



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Agentura práce OSSPO s.r.o.**, se sídlem Na Hřebenkách 815/130, Praha, zast. JUDr. Petrem Doušou, advokátem, se sídlem Na Kozině 1438, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2024, č. j. 9507/24/5300-21442-711916, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2024, č. j. 18 Af 5/2024-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 31. 3. 2022, č. j. 1917643/22/2005-53524-507074 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2021 ve výši 504.258 Kč. Správce daně stanovil žalobkyni daň v odlišné výši od daně tvrzené v daňovém přiznání, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně v rámci postupu k odstranění pochybností u části přijatých plnění neodstranila pochybnosti ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH a u části přijatých plnění správce daně zjistil daňový podvod, o němž žalobkyně věděla či mohla vědět.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr.

II.

[3] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji shora specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud nejprve v napadeném rozsudku vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu pro nynější případ dovodil, že pokud žalobkyně přijala od svého dodavatele služby spočívající v zajištění ubytování a předložený daňový doklad neobsahoval žádnou specifikaci ubytovacích služeb, byla povinna jinými prostředky prokázat, o jaké ubytování (pro koho a v jaké délce) se jednalo, aby bylo možné usoudit na souvislost mezi přijatými službami a výkonem její ekonomické činnosti. Bez dalších tvrzení a informací od žalobkyně o takovém plnění totiž podle městského soudu nelze z daňového dokladu učinit závěr, že se jednalo o plnění související s uskutečňováním jejích ekonomických činností. Podle městského soudu samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, neboť předmět a rozsah plnění má zásadní souvislost s hmotněprávními podmínkami pro uznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[5] Městský soud se dále věnoval otázce zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Předdeslal, že v projednávané věci není sporné, že byla narušena neutralita daně neodvedením DPH dodavateli žalobkyně. Připomenul také, že k závěru o daňovém podvodu musí k samotné skutečnosti neodvedení daně přistoupit ještě takové okolnosti, z nichž bude možné učinit závěr o tom, že neodvedení daně není důsledkem pouhého podnikatelského selhání, ale právě snahy získat pro sebe neoprávněnou daňovou výhodu. Existenci takových okolností žalobkyně v nynějším případě rozporovala. Městský soud s žalobkyní nesouhlasil v námitce, že žalovaný poukazoval na okolnosti, které se týkaly až samotné vědomosti žalobkyně o možném podvodu, nikoliv podvodu samotného. Zdůraznil, že určité okolnosti případu nemusí být podstatné pouze ve vztahu k naplnění podmínky vědomosti o daňovém podvodu, ale mohou být rozhodující právě i z hlediska samotné jeho existence. V projednávané věci daňové orgány detekovaly podvod probíhající pouze mezi dvěma články obchodní transakce, byly proto povinny prokázat závěr o jisté aktivní účasti, resp. záměru, u obou zúčastněných článků řetězce. Ta byla podle městského soudu prokázána personálním propojením žalobkyně s jejími dodavateli, když žalobkyni i její dodavatele v podstatě ovládala jedna osoba, resp. rodina. Není proto možné tvrdit, že žalobkyně by o neodvedení DPH svými dodavateli nevěděla či nemohla vědět.

[6] Městský soud poukázal na další okolnosti (kapitálové propojení žalobkyně a dodavatelů, hospodářské problémy dodavatelů žalobkyně, nulové zůstatky na účtech dodavatelů z důvodu přeposílání finančních prostředků na další bankovní účty či výběru hotovosti a platby žalobkyně na nezveřejněné bankovní účty a nestandardní výběry hotovosti), jejichž kumulace vedla k závěru, že zkoumané transakce nelze označit za standardní podnikatelské chování. Městský soud proto uzavřel, že v případě tak silného personálního propojení žalobkyně s dodavateli musela být osoba, která reálně ovládala všechny dotčené společnosti (pan P. S. ml., případně ve shodě s panem P. S. st.), komplexně obeznámena se záměry všech zúčastněných společností. Pokud dodavatelé žalobkyně opakovaně neodvedli DPH, přičemž žalobkyně o této skutečnosti musela vědět, další obchodování s takovými subjekty nelze nazvat standardním podnikatelským chováním. Městský soud proto ve shodě s žalovaným dospěl k závěru o důvodné domněnce existence daňového podvodu a zapojení žalobkyně do něj.

pokračování

[7] Městský soud nakonec za nepodstatnou pro posuzovanou věc označil polemiku žalobkyně a žalovaného ohledně DPH jako obrátové daně a ohledně osudu některých dodavatelů žalobkyně po dni vydání napadeného rozhodnutí s ohledem na zásadu zakotvenou v § 75 odst. 1 s. ř. s.. Za nepřiléhavý na nynější případ také označil žalobkyní poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek i napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka má především na rozdíl od žalovaného a městského soudu za to, že rozsah (výši) uplatněného nároku na odpočet DPH nepředurčuje rozsah zdanitelného plnění, ale v souladu s § 36 odst. 1 zákona o DPH sjednaná úplata za zdanitelné plnění. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěrem městského soudu, že bez prokázání rozsahu zdanitelných plnění nelze dovodit, že předmětná plnění se fakticky uskutečnila a že byla určena k výkonu ekonomické činnosti stěžovatelky. Stěžovatelka si je vědoma toho, že uvedený závěr vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, je však přesvědčená o tom, že tato judikatura obsahuje pouze povrchní závěry vystavěné na neodůvodněném předpokladu, že „pro přiznání nároku na odpočet DPH je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu“. Stěžovatelka naopak ve své argumentaci vychází ze znění článku 168 písm. a) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), a z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudku ze dne 8. 6. 2000, ve věci C-98/98, *Midland Bank*, rozsudku ze dne 22. 2. 2001, ve věci C-408/98, *Abbey National*, rozsudku ze dne 8. 2. 2007, ve věci C-435/05, *Investrand*, nebo rozsudku ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Marks Pen EOOD*). Z nich dovozuje čtyři podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, a to (I) faktická realizace plnění (předmětné plnění se skutečně uskutečnilo), (II) plnění bylo realizováno plátcem DPH a bylo použito (III) v rámci ekonomických činností plátce uplatňujícího nárok na odpočet DPH. Poslední podmínkou je pak (IV) držba daňového dokladu. Žádné další podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH nejsou dány. Rozsah přijatých zdanitelných plnění tudíž podle stěžovatelky není vůbec kategorií spadající mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice a § 72 zákona o DPH, ohledně jejichž prokázání tíží důkazní břemeno plátce uplatňujícího nárok na odpočet. Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že údaj o rozsahu přijatých zdanitelných plnění představuje toliko předepsanou náležitost daňového dokladu ve smyslu čl. 226 bodu 6 směrnice.

[10] Stěžovatelka zdůrazňuje, že městským soudem odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu se s touto argumentací uplatněnou již v řízení o žalobě nevypořádává, nadto stěžovatelka městskému soudu vytýká, že v napadeném rozsudku odmítl aplikovat stěžovatelkou uváděné závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále již jen „Soudní dvůr“) ve věci *Marks Pen EOOD*. Napadený rozsudek tudíž podle stěžovatelky trpí deficitem ústavnosti. Stěžovatelka také namítá, že městský soud se v napadeném rozsudku snaží nad rámec argumentace obsažené v napadeném rozhodnutí dovozovat, že neprokázání rozsahu zdanitelného plnění je v podstatě totéž, co neprokázání samotné existence plnění. Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že k odepření nároku na odpočet DPH došlo na základě

nesprávného východiska, že neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění byla v deklarovaném rozsahu použita pro uskutečňování stěžovatelčiny ekonomické činnosti.

[11] Stěžovatelka dále městskému soudu vytýká, že otázku jejího zapojení do daňového podvodu posuzoval podle jiných, přísnějších, pravidel (vycházejících z judikatury Nejvyššího správního soudu), než tak činil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že „*důkazní břemeno nese správce daně, musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval*“, a naopak městský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že daňovým orgánům postačuje prokázat „*důvodnou domněnku daňového podvodu*“. Stěžovatelka rovněž připomíná, že se v žalobě dovolávala závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60, přičemž městský soud se s nimi v napadeném rozsudku nikterak nevypořádal, a dokonce založil své závěry na východisku zcela rozporném se závěry v něm uvedenými, tedy, že daňové orgány mohou o existenci daňového podvodu rozhodnout na podkladě domněnek. Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že mezi rozhodováním založeným na důkazech a rozhodováním založeným na domněnkách je zcela podstatný rozdíl, který městský soud nevzal v potaz. Nadto ani daňový řád s rozhodováním daňových orgánů založeným na domněnkách nepočítá, a tudíž jsou východiska městského soudu nesprávná a jeho závěry nezákonné.

[12] Stěžovatelka následně v kasační stížnosti na podkladě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 zdůrazňuje, že důkazem podvodu na DPH v zásadě nemohou být okolnosti, které jsou či mohou být více či méně obecně nestandardní či podezřelé, ale mohou jimi být pouze takové okolnosti, které prokazují způsob provedení (*modus operandi*) podvodného jednání v konkrétní posuzované věci. V nynější věci však žalovaný ani městský soud nevysvětlili, v čem (v jakých skutkových okolnostech) podvodné jednání spočívalo, resp. v čem tkvěla podstata daňového podvodu. Jeho *modus operandi* tedy nejenže neprokázali, ale ani neuvedli žádnou domněnku, v čem by mohl spočívat. Městský soud v napadeném rozsudku podle stěžovatelky ani srozumitelně nevysvětlil, jaké skutečnosti týkající se způsobu provedení daňového podvodu byly daňové orgány povinny prokázat, aby na jejich základě bylo možné vyvodit závěr o jeho spáchání, resp. aby s přihlédnutím k důkaznímu standardu uplatňovanému žalovaným tyto skutečnosti představovaly alespoň dostatečný základ pro přijetí domněnky tohoto podvodu. Stěžovatelka má rovněž za to, že způsob provedení daňového podvodu by měl být racionální, tedy, že by měl směřovat k získání neoprávněné daňové výhody a zároveň k zastření stop po pachateli daňového podvodu. Stěžovatelka tudíž odmítá, že by skutečnost personálního propojení s jejími dodavateli představovala jeden z důkazů její účasti na daňovém podvodu. Za pouhou domněnku rovněž označuje závěr městského soudu o obohacení jednatele stěžovatelky a jeho příbuzných, konkrétně, že majetkový prospěch z neodvedení DPH u dodavatele a nárokování odpočtu daně u stěžovatelky tzv. zůstane v rodině. Ani skutečnost, že podnikatel mající povědomost o finančních obtížích obchodních partnerů s těmito dále obchoduje, nelze podle stěžovatelky bez dalšího považovat za důkaz toho, že si nepočíná s péčí řádného hospodáře, natož pak za důkaz toho, že není veden poctivým podnikatelským záměrem. Z toho stěžovatelka dovozuje, že její personální propojení (rodinnými vazbami) s dodavateli nelze považovat za důkaz její účasti na daňovém podvodu, neboť k dosažení cílů daňového podvodu (zmizení ze scény některé ze zapojených společností) by takové propojení nemohlo sloužit.

pokračování

[13] Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem ani v tom, že ač každá z hodnocených okolností sama o sobě nemusí být důkazem podvodu na DPH, tak jejich celkový souhrn již podvod na DPH prokazuje. Podle stěžovatelky naopak ani sebevětší souhrn nestandardních či podezřelých okolností ještě nemusí nic vypovídat o *modu operandi* daňového podvodu, tj. o tom, jakým způsobem podvod byl či mohl být spáchán. V nynější věci vedle personálního propojení stěžovatelky s jejími dodavateli uváděly daňové orgány, že dodavatelé stěžovatelky (společnost OSSPO Automotive, a.s., Kaspolo s.r.o. a OSSPO Agency s.r.o.) sídlili na stejné adrese s desítkami dalších podnikatelů, že společnost Kaspolo s.r.o. kromě účetní závěrky za rok 2016 a zakládacích listin ve Sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejnila žádné další dokumenty a že společností OSSPO Automotive, a.s. a OSSPO Agency s.r.o. byl přidělen status nespolehlivého plátce. Stěžovatelka také vytýká žalovanému i městskému soudu, že nikterak nedoložili tvrzení, že provedení souhrnu jednotlivých okolností, které samy o sobě důkazy daňového podvodu nepředstavují, způsobuje proměnu těchto okolností v důkaz daňového podvodu. Takový závěr městského soudu považuje za nepřezkoumatelný.

[14] Stěžovatelka rovněž odmítá závěr, že rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60 se netýká prokazování existence daňového podvodu, ale primárně otázky vědomosti daňového subjektu o tom, že se účastní daňového podvodu, a proto jeho závěry nejsou bez dalšího přenositelné na nynější věc. Stěžovatelka je naopak přesvědčená o tom, že závěry uvedeného rozsudku lze vztáhnout na prokazování jak subjektivní, tak i objektivní stránky daňového podvodu; závěr o jeho existenci totiž nelze založit na pouhých domněnkách. Podle stěžovatelky na tom nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že v posuzované věci byl podvod detekován v řetězci pouze dvou vzájemně propojených subjektů. Stěžovatelka nakonec namítá, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

IV.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Souhlasí s městským soudem ohledně nezbytnosti prokázání rozsahu zdanitelného plnění. Tento závěr podle něj vychází z judikatury Soudního dvora a konkrétně poukazuje v tomto ohledu na rozsudek ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Becker*, z něhož relevantní část cituje. Pokud tedy městský soud (a před ním i žalovaný) dovodili, že stěžovatelka neprokázala rozsah zdanitelného plnění, měli tím na mysli, že z jí předložených důkazních prostředků není možné dovodit přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu (ubytování) a jedním nebo několika plněními na výstupu. Podle žalovaného tedy není pravda, že by napadený rozsudek trpěl vadou neústavnosti. Žalovaný také vyjádřil nesouhlas s tím, že by městský soud v napadeném rozsudku „vylepšoval“ odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[16] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka nepochopila závěry městského soudu ohledně důkazního standardu a také podstatu nestandardních okolností při prokazování podvodu na DPH. Městský soud v napadeném rozsudku neuvedl, že závěry o podvodu na DPH mohou stát na domněnkách. Nadto v nynějším případě závěry ohledně podvodu na DPH stojí na zjištěných a zcela konkrétních nestandardnostech, které městský soud přezkoumal. Požaduje-li stěžovatelka v kasační stížnosti vysvětlení, jak každá jednotlivá nestandardnost prokazuje podvod, žalovaný dodává, že je naopak důležité posuzovat nestandardní okolnosti nikoliv jednotlivě, ale společně, protože teprve jejich společné posouzení umožňuje učinit si

závěr o tom, že obchodní transakce nebyla standardní, ale byla zasažena podvodem na DPH. Žalovaný dále uvádí, že závěr městského soudu, že není možné prokázat existenci podvodu na DPH se stoprocentní jistotou, se nevylučuje se závěrem žalovaného, že je nutné postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Vycházejí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, žalovaný poukazuje na to, že správce daně musí postavit najisto, o jaké skutečnosti opírá svůj závěr, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněně daňové zvýhodnění. Žalovaný i městský soud tomuto požadavku dostáli, když jako nestandardní okolnosti hodnotili u stěžovatelky konkrétní a najisto postavené skutečnosti, nikoliv domněnky či obecná tvrzení. I na základě konkrétních nestandardních okolností však nebude v drtivé většině případů možno se stoprocentní jistotou říct, že se v daném případě jedná o podvod, jak již dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33.

[17] Žalovaný také uvádí, že není povinností soudu v napadeném rozsudku srozumitelně vysvětlit, jaké skutečnosti měly daňové orgány prokázat, aby na jejich základě bylo možné dovodit spáchání daňového podvodu. Úkolem soudu je posoudit, zda žalovaným identifikované nestandardní skutečnosti svědčí o tom, že se v daném případě jedná o podvod na dani. Tento úkol přitom v nynější věci městský soud splnil. Za zcela nesprávnou a mimoběžnou dále žalovaný označuje stížnostní argumentaci ohledně personálního propojení a souvisejících majetkových benefitů rodinných příslušníků jako rozhodných skutečností při prokazování podvodu na DPH. Nesouhlasí ani s jejími tvrzeními týkajícími se racionálnosti způsobu provedení daňového podvodu. Městskému soudu nepřisluší zjišťovat motivaci jednotlivých článků podvodného řetězce. Žalovaný poukazuje na to, že městský soud založil své úvahy o existenci daňového podvodu nejenom na existenci personálního propojení, ale na dalších skutečnostech (dispoziční právo pana P. S. ml. ke všem bankovním účtům, platby na nezveřejněné bankovní účty a nestandardní platby v hotovosti), ke kterým se však stěžovatelka nevyjádřila. Neztotožňuje se ani s tvrzením stěžovatelky, že její personální propojení s dodavateli nijak nepřispělo k dosažení cílů podvodu na DPH. Naopak, spáchání podvodu na DPH usnadnilo, že všechny články řetězce v podstatě řídila jediná osoba. Podle žalovaného navíc není možné z případného nedokonalého spáchání podvodu na DPH usuzovat na skutečnost, že páchaní podvodu na DPH tímto způsobem nedává smysl, a proto se o podvod nejedná, jak činí v kasační stížnosti stěžovatelka.

[18] Stěžovatelčino tvrzení, podle něž měly daňové orgány prokázat způsob spáchání podvodu na DPH, žalovaný považuje za rozporné s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozporu se základními principy dokazování podvodu na DPH je pak i stěžovatelčina námitka, že žalovaný ani městský soud nedoložili tvrzení, že provedení souhrnu jednotlivých okolností, které samy o sobě důkazy daňového podvodu nepředstavují, způsobuje proměnu těchto okolností v důkaz daňového podvodu. Jak plyne z judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, podstatou podvodu na DPH je existence narušení neutrality daně, k čemuž v případě stěžovatelky došlo u personálně propojených dodavatelů. K tomuto narušení neutrality musí současně přistoupit takové nestandardní okolnosti, ze kterých bude plynout, že narušení daňové neutrality je výsledkem podvodného jednání a nikoliv individuálního podnikatelského setkání. Podstatou prokázání existence nestandardních okolností v případě podvodu na DPH tedy není prokázat souvislost každé jednotlivé skutečnosti s podvodem na DPH, jak požaduje stěžovatelka. Naopak, podstatou existence nestandardních okolností je fakt, že právě ve svém

pokračování

souhrnu svědčí o tom, že posuzovaná obchodní transakce neodpovídá standardní obchodní transakci, ale že byla zasažena podvodem na DPH.

[19] Ke stěžovatelčině argumentaci týkající se virtuálních sídel (stěžovatelka je označuje za hromadná sídla) žalovaný dodává, že již v napadeném rozhodnutí tuto skutečnost neuvedl jako tu, z níž by dovozoval existenci podvodu na DPH. Žalovaný také poukazuje na skutečnost, že stěžovatelka v žalobě brojila proti samotnému prokázání daňového podvodu daňovými orgány. Městský soud proto v napadeném rozsudku posuzoval to, zda žalovaným uváděné nestandardnosti prokazují pravděpodobnou existenci podvodu, či nikoliv. Namítala-li stěžovatelka, že závěry žalovaného o její vědomé účasti na podvodu na DPH byly neoprávněné, žalovaný k tomu dodává, že z nestandardních okolností nedovozoval závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, ale pouze skutečnosti, zda se v dané situaci jednalo o podvod na DPH, či podnikatelské selhání. S ohledem na to, že stěžovatelka v žalobě rozporovala pouze, zda došlo k podvodu, je její nynější argumentace ohledně vědomosti o účasti na podvodu na DPH uplatněná až v kasační stížnosti nepřijatelná.

V.

[20] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného reaguje replikou. Uvádí, že na rozdíl od žalovaného i městského soudu má za to, že k uplatnění nároku na odpočet DPH z ubytovacích služeb nebyla povinna prokázat pro koho a v jaké délce bylo ubytování poskytnuto. Trvá na tom, že rozsah (výše) uplatněného nároku na odpočet DPH je předurčen sjednanou úplatou za zdanitelné plnění, a nikoliv rozsahem zdanitelného plnění, proto prokázání rozsahu plnění není nutné k tomu, aby bylo možné usoudit na souvislost mezi přijatými plněními a výkonem její ekonomické činnosti. Podle stěžovatelky splní daňový subjekt svou důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu pouze předložením příslušných účetních dokladů a záznamů (jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119), respektive *mutatis mutandis* plátce unese svoje důkazní břemeno ohledně prokázání vzniku nároku na odpočet DPH pouze předložením daňových dokladů.

[21] Stěžovatelka opakovaně vyjadřuje nesouhlas se závěrem žalovaného, že v posuzované věci daňový podvod spočíval v kumulativním působení personálního propojení stěžovatelky s jejími dodavateli na základě příbuzenských vztahů, jejich usídlení na společné adrese a neplnění povinností vůči Sbírce listin obchodního rejstříku. Zdůrazňuje, že tyto okolnosti nepochybně s daňovým podvodem souviset mohou, ale nemusejí; daňový orgán je tudíž povinen závěr o souvislosti s daňovým podvodem prokázat. Na podporu svých tvrzení stěžovatelka opakovaně poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60. Podle stěžovatelky přitom v nynějším případě zmiňované okolnosti daňový podvod neprokazují, a to ani ve svém souhrnu. Stěžovatelka rovněž žalovanému a městskému soudu vytýká, že existenci povinnosti daňového orgánu prokázat souvislost nestandardních okolností s daňovým podvodem nepředpokládají, naopak požadují, aby stěžovatelka domněnku existence daňového podvodu vyvracela. Právě uvedená východiska jsou podle stěžovatelky neslučitelná, a přitom mají obě oporu v judikatuře kasačního soudu. Stěžovatelka tudíž navrhuje předání sporné otázky k vyřešení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

VI.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval kasační argumentaci, která je podřaditelná pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., byť výslovně stěžovatelka tento kasační důvod neuplatňuje. Je však zřejmý z obsahu kasační stížnosti. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[25] Ze stěžovatelčiny argumentace vyplývá, že napadený rozsudek dílem považuje za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že rozhodnutí soudu vykazuje uvedený nedostatek tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě či proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Uvedené požadavky na obsahové náležitosti odůvodnění rozhodnutí však napadený rozsudek naplňuje.

[26] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že městský soud nikterak neodůvodnil svůj závěr, že ač každá z nestandardních okolností zvlášť důkazem podvodu na DPH být nemusí (samostatně by mohla být racionálně vysvětlitelná), tak jejich celkový souhrn existenci podvodu na DPH prokazuje. Městský soud v souvislosti s vypořádáním žalobní argumentace týkající se existence daňového podvodu poté, co shrnul východiska týkající se daňového podvodu, mimo jiné v odstavci [48] vyslovil, že *„[v]e vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány prvně vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo.“* Na to navázal tak, že *„správce daně musí zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.“* Na podkladě těchto východisek poté městský soud dovodil, že v nynějším případě všechny zjištěné nestandardní okolnosti ve svém souhrnu zakládají důvodnou domněnku o existenci daňového podvodu. Městský soud se tedy uvedené otázce v napadeném rozsudku věnoval, a pokud stěžovatelka v kasační stížnosti dovozuje, že pro ni uspokojujícím způsobem neodpověděl na její nynější otázku, pak nezbyvá, než poukázat na to, že nesouhlas účastníka s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163) a že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017,

pokračování

č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Taková překážka však v nynějším případě dána není.

[27] Napadený rozsudek tedy vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů netrpí. Jelikož se jedná i o rozsudek srozumitelný a není zde ani jiná vada řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud shrnuje, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[28] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k posouzení zbylých kasačních námitek spadajících pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[29] Stěžovatelka především nesouhlasí se závěrem žalovaného, aprobovaným městským soudem, že neprokázala-li, že posuzovaná zdanitelná plnění byla v deklarovaném rozsahu použita k uskutečňování ekonomické činnosti, nelze jí přiznat nárok na odpočet DPH. Podle stěžovatelky nepředstavuje rozsah přijatých zdanitelných plnění hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice a § 72 zákona o DPH, ohledně jejíhož prokázání tíží důkazní břemeno stěžovatelku (plátce uplatňujícího nárok na odpočet DPH). Údaj o rozsahu přijatých zdanitelných plnění podle stěžovatelky představuje toliko zákonem předepsanou náležitost daňového dokladu.

[30] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji ustálenou judikaturu. Například v rozsudku ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, objasnil, že důkazní břemeno 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 tedy v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně pak 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. Každý si tedy nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[31] Jinými slovy, břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt doložil svá tvrzení jinak než pouze formálními daňovými doklady. Předtím však musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladů se skutečnostmi existují vážné a důvodné pochyby (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud se mu to podaří, 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[32] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení zákona o DPH; právní úprava odpočtu daní obsažená v tomto zákoně je přitom provedením čl. 167 a násl. směrnice. Pro posuzovaný případ jsou stěžejní především § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona, podle

kterého je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mít daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je takovou zákonem stanovenou náležitostí daňového dokladu mimo jiné údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz také čl. 226 odst. 6 směrnice). Ten je tudíž daňový subjekt povinen prokázat.

[33] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře rovněž opakovaně vyjádřil přímo k otázce povinnosti prokázat rozsah deklarovaného zdanitelného plnění. Rozsahem plnění je třeba obecně rozumět množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). V rozsudku ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„[j]estliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.“* Ve své judikatuře tedy setrvává na závěru, že určení konkrétního rozsahu zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné, a tudíž neprokázání rozsahu přijatého plnění samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-46 a řada dalších).

[34] V nynější věci žalovaný i městský soud z těchto závěrů vycházeli. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala naplnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nároku na odpočet daně z důvodu, že neunesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neboť neprokázala, že se dodání ubytovacích služeb od společnosti Logistic areal Kralupy s.r.o. uskutečnilo v předmětu a rozsahu uvedeném na předloženém daňovém dokladu č. 21110034 a že přijatá plnění od dodavatele Tank ONO, s.r.o. označená v evidenci stěžovatelky pod souhrnným označením 21HV00010 byla použita k uskutečnění stěžovatelčiny ekonomické činnosti. Městský soud tyto závěry v napadeném rozsudku potvrdil jako správné. Chtěla-li tedy stěžovatelka zvrátit závěry vyslovené městským soudem, bylo třeba, aby konkrétními tvrzeními brojila právě proti jeho úvaze, že neunesla důkazní břemeno ohledně předmětu a rozsahu uplatněného zdanitelného plnění. V kasační stížnosti však stěžovatelka takovou argumentaci neuplatňuje.

[35] Pouze obecně zde vyjadřuje nesouhlas s východiskem, že pro přiznání nároku na odpočet DPH byla povinna prokázat rozsah zdanitelného plnění. Namítá, že ustálená judikatura kasačního soudu, z níž tento závěr vyplývá, obsahuje pouze povrchní neodůvodněné závěry a že rozsah zdanitelných plnění nepředstavuje hmotněprávní podmínku nároku na odpočet podle čl. 168 písm. a) směrnice a § 72 zákona o DPH, ohledně níž ji tíží důkazní břemeno. Taková obecná argumentace je však s ohledem na výše citovaná ustanovení zákona o DPH a ustálenou judikaturu kasačního soudu nedůvodná.

[36] Jelikož stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ohledně dodání ubytovacích služeb v předmětu a rozsahu uvedeném na předloženém daňovém dokladu a ohledně přijatých plnění od dodavatele Tank ONO, s.r.o. neprokázala, že byla použita k uskutečnění stěžovatelčiny ekonomické činnosti, neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Neopodstatněná je tudíž její obecná polemika ohledně to, že žalovaný či městský soud považovali rozsah zdanitelných plnění za jakousi

pokračování

novou hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH. Požadavek na prokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění (tj. množství dodaného zboží či poskytnutých služeb), jak výše uvedeno, zcela koresponduje s mnohokrátě jasně vyjádřeným a řádně odůvodněným názorem Nejvyššího správního soudu vycházejícím z příslušných ustanovení daňového řádu, zákona o DPH, potažmo ze samotné směrnice. Neunesení důkazního břemene o rozsahu přijatého zdanitelného plnění je pak důvodem pro odepření odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 zákona o DPH. Jelikož opak neplyne ani ze stěžovatelkou odkazované judikatury Soudního dvora (včetně rozsudku ve věci *Marks Pen EOOD*), jak se tato mylně domnívá, lze uzavřít, že napadený rozsudek je v uvedené otázce souladný se zákonem a nevykazuje ani stěžovatelkou tvrzený deficit ústavnosti.

[37] Stěžovatelka v této souvislosti také namítá, že v napadeném rozsudku citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu (týkající se rozsahu deklarovaného zdanitelného plnění) se nevypořádává s otázkou, zda rozsah zdanitelných plnění představuje hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice a § 72 zákona o DPH. Z odůvodnění napadeného rozsudku k uvedené otázce je však zřejmé (byť to v něm není uvedeno výslovně), že rozsah přijatých zdanitelných plnění městský soud nepovažuje za hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH. To lze dovodit například z odstavce [44] napadeného rozsudku, z něž plyne závěr o „*souvislosti předmětu a rozsahu plnění s hmotněprávními podmínkami pro uznání nároku na odpočet daně*“, nikoliv to, že by (předmět) a rozsah plnění představoval hmotněprávní podmínku nároku na tento odpočet. Není tudíž třeba zabývat se více tím, že takový závěr nedovodila ani v napadeném rozsudku citovaná judikatura kasačního soudu. Uvedená námitka je tudíž nedůvodná.

[38] Přisvědčit nelze ani stěžovatelčině námitce, podle níž se městský soud v odst. [40] a [41] napadeného rozsudku snažil „vylepšovat“ argumentaci žalovaného uvedenou v napadeném rozhodnutí. Ani takový závěr nelze z uvedených pasáží napadeného rozsudku učinit. Městský soud v nich pouze reagoval na stěžovatelčin nesouhlas se závěry napadeného rozhodnutí, které zde podrobil svému přezkumu s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[39] Pouze pro úplnost a nad rámec potřebného Nejvyšší správní soud dodává, že vyslovuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti nesouhlas i s tím, že rozsah (výši) uplatněného nároku na odpočet DPH nepředurčuje rozsah zdanitelného plnění, ale sjednaná úplata za zdanitelné plnění, pak takový závěr napadený rozsudek opět vůbec neobsahuje. Městský soud v něm pouze dovodil (viz opět již zmiňovaný odst. 40. napadeného rozsudku), že od rozsahu plnění, kterým se rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb, se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Takovému závěru přitom nelze ničeho vytknout.

[40] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti brojí proti závěrům městského soudu týkajícím se prokázání existence daňového podvodu.

[41] Také problematice podvodů na DPH se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně věnoval. Vychází přitom především z judikatury Soudního dvora (srov. zejména rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel*

proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, ze dne 21. 2. 2008, ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt* nebo ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*). Z ní vyplývá, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura přitom jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice. Důsledkem daňového podvodu tedy musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, 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).

[42] Ve vztahu k existenci daňového podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[43] Užívané spojení „*existence daňového podvodu*“, případně „*prokázání existence daňového podvodu*“, je tedy v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 333/2017-63). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (například obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (například následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) [srov. již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33].

[44] Účast daňového subjektu na řetězci zasaženém podvodem na DPH se již tradičně posuzuje prostřednictvím následujícího tříkrokového testu: a) daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; b) pokud daňové orgány prokáží, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá se subjektivní stránka účasti daňového subjektu na řetězci zasaženém podvodem na DPH; c) pokud daňové orgány prokáží obě dvě uvedené podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast daňového subjektu v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená

pokračování

zjištění šanci se vyvinít tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit jeho účasti na podvodných obchodech (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, či ze dne 21. 4. 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56).

[45] Stěžovatelka v kasační stížnosti označuje za nezákonná východiska městského soudu, podle nichž k závěru o existenci daňového podvodu postačuje daňovým orgánům prokázat důvodnou domněnku daňového podvodu. Je přesvědčená o tom, že daňové orgány jsou povinny rozhodovat na podkladě důkazů, a nikoliv domněnek. Podle stěžovatelky rovněž městský soud pochybil, nevypořádal-li se se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60, na který poukazovala, a založil své závěry na východiscích zcela opačných.

[46] Nejvyšší správní soud ověřil, že městský soud v napadeném rozsudku k prokázání existence daňového podvodu předeslal, že správce daně je povinen „*zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu*“. Městský soud tedy v napadeném rozsudku nevyslovil, že závěry o existenci podvodu na DPH mohou stát na domněnkách, jak namítá stěžovatelka. Uvedl naopak, že správce daně je povinen zjistit objektivní okolnosti, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že k daňovému podvodu došlo. Podle městského soudu však i na základě zjištěných konkrétních objektivních nestandardních okolností nebude v drtivé většině případů možno s úplnou jistotou uzavřít, že se v posuzovaném případě jednalo o podvod. Tyto závěry městského soudu přitom plně vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, nebo rozsudek ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-80).

[47] Východiska, na nichž městský soud vystavěl svoje úvahy, tudíž nejsou rozporná se zákonem a neopodstatněná je i stížnostní argumentace, podle níž městský soud pochybil, když neaplikoval závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 a když v rozporu s ním dovodil, že daňové orgány mohou o existenci daňového podvodu rozhodnout na podkladě domněnek. Takový závěr městský soud nevyslovil a naopak ve shodě se zmíněným rozsudkem správně vycházel při posouzení existence daňového podvodu z předpokladu, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech tento daňový podvod spočíval.

[48] Stěžovatelka se v kasační stížnosti vymezuje i vůči závěru městského soudu, podle něž ač každá z hodnocených okolností sama o sobě nemusí být důkazem podvodu na DPH, jejich celkový souhrn již podvod na DPH prokazuje. Podle stěžovatelky ani sebevětší souhrn nestandardních či podezřelých okolností ještě nemusí nic vypovídat o způsobu provedení daňového podvodu. Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že důkazem podvodu na DPH nemohou být okolnosti, které jsou více či méně nestandardní či podezřelé, ale pouze takové okolnosti, které prokazují způsob provedení podvodného jednání v konkrétní věci, a má za to, že v nynější věci žalovaný ani městský soud nevysvětlili, v čem podvodné jednání spočívalo. Městský soud nadto podle ní ani neuvedl, jaké skutečnosti týkající se způsobu

provedení daňového podvodu mají daňové orgány prokázat, aby na jejich základě bylo možné vyvodit závěr o spáchání daňového podvodu.

[49] Ani tyto námitky nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodné. Jak plyne ze shora uvedeného (viz zejm. odst. [46] tohoto rozsudku), judikatura kasačního soudu již dovodila, že daňové orgány (ani správní soudy) nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech tento podvod spočíval. Daňové orgány jsou tedy povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo.

[50] Těmto svým povinností daňové orgány v posuzovaném případě dostály. Poukázaly na to, že se stěžovatelka při přijetí posuzovaných plnění od svých dodavatelů OSSPO Automotive, a.s., Kaspolo s.r.o. a OSSPO Agency s.r.o. účastnila podvodného řetězce na podkladě těchto okolností: - personálního a kapitálového propojení stěžovatelky a jejích dodavatelů (OSSPO Automotive, a.s., Kaspolo s.r.o. a OSSPO Agency s.r.o.); pan P. S. ml. byl neomezeným disponentem s bankovními účty dodavatelů stěžovatelky (a to jak s účty zveřejněnými, tak nezveřejněnými) a zároveň osobou, která reálně ovládala stěžovatelku; stěžovatelka obchodovala se svými dodavateli v době, kdy již byli zveřejněni jako nespolehliví plátcí DPH; veškeré přijaté platby na bankovní účty dodavatelů byly tentýž měsíc odeslány nebo vybrány v hotovosti; některé bankovní účty, na které stěžovatelka zasílala platby, nebyly účty, které byly zveřejňovány pro vykonávání ekonomické činnosti společností; většina plateb za poskytnuté služby byla hrazena bezhotovostním převodem z bankovního účtu kromě transakce úhrady automobilu dodavateli OSSPO Automotive, a.s., která proběhla v hotovosti v několika splátkách vždy s minimálním časovým rozestupem. Daňové orgány dospěly k závěru, že právě uvedené objektivní okolnosti nemusí samy o sobě svědčit dostatečně silně o nezákonném jednání stěžovatelky, ve svém souhrnu však tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které ve svém celku dokazují existenci daňového podvodu. Tento závěr městský soud potvrdil jako správný a doplnil, že jelikož existenci daňového podvodu nebude v podstatě nikdy možné prokázat se 100% jistotou (leda by se daňové subjekty samy odhalily), půjde ve většině případů o zjištění okolností, které by sice samostatně mohly být racionálně vysvětlitelné, ale právě jejich kumulace povede k závěru o tom, že posuzované transakce nelze označit za standardní podnikatelské jednání. Tak tomu bylo právě i ve stěžovatelčině případě, v němž na podkladě souhrnu výše uvedených okolností bylo možno učinit závěr o důvodné domněnce existence daňového podvodu. K tomu dospěl žalovaný a posléze i městský soud a ani Nejvyšší správní soud nemá s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti případu těmto úvahám co vytknout. Tudíž jim přisvědčuje, aniž považuje za potřebné k nim cokoliv dalšího dodávat. Toliko k nesouhlasu stěžovatelky se závěrem o posuzování celkového souhrnu nestandardních okolností doplňuje, že každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů nikoliv jen izolovaně, ale i v kontextu s ostatními důkazy. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011-619, nebo ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 115/2022-54).

pokračování

[51] S ohledem na práve uvedené nelze přisvědčit ani stížnostní argumentaci, podle níž stěžovatelčino personální propojení s dodavateli nelze považovat za důkaz její účasti na daňovém podvodu, jelikož by nemohla vést k cíli daňového podvodu, kterým je získání neoprávněné daňové výhody a zároveň zastření stop po pachateli daňového podvodu (tzv. zmizení ze scény), s ohledem na to, že způsob provedení daňového podvodu musí podle ní být racionální.

[52] Jak již Nejvyšší správní soud shora uvedl, daňové orgány ani správní soudy nemají povinnost prokázat, jakým způsobem byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech tento daňový podvod spočíval. Tedy v dané věci daňové orgány nebyly povinny prokazovat, zda personálního propojení stěžovatelky s jejími dodavateli představuje racionální způsob provedení daňového podvodu, ale měly za úkol postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech (resp. jejich souhrnu) podvod spočíval. Tomu v souzené věci dostaly. Přitom zjištěné personálního propojení stěžovatelky s jejími dodavateli spolu s dalšími objektivními okolnostmi (viz výše) posoudily jako nestandardní a prokazující existenci daňového podvodu. S tím se Nejvyšší správní soud taktéž ztotožňuje.

[53] Přisvědčit nelze ani námitce, že žalovaný a městský soud po stěžovatelce žádali, aby vyvracela domněnku existence daňového podvodu, namísto toho, aby potvrdili, že jsou to práve daňové orgány, které mají povinnost prokázat souvislost zjištěných nestandardních okolností s daňovým podvodem. Uvedený závěr totiž z napadeného rozsudku opět dovodit nelze. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž správně vycházel také městský soud v souzené věci, požaduje, aby daňové orgány vysvětlily, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčily řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Stěžovatelkou obecně namítanou nejednotnost judikatury kasačního soudu v tomto ohledu dovodit nelze, a proto čtvrtý senát neshledal důvod předložit věc k posouzení rozšířenému senátu, jak také stěžovatelka navrhovala.

[54] Stěžovatelka v kasační stížnosti městskému soudu také vytýká, že odmítl vycházet ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60. Je přesvědčená o tom, že tyto závěry lze vztáhnout nejenom na prokazování subjektivní stránky daňového podvodu, ale také na prokazování jeho objektivní stránky, neboť ani tu nelze založit na pouhých domněnkách. Stěžovatelka má za to, že skutečnost, že v nynější věci byl daňový podvod detekován v řetězci pouze dvou vzájemně propojených subjektů, není důvodem pro nepoužití závěrů odkazovaného rozsudku.

[55] Ze žaloby vyplývá, že stěžovatelka na rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60 poukazuje na podporu svého tvrzení, že závěr o spáchání daňového podvodu nelze učinit v případě, že nestandardní, resp. podezřelé, okolnosti jsou dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce na podvodu na DPH. Městský soud v napadeném rozsudku k uvedenému vysvětlil, že zmiňovaný rozsudek kasačního soudu se týká primárně otázky vědomosti daňového subjektu o tom, že se účastní daňového podvodu, nikoliv prokazování existence samotného podvodu. Z uvedeného důvodu jeho závěry na danou věc nepoužil.

[56] S tím Nejvyšší správní soud zcela souhlasí a znovu zdůrazňuje, že i při posouzení objektivních okolností (nestandardností obchodních transakcí) musí daňové orgány v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu.

Daňové orgány tedy musí zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění a zjištěné okolnosti jsou povinny hodnotit nikoliv jen izolovaně, ale v kontextu s ostatními. Takto k posouzení věci přistoupil i městský soud. Stěžovatelka se tedy mýlí, má-li za to, že městský soud dospěl k nesprávnému závěru ohledně posouzení objektivních okolností svědčících pro závěr o podvodu na DPH, jelikož nevyšel ze závěrů plynoucích z rozsudku č. j. 6 Afs 130/2014-60. Městský soud totiž přesto, že se uvedeného rozsudku výslovně nedovolal pro jeho nepřiléhavost na nynější případ, správně dovodil, že v nynější věci zjištěné objektivní okolnosti svědčí závěru o tom, že došlo k podvodnému jednání, je třeba posuzovat nejen samostatně, ale i v jejich souhrnu. Uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud nemá co vytknout.

[57] Stěžovatelka nakonec v kasační stížnosti v obecnosti nesouhlasí se závěrem žalovaného o její vědomé účasti na podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla. Jelikož právě uvedený stěžovatelčin nesouhlas nebyl vznesen již v řízení před městským soudem, aniž by v tom stěžovatelce cokoliv bránilo, je tato argumentace v řízení o kasační stížnosti v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná. Nejvyšší správní soud proto není oprávněn se jím více zabývat.

[58] Nejvyšší správní soud tedy dospěl ze všech výše uvedených důvodů k závěru, že se městský soud nedopustil namítaných pochybení týkajících se nesprávného posouzení v předcházejícím řízení. Ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto není naplněn.

VII.

[59] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[60] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. prosince 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu

pokračování

4 Afs 261/2024-65