlel nad tím, jak nestandardní okolnosti, které žalovaný vyhodnotil, mohou být přičitatelné žalobci; jedinou „podezřelou“ okolností bylo provedení platby akontace za vozidlo v hotovosti, přičemž zbývající část byla hrazena z úvěru poskytnutého ze strany ČSOB Leasing, a.s. Soud bohužel neprovedl detailní zkoumání toho, jak byla kupní cena hrazena; žalobce se tak neztotožňuje s názorem městského soudu, že by platba akontace měla představovat nějakou nestandardní okolnost vymykající se běžnému standardu kladenému na dané obchodní vztahy (nákup a prodej automobilů konečnému spotřebiteli). Ostatní okolnosti popsané žalovaným v bodech 63 až 72 nemají jakoukoliv souvztažnost k žalobci a na základě těchto skutečností nelze dospět k závěru o identifikaci daňového podvodu ve vztahu k žalobci. V dalším žalobce fakticky opakuje svou žalobní argumentaci.

[19] K samotným kasačním námitkám žalobce uvádí, že argumentace stěžovatele je vedena účelově, snahou o vyvinění se ze zásadních porušení základních zásad správy daně, jakož i ustálené soudní judikatury týkající se „daňových podvodů“. K ceně automobilu uvádí, že obvyklou cenu na neregulovaném trhu nelze stanovit jako jednu pevnou částku, ale jako interval nejčastěji realizovaných cen a v rámci daňového řízení použít cenu v rámci intervalu, která je pro daňový subjekt nejpriznivější, jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. prosince 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-43. K ceně předmětu plnění a její reálnosti žalobce poukazyval i na skutečnost, že byla schválena a prověřena financující institucí ČSOB Leasing, a.s.; žalobce tak v řízení nepochybně prokázal, že realizovaná cena byla cenou na trhu v daném místě a čase obvyklou; nicméně navrhl, že pokud by i přes výše uvedené byl žalovaný jiného názoru, měl provést důkazní prostředek výslechem osob, které danou úvěrovou smlouvu schvalovaly. Tyto osoby měly potvrdit, že cena automobilu byla cenou v daném místě a čase obvyklou.

[20] Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti žalobce považuje za čistou spekulaci, kdy stěžovatel de facto „od stolu“ hodnotí stav automobilu a bez jakýchkoliv relevantních důkazů dospívá k závěru o nutné cenové degradaci, stěžovatel nepochybně není expertem v oblasti prodeje a nákupu motorových vozidel a zcela jistě mu nepřísluší vynášet podobné hodnotové soudy, jakkoliv jich lze v rozhodnutí žalovaného nalézt celou řadu. Rovněž obdobně „od stolu“ presumuje, co by nevyslechnutí svědci v rámci svých svědeckých výpovědí správci daně, potažmo stěžovateli sdělili. Žalobce nepopírá, že stěžovatel je jakýmsi pomyslným „pánem procesu“, avšak tato skutečnost nezakládá svévolnou pravomoc libovolně rozhodovat, jaké důkazy provede a které už nikoliv, jako se tomu stalo v nyní projednávané věci.

[21] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem v kasační stížnosti uvedených, současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že vyjádření žalobce v části týkající se identifikace chybějící daně a daňového podvodu přesahuje rozsah námitek, které stěžovatel v kasační stížnosti

pokračování

uplatnil a směřuje proti části právního hodnocení, která v rozsudku městského soudu nebyla vůbec napadena. Nejvyšší správní soud je při rozhodování o kasační stížnosti v smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti, které zásadně limitují rozsah, v němž je možno kasační stížností napadený rozsudek přezkoumat. Rozšiřovat důvody kasační stížnosti pak nemohou svými vyjádřeními ani ty osoby, které kasační stížnost nepodaly, a to bez ohledu na to, zda ji měly právo podat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019-38). K vyjádření žalobce k otázce správnosti posouzení existence daňového podvodu proto Nejvyšší správní soud nepřihlížel.

[24] Městský soud konstatoval, že především mezi žalobcem a správními orgány není spor o tom, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet podle § 72 a následujících zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jádrem sporu mezi účastníky spočívá v posouzení, zda v dané věci správní orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na dani, a pokud ano, zda žalobce o existenci podvodu věděl, či mohl a měl vědět, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijatí plnění nepovede k účasti na podvodu na dani.

