



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **D. S.**, zast. GT Tax a.s., daňově poradenskou společností se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2021, č. j. 54 Af 22/2018-108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně GT Tax a.s., se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 4. 2018, č. j. 18829/18/5300-22442-712448. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem 22 rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 2017 – dodatečných platebních výměrů na DPH za měsíční zdaňovací období březen 2013 až prosinec 2014 (těmito rozhodnutími byla žalobci doměřena DPH v celkové výši 3 184 506 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále v celkové výši 636 893 Kč) a platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2015, kterým byla žalobci vyměřena DPH za toto zdaňovací období (resp. nadměrný odpočet ve výši 78 298 Kč).

[2] Žalobce je zapsán jako podnikající fyzická osoba v živnostenském rejstříku od roku 2006. Správce daně u něj dne 11. 3. 2015 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období březen 2013 až prosinec 2014. Ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 byl nejprve zahájen postup k odstranění pochybností, následně v důsledku pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byla zahájena daňová kontrola i za toto zdaňovací období.

[3] Správce daně pojal pochybnosti ohledně plnění vykázaných v daňových přiznáních, a to ve vztahu k dodavatelům P+P Středočeská stavební s.r.o. a společnosti SYNAKOB s.r.o., které měly žalobci dodávat zejm. stavební materiál. Ve vztahu k těmto dodavatelům správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných plnění (pochybnosti se týkaly samotného dodavatele a zejm. rozsahu a množství plnění deklarovaného na dokladech). Současně však správce daně uzavřel, že plnění deklarovaná od těchto dodavatelů jsou stižena podvodem na DPH. Druhou skupinou plnění, kterou správce daně zpochybnil, byla plnění vykázaná od různých dodavatelů, spojená (mj.) se zakázkami Městec Králové, Mnichovice – Myšlín, Štěrboholy a Stratov. U těchto plnění správce daně zpochybnil skutečnost, zda žalobce použil zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost (žalobce v rámci těchto zakázek vykazoval plnění uskutečněná až po datu dokončení a předání díla).

[4] Proti dodatečným platebním výměrům správce daně a platebnímu výměru za leden 2015 podal žalobce odvolání, v němž rozporoval pochybnosti správce daně stran vykázaných zdanitelných plnění, vč. smísení podmínek pro nepřiznání odpočtu z důvodu neprokázání přijetí zdanitelných plnění a jeho odepření z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[5] Stěžovatel v reakci na odvolání žalobce znovu posoudil všechna vykázaná plnění. Stěžovatel zdůraznil, že závěry správce daně týkající se neprokázání přijetí zdanitelných plnění a současného konstatování vědomé účasti na podvodu na DPH vedle sebe nemohou obstát. Zpochybněná plnění proto stěžovatel rozdělil do tří skupin.

[6] První skupinu tvořila plnění, která žalobce přijal dle předložených dokladů od společností P+P Středočeská stavební s.r.o. a SYNAKOB s.r.o. Tato plnění byla spojena s deponií ve Veltrusech, ze které měl dodávaný materiál pocházet. V této části stěžovatel uzavřel, že žalobce přijetí deklarovaných plnění skutečně neprokázal, neboť vznikly pochybnosti o tom, zda se materiál v této deponii skutečně nacházel (správce daně prováděl opakovaná místní šetření, která přítomnost deklarovaného množství materiálu nepotvrdila, množství materiálu nepotvrdily ani výslechy svědků, ortofotomapy pozemků, na kterých se deponie nachází, přičemž ani záznamy z mýtných bran neprokázaly dovoz deklarovaného množství materiálu tak, jak tvrdil žalobce). Uvedený materiál měl údajně pocházet z výkopových prací z tunelu Blanka, dle sdělení spol. Metrostav a.s. šlo však o odpadní materiál, který byl dále prakticky nevyužitelný. V této části tak stěžovatel uzavřel, že žalobce přijetí deklarovaného materiálu s ohledem na vzniklé pochybnosti neprokázal; závěr správce daně o účasti na daňovém podvodu byl proto nadbytečný.

[7] U druhé skupiny plnění (dodávky nejrůznějších materiálů vyjmenovaných na str. 32 rozhodnutí stěžovatele pro jednotlivé stavební zakázky) dodaných společností P+P Středočeská stavební s.r.o. dospěl stěžovatel k závěru, že žalobce přijetí těchto plnění

pokračování

prokázal, avšak tato plnění byla zatížena podvodem na DPH, o němž žalobce vědět mohl a měl. Dodavatel žalobce nakupoval materiál od společností Bello mondo s.r.o.; ARMGO, s.r.o. a Střechy Smutný s.r.o., přičemž všechny tyto společnosti jsou v zásadě nekontaktní a neplní své daňové povinnosti. Společnost Střechy Smutný s.r.o. sice daňové přiznání podává, avšak s nulovými hodnotami. Stěžovatel dospěl k závěru, že u všech 3 vyjmenovaných společností došlo k narušení principu neutrality daně, u všech tedy shledal chybějící daň. Všechny tyto společnosti sídlí na virtuální adrese a jednají za ně zpravidla cizinci. Žalobce měl na existenci daňového podvodu usuzovat dle názoru stěžovatele z následujících objektivních okolností: nezjištěný původ dodávaného materiálu, úhrady faktur většinou v hotovosti, nestandardní finanční toky na účtu žalobce, nesoulad obsahu stavebních deníků se zákonnými požadavky, neobvyklá vyúčtování a zastaralé označení dodaného materiálu a určitá personální propojenost. Tyto okolnosti měly dle závěrů stěžovatele u žalobce vést k přijetí rozumných opatření, aby se daňového podvodu neúčastnil.

[8] Třetí skupinu plnění pak tvořila plnění deklarovaná od různých dodavatelů, která však žalobce vykázal až po dokončení jednotlivých zakázek. Tyto skutečnosti stěžovatel zjistil zejm. ze stavebních deníků, které si k jednotlivým zakázkám vyžádal od obcí, kde byly tyto zakázky realizovány (šlo zpravidla o stavby vodovodů a kanalizací). V této části plnění tak stěžovatel uzavřel, že žalobci nárok na odpočet nevznikl, neboť neprokázal, že nárok uplatnil v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), resp. že tato plnění uskutečnil pro svou ekonomickou činnost.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[9] Proti rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu, ve které namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele, neboť i když stěžovatel vyhověl odvolací námitce týkající se vnitřní rozpornosti rozhodnutí správce daně (smísení neprokázání plnění a daňového podvodu), nijak neodůvodnil, na základě čeho rozčlenil plnění do uvedených skupin. Závěry týkající se vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu pak nemají oporu ve spise. V další části žaloby žalobce rozporoval posouzení stěžovatele ve vztahu k jednotlivým plněním, jakož i tvrzené objektivní okolnosti o existenci daňového podvodu.

[10] Podané žalobě krajský soud vyhověl, v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí stěžovatele podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Krajský soud zdůraznil, že stěžovatel rozčlenil plnění do tří skupin zcela přehledně, ze správního spisu i z odůvodnění stěžovatele je zřejmé, že první skupina dokladů se týkala plnění, které mělo pocházet z deponie ve Veltrusech, a současně dodávek materiálu od společnosti SYNAKOB s.r.o. U těchto dodávek existovaly pochybnosti stran množství a rozsahu dodávaného materiálu, proto dospěl stěžovatel k závěru, že žalobce nárok na odpočet neprokázal. Krajský soud také zdůraznil, že i když byl v této skupině plnění sporný také samotný dodavatel, nejednalo se o jediný důvod neuznání deklarovaných plnění. S ohledem na sporný rozsah a množství proto krajský soud nepovažoval za nutné

řízení přerušit do rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* (v této věci rozhodl rozšířený senát NSS rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, pozn. NSS). U první skupiny plnění tak krajský soud námitky důvodnými neshledal.

[12] Ve vztahu ke druhé skupině plnění, u které shledal stěžovatel podvod na DPH, krajský soud uzavřel, že stěžovatel dostatečně nevymezil chybějící daň jakožto základní krok pro zjištění, zda došlo k podvodu na DPH. Krajský soud zdůraznil, že jako chybějící daň nelze označit jakékoli neuhrazení daně; rozhodující je, aby objektivní okolnosti ukazovaly na to, že porušení daňové neutrality bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění; chybějící daň tedy musí mít souvislost s podvodným jednáním v řetězci. Byť nemají správní orgány povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů byl v řetězci spáchán podvod, musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval, tj. musí postavit najisto, že skutečně došlo k porušení neutrality daně. Z popsanych okolností tak musí být zřejmé, že jeden z účastníků obchodní transakce neodvedl daň a další si ji odečetl právě za účelem získání zvýhodnění. Za dostatečné vymezení podvodného jednání proto nelze považovat konstatování, že u dodavatele nebylo možno ověřit plnění z důvodu jeho nekontaktnosti, přičemž žalobce si nárokuje odpočet. Krajský soud tak uzavřel, že žalobce zcela důvodně namítal, že stěžovatel rezignoval na prokázání, zda existovala chybějící daň, a zda tedy skutečně došlo k narušení daňové neutrality.

[13] U společností Bello mondo s.r.o. a Střechy Smutný s.r.o. stěžovatel podle krajského soudu řádně nezjistil a neprokázal existenci chybějící daně, a tedy ani skutečné (nikoli pouze hypotetické) narušení daňové neutrality, které je nezbytnou podmínkou pro závěr, že došlo k podvodu na DPH. Obě tyto společnosti podaly za příslušná zdaňovací období daňová přiznání, avšak daňové orgány rezignovaly na prověření tvrzení v nich uvedených s poukazem na nesoučinnost či nekontaktnost. V případě společnosti Bello mondo s.r.o. provedl místně příslušný správce daně za 3. čtvrtletí 2014 postup k odstranění pochybností a byl schopen vyměřit daň. Stěžovatel se tak dle krajského soudu měl zabývat tím, zda tato společnost daň skutečně zaplatila.

[14] V případě společnosti ARMGO, s.r.o. krajský soud konstatoval, že tato společnost za daná zdaňovací období daňová přiznání nepodala, přičemž tato okolnost může být ve spojení se zjištěními ohledně nekontaktnosti hodnocena jako případ chybějící daně. To však samo o sobě nestačí pro závěr o existenci podvodu na DPH. Krajský soud připomněl, že je současně nutné posoudit, zda je chybějící daň důsledkem podvodného jednání, tj. zda existují takové objektivní okolnosti, ze kterých je na podvod možné usuzovat. Takové okolnosti však stěžovatel nepopsal. Stěžovatelem popsané okolnosti nevykazují takovou míru nestandardnosti, že mohou svědčit o podvodném charakteru popsaneho řetězce. Krajský soud zejm. zdůraznil, že stěžovatelem popsaná personální propojenost není dostatečně upřesněná, správní orgány dostatečně nepopsaly, proč hodnotí tuto okolnost za nestandardní a jak ji hodnotí ve vztahu k okolnostem obchodní činnosti žalobce. Za nedostatečné pak považoval krajský soud sídlo na virtuální adrese, nezveřejňování účetních závěrek, absenci prezentace na internetu či skutečnost, že žalobce dodával zboží v režimu přenesení daňové povinnosti.

pokračování

[15] Krajský soud dodal, že nevyklučuje, že žalovaným identifikované okolnosti mohou za určité konstelace ve svém souhrnu svědčit o tom, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání. Vždy je však nutné, aby daňové orgány vysvětlily, proč v dané situaci zjištěné okolnosti považují za nestandardní; a to tím spíše za situace, kdy jde o okolnosti běžně se vyskytující u mnoha obchodních společností (virtuální sídlo, jednatele cizinci, nezveřejňování povinných údajů v obchodním rejstříku, neexistence internetových stránek apod.). V žádném případě však nepostačuje uvedení těchto skutečností bez přdestření úvah, pro které je daňové orgány považují v konkrétní věci za nestandardní. Krajský soud tak ve vztahu ke druhé skupině plnění uzavřel, že stěžovatel zatížil část svého rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť z rozhodnutí nelze zjistit, zda ve vztahu k dodávkám společností Bello mondo s.r.o. a Střechy Smutný s.r.o. byla splněna základní podmínka pro to, aby mohl být žalobce odpovědný za účast na daňovém podvodu; ve vztahu ke společnosti ARMGO, s.r.o. pak stěžovatel nedostatečně vymezil objektivní okolnosti svědčící o podvodu.

[16] Ve vztahu k třetí skupině plnění krajský soud konstatoval, že žalobce skutečně pochyby správce daně stran jednotlivých plnění v rámci realizovaných zakázek nerozptýlil, resp. svá tvrzení o nutnosti realizace dalších prací i po odevzdání děl nedoložil. U plnění týkající se zakázky Městec Králové však žalobce stěžovateli vysvětlil, že se stavba jako celek dostala do účetní ztráty, neboť výkopem vodovodu došlo na několika místech k poškození stávajících vedení kanalizačních přípojek, což musel žalobce poté opravit na vlastní náklady. K tomu žalobce doložil další dokumenty – rozpočet prací, dva zápisy o odevzdání a převzetí stavby, z nichž plyne, že žalobce odevzdával dílo dne 30. 4. 2014 a také dne 29. 9. 2014; dále žalobce doložil objednávku ze dne 3. 1. 2014 na zemní a montážní práce na stavbě „dostavba vodovodu Městec Králové“ a smlouvu o dílo. Krajský soud tak přisvědčil žalobci, že se s doloženými dokumenty stěžovatel řádně nevypořádal – ten bez dalšího vyšel z toho, že žalobce dílo odevzdal dne 30. 4. 2014, proto plnění vykázaná po tomto datu neuznal, aniž by však uvedl, jak nazírá na další žalobcem doložené dokumenty. V tomto rozsahu tak nemohly úvahy daňových orgánů pro nepřezkoumatelnost obstát. U ostatních plnění, která stěžovatel zpochybnil, krajský soud konstatoval, že žalobce svá další (pozdější) tvrzení žádnými důkazními prostředky neprokázal, tudíž pochybnosti stran skutečné realizace těchto plnění nevyvrátil.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[17] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel (žalovaný) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel zrekapituloval skutkový stav projednávané věci a následně se vymezil proti závěrům krajského soudu. Stěžovatel rozporoval jak neprokázání účasti na daňovém podvodu ve vztahu ke druhé skupině deklarovaných plnění, tak i nepřezkoumatelnost v části týkající se plnění realizovaných u zakázky Městec Králové.

[18] Ve vztahu k podvodu na DPH stěžovatel uvedl, že souhlasí s názorem krajského soudu o nutnosti prokázání narušení daňové neutrality. Avšak byť je chybějící daň základním předpokladem, nelze k této skutečnosti přistupovat dogmaticky tak, že jde o daň, která byla některým článkem řetězce vyčíslena, správcem daně přesně vyměřena, nicméně zůstala neuhrazena. Narušení daňové neutrality je nutno chápat v zásadě jako nekonečnou množinu situací odvislou od vynalézavosti organizátorů konkrétního

podvodu na DPH. Samotné narušení daňové neutrality však pro konstatování podvodu na DPH nepostačuje; je nutné, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Vždy je nutné zohlednit všechny okolnosti, vč. okolností nastalých po ukončení šetřených obchodních transakcí – i ty totiž vypovídají o povaze daného obchodního řetězce. Stěžovatel zdůraznil, že si správce daně vyžádal informace od místně příslušných správců daně týkající se společností, které neodvedly daň, a zjistil, že tyto společnosti jsou nekontaktní, v další části kasační stížnosti pak podrobněji popsal zjištění ke společnostem Bello mondo s.r.o., ARMGO, s.r.o. i Střechy Smutný s.r.o. Není tedy pravdou, že by na ověření plnění daňových povinností rezignoval.

[19] Dále se stěžovatel vymezil vůči názoru krajského soudu o neexistenci objektivních okolností svědčících o podvodu. Zopakoval, že tyto okolnosti ve svém souhrnu prokazovaly existenci podvodu na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Zdůraznil, že virtuální sídlo bylo u vyjmenovaných společností nestandardní, stejně jako jednatelé – cizinci. Další nestandardní okolností byla zjištění týkající se společnosti P+P Středočeská stavební s.r.o., která měla plnění žalobci dodávat. Tato společnost nezveřejňuje povinné údaje (účetní závěrky), její jednatel pan Josef Dušek je personálně propojen s dalšími společnostmi (VICTORIA INVEST PRAHA, s.r.o., NEXT International s.r.o., Atlant Praha s.r.o.), přičemž obchodní podíly těchto společností byly v průběhu předmětného období postiženy exekucí. Společnost P+P Středočeská stavební s.r.o. se veřejně neprezentuje a nebylo dohledáno její skutečné sídlo. Tyto okolnosti je potřeba hodnotit v celkovém souhrnu. Dodávaná plnění (stavební práce) podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, a to právě z důvodu rizikovosti této oblasti, pokud jde o daňové úniky. Stěžovatel tedy uzavřel, že podle jeho názoru byl účelově vytvořen řetězec společností Bello mondo s.r.o./Střechy Smutný s.r.o./ARMGO, s.r.o. – P+P Středočeská stavební s.r.o. – žalobce – VPK Suchý s.r.o., v rámci něhož byl materiál přeprodáván, aniž by byla daň na výstupu u prvního článku řetězce odvedena. Stěžovatel má proto za to, že chybějící daň detekoval jednoznačně, stejně jako nestandardnosti provázející žalobcovo obchodování. To ostatně připustil i sám krajský soud, když konstatoval, že i tyto okolnosti mohou dokreslovat podvodné jednání, přičemž podle názoru stěžovatele došlo právě k takové konstelaci, která o podvodném jednání svědčí. S ohledem na virtuální adresu sídla dodavatelů, zahraniční jednatelů, nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, neexistenci webových stránek či nemožnost ověřit skutečné sídlo P+P Středočeská stavební s.r.o. lze ve zkratce a souhrnně podle názoru stěžovatele říci, že nebylo možné zjistit a ověřit informace o ekonomické činnosti těchto společností, o plnění jejich daňových povinností.

[20] Stěžovatel také poukázal na to, že u dodávaného materiálu nebyl zjištěn jeho původ, přičemž ani v objednávkách nebyly specifikovány vlastnosti požadovaného materiálu. Tento materiál přitom sloužil převážně k výstavbě inženýrských staveb a musel splňovat náležité kvalitativní požadavky, které však nebylo možné bez zjištění jeho původu ověřit. Úhrady za dodaný materiál probíhaly v hotovosti, přičemž tyto úhrady sice nepřesahovaly zákonný limit, avšak fakticky nebylo možné úhradu dodávek v deklarované výši ověřit. Personální propojení pak stěžovatel spatřoval rovněž v tom, že jednatel společnosti P+P Středočeská stavební s.r.o. pan Josef Dušek navázal obchodní spolupráci s žalobcem přes pana Ladislava Suchého – jednatel VPK Suchý s.r.o.; není proto zřejmé, proč pan Dušek

pokračování

nedodával materiál přímo panu Suchému (odběrateli žalobce), s nímž se znal evidentně déle. Ve vztahu k této části tak stěžovatel uzavřel, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání týkající se daňového podvodu neobstojí.

[21] K zakázce Městec Králově stěžovatel uvedl, že v této části je rozhodnutí krajského soudu zatíženo nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů. Stěžovatel připomněl, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, avšak správce daně pojal pochybnosti o uskutečněných plněních v rámci této zakázky na základě stavebního deníku, který si vyžádal od obce. Stěžovatel zdůraznil, že žalobce teprve v podané žalobě poukazoval na předložené doklady, kterými nárok na odpočet prokazoval. Stěžovatel přitom nerozporoval vykazované částky, ale časové hledisko prováděných prací – k tomu připomněl, že v řízení měl k dispozici dva stavební deníky. Stavební deník předložený žalobcem se neshodoval s obsahem oficiálního stavebního deníku vyžádaného od města. Z oficiálního stavebního deníku vyplynulo, že zakázka byla městu předána dne 15. 6. 2014 bez vad a nedodělků, pochybnosti ve vztahu k plněním uskutečněným od 16. 6. 2014 tak přetrvaly. To si ostatně správce daně ověřil také u společnosti Outulný, a.s., která zakázku městu oficiálně předávala (žalobce byl dodavatelem prací pro VPK Suchý s.r.o., tato společnost prováděla práce pro společnost Outulný, a.s.).

[22] Ani z předávacího protokolu ze dne 29. 9. 2014 či objednávky ze dne 3. 1. 2014, kterými žalobce argumentoval až v podané žalobě, nevyplývá, že by na dané zakázce probíhaly vícepráce, jak tvrdil žalobce. A skutečnost, že tuto konkrétní argumentaci stěžovatel výslovně v napadeném rozhodnutí neuvedl, je zapříčiněná tím, že žalobce k daným zjištěním správce daně v průběhu daňového řízení nic neuváděl. Stěžovatel tak uzavřel, že krajský soud dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí zkratkovitě bez přihlídnutí ke všem podstatným okolnostem případu, čímž zatížil napadený rozsudek jednak vadou nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení a jednak vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[23] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s rozsudkem krajského soudu ztotožňuje. Zdůraznil, že stěžovatel svá tvrzení stran neodvedené daně ničím neprokázal. Současně stěžovatel ve svém rozhodnutí nekonkretizoval tvrzené řetězce ve vztahu k jednotlivým plněním, která měla být zasažena daňovým podvodem. Ve vztahu k jednotlivým objektivním okolnostem žalobce uvedl, že nepostačují pro závěr o existenci podvodného jednání. Stejně tak krajský soud správně shledal, že se stěžovatel nevypořádal se všemi doloženými podklady ohledně zakázky Městec Králové. Závěrem žalobce namítl, že by se zrušovacími důvody krajského soudu souhlasí, nesouhlasí s jeho posouzením v části, která se týkala první skupiny plnění – podle názoru žalobce byl rozsah i množství vykázaných plnění prokázán dostatečně. Žalobce tak Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby podanou kasační stížnost zamítl a přiznal mu právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie, a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci

uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] V návaznosti na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zrušení rozhodnutí stěžovatele vedlo, přičemž jeho výrok zcela odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[27] Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jak uváděl stěžovatel (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS.; nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil zcela zřejmý názor, že u druhé skupiny plnění správce daně a stěžovatel dostatečně neidentifikovali chybějící daň a nevymezili takové objektivní okolnosti, které by ukazovaly na existenci podvodného jednání. U zakázky Městec Králové pak krajský soud zcela srozumitelně uvedl, že se stěžovatel nevypořádal s žalobcem předloženými doklady, které měly prokazovat oprávněnost deklarovaných plnění i po datu 15. 6. 2014. Skutečnost, že stěžovatel s věcným hodnocením krajského soudu nesouhlasí, jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje. Nesouhlas s posouzením krajského soudu je otázkou zákonnosti napadeného rozsudku, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval dále. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku proto Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal.

[28] Před posouzením samotné podstaty věci [kterou je u plnění spadajících do pomyslné druhé skupiny zákonnost závěru o neprokázání podvodu na DPH a u pomyslné třetí skupiny plnění pak nedostatečné zohlednění žalobcem doložených dokladů (tj. zákonnost závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu)], Nejvyšší správní soud uvádí, že je v řízení o kasační stížnosti vázán jak jejím rozsahem, tak i jejími důvody (viz § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). To znamená, že je při přezkumu napadeného rozsudku omezen obsahem kasační stížnosti, v níž stěžovatel rozporoval zrušovací důvody krajského soudu. Nejvyšší správní soud se proto nemůže zabývat pomyslnou první skupinou plnění, která byla spojena s deponií ve Veltrusech – v této části krajský soud žalobu důvodnou neshledal a uzavřel, že žalobce nárok na odpočet z deklarovaných plnění neprokázal. Byť se tedy žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti vymezil i proti posouzení této první skupiny plnění, s ohledem na shora uvedené se Nejvyšší správní soud touto skupinou plnění nemůže zabývat.

Obecně k důkaznímu břemenu v daňovém řízení

[29] Důkazním břemenem v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval opakovaně – viz např. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS; ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115, č. 1663/2008 Sb. NSS; ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72; ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119,

pokračování

č. 1572/2008 Sb. NSS; ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-59; anebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86. Pro účely nyní posuzované věci na tuto judikaturu odkazuje a shrnuje následující.

[30] Daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost tvrzení a ve vztahu ke svým tvrzením také povinnost důkazní. To, co v daňovém přiznání tvrdí, musí také prokázat. Obsah povinnosti tvrzení ve vztahu k odpočtu DPH (a v návaznosti na to i povinnosti důkazní) vyplývá ze zákonných ustanovení, která tento odpočet upravují – zejm. § 72 a § 73 zákona o DPH. Z § 72 tohoto zákona vyplývá, že plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Chce-li tedy daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], přičemž tato přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (blíže viz v § 72 odst. 1 zákona o DPH).

[31] Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění nedojde tak, jak daňový subjekt tvrdí, nestačí pro uplatnění odpočtu předložením byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně, přestože představuje základní zásadu (přiměřeně srov. také rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11), má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálně správném dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění; předložený doklad nepředstavuje poukázku pro jeho uplatnění.

[32] Po předložení daňového dokladu leží důkazní břemeno na správci daně – ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pro jeho unesení musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí doklad jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný, a to přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétní transakci) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, která zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, i když účetnictví na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje). Tyto pochybnosti musí kvalifikovaným způsobem (např. výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu; příp. při jednání) vyjádřit tak, aby daňový subjekt věděl, proč jím předložený doklad neobstojí (co považuje správce daně za neprokázané) a jak se proti tomu bránit (čím pochybnosti rozptýlit). Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví či jednotlivé doklady.

[33] Neprokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu

vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístež jej odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Z tohoto pohledu tak stěžovatel postupoval v odvolacím řízení zcela správně, když korigoval závěry správce daně, který tyto dva důvody smísil.

[34] Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a žalovaném, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu;“ viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám, dále jen „směrnice 2006/112/ES“ (srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[35] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[36] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení této subjektivní stránky je pak zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. také rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).

[37] Prokázání objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání, resp. vědomosti daňového subjektu o něm, tíží správce daně. Úkolem správce daně (žalovaného) je proto popsat nestandardní okolnosti zjištěné u dodavatelsko-odběratelského řetězce. Těmito skutečnostmi mohou být např. časté změny v osobách jednatelů společností zapojených v řetězci, jejich vzájemná personální či finanční (kapitálová) propojenost, vznik daňových subjektů těsně před realizací podezřelých transakcí, účelová registrace k DPH před uskutečněním neobvykle velké dodávky zboží a následná nekontaktnost, nestandardně rychlý přeprdej zboží mezi několika subjekty např. v rámci jediného dne

pokračování

apod. Tyto skutečnosti pak mohou být doplněny řadou dalších (doplňujících), kterými mohou být např. nulová či vágní smluvní dokumentace, sídla subjektů v řetězci na hromadných adresách, absence jakékoli prezentace subjektů např. na internetu i přesto, že obchodují s takovým zbožím, které se vyznačuje velmi vysokými cenami, apod.

[38] Výčet okolností, které mohou svědčit o podvodném jednání, nemůže být z povahy věci konečný a v každém jednotlivém případě se konkrétní okolnosti vždy liší. Podvodná jednání totiž mohou nabývat mnoha různých podob, neboť jak uvedl generální advokát Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C- 440/04), „*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitivost těch, kteří je připravují*“; viz bod 35 tohoto stanoviska. Nejvyšší správní soud proto pro účely nyní projednávané věci shrnuje, že v rámci tzv. objektivní stránky podvodu na DPH mají daňové orgány povinnost uvést takové skutečnosti, ze kterých bude objektivně zřejmá nestandardnost dané obchodní transakce, na základě které mohl a měl daňový subjekt „zpozornět“.

Druhá skupina zpochybněných plnění – (ne)prokázání podvodu na DPH

[39] Krajský soud u pomyslné druhé skupiny plnění uzavřel, že se stěžovatel a správce daně dostatečně nezabývali chybějící daní a dostatečně neidentifikovali okolnosti svědčící o podvodném jednání. Stěžovatel následně v kasační stížnosti rozporoval oba nastíněné momenty – tj. jak nedostatečnou identifikaci chybějící daně, tak i nedostatečnou konkretizaci objektivních okolností svědčících o podvodu.

[40] Nejvyšší správní soud připomíná, že zjištění „chybějící daně“ (narušení daňové neutrality) je základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání. Odepření nároku na odpočet daně však nesupluje výběr chybějící daně tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice 2006/112/ES, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení daňové neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura SDEU ani judikatura NSS pojem chybějící daně nikde nedefinuje (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Z výše uvedených důvodů je judikaturou SDEU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH. V této části je tak nutno přisvědčit stěžovateli, že chybějící daň nelze vnímat dogmaticky toliko jako daň, která byla některým článkem řetězce přesně vyčíslena, následně správcem daně přesně vyměřena, avšak neuhrzena.

[41] 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; rozhodné je proto posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55).

[42] S ohledem na výše uvedené má stěžovatel pravdu, že nebylo jeho povinností identifikovat chybějící daň způsobem, který by umožňoval zcela přesné vyčíslení této daně. Lze mu také přisvědčit v tom, že na ověření plnění daňových povinností společnostmi Bello mondo s.r.o.; ARMGO, s.r.o. a Střechy Smutný s.r.o. nerezignoval – ve všech případech si vyžádal informace od místně příslušných správců daně; k tomu srov. odpovědi na žádost o poskytnutí informací ze dne 3. 7. 2015, č. j. 4592263/15/2002-52521-110499, ve vztahu ke společnosti Střechy Smutný s.r.o., a odpověď ze dne 18. 6. 2015, č. j. 4538558/15/2010-52521-105129, ve vztahu ke společnostem Bello mondo s.r.o. a ARMGO, s.r.o. U všech těchto společností správce daně v zásadě zjistil, že jsou nekontaktní a neplní své daňové povinnosti; k podrobnostem viz zmíněné odpovědi na žádosti o poskytnutí informací.

[43] Pro následné konstatování daňového podvodu a vědomé účasti na něm ze strany žalobce tak bylo na správci daně a stěžovateli, aby primárně identifikovali takové okolnosti – nestandardnosti obchodních transakcí, které budou o podvodném jednání svědčit a ze kterých bude možné učinit závěr o tom, že žalobce o daňovém podvodu věděl, resp. vědět mohl a měl. V této části však kasační stížnost důvodná být nemůže, neboť krajský soud zcela správně v napadeném rozsudku uvedl, že samotná nemožnost ověřit realizaci zdanitelných plnění u dodavatelů k závěru o vědomé účasti na podvodu nepostačuje. Stěžovatel sice v kasační stížnosti zdůrazňoval, že identifikoval takové okolnosti, ze kterých bylo možno dovodit vědomou účast žalobce na podvodu, Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje se závěry krajského soudu, že vymezené okolnosti (nestandardnosti) jsou pro závěr o podvodném jednání žalobce nedostačující.

[44] Za dostatečné nelze považovat zejm. ty skutečnosti, že nebylo možné zjistit původ dodávaného materiálu, že obsah stavebních deníků neodpovídá všem požadavkům vyplývajícím z právních předpisů či že daňový subjekt používal v daňových dokladech zastaralé označení dodávaného materiálu. Tyto skutečnosti v žádném směru neprokazují, že k neodvedení daně došlo účelově – tj. že smyslem jednání bylo získat daňové zvýhodnění. Tyto okolnosti jistě svědčí o liknavosti přístupu žalobce, rozhodně však neprokazují účelové vylákání odpočtu daně.

[45] Stejně tak neobstojí tvrzení, že na účtu žalobce docházelo k nestandardním finančním tokům. Stěžovatel tvrdil, že žalobce přijal od svého odběratele (VPK Suchý s.r.o.) částku v celkové výši 49 095 327 Kč, přičemž žalobce ze svého účtu následně vybral přes 35 mil. Kč v hotovosti. Tato částka (49 mil. Kč) však byla žalobci uhrazena na účet za období leden 2013 až leden 2015, tj. v průběhu 2 let. Stěžovatel přitom nepopsal, že by jednotlivé dílčí částky neodpovídaly úhradám za konkrétní zakázky, které žalobce pro společnost VPK Suchý s.r.o. realizoval. V žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatel uvedl pouze celkovou částku za toto dvouleté období, kterou žalobci společnost VPK Suchý s.r.o. uhradila, aniž se jednotlivými úhradami zabýval a tyto částky jakkoli konkrétně zpochybnil.

[46] Stejně tak neobstojí zcela obecné tvrzení stěžovatele o personální propojenosti jednotlivých článků řetězce, neboť ze správního spisu vyplynulo toliko to, že žalobcův dodavatel (P+P Středočeská stavební s.r.o., resp. její jednatel pan Dušek) se osobně zná s jednatelem žalobcova odběratele – spol. VPK Suchý s.r.o. Tvrzení o personální propojenosti společnosti P+P Středočeská stavební s.r.o. s dalšími společnostmi

pokračování

(VICTORIA INVEST PRAHA, s.r.o., NEXT International s.r.o., Atlant Praha s.r.o.) se pak mívají s podstatou projednávané věci, neboť tyto další společnosti v řetězci dodavatelů vůbec nefigurovaly (sám stěžovatel vymezil sporný řetězec společností tak, že šlo o společnosti Bello mondo s.r.o./Střechy Smutný s.r.o./ARMGO, s.r.o. – P+P Středočeská stavební s.r.o. – žalobce – VPK Suchý s.r.o.). Ze správního spisu pak sice vyplynulo, že žalobce v určitém období pracoval také jako zaměstnanec svého odběratele (společnosti VPK Suchý s.r.o.), zcela však absentuje jakákoli propojenost se společnostmi, u kterých mělo dojít k neodvedení daně (Bello mondo s.r.o., Střechy Smutný s.r.o. a ARMGO, s.r.o.).

[47] Ke konstatování podvodného jednání žalobce pak nepostačuje ani to, že sporní dodavatelé žalobcova dodavatele (Bello mondo s.r.o./Střechy Smutný s.r.o./ARMGO, s.r.o.) sídlí na virtuálních adresách či že za ně jednají cizinci. Jak bylo uvedeno výše, tyto skutečnosti mohou být doplňujícími okolnostmi, které celkový průběh účelové transakce dokreslují. I v takovém případě však musí z (dalších) okolností vyplývat, že šlo o účelové jednání, což je správce daně a stěžovatel povinen ve svém rozhodnutí dostatečným způsobem popsat. K tomu v dané věci nedošlo, tyto doprovodné skutečnosti byly v zásadě jedinými, ze kterých daňové orgány o zapojení žalobce do podvodu na DPH usuzovaly; při bližším náhledu na každou z těchto okolností, jakož i celkového posouzení všech těchto okolností v jejich souhrnu však dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že závěr stěžovatele o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu skutečně neobstojí, jak správně uvedl krajský soud.

Třetí skupina zpochybněných plnění – (ne)prokázání plnění u zakázky Městec Králové

[48] Druhým z důvodů, pro který krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, bylo nevypořádání se s doklady, které žalobce ve vztahu k zakázce Městec Králové doložil. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že jeho pochybnosti i po doložení dalších dokladů ve vztahu k plněním vykázaným u této zakázky přetrvávaly, neboť ani doložené doklady neprokázaly, že by na dané zakázce po datu 15. 6. 2014 probíhaly vícepráce, jak tvrdil žalobce.

[49] Pro posouzení této námitky je zásadní to, v jakém okamžiku žalobce doložil další doklady, kterými chtěl oprávněnost vykazovaných odpočtů prokázat. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je totiž za situace, kdy správce daně kvalifikovaným způsobem sdělí své pochybnosti o deklarováných plněních, daňový subjekt povinen sdělené pochybnosti rozptýlit a uplatněný odpočet prokázat jinými důkazními prostředky, s nimiž je následně správce daně (stěžovatel) povinen se dostatečně vypořádat.

[50] Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že stěžovatel měl ve vztahu k zakázce Městec Králové tyto doklady (rozpočet prací, zápis o odevzdání a převzetí stavby ze dne 29. 9. 2014; objednávku ze dne 3. 1. 2014 na zemní a montážní práce na stavbě „dostavba vodovodu Městec Králové“ a smlouvu o dílo) k dispozici již v průběhu daňového řízení (č. l. 67 správního spisu). Správce daně, resp. stěžovatel měl proto povinnost se

s doloženými doklady řádně vypořádat, což neučinil. Ve vztahu k zakázce Městec Králové pouze zrekapituloval dřívější vyjádření žalobce k této zakázce a uvedl, že dle sdělení společnosti Outulný, a.s., která zakázku oficiálně městu předávala, byla tato zakázka bez vad a nedodělků předána právě dne 15. 6. 2014 (body 110 až 113 rozhodnutí stěžovatele). Stěžovatel se však nijak nezabýval konkrétními doklady, které žalobce v průběhu daňového řízení doložil, v této části jeho rozhodnutí představuje fakticky kopii důvodů uvedených správcem daně na str. 32-33 zprávy o daňové kontrole.

[51] Stěžovatel má sice pravdu v tom, že žalobce adresně konkrétní doklady v podaném odvolání nezmiňoval. Podstatné ovšem je, že žalobce doložil zmiňované doklady správci daně, a tedy již správce daně byl povinen se s těmito doklady ve zprávě o daňové kontrole vypořádat. V důsledku nesprávného náhledu správce daně ohledně smísení neprokázání plnění a daňového podvodu se žalobce v podaném odvolání soustředil na argumentaci vztahující se právě k této otázce. Nicméně i ve vztahu k plněním zařazeným původně ve druhé skupině deklarovaných plnění žalobce namítal, že s doměřením daně nesouhlasí, neboť má za to, že uskutečnění deklarovaných plnění předloženými důkazními prostředky (avšak již adresně znovu nezmiňovanými) prokázal. Nejedná se tak o situaci, kdy by žalobce doklady ve vztahu ke konkrétním plněním předkládal až soudu v řízení o podané žalobě (*a contrario* srov. rozsudek NSS ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85). Těmito doklady disponoval již správce daně, v daném případě je tak zcela namístě trvat na tom, aby se s těmito doklady daňové orgány dostatečně vypořádaly minimálně v rozhodnutí o odvolání. Krajský soud proto správně uzavřel, že s ohledem na skutečnost, že žalobcem doložené doklady nemají odraz v úvahách stěžovatele vyjádřených v napadeném rozhodnutí, je v této části rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné.

[52] Nedostatky odůvodnění rozhodnutí, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost, nelze zhojit uvedením chybějících náležitostí odůvodnění ve vyjádření k žalobě či následně v kasační stížnosti. Při přezkumu vychází soud výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává (viz rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58). Úvahy správního orgánu chybějící v odůvodnění rozhodnutí nemůže soud za správní orgán dovozovat ani z obsahu správního spisu (viz rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53). Byť tedy stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na to, že ani žalobcem doložené doklady oprávněnost odpočtu v dané části neprokazují, konkrétní vypořádání se s doloženými doklady v jeho rozhodnutí absentuje. Ani v této části tak kasační stížnost nemůže být úspěšná.

V. Závěr a náklady řízení

[53] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[54] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci úspěšný, přičemž mu vznikly náklady v souvislosti se zastoupením v řízení o kasační stížnosti. Zástupkyně žalobce učinila v řízení o kasační stížnosti 1 úkon právní služby, kterým je písemné podání soudu ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), který se užije v souvislosti se zastoupením

pokračování

osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, obdobně]. Za tento úkon náleží zástupkyni žalobce mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy částka 3400 Kč, zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 4114 Kč – tuto částku je stěžovatel (žalovaný) povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně GT Tax a.s., daňově poradenské společnosti se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. února 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu