



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **SG AUTO s. r. o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2019, č. j. 45634/19/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 8. 2024, č. j. 17 Af 1/2020-318,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 8. 2024, č. j. 17 Af 1/2020-318, **se ruší v části výroku I**, kterou zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného v části, kterou žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 5. 2. 2018, č. j. 746178/18/2001-52523-102691, č. j. 746621/18/2001-52523-102691, č. j. 751888/18/2001-52523-102691, č. j. 751923/18/2001-52523-102691, č. j. 752054/18/2001-52523-102691, č. j. 752090/18/2001-52523-102691, č. j. 754452/18/2001-52523-102691, č. j. 752570/18/2001-52523-102691, a ve **výroku II**, jímž bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 11. 2019, č. j. 4634/19/5300-22444-707622, **se ruší v části**, kterou bylo zamítnuto odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 5. 2. 2018, č. j. 746178/18/2001-52523-102691, č. j. 746621/18/2001-52523-102691, č. j. 751888/18/2001-52523-102691, č. j. 751923/18/2001-52523-102691, č. j. 752054/18/2001-52523-102691, č. j. 752090/18/2001-52523-102691, č. j. 754452/18/2001-52523-102691, č. j. 752570/18/2001-52523-102691, a věc **se v tomto rozsahu vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Ve zbytku **se kasační stížnost zamítá**.

- IV. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.
- V. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 10 856, 60 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Jakuba Hlíny, LL.M., advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem podnikání žalobkyně je mj. zprostředkování obchodu a služeb na trhu s motorovými vozidly. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl její odvolání a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 5. 2. 2018. Šlo celkem o 12 dodatečných platebních výměrů, jimiž správce daně buď vyměřil nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty (DPH), nebo doměřil tuto daň a stanovil penále, a to v různých kalendářních měsících od ledna 2016 do února 2017.

[2] Správce daně tak učinil proto, že žalobkyni na základě daňové kontroly neuznal nárok na odpočet DPH z důvodu zasažení transakcí daňovým podvodem a nárok na odpočet daně z přijatých plnění týkající se zprostředkování služeb v tuzemsku i ze zahraničí z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že od sebe nelze oddělit části argumentace napadeného rozhodnutí týkající se existence přijetí zdanitelného plnění a části týkající se deklarovaného dodavatele. Proto nemohl přezkoumat závěr, že žalobkyně nepřijala zdanitelné plnění. Nejvyšší správní soud (NSS) na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudek městského soudu zrušil rozsudkem ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí vždy propojil závěr o neprokázání faktického přijetí služeb s konkrétním dodavatelem, podstatné však je, že z něj neplyne, že žalovaný měl uskutečnění sporných plnění za prokázaná (a tedy že zpochybňoval jen osobu deklarovaného dodavatele). Městský soud proto argumentoval judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, a navazující rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS) nepřiléhavě, neboť zpochybněna byla už samotná fakticita plnění, jehož přijetí žalobkyně neprokázala.

[4] V dalším řízení městský soud žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Vzhledem k jejímu rozsahu shrne NSS kasační námitky vždy v příslušné části odůvodnění a přímo na ně zareaguje.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech napadeného rozhodnutí a ztotožnil se s městským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] NSS v této věci již jednou rozhodoval. Podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Předchozí rozsudek městského soudu zrušil NSS v části týkající se neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, neboť městský soud dospěl k nesprávnému závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v této části. NSS se tedy nevyjadřoval k meritu věci. Stejně tak NSS nevyjádřil svůj závazný právní názor ohledně zasažení řetězce podvodem na DPH. Stěžovatelkou je v tomto řízení žalobkyně, nikoli žalovaný jako v řízení předchozím. V předchozím řízení NSS argumentaci týkající se účasti stěžovatelky na podvodném jednání vůbec neposuzoval. V takovém případě nelze kasační stížnost považovat za nepřipustnou z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to za situace, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519). To však není situace, která nastala v nyní posuzované věci, neboť NSS se ještě k meritu věci nevyjádřil.

[8] Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná, a částečně také důvodná.

III. A (Ne)přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[9] NSS nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka městskému soudu vytýká, že pro odepření nároku na odpočet předložil zcela nové argumenty, což mu nepřísluší, neboť má pouze posoudit zákonnost a správnost závěrů v napadeném rozhodnutí. Řada pasáží napadeného rozsudku se míjí s podstatou žalobní argumentace. Vypořádání je nejen nesprávné, ale mnohdy i neúplné, nedostatečné a některé žalobní body dokonce zcela pomíjí.

[10] Z odůvodnění rozsudku krajského (městského) soudu jako celku musí být jasný názor soudu na podstatné aspekty rozhodované věci. Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nepůsobí samy o sobě nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64).

[11] NSS připomíná, že soud není povinen podrobně reagovat na každou dílčí námitku. Absence odpovědi na argument účastníka řízení v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé dílčí a související námitky (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130).

[12] Nepřezkoumatelnost není projevem subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl městský soud rozsudek odůvodnit, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Takovou vadu však NSS neshledal. Byť napadený rozsudek mohl být v některých ohledech podrobnější, a ne se všemi jeho závěry se NSS ztotožňuje, je z něj seznatelné, z jakých důvodů městský soud přisvědčil závěrům napadeného rozhodnutí. Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Zároveň městský soud nepředestřel zcela nové argumenty pro odepření nároku na odpočet, jak tvrdila stěžovatelka. Postup, kdy městský soud v reakci na žalobní námitky doplní svůj rozsudek nad rámec odůvodnění žalovaného, není nežádoucí, pokud soud nenahrazuje činnost správních orgánů.

III. B Podvod na DPH – obecná východiska

[13] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění hmotněprávních a formálních podmínek stanovených zákonem o DPH. Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a musí být použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, bod 26).

[14] Podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod může mít řadu podob. Jednou z typických nenahtje situace, kdy plátce DPH prodá zboží s touto daní, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátce např. zmizí, je nekontaktní vůči správci daně či nepodává daňová přiznání (takové postavení v řetězci se označuje jako *missing trader*). Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci několika subjektů, které si prodávají zboží (bývají sem zařazováni tzv. *bufferi*, kteří fungují k zastření spojitosti mezi *missing traderem* a tzv. *brokerem*). *Broker* pak čerpá výhodu plynoucí z řetězce jako nadměrný odpočet, případně odpočet z plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně (rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74).

[15] Z judikatury SDEU vyplývají i kroky, jež mají daňové orgány činit při odhalování a prokazování daňového podvodu. Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní

pokračování

z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 55 a výrok). Pokud je však s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že plátce DPH mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní daňového podvodu, musí mu být nárok na odpočet DPH odmítnut (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 61 a výrok).

[16] Lze shrnout, že daňové orgány musí nejprve postavit najisto, že došlo k daňovému podvodu. V následném vědomostním testu se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a jestli přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu nebude účastnit.

[17] Hlavním účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření má v první řadě motivovat k přiměřené prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká v rozsahu zasažení jejich zdanitelných plnění podvodem na DPH u žádného ze subjektů, které se vědomě nebo relevantní nedbalostí účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem „chybějící daně“ (samotný tento pojem není jednoduše vymezitelný), postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž věděly nebo mohly a měly vědět), jednak vůči subjektům patřičně obezřetným, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům, jež se podvodu na DPH vědomě či relevantně nedbale účastnily. Z uvedeného plyne, že daňové orgány mohou odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, či ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).

III. C Identifikované řetězce a implicitní odůvodnění chybějící daně za zdaňovací období červen 2016

[18] Podle zjištění daňových orgánů stěžovatelka v šetřených obdobích nakoupila od společnosti G. I. Cars s.r.o. (dále „GI Cars“) 177 dopravních prostředků značek Peugeot, Nissan, Range Rover a Land Rover. K dodavatelům společnosti GI Cars patřily společnosti RUBINEA s.r.o. (dále „Rubinea“), COLY PROMOTION s.r.o. (dále „Coly Promotion“), Czech ENERGIS s.r.o. (dále „Czech Energis“) a Půjčovna motodlah s.r.o. (dále „Půjčovna motodlah“). V řetězcích byly zapojeny i další společnosti. Správce daně ohledně těchto vozidel dospěl k závěru, že hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH byly splněny, ovšem obchodní řetězce byly zasaženy podvodem na DPH.

[19] Pro účast na daňovém podvodu byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet za zdaňovací období měsíců leden, březen, červen, červenec, srpen, říjen a prosinec 2016 a také únor 2017. Žalovaný vyšel ze zjištění správce daně a pro lepší přehlednost rozdělil zjištěné řetězce na sedm řetězců podle jednotlivých zdaňovacích období. Na konci vždy stála stěžovatelka a jejím dodavatelem byla společnost GI Cars. GI Cars měla různé dodavatele. V lednu 2016 to byla Rubinea (řetězec 1), v březnu a červenci 2016 Coly Promotion (řetězec 2), v červnu 2016 Coly Promotion (řetězec 3), v srpnu 2016 Czech Energis a Půjčovna motodlah (řetězec 4), v říjnu 2016 Czech Energis, Půjčovna motodlah a Coly Promotion (řetězec 5), v prosinci 2016 Coly Promotion (řetězec 6) a v únoru 2017 Půjčovna motodlah (řetězec 2017). Ve schématu řetězců žalovaný zvýraznil, u kterých společností identifikoval chybějící daň (bod 73 napadeného rozhodnutí).

[20] Podle stěžovatelky daňové orgány neunesly důkazní břemeno. Městský soud aproboval rozhodnutí žalovaného, přestože závěr o zaviněné účasti stěžovatelky na daňovém podvodu je nepodložený. Za nesprávnou považuje stěžovatelka již identifikaci chybějící daně.

[21] Městský soud v bodě 133 napadeného rozsudku konstatoval, že žalovaný požádal správce daně o listiny osvědčující chybějící daň za všechna dotčená zdanitelná období včetně června 2016. Vycházel pak z bodu 105 napadeného rozhodnutí, resp. stejně jako žalovaný z úředního záznamu č. j. 33964/19/5300-22444-707622. Podle městského soudu byla ohledně chybějící daně za zdaňovací období červen 2016 zjištění daňových orgánů implicitní. Úřední záznam neuvádí, že by společnosti GI Cars a Coly Promotion podaly za dotčená zdaňovací období daňová přiznání, přitom u jiných období tak činily. Jediným možným logickým závěrem tak podle městského soudu je, že ani jedna ze společností daňové přiznání nepodala, což svědčí o chybějící dani.

[22] Podle stěžovatelky však ve zdaňovacím období červen 2016 neexistuje pro závěr o chybějící dani žádný podklad či tvrzení, a to u žádné ze společností identifikovaných jako *missing trader*. Městský soud podle ní dospěl k nesprávnému závěru a překročil meze svých přezkumných pravomocí vymezených soudním řádem správním. Provádět výklad a předkládat důkazy mají daňové orgány. Městský soud stěžovatelce znemožnil bránit se proti jejich závěrům, neboť odůvodnění chybějící daně formuloval až v napadeném rozsudku. Nelze připustit, aby v rozhodnutí o odepření nároku na odpočet nebyla explicitně uvedena žádná zjištění o chybějící dani, a to za situace, kdy implicitní vypořádání plyne z úředního záznamu, nikoli ze samotného rozhodnutí.

[23] Podle správního spisu byly do řetězce v červnu 2016 zapojeny společnosti GI Cars a Coly Promotion. Z bodu 73 napadeného rozhodnutí pak podle NSS plyne, že správce daně, resp. žalovaný, identifikoval chybějící daň u společnosti Coly Promotion (řetězec 3), což uvedl i v bodě 105 téhož rozhodnutí. Dále se zde uvádí, že společnost Coly Promotion podala daňová přiznání za zdaňovací období měsíců března, dubna, května, července a prosince 2016, nikoli tedy za červen 2016. Městský soud má pravdu v tom, že úřední záznam, potažmo citovaný bod napadeného rozhodnutí, u žádné z těchto společností neuvádí, že by v červnu podala daňové přiznání. Nicméně jeho závěry, že identifikace

pokračování

chybějící daň je obsažena implicitně, a že byla v tomto období identifikována i u společnosti GI Cars, jsou nesprávné.

[24] Lze tak přisvědčit stěžovateli, že úvaha městského soudu jde nad rámec napadeného rozhodnutí. Městský soud pominul jeho bod 73, podle něhož byla identifikována chybějící daň za toto období pouze u Coly Promotion, nikoli také u GI Cars. Zároveň však NSS nesouhlasí s tím, že by chybějící daň nebyla identifikována a že by pochybení městského soudu v tomto ohledu způsobilo nezákonnost napadeného rozsudku. Žalovaný v bodě 73 svého rozhodnutí jasně znázornil, že chybějící daň byla identifikována právě u Coly Promotion. Stěžovatelka se tedy mylí, pokud uvádí, že chybějící daň nebyla nijak zmiňována ani tvrzena, resp. že identifikace má plynout jen z úředního záznamu. Stěžovatelka upozorňovala na to, že bod 105 napadeného rozhodnutí jeho závěr přebírá. Zároveň nelze pomíjet ani odůvodnění zprávy o daňové kontrole.

[25] Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek a navzájem se doplňují (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, č. 2646/2012 Sb. NSS). Zpravidla tak dochází k tomu, že odvolací správní orgán nahradí vlastní úvahou část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a koriguje tak jeho určitá dílčí *argumentační zaškolbrtnutí*, pokud toto rozhodnutí potvrzuje (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).

[26] Nelze však vyloučit ani situaci opačnou. Mezery v odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu, které by jinak způsobovaly nepřezkoumatelnost, mohou zaplnit argumenty obsažené v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Úkolem odvolacího orgánu je totiž zejména reagovat na odvolací námítky. Z hlediska hospodárnosti řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Odůvodněním platebních výměrů jako prvostupňového správního rozhodnutí je podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zpráva o daňové kontrole.

[27] Z tabulky 1 na s. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že plnění, u nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH v červnu 2016, se uskutečnila v březnu, dubnu a květnu 2016 (viz sloupec s daty uskutečnění zdanitelných plnění). Tehdy vznikl i nárok na odpočet DPH. Narušení neutrality daně je nutné posuzovat ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, v nichž nárok vznikl, nikoli k období, kdy jej stěžovatelka uplatnila. Podle bodu 105 napadeného rozhodnutí Coly Promotion v březnu, dubnu i květnu 2016 daňová přiznání podala. Za tato zdaňovací období u ní byla následně zahájena daňová kontrola a na jejím základě doměřená daň nebyla uhrazena. To potvrzuje také obsah správního spisu (příloha č. 15 úředního záznamu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 1783321/17/2801-60562-606559, protokol o zahájení daňové kontroly u Coly Promotion ze dne 31. 8. 2016 a příloha úředního záznamu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 33964/19/53000-22444-707622).

[28] Podle NSS je z bodů 73 a 105 napadeného rozhodnutí (resp. i ze shrnutí v bodech 221 a 222) a ze zprávy o daňové kontrole (s. 12 a 13) zřejmé, že chybějící daň ve zdaňovacím období červen 2016 byla zjištěna u Coly Promotion. Daňové orgány tedy chybějící daň tvrdily, a to nikoli pouze implicitně, jak nesprávně uvedl městský soud. Souvislostí chybějící

daně s podvodným jednáním se NSS bude zabývat v další části rozsudku. Přestože kasační soud korigoval závěry městského soudu, nejedná se o vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Identifikace chybějící daně jako taková byla ze správních rozhodnutí zřejmá.

[29] Navzdory korekci dílčího závěru městského soudu NSS neshledal zásah do stěžovatelčina práva bránit se proti odůvodnění chybějící daně. Není zřejmé, jakou obranu by stěžovatelka mohla předeštit, pokud tvrdí, že dodavatelku, společnost Coly Promotion, neznala a o její činnosti nic neví (byť se podle NSS stěžovatelka musela později dozvědět, že jí Coly Promotion prostřednictvím společnosti GI Cars dodává zboží). Ze správního spisu navíc plyne, že doměřená daň skutečně nebyla uhrazena. Podstatné však je, že ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí je zjevné, kde žalovaný, resp. správce daně, identifikoval chybějící daň.

[30] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že jednotlivé prvky podvodu včetně chybějící daně musí prokázat daňové orgány. Není však důvodná námitka, že se městský soud měl přiklonit k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt. V posuzované věci se totiž více srovnatelných výkladů posouzení chybějící daně nenabízelo.

III. D Identifikace chybějící daně a její propojení se stěžovatelkou

[31] Podle stěžovatelky chybí také propojení její osoby s identifikovanými chybějícími daněmi. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle něhož není třeba specifikovat, z jakých důvodů nebyly v rámci daňových kontrol u Coly Promotion a GI Cars uznány nároky na odpočet DPH a zda neuznané daňové povinnosti souvisely s plněním, které stěžovatelka deklarovala (bod 129 napadeného rozsudku).

[32] Jak plyne z výše uvedených východisek (body [13] až [17] tohoto rozsudku), pro závěr o existenci daňového podvodu musí být nejprve postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečně ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (rozsudek SDEU *Kittel a Recolta* nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80). Správce daně není povinen vyčíslit přesnou výši chybějící daně (mnohdy to ani nelze). Narušení neutrality je třeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců (rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63). Podle rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 243/2021-37, je rozhodující to, zda byl důvod nesplnění daňových povinností určitou osobou dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[33] Nelze tedy bez dalšího požadovat, aby správce daně ztotožnil každou konkrétní transakci s přesnou částí chybějící daně (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71). Požadavek na konkrétní propojení plnění souvisejícího s daňovým únikem s plněním, které obdržel daňový subjekt, je v rozporu s judikaturou SDEU

pokračování

(rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37). Stěžovatelka se tedy mylí, tvrdí-li, že měla být uvedena výše chybějící daně a to, jakých plnění se přesně týká. Postačí, pokud správce daně prokáže existenci obchodního řetězce a souvislosti mezi nárokovaným odpočtem a neodvedením daně (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2025, č. j. 8 Afs 44/2024-59). NSS tedy ve shodě s městským soudem uzavírá, že není nutné přesně vymezit skutkové okolnosti, za nichž mělo k podvodnému jednání dojít, ani výši chybějící daně.

[34] Z judikatury dále plyne, že skutková a příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vzniká v případě naplnění vědomostního testu. V daňovém řízení musí být pouze prokázáno, že daňový subjekt disponoval takovými informacemi, že měl a mohl pojmout podezření, že plnění, která přijal, mohla být zapojena do nestandardního obchodního řetězce (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 44, a ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59). Pro propojení stěžovatelky s chybějící daní tedy postačuje, pokud je vědomostní test naplněn (to NSS posoudí v další části rozsudku). Tuto skutečnost není nutno zkoumat v rámci identifikace chybějící daně. Námitka absence propojení stěžovatelky s chybějící daní tak není důvodná.

[35] Chybějící daň může být zjištěna v různých situacích. Typicky jde o situace, kdy daňový subjekt (resp. článek zjištěného řetězce) vůbec daňové přiznání nepodá, nebo je sice podá, ale nevykáže v něm plnění zasažená podvodem. Dále se může jednat o situaci, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání, zasažené plnění v něm vykáže, ale daň poté neuhradí. Podmínka chybějící daně pak bude naplněna také tehdy, pokud je daň doměřena (či stanovena podle pomůcek), ale daňový subjekt ji neuhradí. Vedle toho však bude namíste podmínku chybějící daně považovat za naplněnou i tehdy, pokud daňový subjekt sice daň v určité výši uhradí, nicméně bude nekontaktní, resp. nebude možné vztah zasažených plnění a jeho daňových povinností ověřit (rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 243/2021-37). Chybějící daň může tedy vzniknout i neprokázáním přijetí zdanitelných plnění některým z článků v řetězci (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38).

[36] Městský soud dovodil souvislost se zdanitelnými plněními deklarovanými stěžovatelkou na základě překrytí zdaňovacích období. Stěžovatelka naopak tvrdí, že zdaňovací období, za která byla identifikována chybějící daň, se nepřekrývají s obdobími, za něž jí byl odepřen nárok na odpočet DPH, minimálně pokud jde o červen 2016.

[37] Jak NSS vysvětlil výše (body [23] až [28] tohoto rozsudku), chybějící daň ve zdaňovacím období červen 2016 byla ve skutečnosti za plnění uskutečněná v březnu, dubnu a květnu 2016. Tehdy vznikl i nárok na odpočet DPH. Narušení neutrality daně je nutno posuzovat ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, v nichž nárok vznikl, nikoli k období, kdy jej stěžovatelka uplatnila. U zbylých období sledovaly daňové orgány pohyb vozidel v řetězci a dospěly k závěru, že probíhal v rámci jednoho až dvou dnů. Stěžovatelka pak mimo zdaňovací období červen 2016 (a jednoho červencového plnění uplatněného v srpnu) uplatňovala nárok na odpočet daně vždy v příslušném zdaňovacím období (s. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole). Argumentace, že se zdaňovací období nepřekrývají, tak nemůže uspět.

[38] Existenci řetězců identifikovaných daňovými orgány stěžovatelka nezpochybnila. Chybějící daň v nich byla vedle Coly Promotion identifikována u společností GI Cars, Czech Energis a Půjčovna motodlah. Czech Energis i Půjčovna motodlah měly fungovat na pozici *missing trader*. Podle bodu 105 napadeného rozhodnutí Czech Energis za zdaňovací období srpen a říjen 2016 daňová přiznání sice podala, následně doměřenou daň však neuhradila. Souvislost chybějící daně s podvodným jednáním je tedy zjevná. Za zdaňovací období, v nichž proběhly posuzované transakce, Czech Energis DPH neuhradila. Půjčovna motodlah za zdaňovací období únor 2017 daňové přiznání nepodala (učinila tak naposledy v listopadu 2016). Daň stanovená podle pomůcek nebyla uhrazena. Souvislost chybějící daně s podvodným jednáním je tak opět zcela zřejmá.

[39] U společnosti GI Cars byla chybějící daň identifikována za zdaňovací období leden, březen, červenec, srpen, říjen a prosinec 2016. Za všechna tato období GI Cars podala daňová přiznání, ale daňovou povinnost neuhradila. Za zdaňovací období leden a březen 2016 byly vzniklé daňové povinnosti vymoženy exekučně. Žalovaný k tomu v bodě 105 napadeného rozhodnutí uvedl, že za neodvedení daně lze považovat i situaci, kdy je do státního rozpočtu daň odvedena nedobrovolně (rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, bod 47, nebo ze dne 17. 8. 2023, č. j. 6 Afs 212/2022-71, bod 27). Městský soud se k otázce vyjádřil v bodě 131 napadeného rozsudku, na který NSS v podrobnostech odkazuje.

[40] Podle NSS je tedy v posuzovaných zdaňovacích obdobích zřejmá souvislost chybějící daně (dotčené subjekty za ně neodvedly DPH). Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že v případě, kdy není podáno daňové přiznání, nebo podáno je, ale daň z něho vzešlá není uhrazena, je zřejmé, že se daňový subjekt k plnění vůbec nepřihlásil anebo sice přihlásil, ale daň z nich neodvedl. Není tak zaplacená ani daň spjatá s plněními, která následně odebral v jiném článku řetězce daňový subjekt nárokuující si odpočet, jehož účast na podvodu je posuzována.

[41] Stěžovatelka činí spornou identifikaci chybějící daně u Coly Promotion i v této části kasační stížnosti. U Coly Promotion byla identifikována chybějící daň za zdaňovací období březen, červen, červenec a prosinec 2016. Vyjma řetězce přiřazeného k červnu 2016 byla v každém řetězci vždy identifikována chybějící daň i u další společnosti. Tudíž i pokud by NSS dospěl k závěru, že chybějící daň nebyla zjištěna právě u Coly Promotion, na věci by to nic nezměnilo, neboť podmínka identifikace chybějící daně by byla i tak splněna. NSS se proto zaměří na červen 2016, neboť posouzení ve vztahu ke zbylým zdaňovacím obdobím by bylo nadbytečné.

[42] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka podala daňová přiznání za zdaňovací období březen, duben, květen, červenec a prosinec 2016. Jak NSS vysvětlil výše, co se týče června 2016, stěžovatelka v něm uplatnila plnění uskutečněná v březnu, dubnu a v květnu. V březnu uplatnila pouze jedno plnění, které se v tomto měsíci také uskutečnilo (s. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole). Reálně tedy šlo o plnění uskutečněná v březnu, dubnu a květnu. Za tato zdaňovací období byla následně u Coly Promotion zahájena daňová kontrola. Doměřená daň nebyla uhrazena.

pokračování

[43] Podle stěžovatelky nebylo zřejmé, čeho se měla kontrola týkat a v jaké výši měla být daň doměřena. Odlišná situace by byla, pokud by Coly Promotion vůbec nepodala daňová přiznání nebo daň neuhradila. Pokud má chybějící daň spočívat v dani doměřené v rámci daňové kontroly, vstupuje do hry možnost omezeného rozsahu daňové kontroly či v ní doměřené daně. Správce daně má odůvodnit, že se doměřená daň skutečně týká posuzovaných plnění. Úvaha, že spojitost chybějící daně se stěžovatelkou lze dovodit z překrytí zdaňovacích období, je nepřesná a neúplná.

[44] Z přílohy č. 15 úředního záznamu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 1783321/17/2801-60562-606559 (protokol o zahájení daňové kontroly u Coly Promotion), plyne, že daňová kontrola se týkala DPH za zdaňovací období měsíců ledna až května 2016 v plném rozsahu, a byly tedy zkoumány všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Platby v řetězcích probíhaly částečně v hotovosti. Již jen z výpisů z účtu společnosti GI Car (příloha č. 3 úředního záznamu ze dne 29. 11. 2017) je však zřejmé, že Coly Promotion za vozidla zaplatila milionové částky. Za daná zdaňovací období však vykázala daň ve výši asi 300 000 Kč, což neodpovídá ani dani z částky hrazené za vozidla bezhotovostně. Správce daně uvedl, že v průběhu daňového řízení vedeného u Coly Promotion bylo zjištěno, že společnost neodvádí daň na výstupu ve správné výši, neboť ji snižuje neprokázanými deklarovanými plněními za reklamu od společností Rubinea a Czech Energis (s. 38 zprávy o daňové kontrole). Coly Promotion navíc pořizovala vozidla od slovenské společnosti MULTICOPY s.r.o., což nevykazovala v daňových tvrzeních (s. 20 zprávy o daňové kontrole). Zástupce Coly Promotion uvedl, že jejím jediným odběratelem vozů je společnost GI Cars (příloha č. 17 úředního záznamu ze dne 29. 11. 2017). Takto pořízená vozidla v hodnotě cca 7,7 milionů Kč se dostala i ke stěžovateli (s. 34 zprávy o daňové kontrole). Podle NSS je dána přímá souvislost chybějící daně s plněními, u nichž stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet.

[45] Žalovaný se sice k identifikaci chybějící daně v červnu 2016 vyjádřil stručně, ale po seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v odvolacím řízení stěžovatelka předeštlá obecnější argumentaci směřující zejména k tomu, že není zjevná příčinná souvislost mezi chybějící daní a plněními, která přijala. Netvrdila například, že nebyl zřejmý rozsah daňové kontroly u Coly Promotion. V takovém případě městský soud nepochybil, pokud argumentaci daňových orgánů drobně doplnil na základě skutečností plynoucích ze správního spisu. Podstatné je, že žalovaný svůj závěr o identifikaci chybějící daně přezkoumatelně, byť stručně, odůvodnil.

[46] K nestandardnosti šetřených transakcí městský soud odkázal na body 106 až 117 napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka podle žalovaného fungovala v řetězci jako *broker*, neboť uplatňovala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která následně dodávala do jiných členských států nebo do třetích zemí, a uplatňovala tak nárok na osvobození od DPH podle § 64 a § 66 zákona o DPH. V řetězci absentovala jakákoli smluvní dokumentace týkající se zboží, přestože se jednalo o milionové částky. Společnosti GI Cars, Rubinea, Czech Energis a Půjčovna motodlah nezveřejňovaly účetní závěrky v obchodním rejstříku. Coly Promotion zveřejnila pouze závěrku za rok 2011. Společnost GI Cars se stala v roce 2019 nespolehlivým plátcem a vstoupila do likvidace. Společnosti Rubinea, Czech Energis a Půjčovna motodlah jsou nespolehlivými osobami od roku 2018,

Coly Promotion se jí stala v průběhu roku 2019, ve kterém rovněž vstoupila do likvidace. Společnost Půjčovna motodlah je v konkurzu od 22. 10. 2018. Žalovaný dále z jiných daňových řízení zjistil, že Rubinea, Czech Energis, Coly Promotion a Půjčovna motodlah jsou nekontaktní.

[47] K dalším zjištěním patřil obecně vymezený předmět podnikání (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona) u společností GI Cars, Rubinea, Czech Energis, Půjčovna motodlah a Coly Promotion. Společnost Rubinea se na internetových stránkách neprezentovala, GI Cars se prezentovala jako společnost zaměřující se na dovoz automobilů. V době vydání napadeného rozhodnutí již měly být její stránky nefunkční, stejně jako stránky společností Coly Promotion a Czech Energis, které se prezentovaly jako poskytovatelé reklamních služeb. Účetnictví společností Rubinea, Czech Energis a Coly Promotion zpracovávala externí účetní Z. H.

[48] Za nestandardní považoval žalovaný především jednání Patrika Pokorného, který byl zaměstnancem GI Cars a na základě plné moci uzavíral obchody se stěžovatelkou, zároveň však vystupoval za společnosti Coly Promotion, Czech Energis a Půjčovna motodlah na základě plné moci či ústní dohody. Měl dispoziční oprávnění k účtům GI Cars a Půjčovna motodlah. Ze svědecké výpovědi pana Pokorného vyplynulo, že společně, od nichž pořizoval automobily pro GI Cars, dával sám instrukce.

[49] Žalovaný poukázal také na to, že Czech Energis, Půjčovna motodlah, Coly Promotion a Rubinea neměly skladovací prostory ani zaměstnance. Neobvyklé byly i úhrady za zboží, neboť mezi subdodavateli a GI Cars probíhaly částečně i v hotovosti, a to vždy rozděleny na větší množství plateb tak, aby nepřekročily limit stanovený zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Příchozí platby za zboží od stěžovatelky byly neprodleně převáděny na bankovní účty dodavatelů zboží nebo je vybíral Patrik Pokorný v hotovosti. Po těchto transakcích byly na bankovním účtu GI Cars jen minimální zůstatky.

[50] Uskutečněnými transakcemi postupovalo jméno Petra Štěpánka. Ten potvrdil, že dojednával podrobnosti objednávek od stěžovatelky. Uvedl také, že osobně jednal s panem Prazňákem, popsal, o koho se jedná, a že šlo o později realizovaný obchod s vozidly. Pan Prazňák ve své výpovědi uvedl, že pan Štěpánek doporučil stěžovatelce pana Pokorného a společnost GI Cars, neboť umí sehnat vozidla různých značek za dobré ceny. Podle pana Prazňáka byl pan Štěpánek obchodním partnerem v transakcích mezi GI Cars a stěžovatelkou.

[51] Stěžovatelka měla k dispozici technické průkazy, na nichž byli jako vlastníci vozidel zapsáni dodavatelé společnosti GI Cars, tedy subdodavatelé stěžovatelky. Na základě požadavku stěžovatelky z nich byla vozidla přehlašována na slovenskou společnost SGAUTO LOGISTIC SERVICES, s.r.o. (dále „SGAL SK“), nikoli na skutečného odběratele vozidel, což je podle žalovaného rovněž neobvyklé. Společnost SGAL SK má jako statutární orgány zapsané totožné osoby jako stěžovatelka. Přihlášení a odhlášení vozidla proběhlo většinou v jeden den, v případě vývozu byl v technickém průkazu uveden záznam o přidělení registrační značky pro vývoz.

pokračování

[52] Podle žalovaného není pochyb o tom, že v řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Obchodní transakce neodpovídaly typickým podmínkám běžným pro ekonomické subjekty, které se snaží dosahovat zisku. Rovněž zapojené společnosti se nejevily jako standardní podnikatelé. Žalovaný uzavřel, že transakce byly zasaženy podvodem na DPH.

[53] Stěžovatelka k existenci chybějící daně a svého propojení s ní argumentovala také metodickým pokynem k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu č. j. 16255/21/7700-00130-711462. Správce daně podle ní pochybil, neboť za některá období chybějící daň vůbec neidentifikoval, či dokonce netvrdil. U některých článků údajného řetězce neřešil, jakých plnění se má chybějící daň týkat. NSS již výše vysvětlil, že správce daně nepochybil. Informace v metodickém pokynu nejsou s jeho závěry v rozporu, neboť pochybení jednotlivých článků, u nichž byla identifikována chybějící daň, jsou v napadených rozhodnutích zachycena. Zároveň NSS už poukázal na judikaturu, podle níž není nutné spojit chybějící daň s konkrétním plněním.

[54] Podle NSS byla chybějící daň jasně identifikována. Zároveň byly zjištěny nestandardní okolnosti svědčící o podvodném jednání. Je zjevné, že porušení neutrality daně bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Byť NSS mírně korigoval závěry městského soudu ohledně zdaňovacího období červen 2016, nejedná se o pochybení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku.

III. E Rozlišení subjektivní stránky účasti na podvodném jednání

[55] Stěžovatelka dále tvrdí, že je nutné rozlišovat mezi úmyslnou a nedbalostní účastí na podvodu. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda podle daňových orgánů o své údajné účasti na daňovém podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že takové rozlišení není nutné. Nevyjádřily-li daňové orgány jednoznačný závěr o úmyslu či nedbalosti, poškodily její práva. Nezáleží na tom, zda měla stěžovatelka možnost předkládat vyjádření a důkazy a klást svědkům otázky. Svou obranu nebyla schopna efektivně cílit. Procesní strategie obrany daňového subjektu (otázky, které daňový subjekt kladé vyslýchaným svědkům, předkládané listinné důkazy i vyjádření) se u úmyslné a nedbalostní účasti na daňovém podvodu ze své podstaty liší.

[56] Podle NSS se subjektivní stránka (nedbalostní či vědomá) posuzuje po prokázání existence daňového podvodu. Závěr o vědomé (nikoli nedbalostní) účasti na daňovém podvodu lze učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu dozná, nebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počinání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení své účasti na podvodu (rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17, a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).

[57] Podle NSS není nutné rozlišovat subjektivní stránku u daňových podvodů. Pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z jejích forem. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je však prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl

a měl vědět, nemá již další rozlišení mezi těmito formami praktický význam (rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 334/2019-62). Podstatné by to mohlo být pouze z hlediska nutnosti zkoumání přijetí dostatečných opatření. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace *věděl nebo musel vědět*, *věděl nebo měl vědět*, popř. *věděl nebo mohl vědět* bez dalšího rozlišování formy vědomosti. Tyto pojmy jsou v judikatuře SDEU i NSS používány ve shodném významu, resp. se jedná o důsledek nepřesného překladu v jednotlivých jazykových verzích rozhodnutí SDEU (rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 4 Afs 460/2019-67, či ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53).

[58] S těmito závěry není v rozporu ani rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, na který poukázala stěžovatelka. Je pravdou, že správce daně tíží důkazní břemeno k prokázání vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, nebo takové jeho neobežřetnosti, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Z citovaného rozsudku lze pouze dovodit, že čím kvalifikovanější aktivitu daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší budou na správce daně kladeny nároky stran prokázání objektivních okolností. Nelze tak přisvědčit závěru z článku JUDr. Lichnovského (LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvod na DPH – vědomost vs. nedbalost. DAUC.cz, 31. 12. 2018), na který stěžovatelka také poukazuje. Z odkazovaného rozsudku ani neplyne, že pokud správce daně neuvede, zda daňovému subjektu klade za vinu vědomou účast na podvodu (*věděl*), či nedbalostní účast na podvodu (*mohl a měl vědět*), jde o rozhodnutí nepřezkoumatelné. Tento závěr vyvrací i již citovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 334/2019-62.

[59] NSS ve shodě s městským soudem uzavírá, že postačuje, pokud dojde k nedbalostnímu zapojení do podvodného řetězce. Není proto podstatné, zda se jednalo o nedbalost či vědomou účast. Daňové orgány neposuzují, zda se stěžovatelka dopustila podvodu ve smyslu trestního práva. Stěžovatelka měla možnost bránit se proti zjištěním správce daně, s nimiž byla seznamována.

[60] Lze dodat, že formulace v bodě 126 napadeného rozhodnutí, podle níž stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla a měla, je formulací běžnou. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné a městský soud v posouzení těchto žalobních námitek nepochybil. NSS nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že body 66, 135 a 142 napadeného rozsudku *směřují k úvahám o úmyslu*. Z rozsudku neplyne, že by městský soud považoval za prokázané úmyslné zapojení stěžovatelky v řetězci. Nadto je podle NSS zřejmé, že i žalovaný má za prokázané pouze nedbalostní zapojení stěžovatelky do podvodného jednání, neboť v případě vědomé účasti by bylo z jeho strany nadbytečné zkoumat přijatá opatření (body 127 až 136 napadeného rozhodnutí). Tomu odpovídá i závěr přijatý v bodě 137, kde žalovaný uvádí, že „zjistil, že byly dány objektivní okolnosti, z nichž vyplynulo, že o předmětném daňovém podvodu odvolatel měl a mohl vědět.“

III. F Vědomostní test

[61] Vědomostní test je zárukou ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou obezřetnost mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na DPH (rozsudek SDEU

pokračování

ze dne 18. 5. 2017, *Litdana UAB*, C-624/15, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Jednotlivé okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu je vždy třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoli izolovaně. Například samotná neexistence webových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity nemusí mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců a vědomosti daňového subjektu o něm, avšak ve svém souhrnu o tom mohou tyto okolnosti svědčit (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2024, č. j. 4 Afs 125/2023-57). Proto je nutné hodnotit celkový kontext zkoumaných transakcí.

[62] Podle stěžovatelky se městský soud dostatečně nezabýval ani námitkami týkajícími se vědomostního testu a obsahem správního spisu. Daňové orgány neunesly své důkazní břemeno ohledně zaviněné účasti na podvodu. Stěžovatelka přijala dostatečná opatření, aby mu zamezila. Ze spisu neplyne její propojení s údajně podvodnými společnostmi stojícími v řetězci před GI Cars; stěžovatelka je neznala. Proto jí nelze klást k tíži skutečnosti, které se jich týkají a považovat je za objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Objektivními okolnostmi ve vztahu ke stěžovateli mohly být nanejvýš údajná nestandardní a podezřelá podoba obchodu mezi ní a GI Cars, absence písemné smlouvy, sídlo GI Cars v bytovém domě a nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku. Tyto okolnosti však neprokazují zaviněnou účast na podvodu. Městský soud tyto námitky, stejně jako žalovaný, vyhodnotil nesprávně. Nevzal totiž v potaz vysvětlení, jak obchodní model funguje, ani to, že jde o obchodní model předurčený trhem v dané oblasti.

[63] Městský soud připustil, že okolnosti jako absence písemných smluv, nezakládání účetních závěrek společností GI Cars do sbírky listin spolu s tím, že tato společnost měla sídlo v bytovém domě, nepostačují samy o sobě a patrně ani ve svém souhrnu k vyslovení závěru, že stěžovatelka o daňovém podvodu měla a mohla vědět. Za zásadní však městský soud považoval stěžovatelčin obchodní model a jeho realizaci. Ostatní okolnosti závěr žalovaného pouze posilovaly.

[64] Stěžovatelka v šetřených obdobích pořizovala zboží od GI Cars a poté je dodávala do jiných členských států nebo třetích zemí. Žalovaný zjistil, že dodání zboží v dodavatelsko-odběratelských řetězcích se podle daňových dokladů uskutečňovalo v rozmezí jednoho až dvou dnů nebo i „pozpátku“. V řetězcích nebyl zjištěn faktický pohyb zboží. Vozidla byla dopravována od dealera přímo k odběrateli stěžovatelky, která objednávala a sama hradila dopravu. Peter Rybníkář, jednatel společnosti RYBO Group s.r.o. (dále jen „RYBO Group“) ve svědecké výpovědi uvedl, že stěžovatelce předával informace o volně dostupných vozidlech a kontakty na prodejce – autorizované dealery. Obchody s autorizovanými dealery neměla domlouvat RYBO Group, ale stěžovatelka, konkrétně Michal Matys, který vedl jednání s prodejcem. Následně předával informace (VIN kódy) o pořízených vozidlech zprostředkovaných RYBO Group. Mezi takto sdělenými VIN kódy byly i VIN kódy vozidel pořízených od GI Cars.

[65] Obchodní vztah s GI Cars stěžovatelka navázala prostřednictvím a na doporučení Petra Štěpánka, společníka ve společnosti AUTO ČERNÝ spol. s r.o. (dále „Auto Černý“). To potvrdili Patrik Pokorný, zaměstnanec GI Cars, i jednatel stěžovatelky pan Prazňák. Pan Prazňák označil pana Štěpánka za obchodního partnera v obchodních transakcích mezi

stěžovatelkou a GI Cars. GI Cars uvedla, že objednávky od stěžovatelky zpracovával pan Pokorný a podrobnosti domlouval pan Štěpánek. Stěžovatelka tak mohla vědět, že pan Štěpánek a pan Pokorný jsou hlavními osobami figurujícími v obchodních transakcích. Pan Štěpánek byl ředitelem a společníkem společnosti Auto Černý, jež stěžovatelce nikdy vozidla přímo nedodala, není však zástupcem dodavatele GI Cars. Za dodavatele tedy se stěžovatelkou jednala osoba bez jakéhokoli vztahu k němu.

[66] K dalším okolnostem podle žalovaného patřila již zmíněná absence písemných smluv, nezakládání účetních závěrek a sídlo GI Cars v bytovém domě. Obchodní transakce byly v řádu několika milionů korun, přesto chyběla dokumentace sjednávající rozsah dodávek zboží, způsob stanovení ceny, platební a dodací podmínky, odpovědnost za vady či nedodržení lhůt a jiných povinností. Stěžovatelka přitom běžně písemné smlouvy uzavírala. Obchodní rejstřík je veřejný seznam, kde si daňové subjekty mají mimo jiné možnost ověřit z účetních závěrek finanční situaci obchodních partnerů před uzavřením transakce. Ty však společnost GI Cars nezveřejňovala, což indikuje rizikovost obchodního partnera (rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2024, č. j. 6 Afs 165/2023-51, bod 60). Stěžovatelka tak nemohla mít přehled o ekonomické situaci svého dodavatele. Z judikatury NSS také plyne, že pokud obchodní partner nezveřejňuje své účetní závěrky v obchodním rejstříku, může jít o dílčí okolnost, která spolu s ostatními může založit pochybnost o jeho důvěryhodnosti (rozsudek z 25. 3. 2024, čj. 4 Afs 174/2023-42, bod 19). V průběhu řízení nebylo doloženo, že by si stěžovatelka prověřila finanční situaci dodavatele jinak. Kde je situováno sídlo dodavatele GI Cars, mohla stěžovatelka zjistit, pokud by jej na uvedené adrese kontaktovala. Nejedná se sice o sídlo virtuální, nicméně je to opět skutečnost, která mohla stěžovatelku vést k větší obezřetnosti. Žalovaný uzavřel, že stěžovatelka nemohla nabýt dojmu, že jde o seriózní a zavedenou společnost v daném oboru.

[67] NSS souhlasí s městským soudem, že absence písemných smluv, nezakládání účetních závěrek společností GI Cars do obchodního rejstříku a její sídlo v bytovém domě by samy o sobě nemusely postačovat k přijetí závěru o zaviněné účasti stěžovatelky na podvodném jednání. U zboží takové hodnoty, s jakým obchodovala stěžovatelka, jsou ústní smlouvy vysoce nestandardní. Jakkoli zákon nevyžaduje písemnou formu kupní smlouvy na koupi vozidla, uzavření smlouvy v písemné formě značí, že podnikatel má zájem na korektním uspořádání obchodních vztahů, a to i do budoucna např. ve vztahu k možnému uplatnění práv z vadného plnění (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2024, č. j. 6 Afs 185/2023-72). Stěžovatelka písemné smlouvy běžně uzavírala (bod 123 napadeného rozhodnutí). V kasační stížnosti nevysvětlila, proč k uzavření písemných smluv s GI Cars nepřistoupila, přestože šlo o milionové transakce. Omezila se na tvrzení, že měla dostatek informací vykreslujících společnost GI Cars jako spolehlivého a řádného obchodního partnera. Za spolehlivější pojistku řádného plnění závazků ze strany obchodního partnera pokládala spíše než uzavření písemné smlouvy předem provedenou lustraci ve veřejných rejstřících, navázání spolupráce na základě doporučení od stávajícího obchodního partnera, nebo dokonce kontinuální ujišťování se o bezproblémovém plnění smluvních povinností GI Cars.

[68] Podle NSS je prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících při navazování nového obchodního vztahu zcela základní a prakticky nezbytné opatření, ačkoli o faktické povaze daných subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze ověřit pouze základní

pokračování

evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89). Údaj o nespolehlivosti plátce DPH může být do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, který je vždy třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70). Obdobně v insolvenčním rejstříku se obchodní korporace zpravidla ocitne až v okamžiku, kdy se potýká se závažnými finančními problémy.

[69] Stěžovatelka nemohla vědět, že GI Cars bude plnit dohodnuté podmínky. Ačkoli společné obchody probíhaly bez problémů, nešlo vyloučit možné spory v budoucnu. Proto bylo nanejvýš vhodné dostatečně smluvně ošetřit rizika plynoucí z obchodní spolupráce, mj. též kvůli případné odpovědnosti za vady plnění. Na tom nemění nic ani fakt, že stěžovatelce měl dodavatele GI Cars doporučit stávající obchodní partner. U obchodů s automobily v řádu několika milionů korun se absence smluvní dokumentace jeví více podezřelou, než by tomu bylo například u sezónních prací v zemědělství či zboží rychlé spotřeby. Pro stěžovatelku navíc nebylo uzavírání písemných smluv netypické, běžně je uzavírala. Stěžovatelka tvrdí, že u autorizovaných dealerů ověřovala uhrazení kupní ceny a že vozidla byla bezproblémově dodávána. To však nevysvětluje, proč stěžovatelka předem smluvně neošetřila právní rizika plynoucí z těchto obchodních transakcí.

[70] Přestože si stěžovatelka v tomto ohledu počínala neobežetně, výše zmíněné okolnosti nebyly jediné, které daňové orgány vedly k závěru o naplnění vědomostního testu. Za stěžejní byl totiž považován použitý obchodní model a jeho realizace. Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a poukázal na dodání zboží v rámci jednoho až dvou dnů (nebo i „pozpátku“) a na to, že nebyl zjištěn faktický pohyb zboží. Tyto závěry stěžovatelka podle městského soudu v žalobě nečinila spornými. Městský soud dodal, že model užívaný stěžovatelkou není sice vyloučen, ale vede k vytvoření či prodloužení transakcí, v nichž je stěžovatelka přeprodejcem. Podvody na DPH přitom podle městského soudu vyžadují vytvoření či prodloužení účelového řetězce transakcí.

[71] Stěžovatelka je přesvědčena, že závěry žalovaného zpochybňovala. Činila tak vyjádřeními, v jejichž kontextu se údajně podezřelé okolnosti obchodního modelu jeví běžnými. Městský soud se však nad její argumentací takto nezamyslel.

[72] Je pravdou, že stěžovatelka v žalobě popsala fungování obchodního modelu. Vysvětlila, že podstatou jejího podnikání je nákup a prodej motorových vozidel ve větších objemech, který je značně ovlivněn kvótami. Dovozci jednotlivých značek aut umožňují jedné právnické osobě nakoupit pouze určitý počet vozidel. Stěžovatelka proto získává kontakty na různé společnosti s volnými kvótami, které jsou jí schopné dodat požadovaná vozidla. NSS k tomu uvádí, že daňové orgány ani městský soud nezpochybnilo ovlivnění obchodu s automobily množstevními kvótami. Vytvoření řetězce transakcí, kde je daňový subjekt „pouhým“ přeprodejcem (jak uváděl městský soud), automaticky nepoukazuje na podvodné jednání. V případě stěžovatelky její jednání s ohledem na fungování popsaného obchodního modelu nemuselo být nutně účelovým. Pokud by však správce daně např.

dotazem na autorizované dealery stojící na počátku řetězců zjistil, že v době uskutečnění zdanitelných plnění neexistovalo omezení kvótami, případně nebyly vyčerpány apod., byl by podle NSS tento obchodní model silnou indicií svědčící o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu.

[73] Městský soud má pravdu v tom, že stěžovatelka v žalobě nečinila sporným, jak se událo dodání zboží v řetězci, tedy že nebyl zjištěn faktický pohyb zboží. Pokud však potřebovala dostat zboží přes GI Cars pouze kvůli volným kvótám, jak plyne z jejího vysvětlení obchodního modelu, nebyl by podle NSS až tak netypický postup, kdy vozidla byla přepravována od dealera přímo k odběrateli stěžovatelky.

[74] Ve světle těchto okolností se nejví jako dostatečně silná objektivní okolnost svědčící o vědomém zapojení do podvodu ani to, že stěžovatelka domlouvala transakce s panem Štěpánkem a panem Pokorným. Pokud měl pan Štěpánek jednat za autorizovaného dealera a pan Pokorný za GI Cars, nejví se podle NSS jako nijak zvlášť podezřelé, že byli hlavními osobami figurujícími v obchodních transakcích.

[75] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zajišťovala dopravu, mohla mít podle NSS povědomí o tom, v jak rychlém sledu se dodání v dodavatelsko-odběratelském řetězci uskutečnilo. To však nesvědčí o její vědomosti o podvodném jednání, pokud nevěděla o tom, že před GI Cars stojí další společnosti. Na dodání zboží od autorizovaného dealera přes GI Cars koncovému odběrateli by za těchto okolností nebylo nic alarmujícího. NSS není zřejmé, na jakém základě učinil městský soud, resp. žalovaný, závěr o tom, že stěžovatelka věděla, že dodání zboží v řetězcích se uskutečnilo i „pozpátku“. Ačkoliv se jedná o významnou okolnost svědčící o nestandardnostech v řetězci, a tedy i o daňovém podvodu, bez bližšího odůvodnění ji nelze klást stěžovatelce k tíži v rámci vědomostního testu, pokud není zřejmé, z čeho se její vědomost o této skutečnosti dovozuje. Žalovaný tvrdil, že informace z technických průkazů nekladl stěžovatelce k tíži. V rámci vědomostního testu v napadeném rozhodnutí tuto skutečnost nezmiňuje (body 120 až 126 napadeného rozhodnutí). Z napadených rozhodnutí není zřejmé, jak jinak by stěžovatelka o rychlosti dodání zboží a především dodání „pozpátku“ mohla vědět. Stěžovatelce lze částečně přisvědčit v tom, že jí byly kladeny k tíži okolnosti týkající se společností stojících v řetězci před GI Cars, o nichž nemohla vědět.

[76] Daňové orgány i městský soud však upozorňovaly na to, že stěžovatelka věděla, že vozidla, která pořizuje od GI Cars, jsou obchodována v řetězci společností (a věděla i konkrétně, jakých). Měla totiž k dispozici technické průkazy, na nichž byli jako vlastníci vozidel zapsány ostatní subjekty v řetězci (Coly Promotion, Půjčovna motodlah, Czech Energis).

[77] NSS souhlasí s městským soudem, že stěžovatelka po obdržení technických průkazů mohla (a musela) získat povědomí o tom, že její dodavatel GI Cars vozidla nepořídil od autorizovaných dealerů, ale že v řetězci figurovaly ještě další společnosti. Toto povědomí však nemusela nutně mít před nákupem vozů, ale až po obdržení technických průkazů. Stěžovatelka se tedy nemohla dozvědět o řetězci společností před zahájením obchodování s GI Cars (bod 143 napadeného rozsudku). Tuto skutečnost se však dozvěděla v průběhu

pokračování

obchodování s GI Cars. Argumentaci, že měla technické průkazy k dispozici, stěžovatelka v kasační stížnosti nevyvrací a pouze opakuje, že uvedené společnosti neznala. Její vědomost o zapojení těchto subjektů v řetězci, v němž se tak jeví účast společnosti GI Cars jako zcela nelogická, je však podle NSS zcela zásadní.

[78] Podle zprávy o daňové kontrole ze svědecké výpovědi pana Pokorného vyplynulo, že stěžovatelce byly předávány faktury, předávací protokoly, velký technický průkaz a vozidlo. Ke každému prodanému vozidlu byl stěžovatelce předán český technický průkaz a COC list. Rozhodující je, kdy stěžovatelka obdržela technické průkazy, kde byly jako vlastníci vozidel uvedeny jiné společnosti. Od tohoto momentu se totiž, ať vědomě či nedbalostně, podílela na podvodném řetězci. Zjistila totiž, že zboží je přeprodáváno v řetězcích a její dodavatel je neodebírá od autorizovaných dealerů. Ve světle tohoto zjištění nedává racionální smysl zapojení GI Cars a nestandardní je i jednání pana Pokorného, který nezastupoval jen GI Cars, ale i další společnosti. Tyto okolnosti pak měly u stěžovatelky vzbudit podezření, že by obchodní řetězec, jehož se účastní, mohl být zasažen daňovým podvodem. Bylo pak na ní, aby svého dodavatele blíže prověřila a přijala další opatření.

[79] NSS uzavírá, že daňové orgány musí prokázat, že stěžovatelka o podvodném jednání věděla či alespoň vědět mohla a měla. Okolnosti týkající se použitého obchodního modelu, které žalovaný a městský soud považovali za stěžejní, jsou v kombinaci s absencí smluvní dokumentace značně podezřelé, avšak o vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání s jistotou nesvědčí. O jinou situaci by se jednalo, pokud by daňové orgány prokázaly, že stěžovatelčina argumentace kvótami se nezakládá na pravdě. V takovém případě by předestřený obchodní model spolu s ostatními zjištěnými okolnostmi o její vědomosti svědčil, stejně jako vědomost o dalších společnostech v řetězci stojících před GI Cars. Pokud daňové orgány určí, u kterých transakcí si již stěžovatelka řetězce musela být vědoma, bude vědomostní test naplněn.

[80] S ohledem na to, že nebylo postaveno najisto, že stěžovatelka mohla a musela vědět (resp. od jakého momentu mohla a musela vědět), že je zapojena v řetězci zasaženém podvodem na dani, nezabýval se NSS její argumentací stran přijetí přiměřených opatření. Zároveň je toto zjištění důvodem pro zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí. Městskému soudu by totiž nezbylo nic jiného než napadené rozhodnutí také zrušit. S ohledem na to, že NSS přisvědčil stěžovatelčině argumentaci týkající se vědomostního testu, nikoli však ohledně neuznání nároku na odpočet z důvodu neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek (viz část III. H a násl. tohoto rozsudku), přistoupil NSS ke zrušení napadeného rozhodnutí pouze v části týkající se platebních výměrů za zdaňovací období, ve kterých se stěžovatelka měla účastnit podvodného řetězce. Bude na žalovaném, aby zjistil, zda se argumentace obchodním modelem omezeným kvótami zakládá na skutečnosti. Případně pak aby postavil najisto, kdy nejpozději se stěžovatelka mohla a měla z technických průkazů (nebo jinak) dozvědět o zapojení dalších společností v řetězci. Pokud žalovaný dospěje k jasnému závěru o naplnění vědomostního testu, ve světle svých zjištění znovu zváží, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na podvodném jednání zamezila.

III. G Neprovedení výsledku zástupce společnosti Vodárek

[81] Podle § 80 odst. 1 daňového řádu může správce daně *provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.*

[82] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením námitky neprovedení výsledku zástupce společnosti VODÁREK TRANSPORT s.r.o. (dále „Vodárek“). Městský soud se ztotožnil se žalovaným a odkázal na body 238 a 239 napadeného rozhodnutí, podle nichž správce daně dožádal místně příslušného správce daně společnosti Vodárek o poskytnutí informací. Zjistil, že v provozovně společnosti Vodárek bylo provedeno místní šetření za účelem převzetí dokumentů (daňových dokladů vystavených na stěžovatelku a CMR listů). Jednatel této společnosti poskytl vysvětlení k neutralitě CMR listů. Podle žalovaného lze toto vysvětlení považovat za upřesnění informací, které přímo souvisí s předmětem místního šetření.

[83] Žalovaný dodal, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly předložila daňový doklad k přepravě vozidel, na němž byly uvedeny dva CMR listy, z nichž stěžovatelka předložila jen jeden. Proto správce daně ověřoval informace ohledně přepravy u společnosti Vodárek. Stěžovatelka se k těmto skutečnostem, s nimiž byla seznámena, během daňové kontroly nevyjádřila. Výslech zástupce společnosti Vodárek navrhla až v doplněních odvolání ze dne 20. 1. 2019 a 30. 9. 2019. Žalovaný návrhu nevyhověl, neboť v případě přepravy, jejímž objednatel byl stěžovatelka a provedla ji společnost Vodárek, byl skutkový stav dostatečně zjištěn. Podle žalovaného není sporu o tom, že přeprava skutečně proběhla a že došlo k tzv. neutralitě CMR listů.

[84] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že jí žalovaný kladl k tíži informace sdělené blíže nespécifikovaným zástupcem společnosti při místním šetření realizovaném bez její účasti. Stěžovatelka se domáhala výsledku dané osoby. Žalovaný ani městský soud nemohli předjímat, jaké otázky by stěžovatelka svědkovi kladla. Zároveň daňové orgány nemohou v neprospěch stěžovatelky dovozovat, že daná osoba nemůže disponovat i dalšími pro řízení podstatnými informacemi. Závěr o dostatečném zjištění skutkového stavu je přinejmenším předčasný.

[85] Podle NSS místní šetření slouží zejména k vyhledávání důkazních prostředků a provádění ohledání (§ 80 odst. 1 daňového řádu) a může probíhat jako dílčí postup v rámci daňové kontroly. Místním šetřením sloužícím k vyhledávání nových důkazních prostředků správce daně zpravidla prověřuje tvrzení daňového subjektu u jeho dodavatelů či odběratelů s cílem vyhledat důkazní prostředky potřebné pro dosažení cíle správy daní. Není přitom rozhodné, zda se jedná o důkazy svědčící ve prospěch nebo neprospěch daňového subjektu.

[86] Při místním šetření je nutno věnovat pozornost jednání s třetími osobami, aby vyhledaný důkazní prostředek nebyl faktickým výsledkem svědka. Podle komentářové literatury platí, že „pokud jednání s třetí osobou vede pouze k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami, pak se nejedná o výslech svědka. V takovém případě je však důkazním

pokračování

prostředkem samotná listina, kdy vysvětlení třetí osoby může sloužit jen jako pomoc k tomu, na co se v listinách zaměřit. Má-li však jako důkazní prostředek sloužit již vysvětlení třetí osoby, je třeba postupovat dle § 96“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 80 [Obsah místního šetření]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 339). S tímto závěrem se NSS ztotožňuje.

[87] V nynější věci zaslal správce daně místně příslušnému správci daně společnosti Vodárek žádost o poskytnutí informací podle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Požadoval zaslát faktury vystavené na stěžovatelku za rok 2016 a leden 2017 spolu s CMR listy, dále objednávky přeprav, údaje z palubních jednotek, karty řidičů a tachografu vozidla. K tomu doložil přehled registračních značek vozidel, která uskutečňovala přepravu.

[88] Místně příslušný správce daně společnosti Vodárek provedl dne 23. 5. 2017 místní šetření za účelem převzetí požadovaných dokumentů. Poté zaslal získané dokumenty spolu s odpovědí na žádost o poskytnutí informací. Dodal, že během místního šetření podal daňový subjekt vysvětlení k neutralitě CMR listů.

[89] NSS ze správního spisu ověřil, že v doplnění odvolání ze dne 20. 1. 2019 stěžovatelka namítala porušení § 96 odst. 5 daňového řádu. Tvrdila, že nebyla vyrozuměna o provedení místního šetření, ačkoliv je zjevné, že byly zkoumány skutečnosti, které se jí týkaly a souvisely s probíhající daňovou kontrolou. Nahrazení institutu svědecké výpovědi jiným procesním úkonem je nedovolené. K tomu poukazovala na judikaturu NSS, z níž dovozovala, že správce daně zatížil řízení vadou mající vliv na zákonnost rozhodnutí.

[90] V doplnění odvolání ze dne 30. 9. 2019 stěžovatelka s odkazem na s. 35 a 36 zprávy o daňové kontrole namítla, že není zjevné, kdo jednal za společnost Vodárek a co bylo předmětem sdělení. Správce daně podle ní obešel výslech svědka podle § 96 daňového řádu. Stěžovatelka navrhla výslech svědka, aby bylo napraveno pochybení správce daně.

[91] NSS ve shodě s městským soudem i žalovaným shledal provedení výslechu svědka nadbytečným. Zástupce společnosti Vodárek pouze podával vysvětlení k obsahu CMR listů. Stěžovatelka v daňovém řízení namítala primárně nezákonnost postupu a neupřesnila, k prokázání čeho by měl výslech této osoby sloužit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepovažuje za sporné, že přeprava vozidel proběhla a že došlo k tzv. neutralitě CMR listů. Žalovaný tedy nepochybil, pokud neprovedl výslech zástupce společnosti Vodárek.

[92] Vyslovené závěry nejsou v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 12. 3. 2020, č. j 2 Afs 336/2019-42, na který stěžovatelka poukazovala. Daňové orgány v tamní věci odmítly výslech svědka, který byl jednatelem dodavatele sporných plnění. Jedná se tedy o zcela odlišnou situaci. Nyní navrhovaný výslech mohl sloužit pouze k prokázání skutečností, jež nebyly sporné (uskutečnění přepravy), a proto by byl nadbytečný. Pokud chtěla stěžovatelka výslechem svědka prokázat něco jiného, měla to specifikovat.

III. H Nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[93] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[94] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[95] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[96] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103) tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.“* Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[97] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. V něm objasnil, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[98] Lze shrnout, že břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt svá tvrzení doložil jinak než formálními daňovými doklady, avšak předtím musí unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudky NSS

pokračování

ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

III. CH Posouzení fakticity plnění

[99] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění spočívajících zejména v marketingových a propagačních službách od různých tuzemských i zahraničních společností. Stěžovatelka k nim předložila formálně bezvadné doklady, jež byly v daňovém řízení zpochybněny.

[100] NSS v předchozím zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný nevzal za prokázané již samotné faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Sporným tak nebyl pouze deklarovaný dodavatel, jak předtím uvedl městský soud. Správním orgánům nelze klást k tíži, že zkoumaly přijetí zdanitelného plnění ve vztahu ke konkrétním stěžovatelkou deklarovaným dodavatelům, čemuž odpovídá i formulace v napadeném rozhodnutí, případně v dalších listinách správního spisu. Městský soud přisvědčil závěrům žalovaného, neboť ani podle něj stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění sporných plnění.

[101] S tímto závěrem stěžovatelka nesouhlasí a poukazuje na daňové doklady a smlouvy, e-mailovou komunikaci, výstupy z uskutečnění daných plnění (reporty, prezentace či jiné dokumenty), svědecké výpovědi a uskutečněné bezhotovostní platby. Městský soud podle ní neposoudil tyto okolnosti v jejich vzájemném souhrnu a nedostatečně je vztáhl právě k otázce fakticity plnění. V bodě 87 napadeného rozsudku uvedl, že doktrína esenciálních výdajů nemá v oblasti DPH své místo. Stěžovatelka však pouze chtěla, aby městský soud zohlednil veškeré relevantní okolnosti.

[102] Jak NSS upozornil v bodech [93] až [98] tohoto rozsudku, daňový subjekt může uplatňovat nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. To je nutné prokázat. Pokud správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, že se plnění neuskutečnila tak, jak bylo v dokladech deklarováno, bylo úkolem stěžovatelky vyvrátit jeho pochybnosti.

[103] Stěžovatelka v žalobě ohledně jednotlivých společností, jež měly sporná plnění dodat, argumentovala tím, že přijetí plnění prokázala. Městský soud na její námitky reagoval. Řízení před správními soudy, včetně řízení o kasační stížnosti, ovládá dispoziční zásada. Stěžovatel je tedy povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského soudu, a popsat, z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 10). Kasační námitky jsou projednatelné, pokud kvalifikovaně zpochybňují rozhodnutí krajského soudu. Konkrétní kasační námitky proto nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím než proti napadenému rozsudku (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[104] Stěžovatelka se v kasační stížnosti ohledně předloženého množství důkazů a jejich nepřezkoumání v celkovém souhrnu omezila na tvrzení, že se jedná zejména o daňové doklady a smlouvy, e-mailové komunikace či hmotné výstupy zdanitelných plnění v podobě

prezentací, reportů či jiných dokumentů. Odkázala na argumentaci v bodech 153 a násl. žaloby a 64 a násl. vyjádření. Městský soud přitom námitky týkající se neprokázání deklarovaných zdanitelných plnění od jednotlivých společností v bodech 88 až 119 napadeného rozsudku vypořádal. Na tuto argumentaci však stěžovatelka nereaguje, a proto je v této části její kasační stížnost nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[105] NSS neshledal důvodnou ani námitku výši tržeb. Stěžovatelka v žalobě namítala, že pokud by nepřijala zdanitelná plnění v podobě celé řady konzultačních a poradenských služeb, nebyla by schopna realizovat svoji podnikatelskou činnost a dosahovat tržeb, jichž v letech 2016 a 2017 dosáhla. Podle kasačního soudu nelze pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění vyvrátit prostým poukazem na to, že by stěžovatelka bez sporných služeb nemohla dosáhnout tak vysokých tržeb. Přistoupit na takovou argumentaci by znamenalo, že by bylo možné uznávat nárok na odpočet DPH u veškerých plnění, která souvisí s ekonomickou činností daňového subjektu a mohou mu pomoci k vyšším tržbám, aniž by byl

[106] o nutné prokazovat, zda a jak se uskutečnila. To však není možné. NSS souhlasí s městským soudem také v tom, že argumentace esenciálními výdaji v tomto případě není namístě. NSS přitakal městskému soudu, že zákazníky lze získat navazováním kontaktů či jejich přímým oslovováním. Na výši tržeb může mít vliv také vyšší podnikatelská aktivita, příznivá situace na trhu nebo jiné okolnosti. Prokázat fakticitu plnění nelze ani popisem obchodního modelu.

[107] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud měl zkoumat fakticitu plnění, avšak jeho posouzení je spíše posouzením otázky dodavatele. O uskutečnění plnění nemůže být pochyb. Soud měl podle ní zohlednit judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie*. Tomu se vyhnul tím, že přisvědčil samotnému neprokázání fakticity plnění, což se projevilo i v hodnocení unesení důkazního břemene stěžovatelky a žalovaného. Nadále však panoval rozkol mezi tím, co je konkrétním závěrem žalovaného (neprokázání fakticity plnění), a tím, čeho se týkají okolnosti, o které žalovaný svůj závěr opírá (neprokázání dodavatele plnění). Městský soud stěžovatelce nesprávně kladl k tíži všechny uváděné skutečnosti. Jedná se zejména o skutečnosti zjištěné o deklarovaných dodavatelích týkajících se jejich sídla, provozoven, velikosti zaměstnaneckého aparátu, předmětu činnosti apod. Stěžovatelka nerozumí tomu, jak mohou být tyto okolnosti relevantní v posouzení, zda byla nějaká služba poskytnuta. Městský soud nezohlednil obchodní model stěžovatelky založený na nutnosti přijímat deklarované služby. Bez nich by nedosáhla takových hospodářských výsledků. Městský soud měl zohlednit jejich zjevnou vazbu na výši nákladů vynakládaných na sporné služby. Na druhé straně však považuje při řešení otázky fakticity plnění za relevantní podnikatelské zázemí deklarovaného dodavatele. Stěžovatelka dodává, že pro přiznání nároku na odpočet postačuje, pokud je jasné, že deklarované plnění dodal plátce DPH.

[108] Stěžovatelka se v této části kasační argumentace nevyjadřuje ke konkrétním plněním ani ke konkrétním pasážím napadeného rozsudku, ale zaměřuje se na nutnost řešit otázku fakticity plnění bez vazby na uváděné dodavatele. Konkrétně pak argumentuje ve vztahu k plněním, která měla přijmout od společnosti RYBO Group, a to tak, že zpochybňuje

pokračování

hodnocení svědecké výpovědi pana Rybníkára. Touto námitkou se NSS bude zabývat v další části rozsudku.

[109] Podle NSS se stěžovatelka mylí, tvrdí-li, že otázku fakticity plnění bylo nutné řešit samostatně. Z daňových dokladů ani ze stěžovatelčiných tvrzení nevyplývá, že by zde existovala jiná konkrétní osoba, která by mohla uskutečnit plnění namísto deklarovaných společností. Daňovým orgánům proto nelze vytýkat, že se uskutečněním zdanitelných plnění zabývaly ve vztahu k informacím, které jim stěžovatelka poskytla. Byť některé z pochybností mohou být spjaty s konkrétním dodavatelem, už to, že by zde mohl být rozpor mezi doklady a tím, kdo služby údajně poskytoval, mohlo založit pochybnosti správce daně o uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno v předložených daňových dokladech. Stěžovatelka konkrétně nezpochybňuje důvodnost pochybností správce daně. Zároveň nebylo úlohou městského soudu, aby tak činil z vlastní iniciativy. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli stěžovatelčina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Bylo na stěžovatelce, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala, že jí plnění bylo skutečně poskytnuto, a to plátcem DPH. Také se mohla pokusit zpochybnit důvodnost výzev správce daně, resp. pochybností v nich vyjádřených. Pro úplnost NSS dodává, že v řízení nevyšlo najevo, že by měl služby poskytnout někdo jiný, než tvrdila stěžovatelka. NSS souhlasí s městským soudem, že stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění. V podrobnostech odkazuje NSS na odůvodnění napadeného rozsudku (body 95 až 119). To stěžovatelka v kasační stížnosti relevantně nezpochybnila, a její argumentace tak není důvodná. S ohledem na tyto závěry nebylo namíste aplikovat judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie*.

[110] Stěžovatelka dále upozorňuje, že jí je vytýkáno duplicitní uplatnění služeb. Za této situace není možné, aby městský soud posvětil závěr o neprokázání fakticity. Obdobně je to i s nízkou kvalitou služeb, k níž se městský soud vůbec nevyjádřil.

[111] Argumentaci duplicitním uplatněním služeb stěžovatelka směřuje zřejmě k bodu 102 napadeného rozsudku, kde městský soud uvedl, že AC OFFICE, s.r.o. (dále „AC OFFICE“) i Arisan, s.r.o. (dále „Arisan“) fakturovaly nárok za fixní odměny. K tomu NSS uvádí, že fakt, že shodné služby fakturuje více společností, nevyovídá nic o tom, zda alespoň jedna z nich služby poskytla. Pokud jde o námitku, že se městský soud nevyjádřil k údajné nízké kvalitě služeb, NSS ze soudního spisu ověřil, že stěžovatelka nespecifikovala, k jakým plněním se má toto tvrzení vztahovat a kde jí měl žalovaný něco takového vytýkat. Na takto obecnou argumentaci nemohl městský soud reagovat. Ani NSS není patrné, že by údajná nízká kvalita služeb byla jedním z rozhodovacích důvodů žalovaného. Z napadeného rozsudku je zřejmé, na čem městský soud staví své závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění.

III. I Svědecká výpověď pana Rybníkára

[112] Stěžovatelka v první řadě namítala, že svědecká výpověď je důkazem sama o sobě, aniž by bylo nutné vyžadovat její další prokazování. Tvrdila, že řada svědků potvrdila uskutečnění sporných plnění, což městský soud nezohlednil. Tuto námitku v kasační

stížnosti dále nespecifikovala, pouze odkázala na některé body napadeného rozsudku. Městský soud v nich přitom vysvětluje, proč svědecké výpovědi neprokazují uskutečnění plnění, na což stěžovatelka v kasační stížnosti nereaguje. Jedná se proto o nepřipustnou kasační námitku, neboť nijak nepolemizuje s odůvodněním napadeného rozsudku (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[113] Městský soud se podle stěžovatelky nedostatečně a nesprávně vypořádal s námitkami směřujícími k hodnocení svědecké výpovědi pana Rybníkára. Zásadní vytýkaná vada spočívala v tom, že žalovaný vybíral ze svědecké výpovědi to, co bylo pro stěžovatelku negativní, zatímco sdělení, jež jí byla ku prospěchu, ignoroval. Soud napadený rozsudek zatížil podobnými vadami, navíc nedostatečně reflektoval podstatu žalobní argumentace.

[114] NSS k tomu uvádí, že výslech pana Rybníkára, který byl jediným jednatelem RYBO Group v daných zdaňovacích obdobích, byl proveden především k otázce přijetí zdanitelných plnění od této společnosti. Spolupráce spočívající v nákupu nových vozidel se stěžovatelkou měla začít v roce 2015, kdy pana Rybníkára oslovil pan Matys, jeden z jednatelů stěžovatelky.

[115] Městský soud dospěl k závěru, že nepřesná interpretace výslechu pana Rybníkára nepředstavuje natolik intenzivní vadu, že by vedla k závěru o nepřezkoumatelnosti, či nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný správně konstatoval, že přijetí sporných zdanitelných plnění nebylo prokázáno, a to ani svědeckou výpovědí.

[116] Žalovaný se touto otázkou zabýval v bodech 141 až 146 napadeného rozhodnutí a správce daně na s. 58 až 66 zprávy o daňové kontrole. Městský soud dovodil, že plnění od RYBO Group nebylo zpochybněno pouze na základě posuzované svědecké výpovědi. VIN kódy vozidel, která měla RYBO Group zprostředkovat, se shodovaly s VIN kódy vozidel zprostředkovaných společností Tarvisium s.r.o. (dále „Tarvisium“). K tomu stěžovatelka uvedla, že Tarvisium zajišťovala kvóty u importéra, zatímco RYBO Group u konkrétních dealerů. Žalovaný však podle městského soudu správně upozornil na to, že toto tvrzení je v rozporu s výpovědí D. D., zástupce společnosti Tarvisium. Ten uvedl, že Tarvisium stěžovatelce zprostředkovávala volné kvóty u oficiálních dealerů. Stěžovatelka přitom daný rozpor a z něj vyplývající pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění neobjasnila.

[117] Podle městského soudu není pravdou, že svědek neuvedl žádnou kontaktní osobu. Městský soud nicméně přisvědčil žalovanému, že svědek neznal společnosti Hollman International GmbH, Sea Cars s.r.l. a Nordic RentaCar, resp. kontaktní osoby s nimi spojené, přestože RYBO Group fakturovala stěžovatelce zprostředkování vozidel právě od nich. Podle městského soudu skutečnost, že si svědek vzpomněl na některé společnosti a kontaktní osoby, neznamená, že by jeho výpověď prokázala, že stěžovatelka přijala konkrétní zdanitelná plnění.

[118] Svědek nebyl schopen doložit komunikaci se stěžovatelkou, jež měla probíhat telefonicky, přes messenger a občas osobně. Přislíbil doložit e-mailovou komunikaci. To se nestalo (údajně z důvodu výměny počítače). Svědek nedoložil ani komunikaci se

pokračování

společnostmi, u nichž zjišťoval kvóty. Sdělil, že většinu oslovoval telefonicky a písemná komunikace neprobíhala.

[119] Městský soud uvedl, že svědecká výpověď zůstala v rovině nepodložených tvrzení, mnohdy jen obecných. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, č. 1251/2007 Sb. NSS, podle něhož není dostačující se u služeb nehmotné povahy odvolávat jen na svědeckou výpověď. Naopak je právě s ohledem na povahu poskytovaných plnění třeba zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné důkazní prostředky. Vzájemná důvěra a neformálnost vztahu mezi svědkem a jednatelem stěžovatelky nemůže být důvodem pro to, aby stěžovatelka rezignovala na svou povinnost zajistit důkazy prokazující přijetí zdanitelného plnění. Stěžovatelka však žádný hodnověrný důkazní prostředek nepředložila. S ohledem na výše uvedené jí podle městského soudu nebyla ani svědecká výpověď pana Rybníkára.

[120] K tomu, že si pan Rybníkár nevzpomněl na fakturaci vozidel, která nezprostředkoval, městský soud uvedl, že sdělení svědka nelze považovat za věrohodná, neboť zjevně vystavoval faktury na základě hlášení stěžovatelky, aniž prováděl náležitou kontrolu sdělovaných údajů.

[121] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že se městský soud nedostatečně vypořádává s žalobními námitkami. Je si vědoma toho, že si svědek nevzpomněl na společnosti Hollman, Sea Cars a RentaCar, i toho, že zpochybnění plnění od RYBO Group není vystavěno jen na výpovědi pana Rybníkára. Zásadní vada, kterou vytýkala napadenému rozhodnutí, spočívala v nezohlednění informací v její prospěch plynoucích ze svědecké výpovědi.

[122] Podle NSS však stěžovatelka nevyvrací závěry městského soudu. Nemá sporu o tom, že žalovaný neinterpretovat výslech svědka Rybníkára zcela přesně, což NSS konstatoval již v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2022-57. V něm uložil městskému soudu zabývat se intenzitou této vady v kontextu svých nových závěrů týkajících se přijetí zdanitelných plnění stěžovatelkou. To městský soud učinil a nepominul informace hovořící „ve prospěch“ stěžovatelky. Uvedl, že není pravdou, že svědek neoznačil žádnou kontaktní osobu. Zároveň připomněl, že na některé společnosti, resp. kontaktní osoby, si svědek nepamatoval. Za stěžejní však považoval to, že svědecká výpověď neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění, a že není jediným důvodem, proč bylo toto uskutečnění zpochybněno. Zdůraznil, že nebyly předloženy důkazy potvrzující komunikaci mezi společnostmi. Podle judikatury svědecká výpověď sama o sobě nemůže prokázat uskutečnění zdanitelných plnění nehmotné povahy. Stěžovatelka nepředložila jiný hodnověrný důkaz.

[123] NSS souhlasí s městským soudem, že nepřesná interpretace výslechu pana Rybníkára nepředstavuje natolik intenzivní vadu, že by zapříčinila nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka se mylí, tvrdí-li, že městský soud nezohlednil podstatu žalobní argumentace, jež měla spočívat v tom, že žalovaný pominul pro stěžovatelku příznivé skutečnosti a vydal „souhrnné“ rozhodnutí. Městský soud na stěžovatelčiny výtky reagoval a vysvětlil, že svědecká výpověď ani při zohlednění všech informací neprokazuje přijetí zdanitelných plnění.

[124] Důvodná není ani námitka, že městský soud v bodě 93 napadeného rozsudku nepřipustně konstruuje odůvodnění za žalovaného. Městský soud pouze reagoval na žalobní námitky a posoudil, zda nesprávná interpretace výpovědi mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jak mu uložil NSS. Není vadou, pokud městský soud doplní svůj rozsudek nad rámec odůvodnění žalovaného, pokud nenahrazuje jeho činnost.

[125] Stěžovatelka také namítá, že vypořádání ze strany městského soudu není správné, neboť stojí na tom, že svědek údajně nedostatečně prokázal svou výpověď. To je podle ní nepřipustným bagatelizováním. Svědecká výpověď totiž představuje důkaz sama o sobě. Zásadní vadou je pak její selektivní hodnocení za účelem zařazení do určité kombinace s ostatními důkazy.

[126] NSS podotýká, že prokázat zdanitelná plnění uskutečněná v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické. Jde o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že ke zprostředkováním došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb leží na jeho straně (rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č. j. 5 Afs 164/2006-149).

[127] RYBO Group měla stěžovatelce zprostředkovávat nákup nových vozidel. V obdobných případech musí daňový subjekt prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit (či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit) k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce (daňového subjektu) se třetími osobami. Daňový subjekt musí prokázat, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal. V úvahu přitom připadají různé způsoby jednání. Je na daňovém subjektu, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele. Typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány. Z této informace lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby daňový subjekt získal příležitost k uzavření smlouvy. Je pak na daňovém subjektu, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda se mu určité specificky vynaložené výdaje podaří daňově uplatnit, anebo zda v určité míře musí počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 12/2008-120).

[128] NSS proto nesouhlasí se stěžovatelkou, že městský soud nepřipustně bagatelizoval svědeckou výpověď pana Rybníkáře. Stěžovatelka měla zajistit potřebné důkazy a správce daně vyslechl svědka, jehož výslech navrhla. Svědek si vybavil některé z osob, s nimiž měl jednat, ovšem tato výpověď nepotvrdila uskutečnění sporných zdanitelných plnění. Správce

pokračování

daně požádal svědka o doložení komunikace se subjekty, se kterými měl v zájmu stěžovatelky jednat. To, že svědek správci daně nic nedoložil, nelze vytýkat daňovým orgánům. Bylo především úkolem stěžovatelky zajistit podklady k prokázání nároku na odpočet daně. Jestliže na tuto povinnost rezignovala, nemůže následky z toho plynoucí klást k tíži daňovým orgánům. Důvodná tak není ani námitka, že žalovaný rezignoval na objektivní zjištění skutkového stavu tím, že nevyužil dalších procesních nástrojů k tomu, aby od svědka získal jiné relevantní důkazní prostředky.

[129] NSS nesouhlasí ani s námitkou, že městský soud zatížil svůj rozsudek vadou nezákonnosti či nepřezkoumatelnosti, neboť se nevypořádal se žalobní námitkou porušení zakázaných souhrnných zjištění. Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že žalovaný tento zákaz porušil. Pokud jí chtěl klást k tíži, že svědek Rybníkář nejmenoval některé konkrétní osoby z řad všech zprostředkovaných dodavatelů, nabízelo se neuznání nároku na odpočet DPH pouze u těch plnění, u nichž svědek žádnou konkrétní osobu nejmenoval.

[130] Městský soud však zdůraznil, že sama skutečnost, že si svědek vzpomněl na některé společnosti a kontaktní osoby, u nichž měl pro stěžovatelku zprostředkovat nákup vozidel, neznamená, že je tím prokázáno přijetí plnění stěžovatelkou. NSS připomíná, že městský soud není povinen podrobně reagovat na každou dílčí námitku. Podstatné je, aby se vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé dílčí a související námitky (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Není porušením práva na spravedlivý proces, pokud soud nebuduje své závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek, ale postaví proti nim vlastní ucelený argumentační systém (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). I když městský soud výslovně nezmínil porušení zákazu souhrnných zjištění, námitku vypořádal. Je zjevné, že ji nepovažoval za důvodnou. I u zdanitelných plnění, kde si svědek na kontaktní osoby vzpomněl, nepovažoval jejich uskutečnění za prokázané.

[131] V bodě 135 kasační stížnosti stěžovatelka namítala, že se městský soud s uplatněnými námitkami vypořádal zcela nedostatečně, či dokonce vůbec. Mimo tvrzení o porušení zakázaných souhrnných zjištění tuto námitku blíže nespecifikovala, NSS proto uzavírá, že se městský soud s podstatou žalobní argumentace vypořádal a jeho rozsudek je přezkoumatelný.

III. J Předčasné ukončení odvolacího řízení a užší rozsah dokazování

[132] Městský soud se podle stěžovatelky nesprávně vypořádal s námitkami předčasného ukončení odvolacího řízení a neprovedených důkazů. Odvolací řízení bylo skončeno dříve než paralelně probíhající daňová kontrola daně z příjmů právnických osob (DPPO) za rok 2016, ačkoli spolu tyto věci skutkově úzce souvisí. I zde je podstatné, zda stěžovatelka sporná plnění skutečně přijala. Požadavek provedení stejně rozsáhlého dokazování je nepochybně oprávněný.

[133] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že u DPH stejně jako u DPPO mohou být podstatné stejné skutkové okolnosti. Městský soud má však pravdu, tvrdí-li, že se stále jedná o dvě odlišné daně, a tedy o dvě samostatná řízení. Není povinností správních orgánů provádět v obou řízeních totožné důkazy za předpokladu, že neprovedení navržených důkazů řádně odůvodní.

[134] Právě na zpochybnění neprovedení důkazu se stěžovatelka měla zaměřit, hodlala-li zpochybnit rozsah provedeného dokazování. V kasační stížnosti se však omezila na tvrzení, že námitku neprovedených důkazů městský soud nesprávně vypořádal. Námitku vztáhla k několika výsledkům. Stěžovatelka uvedla, že žalovaný v rámci DPPO vedl dokazování v širším rozsahu než u DPH. Byly realizovány účastnické výsledky jednatelů stěžovatelky, které žalovaný v posuzované věci odmítl jako nadbytečné.

[135] Městský soud ohledně provádění výsledků přisvědčil odůvodnění žalovaného, na něž odkázal. Opakovaný výsledek Ing. Š., který měl podle stěžovatelky upřesnit rozsah, cenotvorbu či rozdělení plnění mezi AC OFFICE a Arisan, byl proveden. Stěžovatelka byla s jejich hodnocením seznámena v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 8. 2019. Hodnocení je obsaženo i v bodech 163 až 177 napadeného rozhodnutí. Opětovné provedení výsledku pana P. žalovaný odmítl s tím, že výsledek byl již proveden v rámci mezinárodního dožádání. Stěžovatelka byla o konání výsledku informována, svého práva zúčastnit se jej a klást svědkovi otázky nevyužila. Žalovaný dále uvedl, že bylo vyhověno požadavku stěžovatelky osvědčit skutečnosti zjištěné v rámci těchto dožádání jako důkazní prostředky v odvolacím řízení a stěžovatelku seznámil s jejich hodnocením. Proto k opětovnému výsledku pana P. nepřistoupil.

[136] Návrh výsledků zástupců společnosti I.S.R. a.s. a TUKAS a.s. žalovaný označil za irrelevantní, neboť důkazy získané při místním šetření u těchto společností byly získány k plnění, která nebyla předmětem odvolání. Neprovedením výsledku zástupce společnosti Vodárek se NSS zabýval v předchozí části tohoto rozsudku.

[137] K účastnickým výsledkům NSS ve shodě s městským soudem podotýká, že jednatele stěžovatelky mají právo podávat písemná vyjádření ke všem okolnostem zjištěným správními orgány. Podstatné je, aby správce daně umožnil jednatelům daňových subjektů uplatnit svá práva. Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu, lze uzavřít, že jednatele stěžovatelky měli kdykoli během řízení možnost uvést k věci vše, co věděli (rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2024, č. j. 2 Afs 304/2023-62). Ke skutečnostem, jež se týkaly stěžovatelky, se mohli vyjádřit již v průběhu daňové kontroly (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2023, č. j. 10 Afs 339/2021-53).

[138] Stěžovatelka v kasační stížnosti (ani v žalobě) odůvodnění neprovedení výsledků relevantně nezpochybnila. Omezila se pouze na tvrzení, že obě řízení spolu souvisí a že bylo zasaženo do jejích práv. NSS proto neshledal její námitku předčasného ukončení odvolacího řízení a úzkého rozsahu dokazování důvodnou. Nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že došlo k předčasnému ukončení daňové kontroly z důvodu vyplacení nesporné částky nadměrného odpočtu, neboť její kasační argumentace zůstala pouze v rovině nepodložených spekulací.

IV. Závěr a náklady řízení

[139] Stěžovatelka se kasační stížností bránila proti rozsudku městského soudu, který zamítl její žalobu namítající nezákonnost rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil jak doměření DPH z důvodu zapojení v podvodném řetězci, tak i z důvodu neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění. NSS shledal kasační stížnost důvodnou pouze ve vztahu k doměření daně z důvodu zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Námitkám směřujícím do otázky fakticity deklarovaných zdanitelných plnění nepřisvědčil. Kasační stížnost je částečně důvodná, a proto NSS podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. ve stanoveném rozsahu zrušil rozsudek městského soudu. Zároveň v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. částečně zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť městský soud by musel učinit totéž, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc v tomto rozsahu žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[140] Za této procesní situace přistoupil NSS ke zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného pouze v té části, kterou bylo zamítnuto odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 5. 2. 2018, č. j. 746178/18/2001-52523-102691, č. j. 746621/18/2001-52523-102691, č. j. 751888/18/2001-52523-102691, č. j. 751923/18/2001-52523-102691, č. j. 752054/18/2001-52523-102691, č. j. 752090/18/2001-52523-102691, č. j. 754452/18/2001-52523-102691, č. j. 752570/18/2001-52523-102691. Jedná se pouze o část, ve které žalovaný potvrzuje platební výměry za ta zdaňovací období, ve kterých byla daň doměřena z důvodu zapojení stěžovatelky v podvodném řetězci (tedy leden, březen, červen, červenec, listopad a prosinec 2016 a únor 2017). Výrok o nákladech řízení jako výrok závislý zrušil rovněž. Ve zbytku NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). Jde o postup, který je v souladu se zásadou procesní ekonomie a NSS jej již opakovaně použil i v jiných případech, kdy byl předmět řízení o žalobě dělitelný (srov. příklady v rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2023, č. j. 4 Afs 186/2022-164, bod 198).

[141] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před městským soudem. Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Stěžovatelka uspěla, pokud jde o zrušení sedmi platebních výměrů s vyměřenou či doměřenou daní v částce 69 377 691 Kč, nezrušeno zůstalo pět platebních výměrů s vyměřenou či doměřenou daní ve výši 31 143 832 Kč. Stěžovatelka tak byla s žalobou převážně procesně úspěšná, přičemž rozdíl míry procesního úspěchu a míry procesního neúspěchu činí 38 %.

[142] Stěžovatelka uhradila soudní poplatky v celkové výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost).

[143] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena advokátem. Ten učinil v řízení před krajským soudem čtyři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení, seps

žaloby, účast na jednání dne 5. 8. 2024 a vyjádření k věci po zrušení prvního rozsudku městského soudu [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Za každý úkon právní služby mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby náleží také paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za tyto úkony stěžovatelce náleží částka 13 600 Kč. Jelikož je advokát JUDr. Hlína plátcem DPH, je třeba tuto část náhrady nákladů řízení zvýšit o částku odpovídající této dani na celkových 16 456 Kč.

[144] V řízení o kasační stížnosti stěžovatelčin advokát učinil jeden úkon právní služby, a sice sepsal kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a náleží mu odměna ve výši 3 100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. I tato část náhrady nákladů řízení se zvyšuje o částku odpovídající DPH na celkových 4 114 Kč.

[145] Celková náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tak činí včetně zaplacených soudních poplatků 28 570 Kč. S ohledem na míru procesního úspěchu stěžovatelky (38 %) je žalovaný povinen zaplatit jí náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **10 856,60 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 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 30. dubna 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně

senátu