[25] Městský soud dospěl k závěru, že správní orgány v projednávané věci identifikovaly ve zjištěném řetězci tzv. chybějící daň i další nestandardnosti, a tedy podmínky pro konstatování existence podvodu na DPH byly naplněny. Stran druhého kroku aplikovaného testu (posouzení, zda daňový subjekt na základě objektivních skutkových okolností věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH), dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH; vzhledem k tomu, že dle městského soudu nebyl splněn vědomostní test v druhém kroku, nepovažoval městský soud za potřebné zabývat se žalobními námitkami týkajícími se třetího kroku testu (přijetí dostatečných opatření).

[26] Nejvyšší správní soud s odkazem na četnou a oběma stranám známou judikaturu Soudního dvora, jakož i judikaturu NSS, z níž stěžovatel jakož i městský soud vycházeli, pročež nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné ji opětovně citovat, připomíná, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. v řetězci je zjištěna chybějící daň. Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Samotná existence daňového podvodu tedy neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.

[27] Městský soud v bodě [49] napadeného rozsudku dospěl k závěru, že ve věci nyní posuzované byly dány nestandardní okolnosti, které svědčily pro závěr o chybějící dani, tedy i daňovém podvodu, přičemž mezi jinými uvedl rovněž v obchodních vztazích neobvyklou úhradu ceny plnění v hotovosti či existenci několika verzí dokladu.

[28] Závěr o neexistenci relevantních objektivních okolností, které by mohly nasvědčovat o povědomí žalobce o daňovém podvodu, městský soud dovodil z jedině z několika stěžovatelem

popsaných indicií, resp. tuto jedinou indicii hodnotil. Další indicie, které jsou ve zprávě o kontrole podrobně popsány a které poté stěžovatel ve vzájemných souvislostech se zjišťovanou cenou automobilu posuzoval, městský soud zcela pominul. Konkrétně se nezabýval tím, že žalobce disponoval minimálně dvojitou verzí daňového dokladu č. 000431 a s tímto dokladem vědomě manipuloval a předkládal jej různým institucím, že existují nesrovnalosti spojené s úhradou ceny, která není zachycena v účetních knihách žalobce ani na jeho bankovních účtech, že žalobce v rozhodné době nedisponoval dostatečnými zdroji pro financování zdanitelného plnění ani nejasnou auditní stopou zdanitelného plnění (mechanismus úhrad a nabytí vlastnického práva uvedený v kupní smlouvě nekoresponduje se zápisy na bankovním účtu žalobce a nevyplývá ani z jeho účetních knih).

[29] Nejvyšší správní soud otázku míry, v níž je nutno prokázat existenci objektivních okolností svědčících o povědomí daňového subjektu o své účasti na transakci zatížené podvodem na DPH, opakovaně ve své rozhodovací praxi vyjádřil. Např. v rozsudku ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012-42, uvedl: „*Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím narušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na daní z přidané hodnoty věděla či čí minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky.*“ Obdobně např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 -34, či rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58: „*Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že krajský soud v rozporu s pokynem v předcházejícím zrušujícím rozsudku hodnotil okolnosti dotčené transakce pouze izolovaně. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují závěr, že žalobkyně si účasti na podvodném jednání společnosti J-TRANS přinejmenším měla být vědoma. Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený soubor těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 – 619).*“

[30] Objektivní okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (viz rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 50). Je třeba přitom hodnotit takové okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět a které v něm měly vzbudit podezření. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodování s přímým dodavatelem či odběratelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít povědomí. Nicméně není vyloučeno, aby správce daně prokázal, že daňový subjekt věděl rovněž o dalších skutečnostech v celém řetězci. Není tedy nutná povědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na základě kterých může nabytí podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Nalezení objektivních okolností je poté podmínkou pro to, aby správce daně mohl zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by účasti na podvodném jednání předešel.

[31] V projednávané věci stěžovatel žalobci přičítal k tíži objektivní okolnosti nasvědčující povědomosti o možném podvodném jednání, které se týkaly bezprostředně jím uskutečněného obchodu; nepřičítal mu tedy žádné skutečnosti, které nemohl - jakožto koncový zákazník, v průběhu předchozích transakcí ovlivnit. Dle Nejvyššího správního soudu se správce daně, potažmo stěžovatel, jako první objektivní okolností, kterou zjistil, zabýval cenou prodáváného automobilu, neboť tato okolnost zcela logicky vyplynula ze zjištěného průběhu prodeje, resp. předprodeje automobilu, které správce daně vyhodnotil jakožto skutečnosti svědčící daňovému podvodu, jehož existenci ostatně městský soud aproboval. Ze spisu vyplývá, že obchodní korporace Porsche automobil nakoupila dne 22. 7. 2015 od výrobce AUDI za cenu

pokračování

1 245 533 Kč za účelem dodání tuzemskému odběrateli auto I.S.R; prodej byl realizován 27. 7. 2015 za cenu 1 485 906,44 Kč + 312 040 Kč DPH.; následně bylo vozidlo prodáno zpět do Německa a bylo prodáno 11. 8. 2015 německému odběrateli LUKY FAHRZEUGE za cenu 1 524 007 Kč; z Německa byl automobil pořízen zpět do České republiky, kde došlo k dalším postupným předprodejům tuzemským subjektům; žalobce koupil automobil od společnosti GO – CAR za cenu 2 066 116 Kč (bez DPH); resp. 2 500 000 Kč včetně DPH. Ve zprávě o kontrole je podrobně popsán řetězec přeprodejců a pozice jednotlivých subjektů v řetězci.

[32] Pokud žalobce akceptoval vysokou cenu automobilu, snažil se ji ospravedlnit tvrzením, že se jedná o nový automobil, byť tomu tak nebylo, dle Nejvyššího správního soudu jedním z logicky navazujících kroků správce daně bylo zkoumání skutečné ceny, která podstatně převyšovala původní prodejní cenu nového automobilu. V žádném případě se však nejednalo o rozhodnou, resp. jedinou okolnost, kterou se správní orgány při hodnocení vědomostního testu zabývaly. Další neméně významné okolnosti, které stěžovatel popsal, velmi úzce s nadhodnocením ceny věcně i časově souvisejí a nelze od nich, tak jak učinil městský soud, odhlížet (způsob úhrady ceny, nesrovnalosti v dokladech, apod; nelze pominout ani fakt, že jednatel prodejce, od něhož žalobce automobil pořídil, byl obviněn za daňové podvody při nákupu ojetých aut z Německa, přičemž tato skutečnost mohla být žalobci známa). Veškeré nestandardní okolnosti popsal správce daně ve zprávě o kontrole na str. 24 -26, resp. 30 – 34.

[33] Jakkoliv tedy městský soud konstatoval nedostatečné skutkové zjištění stran otázky nadhodnocené ceny přijatého zdanitelného plnění, tato skutečnost jej nezbavila povinnosti v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (jak jednotlivě, tak především ve vzájemných souvislostech) posoudit další identifikované a popsané zaznamenané objektivní okolnosti. Teprve po takto komplexním posouzení zjištěných objektivní okolností mohl městský soud přistoupit k závěru o prokázání vědomosti či nevědomosti žalobce o jeho účasti na transakci zatížené podvodným jednáním. Na tuto povinnost však městský soud zcela rezignoval a pro závěr, dle něhož stěžovatel neprokázal, že účastník řízení měl a mohl vědět o tom, že daná obchodní transakce je zatížena podvodným jednáním, si vystačil s pouhým izolovaným hodnocením jediné z celkem pěti v napadeném rozhodnutí identifikovaných objektivních okolností. Městský soud hodnotil stěžovatelem identifikované objektivní okolnosti transakce nikoliv v souhrnu a ve vzájemných souvislostech, ale toliko izolovaně, resp. vyhodnotil pouze jednu z nich.

[34] Přitom ani závěr městského soudu o neprokázání nadhodnocené ceny stěžovatelem Nejvyšší správní soud nesdílí. Již z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně vycházel z individuálně zjištěné maloobchodní ceníkové ceny, za níž bylo možno totožný automobil, jaký zakoupil žalobce v rozhodném období pořídít u oficiálního importéra značky AUDI; správce daně, potažmo stěžovatel cenu posuzovali na podkladu sdělené ceníkové ceny pro konečného spotřebitele, je tedy zjevné, že se nejednalo o cenu velkoobchodní. Nebylo tedy nezbytné, aby se stěžovatel v napadeném rozhodnutí zabýval v zásadě teoretickou úvahou o tom, zda výbava, v níž byl automobil proveden, byla výbavou nadstandardní či nikoliv (potažmo, pokud ano, do jaké míry je tato výbava nadstandardní), když jak z obsahu zprávy o daňové kontrole a v návaznosti na ni i napadeného rozhodnutí, tak z obsahu ve věci vedeného spisového materiálu vyplývalo, že výše maloobchodní ceníkové ceny pro rozhodné období byla u oficiálního importéra vozidel AUDI zjišťována přímo v závislosti na konkrétní výbavě (popsané ve zjištěné konkrétní specifikaci odpovídající přidělenému VIN číslu), ve které byl automobil proveden. V řízení dle Nejvyššího správního soudu bylo prokázáno, že totožné vozidlo bylo ve shodné výbavě možno v postavení konečného spotřebitele v rozhodném období pořídít za cenu o necelý půl milion nižší. Toto zjištění pak samo o sobě zcela dostatečným způsobem oponuje argumentaci žalobce, že nebyl zohledněn rozdíl mezi tzv. velkoobchodní a maloobchodní cenou, jakož i argumentaci, že cena automobilu odpovídala jeho nadstandardní výbavě. Za tohoto stavu nelze než uzavřít, že závěr, který městský soud učinil stran přetrvávajících pochybností, zda

žalobce zakoupil automobil v nadstandardní výbavě či nikoliv, a že se stěžovatel nevypořádal s otázkou rozdílu mezi velkoobchodní cenou automobilu a jeho cenou pro konečného spotřebitele, je nesprávný.

[35] K otázce neprovedených navrhovaných důkazů Nejvyšší správní soud především konstatuje, že důkaz, který daňový subjekt k prokázání tvrzení označí, což je základní podmínkou pro to, aby se jím správce daně zabýval, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka řízení pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21. března 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací kapacitou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455). Jakkoliv tedy není na libovůli správního orgánu, jakým způsobem naloží s návrhy účastníků řízení na provedení důkazů, správní orgán není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může tedy uvážit, provedení kterých z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné a naopak (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 27. 11. 2019, č. j. 9 As 131/2018 -72).

[36] Nejvyšší správní soud nesdílí ani závěr městského soudu o nutnosti výsledku tří navrhovaných svědků - osob, které se podílely na poskytnutí úvěru. Žalobce navrhoval tyto svědky k prokázání obvyklé ceny automobilu. Nejvyšší správní soud předně zcela souhlasí se stěžovatelem, že samotný fakt, že žalobci byl na financování nákupu automobilu poskytnut úvěr finanční institucí bez dalšího, ničeho nevypovídá o skutečnosti, zda cena, za kterou žalobce pořídil automobil, byla cenou obvyklou (nenadhodnocenou). Správce daně disponoval současně výpovědí svědkyně - osoby dokonale znalé vnitřních postupů společnosti ČSOB Leasing (kterou nejprve sám žalobce navrhl, poté od návrhu upustil a poté, kdy správce k důkazu svědeckou výpovědí přistoupil, sám práva účastnit se výpovědi nevyužil; ostatně městský soud shledal v tomto směru poté vznesenou námitku nemožnosti účastnit se výpovědi svědka nedůvodnou). Z výpovědi svědkyně, která popsala proces schvalování úvěrů, vyplynulo, že při schvalování úvěru vycházela leasingová společnost výhradně z žalobcem předložených listin a učiněných tvrzení (rovněž ze shora vyvrácené informace o novosti automobilu, která byla pro závěr o obvyklosti ceny a tím schválení úvěru klíčovou), nad jejichž rámec vlastní prověřování stavu automobilu nebylo neprovedeno. Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že výsledkem navržených svědků by nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti prokazující, že cena automobilu odpovídala jeho skutečnému stavu; byl tudíž naplněn jeden z legitimních důvodů pro neprovedení navrhovaného důkazu.

[37] Výše uvedené platí rovněž ve vztahu k neprovedení důkazu interními směrnici společnosti ČSOB Leasing, a.s. Byť Nejvyšší správní soud zcela nesdílí tvrzení stěžovatele, že žalobce návrh na provedení směrnic nevznesl, ač tak učinil značně nesrozumitelně a ne výslovně, nutno konstatovat, že z podání žalobce nevyplývá, co (nad rámec již zjištěného) hodlal samotným provedením směrnic upravujících vnitřní schvalovací proces při poskytování financování třetím stranám prokázat. Ty samy o sobě zcela jistě nemohly prokázat či osvědčit skutečnou cenu automobilu ani cenu obvyklou, neboť jejich obsahem byla především pravidla

pokračování

upravující vnitřní procesy, jimiž je sledováno plnění povinností dle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

[38] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že žádný z uvedených důkazních prostředků nemohl přinést žádné nové skutečnosti prokazující, že cena automobilu odpovídala jeho skutečnému stavu, protože nebylo účelné je ve správním řízení provést k důkazu. Požadavek městského soudu, který uložil stěžovateli v dalším řízení dokazování provést, neshledal Nejvyšší správní soud odůvodněný.

[39] Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky stěžovatele důvodné, proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení; v něm městský soud posoudí naplnění či nenaplnění objektivních skutečností ve vztahu ke všem stěžovatelem uvedeným okolnostem, příp. na základě z toho učiněných závěrů, se vypořádá rovněž s naplněním či nenaplněním podmínek třetího kroku vědomostního testu. V dalším řízení je přitom městský soud vázán právním názorem výše vysloveným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[40] V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. srpna 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu