ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **wrl2go s.r.o.**, se sídlem U silnice 949/11, Praha 6, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2024, č. j. 16071/24/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2025, č. j. 18 Af 8/2024-72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je jednak otázka, zda žalobkyně prokázala nároky na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve vztahu k plněním fakturovaným jako administrativní práce, jednak otázka, zda se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH ve vztahu k plnění spočívajícímu v nákupu vozidel od personálně propojené společnosti.

[2] Žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 a v kontrolním hlášení za měsíc březen 2020 vykázala mj. přijaté zdanitelné plnění (administrativní práce) od společnosti Porkert s.r.o. (dále jen „Porkert“) a přijaté zdanitelné plnění (nákup vozidel) od společnosti SHAWI Prague drive s.r.o. (dále jen „SHAWI“). V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 a v kontrolních hlášeních za měsíce duben 2020 a červen 2020 žalobkyně vykázala mj. přijaté zdanitelné plnění (nákup vozidel) od SHAWI a přijaté zdanitelné plnění (administrativní práce) od společnosti VENET PRO s.r.o. v likvidaci (vymazána z obchodního rejstříku dne 21. 6. 2024; dále jen „VENET PRO“).

[3] Na základě provedené daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění (administrativních prací) od VENET PRO a Porkert a že se vědomě zapojila do podvodu na DPH ohledně plnění (nákup celkem 23 ks motorových vozidel a jednoho přívěsu) přijatého od SHAWI. Správce daně proto žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 8. 2023 doměřil DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 ve výši 552 942 Kč, současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 110 589 Kč, a platebním výměrem ze dne 7. 8. 2023 žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 29 594 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 namísto žalobkyní tvrzenému odpočtu ve výši 629 830 Kč.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutím správce daně bránila odvoláními, která zamítl žalovaný výše nadepsaným rozhodnutím a platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný závěry správce daně doplnil, že kromě pochybností o rozsahu plnění od dodavatelů VENET PRO a Porkert existují i zásadní pochybnosti o tom, zda tvrzená plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé, popř. jiné osoby v postavení plátců DPH.

[5] Žalobkyní podanou žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl městský soud nyní napadeným rozsudkem. Shledal, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, přestože se žalovaný výslovně nevypořádal s některými dílčími odvolacími námitkami. Ve vztahu k hmotněprávním nárokům na odpočet DPH za administrativní práce od VENET PRO a Porkert dospěl k závěrům, že absence zaměstnanců dodavatelů oprávněně vzbuzuje pochybnosti o poskytnutí plnění, o žalobkyní tvrzených subdodavatelích jsou také pochybnosti a pochybnosti daňových orgánů mohou spočívat i v okolnostech nastalých po ukončení obchodů (zařazení dodavatelů mezi nespolehlivé plátce v červenci 2022). Ani výpověď jednatele VENET PRO a Porkert, pana Borovičky, realizaci deklarovaných plnění neprokázala, věrohodnost tvrzení žalobkyně dokonce snížila. Dále městský soud shledal, že kontrolní hlášení dodavatelů, ve kterých vykázali sporná plnění, sama o sobě neprokazují uskutečnění plnění, obdobně záznamy z elektronické evidence tržeb (EET) nemohou prokázat skutečnou realizaci plnění. Nekontaktnost dodavatelů hrála svou důvodnou roli pouze v řízení před správcem daně, žalovaný na tuto pochybnost s ohledem na provedení výslechu pana Borovičky již nepoukazoval. Důvodnými městský soud neshledal ani námitky ohledně neprovedení mezinárodního dožádání (ohledně transferů osob do a ze zahraničí činěných žalobkyní) a daňové kontroly u VENET PRO a Porkert, oboje by pro věc bylo irelevantní. Nakonec, platby v hotovosti jsou jednou z indicií nestandardních transakcí a daňové subjekty mají využívat institut zveřejněného účtu pro účely DPH. Městský soud k této části věci uzavřel, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení ohledně deklarovaných plnění, naopak daňové orgány unesly své důkazní břemeno a označily důvodné pochybnosti o rozsahu plnění i osobách, které je měly provést.

[6] Ve vztahu k nákupu vozidel od SHAWI a podvodu na DPH městský soud shledal, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno a prokázaly narušení neutrality daně, tedy zásadní skutečnost pro existenci daňového podvodu, jakož i vědomost žalobkyně o něm. Konkrétně došlo k narušení neutrality daně u SHAWI, která v pozici tzv. *cross invoicer* přijala fiktivní plnění od VENET PRO, Porkert a společnosti Budurlien Europe s.r.o. (dále jen „Budurlien“), která sloužila ke snížení povinnosti uhradit DPH. Žalobkyně v řetězci figurovala v pozici tzv. *profit taker*, tedy uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ze zdanitelných plnění (byť nesouvisejících s fiktivními plněními pro SHAWI) od personálně propojené společnosti SHAWI. Dle městského soudu pozdější úhrada dlužné

(ztracené) DPH za SHAWI žalobkyní nebo jejími jednateli (shodní v té době se společníky a jednateli SHAWI), nevylučuje podvod, navíc byla nepochybně účelová. Daňové orgány zjistily objektivní nestandardní okolnosti, které bez důvodných pochybností signalizovaly spáchání daňového podvodu, a sice přímé personální propojení navzájem obchodující žalobkyně a SHAWI, nestandardnosti provázející platby mezi nimi a shodnost jejich předmětu činnosti. Tyto okolnosti se dle městského soudu shodují se skutečnostmi osvědčujícími zaviněnou, vědomou, účast žalobkyně na daňovém podvodu. Nakonec, daňové orgány nemusely zkoumat, jestli žalobkyně přijala opatření k zamezení účasti na podvodu, jelikož ani formálně přijatá opatření by nemohla nic změnit na její vědomé a aktivní účasti na podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla výše označený rozsudek městského soudu rozsáhlou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě kterých požadovala napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Ve vztahu k **plnění od VENET PRO a Porkert** stěžovatelka namítla jednak nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku (na několika místech kasační stížnosti), jednak nesouhlasila s několika závěry městského soudu, popř. žalovaného ohledně důvodnosti pochybností daňových orgánů. Konkrétně zpochybnila závěry týkající se (i) velmi obecné formulace plnění na daňových dokladech ve spojení s tím, že kontrolní hlášení, popř. EET sama o sobě neprokazují uskutečnění plnění, (ii) nedostatku reakce VENET PRO a Porkert na výzvy k součinnosti, (iii) neevidování žádných zaměstnanců v roce 2020 u VENET PRO a Porkert, (iv) výslechu pana Borovičky, (v) plateb v hotovosti, (vi) pochybností spočívajících v okolnostech nastalých po ukončení obchodů a (vii) dalších údajných pochybností daňových orgánů jako virtuálnost sídla VENET PRO.

[9] Ohledně **nákupu vozidel od SHAWI a podvodu na DPH** stěžovatelka trvala na tom, že neexistuje chybějící daň, jelikož ji bývalí jednatelé a společníci (shodní s jednateli a společníky stěžovatelky) novým majitelům SHAWI doplatili v souladu s podmínkami prodeje SHAWI. Dále zpochybnila závěry městského soudu, popř. žalovaného stran (i) prokázání daňového podvodu – narušení neutrality daně, (ii) vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu, (iii) nekontaktnosti SHAWI, (iv) plateb, (v) chybějící daně a její dodatečné úhrady a (vi) závěr, že daňové orgány nemusely zkoumat přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu stěžovatelkou.

[10] Jednotlivé námitky kasační soud blíže rozvede v rámci vlastního posouzení věci.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Ztotožnil se s právním názorem městského soudu, který považuje za jediný možný i s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) a NSS. Měl za to, že on i městský soud se řádně vypořádali se všemi námitkami stěžovatelky. Městský soud dle žalovaného řádně odůvodnil své závěry a vycházel z objektivně zjištěného skutkového stavu

vyplývajícího ze správního spisu. Vyjádření žalovaného k jednotlivým kasačním námitkám kasační soud shrne v rámci věcného posouzení věci.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že by bylo předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný (mj. v důsledku přezkoumání nepřezkoumatelného rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka však nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, popř. napadeného správního rozhodnutí, namítá na několika místech kasační stížnosti, z různých důvodů a v zásadě v souvislosti s dílčími věcnými námitkami. Pro větší přehlednost proto Nejvyšší správní soud namítanou nepřezkoumatelnost nevypořádá před vlastním právním posouzením věci samé, jak bývá jeho zvykem, ale právě v rámci ostatních, věcných, námitek.

III.a Neprokázaný nárok na odpočet DPH – plnění od VENET PRO a Porkert

Obecné daňové doklady, vykázání plnění v kontrolním hlášení a v EET

[15] Stěžovatelka trvala na nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Městský soud sám konstatoval, že žalovaný se k důkazní hodnotě EET nevyjádřil. Dle stěžovatelky je nepřípustné, aby žalovaný doplnil své vyjádření až v řízení před soudem. Nejde o přepjatý formalismus, jak tvrdí městský soud.

[16] Stěžovatelka namítla, že předložila konkrétní rozpisy uskutečněných plnění, a nesouhlasila s městským soudem, že daňové orgány nevybočily z mezí hodnocení důkazů. Dodavatelé vykázali plnění na daňových dokladech, v kontrolním hlášení i v EET, a stěžovatelka v řízení předložila celou řadu dalších důkazů. Poukázala na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55, dle kterého kontrolní hlášení dodavatele není bezvýznamným důkazem. Ohradila se také proti závěru městského soudu, který se pozastavil nad zadáním objednávky Porkert ve státní svátek 1. 1. 2020 a nad obecností některých faktur oproti jiným, které však nespecifikoval. Dle stěžovatelky je logické, že na faktuře např. za opravu automobilu budou rozepsány jednotlivé práce, naopak pravidelnější a dlouhodobější administrativní práce nebudou detailně rozepsány.

[17] Stěžovatelka připomněla rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie*. Pokud dle městského soudu není ze seznamu cestovních kanceláří zřejmé, zda jej vytvořil Porkert nebo VENET PRO, v řízení nevyplynulo, že dodavatelem byl někdo jiný než dvě rozporované společnosti. Je tedy zřejmé, že plnění dodal plátce DPH a nárok na odpočet tak měl být uznán.

[18] Městský soud dle stěžovatelky přehlédl, že to, která firma poskytla jaké plnění, vyplývá z kontrolních hlášení a EET, která nikdo nezpochybňuje. Nesouhlasila také s jeho závěrem, že v odvolání předloženými důkazy nevyvolala důvěryhodný dojem. Snažila se jen vyhovět požadavkům daňových orgánů. Žalovaný a městský soud přitom v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-69, hodnotí a preferují jen záporné a přitěžující okolnosti a naopak bagatelizují ty kladné. Z předložených důkazů vyplynulo, že stěžovatelka chtěla spolupracovat s celosvětovými cestovními kancelářemi, k čemuž si zadala sporné služby u svých dodavatelů a výstupy této činnosti doložila. Před finančními orgány je nejprve utajovala z obav, aby se k nim nedostala konkurence.

[19] Žalovaný souhlasil s městským soudem, že není vadou mající vliv na zákonnost, pokud se k této argumentaci týkající se EET zvlášť nevyjádřil, když lze obdobně aplikovat argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí k vykázání plnění v kontrolním hlášení. Stěžovatelka pak pomíjí, že dle jí citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 25/2023-55 lze vykázání dodávek v kontrolním hlášení považovat za dílčí nepřímý důkaz jen za předpokladu provázanosti komplexu dalších shromážděných důkazů bez vážných pochybností správce daně. Obdobné platí pro EET. Městský soud pak nepovažoval objednávku zadanou dne 1. 1. 2020 za podezřelou kvůli vystavení ve státní svátek.

[20] Žalovaný setrval na závěru, že stěžovatelka neprokázala, v jakém rozsahu přijala sporná plnění a zda se tak stalo od plátce DPH. Stěžovatelkou předložený seznam zahraničních dodavatelů neprokazoval oprávněnost nároku na odpočet, nebyl způsobilý prokázat dodání sporných plnění od VENET PRO a Porkert. K důkazním prostředkům předloženým stěžovatelkou v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že nekorespondovaly s daňovými doklady, dle kterých měly administrativní práce souviset se získáváním cestovních agentur, nikoliv s montáží vzduchotechniky. Nicméně, ani nově předložený seznam zubních ordinací a přehled klíčových slov pro tvorbu webových stránek nesvědčí o tom, že stěžovatelka přijala plnění od VENET PRO a Porkert, příp. jiných plátců DPH, a v deklarovaném rozsahu. Stejné platí pro předloženou výzvu k platbě od společnosti Shoptet za tvorbu webových stránek. Žalovaný nesouhlasil také s tím, že by daňové řízení nebylo vedeno dle rozsudku *Kemwater ProChemie*. Městský soud přitom dle žalovaného správně zdůraznil, že bylo na stěžovatelce, aby prokázala poskytnutí plnění od plátce DPH, což se nestalo. Správně též uvedl, že v řízení nevyvstala žádná indicie o dodání sporného plnění jiným plátcem DPH. Z napadeného rozsudku nevyplývá, jak dovozuje stěžovatelka, že dodavateli byli VENET PRO a Porkert, tedy plátci DPH.

[21] Kasační námitky nejsou důvodné.

[22] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že ve shodě s městským soudem neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným z důvodu, že se žalovaný výslovně nevyjádřil k vykázání deklarovaného plnění tvrzenými dodavateli v EET.

[23] Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud odkazuje na svou ustálenou judikaturu (rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS). Platí přitom, jak správně připomněli městský soud a žalovaný, že povinnost řádného odůvodnění neznamená povinnost podrobně odpovědět na každý dílčí

argument účastníka řízení, postačí proti námitkám účastníka řízení postavit vlastní argumentační celek, v jehož konkurenci námitky neobstojí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 222/18, obdobně rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, odst. [16], nebo ze dne 30. 3. 2023, č. j. 9 As 123/2022-55, odst. [12]). Dále platí, že ke zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je třeba přistupovat zdrženlivě a konstatování nepřezkoumatelnosti by zároveň mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrno hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[24] Z ustálené judikatury NSS též plyne, jak správně podotkla stěžovatelka, že nedostatky odůvodnění správního rozhodnutí nelze zhojit ve vyjádření k žalobě, potažmo ke kasační stížnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 245/2017-32, odst. [11] in fine, nebo nedávný ze dne 17. 2. 2026, č. j. 8 As 113/2025-65, odst. [45]). Je tedy třeba korigovat závěr městského soudu, který konstatoval, že ačkoliv se žalovaný k námitce týkající se EET blíže nevyjádřil ve svém rozhodnutí, dle jeho vyjádření k žalobě lze závěry ohledně kontrolního hlášení aplikovat také na průkaznost EET, a proto opomenutí žalovaného nemůže vést ke zrušení jeho rozhodnutí (bod 45. napadeného rozsudku). Žalovaný by nemohl takto dohnat nedostatek odůvodnění svého rozhodnutí.

[25] Nejvyšší správní soud nicméně souhlasí s městským soudem, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, a tedy není dán důvod pro jeho zrušení. Dostálo totiž výše shrnutým požadavkům na odůvodnění rozhodnutí. Stěžovatelka v odvolání (str. 4) konkrétně namítala, že správce daně neuvedl, zda dodavatelé vykázali sporná plnění „*ve svých kontrolních hlášeních, popř. daňových přiznáních, případně přijetí hotovosti v rámci elektronické evidence tržeb. I tyto skutečnosti mohou být indiciemi k prokázání zdanitelného plnění*.“ Žalovaný na tuto odvolací argumentaci reagoval v odst. [105] svého rozhodnutí odkazem na dřívější odst. [63] rozhodnutí. V něm uvedl, že údaje uvedené v kontrolních hlášeních, potažmo daňových přiznáních, jsou jen formálními tvrzeními a nemohou sama o sobě prokázat faktickou stránku věci, leda by byl celý příběh prokázán jinými přesvědčivými důkazními prostředky, což se ale v projednávané věci nestalo. Žalovaný poukázal též na judikaturu k důkazní síle kontrolního hlášení, mj. na rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, dle kterého vykázání plnění v kontrolním hlášení neprokazuje faktické uskutečnění plnění, nýbrž pouze jeho formální vykázání. Dle žalovaného tedy vykázání plnění v kontrolním hlášení nemůže bez dalšího prokázat uskutečnění plnění tou společností, která jej vykázala, jsou-li zjištěny pochybnosti.

[26] Nejvyšší správní soud má za to, že žalovaný popsanou argumentací řádně odpověděl na citovanou, v celku obecnou odvolací námitku stěžovatelky, ačkoliv explicitně zmínil jen kontrolní hlášení a daňová přiznání, tedy skutečně opomenul výslovně reagovat na EET. Implicitně však i na tuto část odvolací námitky reagoval, neboť je zřejmé, že neobstála stejně jako poukaz stěžovatelky na kontrolní hlášení a daňové přiznání. Formální vykázání plnění (ať už v kontrolním hlášení, v daňovém přiznání nebo i v EET) totiž dle žalovaného neprokazuje jeho faktické uskutečnění. Jak soud připomněl výše, ke zrušení rozhodnutí pro

nepřezkoumatelnost je třeba přistupovat zdrženlivě a není vadou, pokud správní orgán nebo soud neodpoví na každý dílčí argument účastníka řízení.

[27] Co se týče věcných námitek, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že sporná je předně otázka samotného uskutečnění deklarovaného plnění, bez ohledu na případný rozsah plnění a jeho dodavatele. Existence zdanitelného plnění jakožto předmětu daně podle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH"), je přitom základem daně i případného nároku na její odpočet (srov. též rozsudek ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, odst. [52]). Proto není-li prokázáno samotné plnění, není rozhodný jeho tvrzený rozsah nebo kdo měl plnění poskytnout, tj. dodavatel.

[28] V této souvislosti je stěžejní rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž v souladu se zákonem i judikaturou zdejšího soudu je to primárně daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně pak může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků, které musí řádně odůvodnit a prokázat. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností, je znovu na daňovém subjektu, aby pravdivost svých tvrzení prokázal (srov. § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudky NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, odst. [30] a [31], ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85, odst. [32], nebo ze dne 11. 5. 2023, č. j. 9 Afs 67/2021-51, odst. [26]).

[29] Nejvyšší správní soud též konstantně judikuje, že prokazování nároku na odpočet je primárně záležitostí dokladovou [viz podmínky nároku v § 73 odst. 1 písm. a) až e), jakož i znění § 75 odst. 5 zákona o DPH], avšak současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 27., obdobně novější ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, odst. [38], a tam citovanou judikaturu, nebo již citované č. j. 6 Afs 197/2020-85, odst. [33], a č. j. 9 Afs 67/2021-51, odst. [27]).

[30] Jinými slovy, prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH formálně bezvadným dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu i prokázání existence zdanitelného plnění. Jak totiž bylo uvedeno již výše, daň i nárok na odpočet DPH nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. V souladu s důkazní povinností daňového subjektu je proto na daňovém subjektu, aby si ve vlastním zájmu zajistil důkazy, jimiž může uskutečnění sporného zdanitelného plnění i v případě pochybností prokázat. V případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění nemůže být odpočet přiznán (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, nověji ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 282/2017-37, odst. [18], ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139, odst. [52], ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, odst. [30], nebo již citované č. j. 6 Afs 197/2020-85, odst. [33], a č. j. 9 Afs 67/2021-51, odst. [28]).

[31] Stěžovatelka splnila svou primární důkazní povinnost, když k nárokovanému odpočtu předložila daňové doklady – faktury od společností VENET PRO a Porkert. Jelikož však tyto doklady neobsahovaly bližší specifikaci objednaných administrativních prací (a tyto práce nespecifikovaly ani předložené objednávky ze dne 1. 1. 2020 u Porkert a ze dne 1. 4. 2020 u VENET PRO; ke konkrétním formulacím na fakturách a objednávkách viz body 53. a 99. napadeného rozsudku), vznikly správci daně konkrétní a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů, které vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 11. 2021. V průběhu daňového řízení tyto pochybnosti přetrvávaly, když stěžovatelka neosvětlila, jaké konkrétní administrativní práce pro ni tvrzení dodavatelé vykonali. Pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění navíc utvrdily zjištěné skutečnosti jako absence zaměstnanců tvrzených dodavatelů, nic nepotvrzující výpověď jednatele dodavatelů pana Borovičky nebo provedení plateb v hotovosti. Ke všem těmto skutečnostem se Nejvyšší správní soud vyjádří níže.

[32] Není přitom relevantní, že objednávka u Porkert byla datována ve státní svátek. Ani městský soud z této skutečnosti nic nedovozoval, jak naznačuje stěžovatelka, pouze ji konstatoval v rámci popisu obou objednávek v bodě 99. napadeného rozsudku. Důvodná není ani výtka stěžovatelky týkající se podrobnosti některých faktur oproti jiným, které městský soud dle stěžovatelky blíže nespecifikoval. Předně, z napadeného rozsudku (stejný bod 99.) je zřejmé, že městský soud porovnával obecné doklady za administrativní práce s jinými fakturami předloženými stěžovatelkou v daňovém řízení, ze kterých vyplýval konkrétní typ opravy automobilu, nájem nebo daňové služby. Není tedy pravda, že by „*jiné faktury*“ nespecifikoval. Zároveň je pro posouzení věci rozhodující pouze to, že faktury předložené stěžovatelkou k prokázání uskutečnění plnění spočívajícího v administrativních pracích byly skutečně obecné. Kasační soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že takové faktury *logicky* nebudou detailně rozepsány oproti faktuře za opravu automobilu. I administrativní práce lze blíže specifikovat, tj. uvést, v jaké konkrétní administraci spočívají. Stěžovatelka navíc měla možnost plnění konkretizovat a prokázat dalšími podklady, což se jí ovšem nepovedlo.

[33] Stěžovatelka se mýlí, když namítá, že uskutečnění deklarovaného plnění prokázaly jí předložené podklady jako nejrůznější seznamy cestovních kanceláří, potažmo zubních ordinací, seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek, doklady o platbách za webové stránky a do zahraničí nebo faktury od zahraničních subjektů. Daňové orgány i městský soud správně uzavřely, že tyto podklady neprokazují vlastní provedení administrativních prací deklarovanými, popř. jinými dodavateli. Ze seznamů není zřejmé, že byly vytvořeny na základě objednávky stěžovatelky ani kdo je vytvořil, a doklady o spolupráci se zahraničními subjekty neprokazují, že k této spolupráci došlo na základě plnění od VENET PRO a Porkert, tedy objednaných administrativních prací. Nikdo nezpochybňuje stěžovatelčin podnikatelský záměr spolupracovat se zahraničními subjekty v oblasti přepravy osob, k čemuž si dle vlastního tvrzení u VENET PRO a Porkert objednala „administraci“. Bylo ovšem na stěžovatelce, aby si jako subjekt vstupující do obchodních vztahů zachovávala náležitou míru obezřetnosti a zajistila si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srov. již citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 177/2006-61, obdobně novější ze dne 15. 9. 2022, č. j. 9 Afs 95/2020-31, odst. [19]).

[34] V této souvislosti dle kasačního soudu není nepřípadná poznámka městského soudu, že stěžovatelka v průběhu odvolacího řízení nevyvolala důvěryhodný dojem, když

k prokázání plnění od počátku deklarovaného jako administrativní práce související s cestovním ruchem doložila seznam zubních ordinací a seznam klíčových slov pro tvorbu webových stránek, oba související s montáží vzduchotechniky. Začala tedy dokládat zcela odlišné plnění, které jí deklarovaní dodavatelé měli dodat a za které si nárokovala odpočet (srov. bod 104. napadeného rozsudku).

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem a žalovaným také ohledně toho, že uskutečnění deklarovaných plnění neprokazuje ani jejich vykázání dodavateli v kontrolních hlášeních a v EET, jak stěžovatelka opakovaně namítá. Již žalovaný a městský soud stěžovatelce vysvětlili, že kontrolní hlášení je přesvědčivým důkazním prostředkem pouze za situace, kdy průběh obchodování prokazují též jiné důkazní prostředky. Kontrolní hlášení totiž samo o sobě neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, nýbrž představuje jen nepřímý důkaz o poskytnutí deklarovaného plnění, který je třeba posoudit v souhrnu s ostatními okolnostmi (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, odst. [45], ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 As 70/2023-37, odst. [21], nebo ze dne 2. 9. 2025, č. j. 2 Afs 254/2024-30, odst. [51]). Stejný závěr plyne i ze stěžovatelkou citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 25/2023-55, odst. [31]. Lze tedy stěžovatelce přisvědčit, že kontrolní hlášení není jen formálním a zcela bezvýznamným důkazem. Bez dalšího ovšem neprokazuje uskutečnění deklarovaného plnění. To stěžovatelka jinými důkazními prostředky neprokázala, naopak v průběhu řízení se jen prohlubovaly pochybnosti daňových orgánů.

[36] Obdobné platí pro formální vykázání plnění (resp. přijetí platby za něj) v EET, neboť ani to samo o sobě neprokazuje faktické dodání plnění a že jej uskutečnil deklarovaný dodavatel, pokud byly identifikovány pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, popř. o jeho dodavateli (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2025, č. j. 2 Afs 237/2024-40, odst. [33]).

[37] Není přitom pravdou, že by daňové orgány nebo i městský soud nepřípustně hodnotily jen skutečnosti v neprospěch stěžovatelky. Zabývali se důkazními prostředky, které předložila k prokázání uplatněného nároku, tedy měly svědčit v její prospěch, avšak jak bylo popsáno výše, neosvědčovaly faktické provedení deklarovaného plnění, popř. dokonce prohloubily již existující pochybnosti (např. výslech pana Borovičky). Závěry městského soudu i předtím daňových orgánů jsou dle kasačního soudu komplexní, tedy hodnotí jak skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatelky (např. daňové doklady nebo vykázání plnění v kontrolních hlášeních a v EET), tak v neprospěch. Jak bylo uvedeno, bylo na stěžovatelce jakožto daňovém subjektu, aby prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Nepodařilo-li se jí to, daňové orgány jí nárok správně nepřiznaly.

[38] K argumentaci stěžovatelky rozsudkem ve věci *Kemwater Prochemie* Nejvyšší správní soud ve shodě se žalovaným uvádí, že není použitelná. Z napadeného rozsudku neplyne závěr, že sporné plnění dodal buď jeden, nebo druhý deklarovaný dodavatel, tedy v obou případech plátce DPH, jak tvrdí stěžovatelka. Zároveň, tato judikaturní linie „*je použitelná pouze v situacích, kdy daňový subjekt prokáže rozsah plnění a sporný zůstává pouze deklarovaný dodavatel*“ (viz rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57, odst. [19], obdobně již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 2/2024-39, odst. [43], nebo ze dne 13. 9. 2024, č. j. 8 Afs 12/2024-61, odst. [47]). O takovou situaci se ale v nyní projednávané věci nejedná, neboť stěžovatelka neprokázala v prvé řadě faktické uskutečnění deklarovaného plnění.

Nekontaktnost dodavatelů, neprovedení mezinárodního dožádání a neprovedení kontroly u dodavatelů

[39] Stěžovatelka namítla vnitřní rozpornost hodnocení městského soudu. Na jedné straně uvedl, že žalovaný již nekontaktnost dodavatelů netvrdil, na straně druhé uznal reálnost těchto pochybností správce daně, přestože měly oba orgány k dispozici shodné důkazy (kromě výslechu pana Borovičky, jednatele dodavatelů). Stěžovatelka zopakovala, že alespoň soud by měl hodnotit i okolnosti hovořící v její prospěch. Oproti tomu akceptoval neprovedení mezinárodního dožádání, které stěžovatelka navrhovala k prokázání provedení transferů osob z a do zahraničí na základě vytvořených seznamů (sporných plnění, pozn. NSS), s tím, že soud předem vyhodnotil, jaké informace by od zahraničních partnerů byly získány. Stěžovatelka se ohradila také proti tomu, že dle městského soudu žalovaný správně považoval provedení daňové kontroly u VENET PRO a Porkert za irelevantní. Namítla, že správce daně místo udělení pokuty nekontaktním dodavatelům stíhal stěžovatelku jakožto subjekt, který je kontaktní a spolupracuje. Stěžovatelka nemá žádné donucovací prostředky vůči dodavatelům a je na ni kladeno neúměrné důkazní břemeno.

[40] Dle žalovaného stěžovatelka nijak nerozporuje závěr městského soudu, že úvahy správce daně byly legitimní, a žalovaný díky provedenému výslechu pana Borovičky nekontaktnost dodavatelů jako jeden ze zdrojů pochybností již nehodnotil. Mezinárodní dožádání dle žalovaného nebylo způsobilé prokázat oprávněnost nároku na odpočet, správce daně totiž neměl pochybnosti o ekonomické činnosti stěžovatelky jako takové a transferech do a ze zahraničí, proto mezinárodní dožádání vyhodnotil jako nadbytečný důkaz. Žalovaný proto označil za nedůvodnou také související výtku vůči městskému soudu, který měl předjímat získané informace. Stěžovatelka opomíjí účelnost navrhovaného důkazu. Žalovaný odmítl argumentaci stěžovatelky, že místo dodavatelů stíhá ji. Provedení kontroly dodavatelů či nikoliv nic nemění na povinnosti stěžovatelky prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. Na stěžovatelku není kladeno neúměrné důkazní břemeno, jak namítá.

[41] Kasační námitky nejsou důvodné.

[42] Předně, napadený rozsudek není vnitřně rozporný. Není totiž pravda, že by správce daně, který jako jednu z pochybností o uskutečnění deklarovaného plnění označil nekontaktnost tvrzených dodavatelů, jež nereagovali na výzvy k součinnosti (viz str. 8 zprávy o daňové kontrole, obdobně odst. [58] rozhodnutí žalovaného), disponoval stejnými důkazy jako posléze žalovaný. Sama stěžovatelka podotýká, že žalovanému se podařilo provést stěžovatelkou navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí pana Borovičky, jednatele deklarovaných dodavatelů. Proto již žalovaný správně netvrdil závěr, že VENET PRO a Porkert jsou nekontaktní. Vůči správci daně ale nekontaktní byli, proto městský soud příhodně konstatoval oprávněnost takového závěru správce daně. Nejvyšší správní soud považuje napadený rozsudek nejen v tomto ohledu za srozumitelný.

[43] Důvodná není ani námitka týkající se neprovedení mezinárodního dožádání. Stěžovatelka ve správním řízení navrhovala provedení mezinárodního dožádání za účelem odstranění pochybností o tom, že v zahraničí uskutečňovala přepravu osob. Konkrétně stěžovatelka na str. 5 odvolání navrhla, aby finanční orgány kontaktovaly formou mezinárodního dožádání firmy, se kterými spolupracovala, konkrétně jim přeprodávala

transfery z a do zahraničí. Žalovaný považoval provedení mezinárodního dožádání za nadbytečné, neboť nebylo sporné provádění transferů z a do zahraničí, ale plnění od VENET PRO a Porkert (viz odst. [66] rozhodnutí žalovaného). Městský soud s tímto názorem souhlasil, jelikož nebylo zpochybněno stěžovatelčino obchodování se zahraničím (viz bod 79. napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud neshledal, že by městský soud nepřípustně předjímal, jaké informace by byly mezinárodním dožádáním zjištěny. Stěžovatelka chtěla tímto důkazním prostředkem prokázat svou spolupráci se zahraničními subjekty. Kasační soud však souhlasí se žalovaným i městským soudem, že tato otázka nebyla sporná.

[44] Městský soud též správně posoudil nedůvodnost stěžovatelčiny argumentace, že daňové orgány měly stíhat dodavatele (provést u nich daňovou kontrolu) místo ní a že je na ni kladeno neúměrné důkazní břemeno. Daňová povinnost jednoho subjektu je totiž skutečně nezávislá na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 5/2023-67, odst. [17], s odkazem na městským soudem citovaný rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem městského soudu, který odpovídá výše citované judikatuře, že bylo na stěžovatelce, aby vlastními důkazními prostředky prokázala uskutečnění sporných plnění (viz bod 80. napadeného rozsudku). Ani této kasační argumentaci proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

VENET PRO a Porkert neevidovali zaměstnance

[45] Stěžovatelka trvala na nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Nesouhlasila s městským soudem, že žalovaný se nemusel zabývat její námitkou, že neměla možnost ani povinnost kontrolovat plnění administrativních pracovněprávních povinností dodavatelů. Trvala též na tom, že žalovaný se nijak nevyjádřil ani k odvolací námitce, že nepodání vyúčtování zálohové či srážkové daně neznamená, že dodavatelé nikoho nezaměstnávali nebo že si nezajistili subdodavatele. Pokud zaměstnanci na dohodu podepsali *Prohlášení poplatníka daně* a uplatnili slevy na dani či nezdanitelné částky, při nižších výdělcích mohli mít nulovou daňovou povinnost a dodavatelé by nepodávali formulář k vyúčtování srážkové daně. Do 1. 7. 2024 se navíc zaměstnanci na dohodu o provedení práce nehlásili na správě sociálního zabezpečení. Vypořádání ze strany městského soudu, dle kterého žalovaný nemusel vypořádat tyto dílčí a strohé námitky, je dle stěžovatelky chybné a působí nepřezkoumatelnost i jeho rozsudku. Žalovaný by totiž měl doložit své tvrzení o nedostatečnosti kapacit dodavatelů na provedení sporných plnění.

[46] Napadený rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný také proto, že neuvádí důvody, proč by se „*dohodáři*“ měli objevit ve vyúčtování srážkové daně. Stěžovatelka tento závěr, který městský soud převzal od žalovaného, zároveň považuje za nesprávný – zopakovala argumentaci s Prohlášením poplatníka daně a nulovou daní. Namítla také, že městský soud nemohl direktivně hodnotit, zda danou práci mohli vykonávat zaměstnanci na dohodu o provedení práce. Limit 300 hodin ročně dle stěžovatelky nevylučuje stabilnější spolupráci. Dodavatelé navíc mohli část zakázky zajistit subdodavatelsky, což stěžovatelka nemá jak zjistit, a daňové orgány u dodavatelů odmítají provést kontrolu. Reálnost pochybností daňových orgánů proto dle stěžovatelky nemůže obstát.

[47] Žalovaný ve svém vyjádření nepovažoval napadený rozsudek ani své rozhodnutí za nepřezkoumatelná. Podotkl, že není třeba detailně odpovídat na každou námitku a lze ji vypořádat i implicitně. Navíc, stěžovatelka odvolací námitku nemožnosti kontroly plnění administrativních povinností dodavatelů v odvolání vůbec nevznesla. Městský soud pak dle žalovaného příhodně poukázal na rozporuplnost tvrzení stěžovatelky, která na jedné straně deklarované administrativní práce marginalizuje tím, že je „*třeba*“ mohly vykonávat osoby na základě dohody o provedení práce za nízkou mzdu, na druhou stranu tvrdila, že jen plnění od VENET PRO a Porkert vykonávalo několik osob dva měsíce a šlo o „*konkurenčně citlivé*“ údaje. Dle žalovaného je přinejmenším nestandardní, že by se na zpracování plnění podíleli jen „*dohodáři*“ za nižší odměnu, aniž by se stěžovatelka zajímala o to, kdo dle jejích slov „*konkurenčně citlivé*“ údaje zpracovává.

[48] Kasační námitky nejsou důvodné.

[49] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani rozhodnutí žalovaného. Předně, kasační soud souhlasí se žalovaným, že stěžovatelka v námitku nemožnosti kontroly plnění administrativních povinností dodavatelů v odvolání vůbec nevznesla, což uvedl i městský soud v bodě 43. napadeného rozsudku. Proto městský soud shledal, že žalovaný se touto námitkou nemusel zabývat, a kasační soud se s takovým posouzením ztotožňuje. Stěžovatelka nemůže žalovanému vyčítat, že nevypořádal námitku, kterou skutečně v odvolacím řízení neuplatnila. Namítala pouze, že dodavatelé mohli mít k dispozici zaměstnance na dohodu o provedení práce, kteří se na správu sociálního zabezpečení nehlásí, nebo subdodavatele (viz str. 4 odvolání), k čemuž se žalovaný vyjádřil v odst. [104] svého rozhodnutí. Konkrétně žalovaný uvedl, že zaměstnanci na dohodu o provedení práce by se projevili ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou, které VENET PRO ani Porkert za rok 2020 nepodali. To dle žalovaného koresponduje s údaji zjištěnými z evidence ČSSZ, tedy že tvrzení dodavatelé neměli zaměstnance.

[50] V žalobě stěžovatelka svou odvolací argumentaci rozvedla poukazem na podepsání Prohlášení poplatníka daně, nízký příjem zaměstnance na dohodu o provedení práce a tím nulovou daňovou povinností, která by se dle ní ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob neprojevila. Setrvala tedy na argumentaci, že případní zaměstnanci na dohodu o provedení práce by se neprojevili ani v evidenci České správy sociálního zabezpečení, ani ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob. Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil se žalovaným, že zaměstnávání osob na dohodu o provedení práce by se projevilo ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou (bod 56. napadeného rozsudku). Na argumentaci stěžovatelky s Prohlášením poplatníka daně reagoval tím, že je rozporuplná – na jedné straně stěžovatelka marginalizuje deklarované plnění tím, že jej „třeba“ vykonávaly osoby výlučně na dohodu o provedení práce za nízkou mzdu, na straně druhé na jiném místě žaloby tvrdila, že na plnění pracovalo několik osob cca dva měsíce a stěžovatelka si jej chránila jako obchodně citlivé. Městskému soudu to připadalo zvláštní (bod 57. napadeného rozsudku).

[51] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovatelce, že žalovaný ani městský soud výslovně nevysvětlují, proč se zaměstnanci na dohodu o provedení práce vždy projeví ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob. Tato skutečnost však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí. Jak soud připomněl již výše, není povinností soudu ani správního orgánu

podobně reagovat na každý dílčí argument účastníka řízení, nýbrž je třeba vypořádat se s podstatou účastníkovy námitky (srov. též např. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2022, č. j. 3 As 21/2020-44, odst. [21]). Tomuto požadavku žalovaný i městský soud dostáli. Stěžovatelka svou argumentací zpochybňovala závěr daňových orgánů o absenci zaměstnanců dodavatelů, kteří by se podíleli na realizaci deklarovaného plnění. Žalovaný i městský soud uvedli ve svých rozhodnutích důvody, pro které dle nich pochybnost o existenci zaměstnanců dodavatelů obstála. Tuto pochybnost navíc potvrzují i další získané podklady jako výpověď jednatele obou dodavatelů, který uvedl, že si není jistý, zda společnosti měly nějaké zaměstnance či jiné osoby, které vykonávaly činnosti společností (obdobně viz body 57. a 59. napadeného rozsudku).

[52] Zároveň uvedená pochybnost o existenci zaměstnanců nebyla jediná, která zpochybňovala uskutečnění stěžovatelkou deklarovaného plnění, jehož prokázání bylo právě na stěžovatelce. Nejvyšší správní soud i proto neshledal důvod napadený rozsudek nebo rozhodnutí žalovaného zrušit.

[53] Pro posouzení věci přitom není relevantní úvaha městského soudu (a žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti) o tom, zda deklarované plnění mohli provádět pracovníci zaměstnaní výlučně na dohodu o provedení práce, kteří jsou dle něj vhodní spíše pro příležitostné zaměstnání (viz bod 56. *in fine* napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že takové spekulativní hodnocení ze strany městského soudu nebylo příhodné, neboť i zaměstnanci na dohodu práce může být svěřen dlouhodobější a významný úkol. Podstatné je však pouze to, zda stěžovatelka prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH, tedy faktické uskutečnění deklarovaného plnění, což Nejvyšší správní soud již výše potvrdil, že nikoliv.

Výslech pana Borovičky, jednatele VENET PRO a Porkert

[54] Stěžovatelka trvala na tom, že výpověď pana Borovičky je vnitřně rozporná, jelikož se oproti výslechu v rámci kontroly SHAWI snažil říct co nejméně informací a nepotvrdil, že zná jednatele stěžovatelky. Stěžovatelka proto dodavatele i s ohledem na pouhé formální vykázání plnění v kontrolních hlášeních apod. podezřívá z daňového podvodu, což žalovaný i městský soud přehlédli. Nebo se dle stěžovatelky uplatní výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 25/2023-55 s tím, že uvedení plnění v kontrolních hlášeních a EET nelze bagatelizovat a jsou dalšími „*střípky mozaiky*“ prokazujícími rozsah, cenu i úhradu plnění.

[55] Žalovaný uvedl, že svědeckou výpověď provedl dne 1. 11. 2023 na návrh stěžovatelky a neshledal, že by se zásadně lišila od výpovědi provedené v řízení u SHAWI dne 23. 2. 2022. Pouze v nynější věci svědek s jistotou neuvedl, že zná jednatele stěžovatelky. Výpověď ovšem posílila pochybnosti stran dodání plnění od VENET PRO a Porkert, jelikož si pan Borovička nevzpomněl, kdy a kde byla navázána spolupráce se stěžovatelkou, jakou činnost pro ni VENET PRO a Porkert vykonávali a zda je na dokladech jeho podpis. Stěžovatelka se přes vyrozumění svědecké výpovědi neúčastnila, sama se tak připravila o možnost klást svědkovi otázky za účelem prokázání svých tvrzení.

[56] Kasační námitky nejsou důvodné.

[57] Ani kasační soud stejně jako městský soud a žalovaný neshledal výpověď pana Borovičky rozpornou s jeho dřívější výpovědí v daňovém řízení vedeném proti SHAWI, jak stěžovatelka namítá, a tedy nevěrohodnou. Jediný rozpor, na který stěžovatelka poukazuje, je, že v rámci svědecké výpovědi v daňovém řízení vedeném proti SHAWI měl pan Borovička potvrdit, že zná pana Šafránka i pana Winna, tedy jednatele stěžovatelky shodné v té době s jednateli SHAWI, naopak v nyní projednávané věci tuto známost nepotvrdil. Konkrétně na dotaz správce daně uvedl, že jméno Šafránek mu něco říká, ale není si jistý, jestli spolu někdy mluvili; vzhledem k tomu, že je to více než dva roky (od tvrzeného uskutečnění sporného plnění, pozn. NSS), si nevybaví jména lidí (viz protokol o výslechu svědka ze dne 1. 11. 2023 založený ve správním spise). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že tuto odlišnost mezi výpověďmi lze vysvětlit časovým (téměř dvouletým) odstupem mezi nimi (viz bod 69. napadeného rozsudku).

[58] Dle Nejvyššího správního soudu též obstojí závěr žalovaného, potvrzený v napadeném rozsudku, že výpověď pana Borovičky posílila pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění a oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. Pan Borovička při výpovědi uvedl, že si nevybavuje, kde a kdy byla navázána spolupráce se stěžovatelkou, řešil to za něj pán, se kterým od té doby není v kontaktu; vzhledem k tomu nemohl odpovědět ani na otázku, v čem spolupráce se stěžovatelkou spočívala; nepoznával stěžovatelkou doložené daňové doklady; nebyl si jistý, zda jsou na daňových dokladech jeho podpisy, zda VENET PRO nebo Porkert vykonávali pro stěžovatelku činnost popsanou na dokladech a v objednávkách, zda proběhly platby za tato plnění, zda byly se stěžovatelkou uzavřené smlouvy, nebo (jak bylo uvedeno již výše) zda měly společnosti zaměstnance či jiné osoby, které vykonávali činnosti společnosti. Pan Borovička tedy uskutečnění stěžovatelkou deklarovaného plnění v žádném ohledu nepotvrdil, naopak. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka se opakovaně snaží znevěrohodnit svědka, jehož výpověď sama navrhovala jako důkaz k prokázání provedení deklarovaného plnění. Městský soud v bodě 70. napadeného rozsudku příhodně podotkl, že pokud sama stěžovatelka nyní označuje pana Borovičku a společnosti VENET PRO a Porkert za nesolidní, není divu, že i daňovým orgánům vznikly pochybnosti o faktické realizaci plnění těmito dodavateli.

[59] K argumentaci stěžovatelky, že tvrzení dodavatelé vykázali sporná plnění v kontrolních hlášeních a v EET, se Nejvyšší správní soud již vyjádřil výše.

Platby v hotovosti jako jedna z pochybností

[60] Stěžovatelce nebylo jasné, jak městský soud dospěl k závěru, že platba v hotovosti je „neformálním přístupem“, když byla doložena pokladními doklady i EET. Nadto ani případná platba na bankovní účet nic neprokazuje a úhrada faktury není podmínkou nároku na odpočet. Žalovaný i městský soud opět shromažďují jen „podezřelé položky“, aniž by brali v úvahy ty kladné. Pokud by obchody nebyly zaznamenány v kontrolním hlášení, je to „negativní“, pokud zaznamenány jsou, je to bez významu; pokud faktura není uhrazena, je to podezřelé, pokud je uhrazena v hotovosti, také podezřelé, pokud na účet, je to bezvýznamné apod. Městský soud navíc dezinterpretoval rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021-84, kterým stěžovatelka argumentovala na podporu svých tvrzení, že hotovostní platba není podezřelá. V jejím případě má platba v hotovosti racionální vysvětlení, a sice, že dodavatel ji vyžadoval pro uskutečnění svých dalších výdajů hrazených také v hotovosti. Daňové orgány dle stěžovatelky nemohou určovat obchodní standardy,

hotovostní platby jsou zcela běžné a právo na ně je dokonce předmětem jednání o zahrnutí do Ústavy. Zákonný limit o omezení plateb v hotovosti stěžovatelka nepřekročila, navíc během koronaviru neplatil.

[61] Stěžovatelka se též ohradila proti závěru městského soudu, že daňové subjekty mají využívat institut zveřejněného účtu pro účely DPH. Takovou povinnost žádný předpis nenařizuje. Zopakovala, že spolupráce s jejími dodavateli neprobíhala nijak nestandardně. To, že pan Borovička přijetí hotovostních plateb nepotvrdil, dosvědčuje opět účelovost jeho výpovědi. Znovu připomněla, že dodavatelé plnění vykázali v kontrolních hlášeních a úhradu v EET.

[62] Žalovaný připomněl, že nestandardnost hotovostních transakcí vyplývá z judikatury NSS. Jsou legální, nicméně se jedná o indicii prokazující nevěrohodný způsob uskutečňování obchodů. Nadto, pan Borovička přijetí plateb v hotovosti za sporná plnění nepotvrdil a tvrzení stěžovatelky, že dodavatelé platby v hotovosti vyžadovali, není ničím potvrzené.

[63] Kasační námitky nejsou důvodné.

[64] Městský soud závěr, že platba v hotovosti je neformálním přístupem, dovodil z judikatury Nejvyššího správního soudu k tomu, že hotovostními platbami se daňový subjekt připravuje o další písemný důkaz potvrzený nezávislou třetí osobou, tedy bankou (viz bod 83. napadeného rozsudku s odkazem na rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, odst. [49], a ze dne 20. 6. 2024, č. j. 1 Afs 165/2023-34, odst. [13]). Z rozsudků citovaných městským soudem též vyplývá, co uvádí i žalovaný, že platby v hotovosti nejsou zakázány. Jsou však obecně považovány za problematičtější z hlediska dokazování a mají nižší průkaznost než bezhotovostní převody (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33, odst. [16], ze dne 9. 10. 2025, č. j. 5 Afs 133/2025-37, odst. [44], a ze dne 22. 1. 2026, č. j. 9 Afs 132/2024-73, odst. [59]). Městský soud v napadeném rozsudku příhodně poukázal také na to, že ani perfektní doklady o platbě v hotovosti nemusí být samy o sobě způsobilé prokázat faktické přijetí plnění od konkrétního dodavatele (srov. již citovaný rozsudek č. j. 3 Afs 216/2017-33, odst. [16]). Platí tedy obdobně to, co Nejvyšší správní soud uvedl výše k formálnímu vykázání plnění v kontrolním hlášení nebo v EET.

[65] Nejvyšší správní soud na tomto místě rozumí frustraci stěžovatelky, že formální nevykázání plnění např. v kontrolním hlášení nebo neuhrazení faktur je „podezřelé“, opačný stav se však zdá být bezvýznamný. Tak tomu ale není. Stěžovatelka pomíjí, že všechny okolnosti je vždy třeba posuzovat v celkovém kontextu a zkoumat, zda svědčí tvrzenému průběhu obchodní transakce či vzbuzují pochybnosti. Přitom platí, co Nejvyšší správní soud již zdůraznil výše, že důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění deklarovaného plnění tíží daňový subjekt a je v jeho vlastním zájmu zajistit si dostatečné důkazy pro prokázání svých daňových tvrzení (srov. také již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 165/2023-34, odst. [13]). V projednávané věci platby v hotovosti v kontextu obecných daňových dokladů, objednávek, neověřitelnosti vytvoření objednaných administrativních prací a nepotvrzení uskutečnění plnění pro stěžovatelku ze strany jednatele tvrzených dodavatelů skutečně posílily pochybnosti daňových orgánů o realizaci deklarovaného plnění. Stěžovatelka ani nepřinesla racionální vysvětlení o provedení hotovostních plateb, jak namítá. Z ničeho nevyplynulo, že by tvrzení dodavatelé platby

v hotovosti skutečně požadovali. Ani jejich jednatel nepotvrdil, že by deklarovaná plnění stěžovatelka uhradila a v hotovosti. To zároveň automaticky nesvědčí o účelovosti výpovědi pana Borovičky, jak namítá stěžovatelka. K věrohodnosti pana Borovičky a použitelnosti jeho výpovědi se kasační soud již vyjádřil výše.

[66] V této souvislosti Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani kasační námitce, že by městský soud dezinterpretoval stěžovatelkou odkazovaný rozsudek č. j. 2 Afs 216/2021-84. Zaprvé, městský soud příhodně poukázal na skutkové rozdíly mezi věcí řešenou v citovaném rozsudku a nyní řešenou. Rozsudek druhého senátu se totiž týkal podvodu na DPH a toho, že platby v hotovosti jsou jednou z jeho častých indicií (viz odst. [40] rozsudku č. j. 2 Afs 216/2021-84). Zadruhé, stěžovatelka citovaným rozsudkem argumentovala na podporu svých tvrzení o nepodezřelosti hotovostních plateb a s tím se městský soud vypořádal. Uvedl, že v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval požadavek na rozumné vysvětlení hotovostního způsobu úhrady, což dle kasačního soudu platí obecně nejen pro účely zjišťování podvodu na DPH. Městský soud ovšem v případě stěžovatelky neshledal dlouhodobou obchodní historii mezi ní a VENET PRO a Porkert a ani Nejvyšší správní soud výše racionální vysvětlení hotovostních plateb neshledal (obdobně viz odst. [115] rozhodnutí žalovaného).

[67] Důvodná není ani námitka týkající se institutu zveřejněného účtu. Stěžovatelka má sice pravdu, že daňové subjekty nemusí využívat jen účty zveřejněné podle § 96 zákona o DPH (dle odst. 1 tohoto ustanovení je osoba povinná k dani povinna v přihlášce k registraci plátce *uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost*; podle odst. 2 je osoba povinná k dani *oprávněna určit, která čísla účtů podle odstavce 1 budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup*). Provedení platby za přijaté zdanitelné plnění na jiný než správcem daně zveřejněný účet obecně není protiprávní (viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2021, č. j. 2 Afs 382/2019-33, odst. [24]). Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje požadavek obezřetnosti daňových subjektů, přičemž úhrada za plnění bezhotovostním převodem na zveřejněný účet snižuje rizika, která mohou v obchodním vztahu vyvstat (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2024, č. j. 6 Afs 165/2023-51, odst. [64]). V rozsudku ze dne 8. 12. 2025, č. j. 10 Afs 186/2024-54, odst. [56], Nejvyšší správní soud dokonce podotknul, že hrazení za zboží převodem na účet dodavatele zveřejněný v registru plátců DPH „*lze v obchodním styku mezi plátci DPH považovat za samozřejmost.*“

Pochybnosti nastalé po ukončení obchodů/další pochybnosti

[68] Stěžovatelka se ohradila proti pochybnostem žalovaného spočívajícím v okolnostech nastalých až po ukončení obchodů – absence poštovní stránky nebo pronajatých prostor na adrese sídla VENET PRO, neuvedení pana Borovičky na domovních zvoncích na adrese jeho bydliště, absenci kancelářských či skladových prostor na adrese sídla Porkert, neregistrování obou společností k DPH od července roku 2022 a udělení statusu nespolehlivé osoby oběma v témže období. Stěžovatelka svou argumentaci v kasační stížnosti rozdělila do dvou kapitol, Nejvyšší správní soud ji však vypořádá dohromady, jelikož se týkají týchž pochybností daňových orgánů.

[69] Stěžovatelka označila závěry městského soudu za rozporné – městský soud tvrdí, že okolnosti nejsou kladeny stěžovatelce k tíži, zároveň však vzbuzují pochybnosti

u finančních orgánů. Nesouhlasila též s tvrzením městského soudu, že pokud ona sama v žalobě označovala dodavatele za nesolidní, nelze se pochybnostem daňových orgánů divit. V době uskutečnění zdanitelných plnění totiž stěžovatelka neměla žádný důvod pochybovat o serióznosti dodavatelů. Trvala na tom, že plnění bylo provedeno, uhrazeno a stěžovatelka nedoložila jen obecné faktury.

[70] Stěžovatelka setrvala na názoru, že ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o DPH je rozhodující datum uskutečnění sporných zdanitelných plnění. Nebylo jí zřejmé, k čemu mají sloužit vykonstruované pochybnosti o virtuálnosti sídla VENET PRO, bydlišti pana Borovičky, absenci kancelářských či skladových prostor na adrese sídla Porkert, neregistrování dodavatelů k DPH od roku 2022 a jejich status nespolehlivých plátců od roku 2022. Nesouhlasila s tím, že tyto skutečnosti jí nejsou přičítány k tíži, nýbrž pouze dokreslují situaci. Evidentně totiž mají zhoršit její postavení. Městský soud pak pochybnosti pouze vyjmenoval v bodě 52. napadeného rozsudku a konstatoval, že tvrzení správce daně o nekontaktnosti dodavatelů byla oprávněná, stěžovatelka proto považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Městský soud měl na rozdíl od žalovaného oddělit opravdové skutečnosti od těch, které stěžovatelce „*nejsou přičítány k tíži*“, ale reálně jsou, aby posílily jinak slabé pochybnosti žalovaného.

[71] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že argumentace městského soudu není vnitřně rozporná. To, že pochybnosti mohou spočívat i v okolnostech nastalých po ukončení obchodní spolupráce, popř. okolnostech, které stěžovatelka nemohla ovlivnit, vyplývá z judikatury (např. z rozsudku NSS ze dne 26. 5. 2021, č. j. 2 Afs 216/2019-79). V projednávané věci navíc pochybnosti spočívaly i v okolnostech, které stěžovatelka mohla ovlivnit (obecně formulované doklady, hotovostní úhrady apod.). Zároveň status nespolehlivého plátce se vždy uděluje až se zpožděním.

[72] Žalovaný nesouhlasil s opakovaným poukazem stěžovatelky na institut ručení dle § 109 zákona o DPH, který má své místo v jiné fázi daňového řízení, a sice při placení daní. Není proto relevantní při neuznání nároku na odpočet daně. Pochybnosti správce daně o virtuálnosti sídla dodavatelů pak nebyly vykonstruované a všechny skutečnosti založily zcela legitimní pochybnosti, které se stěžovatelce nepodařilo rozptýlit. Závěr městského soudu není nepřezkoumatelný, městský soud pouze konstatoval fakta.

[73] Kasační námitky nejsou důvodné.

[74] Nejvyšší správní soud předně souhlasí se žalovaným, že závěry městského soudu nejsou rozporné. Nevylučuje se, že určitá okolnost není stěžovatelce kladena k tíži v tom smyslu, že jí není vyčítána, neboť ji nemohla ovlivnit nebo v době obchodní spolupráce neexistovala, avšak zároveň odůvodňuje pochybnosti daňových orgánů o reálném uskutečnění deklarovaného plnění (obdobně srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 216/2019-79, odst. [140]). Všechny zjištěné skutečnosti je totiž třeba vnímat v celkovém kontextu (viz výše).

[75] Ze stejného důvodu neobstojí ani argumentace stěžovatelky, že ona sama neměla žádný důvod v době uskutečňování plnění pochybovat o serióznosti svých dodavatelů. Nejvyšší správní soud uvedené tvrzení stěžovatelky nezpochybňuje, avšak jak bylo opakovaně uvedeno, bylo na ní, aby faktické uskutečnění deklarovaného plnění

a oprávněnost uplatněného nároku na odpočet prokázala. Již výše soud potvrdil závěr daňových orgánů a městského soudu, že se jí to nepodařilo. Nedoložila sice jen obecné faktury, ale ani další předložené podklady provedení plnění neprokázaly. Navíc nevyvrátila odůvodněné pochybnosti daňových orgánů.

[76] Relevantní není ani poukaz stěžovatelky na institut ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o DPH, ze kterého dovozuje, že je rozhodující datum uskutečnění plnění. Žalovaný příhodně podotkl, že tento institut má své místo až ve fázi placení daní (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, č. 3844/2019 Sb. NSS, odst. [33] a [34]). Podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v této otázce mají vlastní úpravu shrnutou již výše.

[77] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stěžovatelčině další námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Městský soud sice v bodě 52. napadeného rozsudku pouze vyjmenoval pochybnosti správce daně a žalovaného, avšak věnoval se jim v následujících bodech napadeného rozsudku. Zabýval se obecnou formulací na daňových dokladech, nereagováním dodavatelů na výzvy správce daně k součinnosti (bod 53. napadeného rozsudku), neevidováním zaměstnanců (body 56. až 59. napadeného rozsudku), výslechem pana Borovičky (body 67. až 71. napadeného rozsudku) i virtuálností sídel, resp. nekontaktností dodavatelů (bod 78. napadeného rozsudku) a zařazením VENET PRO a Porkert mezi nespolehlivé osoby (bod 63. napadeného rozsudku). Celkově se městský soud pečlivě zabýval klíčovou spornou otázkou, zda stěžovatelka prokázala uplatněný nárok na odpočet, tedy faktickou realizaci deklarovaného plnění. Vypořádal se také s vyčerpávající žalobní argumentací, ne příliš odlišnou od té kasační.

[78] Nakonec, stěžovatelce je zřejmé, k čemu mají sloužit pochybnosti o sídlech tvrzených dodavatelů apod. Již městský soud příhodně konstatoval, že pokud by stěžovatelka dostatečně prokázala obdržení deklarovaného plnění tak, jak tvrdila, okolnosti nastalé až po ukončení obchodů by nebyly relevantní a nevedly by k doměření daně (viz bod 63. napadeného rozsudku). Okolnosti ohledně sídel VENET PRO a Porkert, jejich neregistrování k dani a zařazení mezi nespolehlivé osoby v roce 2022 tedy nejsou stěžovatelce přičítány k tíži. Závěr o neprokázání uskutečnění deklarovaného plnění ze strany stěžovatelky nestojí na těchto skutečnostech, které stěžovatelka skutečně nemohla ovlivnit. Podstatné jsou obecné daňové doklady a objednávky, absence zaměstnanců u dodavatelů, nic nepotvrzující výpověď pana Borovičky a platby v hotovosti. Nejvyšší správní soud přitom již výše nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že by městský soud, popř. daňové orgány hodnotily jen skutečnosti v neprospěch stěžovatelky.

[79] Nejvyšší správní soud na tomto místě uzavírá, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění plnění spočívajícího v administrativních pracích, které jí měli poskytnout VENET PRO a Porkert. Správce daně a žalovaný naopak prokázali důvodné pochybnosti o faktické realizaci tohoto plnění, proto stěžovatelce správně nárok na odpočet DPH z tohoto plnění nepřiznali.

III.b Podvod na DPH – plnění od SHAWI

Prokázání daňového podvodu – narušení neutrality daně

[80] Stěžovatelka namítla, že žalovaný neunesl důkazní břemeno. Nespecifikoval totiž, jak spolu souvisí na sobě zcela nezávislá plnění od VENET PRO, Porkert a Budurlien vůči SHAWI s plněním od SHAWI vůči stěžovatelce. Městský soud pak nepovažoval prokázání vzájemné souvislosti za nutné, s čímž stěžovatelka nesouhlasí. Žalovaný i městský soud navíc chybně zaměňují pojmy „neprokázané plnění“ a „fiktivní plnění“, kdy ze skutečnosti, že SHAWI neunesla důkazní břemeno stran uskutečnění plnění od VENET PRO, Porkert a Budurlien, dovozují, že plnění vůbec neexistuje. Stěžovatelka nechápala, že dle žalovaného má mít povědomost o podvodu spočívajícím v blíže nespecifikovaných plněních od VENET PRO, Porkert a Budurlien vůči SHAWI, aniž by SHAWI v této souvislosti něco stěžovatelce poskytla nebo fakturovala. Trvala na tom, že chybí jakákoliv souvislost mezi plněními vůči SHAWI a následně od SHAWI vůči stěžovatelce.

[81] Stěžovatelka v této souvislosti zopakovala své pochybnosti stran výpovědi pana Borovičky s tím, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož městský soud se v části týkající se podvodu namítanými rozpornostmi výpovědi vůbec nezabýval. Zpochybnila také účast SHAWI na daňovém podvodu, kterou žalovaný dovodil právě z výpovědi pana Borovičky.

[82] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že na první pohled nesouvisející plnění právě sloužila k zakrytí narušení neutrality daně. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, dle kterého nemusí být podvodem přímo zasaženo plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet. Žalovaný trval na tom, že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně účasti stěžovatelky na podvodu. Odkázal na své rozhodnutí, ve kterém popsal podvodný řetězec, který tvořila SHAWI jako tzv. *cross-invoicer* a stěžovatelka jako tzv. *profit taker*. SHAWI uplatnila nárok na odpočet z plnění, jejichž přijetí neprokázala. Doměřenou daň, zahrnující též daň, kterou byla SHAWI povinna přiznat z dodání vozidel stěžovatelce, pak neuhradila. Došlo tedy k narušení daňové neutrality. Žalovaný označil za nedůvodnou polemiku stěžovatelky, že ani městský soud neuznal fiktivnost plnění dodavateli VENET PRO a Porkert společnosti SHAWI. Nesouhlasil též, že by zaměňoval fiktivnost plnění a neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Daňové orgány neučinily závěr, že plnění poskytnuté od SHAWI stěžovatelce byla fiktivní. Žalovaný k tomu připomněl judikaturu NSS, dle které je třeba na daňová řízení vedená u jednotlivých článků řetězce nahlížet odděleně.

[83] K výslechu pana Borovičky žalovaný uvedl, že stěžovatelkou tvrzené údajné rozpory ve výpovědi pana Borovičky nebyly ve vztahu k závěru o podvodu na DPH nijak hodnoceny. Pan Borovička nepůsobil v SHAWI, která poskytla stěžovatelce plnění zasažená podvodem. Žalovaný nepovažoval napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[84] Kasační námitky nejsou důvodné.

[85] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, kterou ani tentokrát neshledal. Městský soud se výpovědí pana Borovičky zabýval v bodech 67. až 70. napadeného rozsudku v části věnující se neprokázanému nároku na odpočet a neshledal ji rozporuplnou, tedy nevěrohodnou. Dle kasačního soudu proto není vadou, pokud se k této otázce znovu nevyjádřil v části rozsudku věnující se podvodu na DPH. Navíc, městský soud přezkoumatelným způsobem posoudil,

z jakých důvodů obstál závěr daňových orgánů o podvodu na DPH a účasti stěžovatelky na něm a proč naopak nepřisvědčil žalobním námitkám.

[86] K vlastní otázce existence podvodu na DPH Nejvyšší správní soud připomíná, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41., či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50.). Nárok na odpočet ovšem není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz body 45. a 49. rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je tedy nutné zkoumat jednak existenci daňového podvodu, jednak prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla.

[87] Jinými slovy, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, je třeba zjistit zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka), zda na základě objektivních skutkových okolností daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka). Základem pro konstatování podvodu na DPH je narušení neutrality daně a k němu přistoupivší nestandardní okolnosti, přičemž důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77, odst. [15], [16] a [19], nebo ze dne 29. 9. 2025, č. j. 9 Afs 202/2024-66, odst. [43] a [46]).

[88] V projednávané věci daňové orgány identifikovaly podvodný řetězec, jež tvořila SHAWI jako tzv. *missing trader* typu *cross invoicer* a stěžovatelka jako tzv. *profit taker* nebo broker (viz str. 21 zprávy o daňové kontrole a odst. [82] rozhodnutí žalovaného). Daňový podvod tohoto typu spočívá v tom, že určitý článek v řetězci plátců (označený jako *cross invoicer*) si snižuje vlastní daňovou povinnost tím, že vykazuje fiktivní přijatá plnění; tento subjekt je v zásadě pro správce daně nekontaktní. Odběratel tohoto daňového subjektu si následně nárokuje odpočet na DPH z přijatého plnění, z něhož však fakticky daň odvedena nebyla, neboť daňová povinnost jeho dodavatele byla uměle snížena fiktivními plněními na vstupu (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 325/2023-49, odst. [37]).

[89] Konkrétně dle zjištění daňových orgánů SHAWI fakticky nepřijala za zdaňovací období březen a duben 2020 zdanitelná plnění od VENET PRO, Porkert a Budurlien, jejichž předmětem měly být práce spojené s rekonstrukcí apartmánů, popř. přepravní služby. V průběhu daňové kontroly prováděné u SHAWI totiž vyplynuly pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaných plnění. Správce daně tak SHAWI doměřil daň, kterou však neuhradila. Výše doměřené daně téměř korespondovala s daní, kterou SHAWI přiznala z titulu prodeje vozidel stěžovatelce. Uplatněným nárokem na odpočet si tedy SHAWI chtěla snížit daňovou povinnost z prodeje vozidel stěžovatelce. Stěžovatelka pak tuto chybějící daň čerpala formou

uplatnění nároku na odpočet daně právě z nákupu vozidel od SHAWI (viz str. 22 a 23 zprávy o daňové kontroly a odst. [84] rozhodnutí žalovaného).

[90] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že právě „nesouvislost" plnění přijatého SHAWI (rekonstrukce a přepravní služby) s plněním přijatým stěžovatelkou (nákup vozidel) je podstatou daňového podvodu s využitím tzv. *cross invoicera* (srov. již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 82/2021-77, odst. [34]). Obecně daňový únik (chybějící daň) nemusí spočívat čistě v „přeprodeji" jednoho plnění (srov. žalovaným citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 160/2020-49, odst. [35]). Městský soud tedy správně posoudil, že není podstatné, že vozidla poskytnutá stěžovatelce SHAWI nenakoupila od VENET PRO, Porkert a Budurlien (viz bod 120. napadeného rozsudku).

[91] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, že žalovaný a městský soud ve vztahu k SHAWI zaměňují fiktivní plnění a neprokázané plnění. Ze zprávy o daňové kontrole provedené u SHAWI (str. 33, 37 a 41) vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda SHAWI plnění od VENET PRO, Porkert a Budurlien *„fakticky přijala."* Tomu odpovídá výše shrnutá zpráva o daňové kontrole provedené u stěžovatelky a rozhodnutí žalovaného. Obdobně městský soud v napadeném rozsudku uvádí, že plnění přijatá SHAWI byla fiktivní (viz body 119. a 120. napadeného rozsudku). Zároveň pro závěr o existenci daňového podvodu je podstatné pouze to, zda došlo k narušení neutrality daně tím, že jeden daňový subjekt (stěžovatelka) si nárokuje odpočet na DPH z plnění přijatého od jiného daňového subjektu (SHAWI), který však daň neodvedl, neboť si ji uměle snížil fiktivními plněními na vstupu. To dle kasačního soudu daňové orgány prokázaly.

[92] Neobstojí proto ani stěžovatelčino zpochybnění účasti SHAWI na podvodu. Tu navíc žalovaný, popř. správce daně nedovodili jen z výpovědi pana Borovičky, tj. jednatele VENET PRO a Porkert. Podvodný řetězec, který daňové orgány identifikovaly, vychází z toho, že SHAWI fakticky nepřijala plnění od VENET PRO, Porkert a Budurlien. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že tento závěr správce daně v daňovém řízení vedeném se SHAWI učinil i na základě svědecké výpovědi pana Borovičky (odst. [84] rozhodnutí žalovaného), tedy nikoliv pouze z této svědecké výpovědi. I ze zprávy o daňové kontrole vedené u SHAWI vyplývá, že k závěru o faktickém nepřijetí plnění vedlo více skutečností ve vzájemné souvislosti. V případě plnění od VENET PRO to byly nedostatečné doklady, nesrovnalosti v rozpisech prací, výpověď pana Borovičky, hotovostní úhrady za plnění, výpovědi vlastníků údajně pronajímaných a rekonstruovaných apartmánů a absence bezhotovostních úhrad za pronájem některých nemovitostí (viz str. 28 až 33 zprávy o daňové kontrole provedené u SHAWI). V případě plnění od Porkert správce daně popsal nedostatečné doklady, nepředložení ničeho k tvrzeným propagačním službám, výpověď pana Borovičky a hotovostní úhrady (viz str. 35 až 37 zprávy o daňové kontrole provedené u SHAWI). V případě plnění od Budurlien správce daně vycházel z nedostatečných dokladů, výpovědi jednatelky (druhého jednatele se nepodařilo vyslechnout), obecných rozpisů transferových jízd a převážně hotovostních úhrad (viz str. 39 až 41 zprávy o daňové kontrole provedené u SHAWI). Není tedy pravda, že v nyní projednávané věci by žalovaný dovodil účast SHAWI na podvodu, kterého se účastnila též stěžovatelka, resp. chybějící daň pouze z výpovědi pana Borovičky.

Vědomost stěžovatelky o podvodu

[93] Stěžovatelka nesouhlasila s tvrzením městského soudu, že její jednatelé a společníci museli s ohledem na personální propojenost stěžovatelky a SHAWI vědět, že SHAWI za rozhodná období přijala fiktivní plnění od VENET PRO, Porkert a Budurlien. Zopakovala, že nebylo prokázáno, že plnění byla fiktivní, jen se neprokázali dodavatelé. Oproti městskému soudu pak považovala za podstatné, že dřívější jednatelé SHAWI se nemohli zúčastnit kontroly SHAWI v roce 2023. Dále trvala na tom, že způsob provedení platby mezi ní a SHAWI (výběr hotovosti z účtu SHAWI a následné vložení peněz na účet stěžovatelky, která poté zaplatila SHAWI za nákup vozidel) nebyl podezřelý. Stěžovatelka neměla dostatečný kapitál na nákup vozidel, SHAWI dlužila svým společníkům a je jejich svobodnou vůlí, co s vrácenými finančními prostředky podnikli. Stěžovatelce nebylo zřejmé, jak měl celý obchod správně dle městského soudu proběhnout a jak měla osvědčit půjčování a vypořádání peněz mezi společníky a SHAWI, když se společníci nemohli účastnit kontroly SHAWI a stěžovatelka u půjček nebyla.

[94] Nechápala také, co je podvodného na jednoduchém podnikatelském schématu, kdy SHAWI se nemohla v důsledku koronaviru ekonomicky udržet (do jejích apartmánů v nájmu přestali jezdit turisté), naskytla se možnost koupit zavedenou firmu (stěžovatelku) a SHAWI za nezpochybněnou cenu prodala stěžovatelce automobily, které stěžovatelka uhradila a obě vše řádně uvedly do kontrolních hlášení daňových přiznání. Ohradila se proti výtce městského soudu, že nájmy pražských bytů ze strany SHAWI byly údajné – jak je měla stěžovatelka doložit? Měli být vyzváni bývalí jednatelé a společníci SHAWI, nadto v případě daňového podvodu leží důkazní břemeno na správci daně. Stěžovatelka navíc poukázala na to, že se jí podařilo získat zprávu o daňové kontrole SHAWI, dle které měl správce daně k dispozici řadu nájemních smluv. K nájmům, které městský soud v nyní napadeném rozsudku zpochybňuje, a dovozuje tak údajné ekonomické neopodstatnění přechodu části podnikání ze SHAWI na stěžovatelku, tedy prokazatelně docházelo.

[95] Stěžovatelka oponovala též závěrům městského soudu o shodnosti předmětu činnosti stěžovatelky a SHAWI. Nesouhlasila s ním, že ve sporném období neměla v živnostenském rejstříku zapsaný předmět podnikání v silniční motorové dopravě. Městský soud přehlédl, že od 29. 6. 2020 došlo k obnovení této živnosti. Dále, převod autodopravy ze SHAWI na stěžovatelku, která některá vozidla následně prodala, byl z ekonomického hlediska v době koronaviru zcela logický. SHAWI nedokázala uživit jak nájmy apartmánů, tak autodopravu. Stěžovatelka pak kvůli nižší poptávce nemohla udržet celý vozový park, proto část prodala, aby auta jen nestála a neztrácela na hodnotě. Argumenty městského soudu proto stěžovatelka označila za liché. Městský soud navíc nijak nehodnotil koupi stěžovatelky od pana Kozla, který ji jako zaběhnutou prodával kvůli svému pokročilému věku. Měla tedy větší šanci na přežití, proto bylo racionální na ni převést část podnikání SHAWI.

[96] Žalovaný zdůraznil personální propojení stěžovatelky a SHAWI. Popsal nestandardní úhrady v hotovosti a převody plateb s tím, že další objektivní okolností byla skutečnost, že jednatelé stěžovatelky pokračovali v totožné ekonomické činnosti (silniční motorová doprava – osobní s vozidly pro přepravu méně než 9 osob) s vozidly pořízenými od SHAWI, přestože k prodeji vozidel přistoupili dle tvrzení stěžovatelky z důvodu útlumu příjmů z dopravních služeb provozovaných SHAWI. Ohradil se též proti námitce stěžovatelky, že v době provádění kontroly u SHAWI již tato společnost měla jiné jednatele a společníky, společníci a jednatelé stěžovatelky proto nemohli výsledek kontroly ovlivnit. SHAWI i stěžovatelka totiž byly v daňových kontrolách zastoupeny stejnou

daňovou poradkyní. Navíc, skutková zjištění z daňové kontroly SHAWI nejsou stěžovatelce kladena k tíži, nicméně mají vliv na identifikované narušení daňové neutrality.

[97] Kasační námitky nejsou důvodné.

[98] Objektivní okolnosti, na jejichž základě stěžovatelka věděla o podvodném jednání v řetězci, spočívaly dle daňových orgánů v personálním propojení SHAWI a stěžovatelky, platbách a nelogickém odkoupení stěžovatelky, která pokračovala v činnosti SHAWI, k jejímuž prodeji jednatelé přistoupili z důvodu útlumu příjmů z provozovaných přepravních služeb (viz str. 24 a 25 zprávy o daňové kontrole a odst. [87] až [99] rozhodnutí žalovaného). Kasační soud ve shodě s městským soudem shledal, že tyto okolnosti skutečně svědčí o vědomosti stěžovatelky o podvodu.

[99] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem, že jednatelé a společníci stěžovatelky museli vědět o podvodu, tedy že SHAWI přijala fiktivní plnění, jelikož v době uskutečňování plnění byli zároveň jednateli a společníky SHAWI. Již z logiky věci tedy jednatelé stěžovatelky museli vědět, že společnost SHAWI přijímá fiktivní plnění a zároveň prodává vozidla stěžovatelce, která si za ně uplatní nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud též souhlasí s městským soudem, že není podstatné, že jednatelé stěžovatelky se v roce 2023 neúčastnili daňové kontroly vedené u SHAWI. Podstatné je, že se účastnili vlastního jednání SHAWI, tj. přijetí fiktivního plnění VENET PRO, Porkert a Budurlien a poskytnutí plnění stěžovatelce, oboje v 1. a 2. čtvrtletí roku 2020.

[100] Důvodnou kasační soud neshledal ani námitku stěžovatelky, že způsob provedení platby mezi ní a SHAWI nebyl podezřelý. Správce daně, žalovaný i městský soud podrobně popsali, jak stěžovatelka uhradila plnění od SHAWI bezhotovostním převodem, přičemž ještě předtím její jednatelé vybrali prostředky z účtu SHAWI a vložili je na účet stěžovatelky (viz str. 25 zprávy o daňové kontrole, odst. [94] rozhodnutí žalovaného a body 133. a 137. napadeného rozsudku). Ani podle kasačního soudu takový způsob úhrady není standardní, jelikož za plnění SHAWI fakticky zaplatila sama SHAWI. Ani Nejvyšší správní soud nepřisvědčil vysvětlení stěžovatelky o půjčení peněz od jejích jednatelů/společníků, kteří se zároveň vypořádali se SHAWI. Zaprvé stěžovatelka tato tvrzení nijak neprokázala, zadruhé provedená úhrada doplňuje závěr o podvodném jednání (obdobně viz bod 137. napadeného rozsudku). Nebylo přitom úkolem městského soudu, aby popsal, „*jak měl celý obchod správně proběhnout*“, jak stěžovatelka namítá. Městský soud správně hodnotil pouze to, zda byl provedený způsob úhrady nestandardní.

[101] Nejvyšší správní soud se ztotožnil i s posouzením otázky pokračování v činnosti SHAWI stěžovatelkou. Není sporné, že stěžovatelka a SHAWI v době uskutečnění prodeje vozidel provozovaly stejnou činnost, tj. přepravní služby. Argumentuje-li stěžovatelka, že oproti SHAWI měla oprávnění provozovat též autobusovou přepravu, kasační soud ve shodě s městským soudem považuje za podstatné, že obě společnosti provozovaly mj. přepravu nejvýše 9 osob. O tom svědčí také posuzovaný prodej převážně osobních vozidel (obdobně viz bod 140. napadeného rozsudku). Za normálních okolností by se mohl jevit jako logickým a ekonomicky opodstatněným podnikatelský krok jednatelů SHAWI koupit zavedenou stěžovatelku a převést na ni činnost související s přepravními službami, neboť by se v této oblasti mohla udržet lépe než SHAWI provozující také ubytovací služby. Na uvedený podnikatelský krok je však třeba hledět v kontextu dalších okolností, tedy personální

propojenosti SHAWI a stěžovatelky, nestandardní úhradě za nákup vozidel a následný prodej některých vozidel stěžovatelkou třetí osobě. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že posledně uvedené významně oslabuje přesvědčivost tvrzení stěžovatelky, že vozidla zakoupila za účelem přepravy osob, kterou mohla provozovat prostřednictvím SHAWI (viz bod 140. napadeného rozsudku, obdobně odst. [99] rozhodnutí žalovaného).

[102] Není přitom vadou, že městský soud výslovně nehodnotil prodej stěžovatelky původním jednatelem, který ji měl prodávat kvůli pokročilému věku. Posouzení nákupu stěžovatelky jednateli a společníky SHAWI ze strany městského soudu považuje kasační soud za úplné a přesvědčivé, navíc věcně správné, jak výše dovodil.

[103] Na nestandardnosti zakoupení stěžovatelky a převodu části činnosti SHAWI na ni prodejem vozidel nic nemění ani relativizace nájmů, tj. druhé části podnikání SHAWI, ze strany městského soudu, proti kterému se stěžovatelka rozsáhle ohrazuje. Dle kasačního soudu totiž pro projednávanou věc není relevantní, zda SHAWI skutečně provozovala i ubytovací služby a za tím účelem skutečně měla pronajaté byty. Městský soud (ani žalovaný) ekonomické neopodstatnění přechodu části podnikání SHAWI na stěžovatelku nedovodil z toho, že by zpochybnil její nájmy bytů, jak tvrdí stěžovatelka, ale ze shodného předmětu činnosti stěžovatelky a SHAWI v oblasti přepravních služeb, což kasační soud výše potvrdil.

[104] Nejvyšší správní soud pouze pro doplnění reaguje na námitku stěžovatelky, že ona nájmy bytů neměla jak doložit a měli být vyzváni bývalí jednatelé a společníci SHAWI. Kasačnímu soudu přijde uvedená námitka úsměvná, jelikož bývalí jednatelé a společníci SHAWI jsou jednateli a společníky stěžovatelky. Nic jim tedy nebránilo cokoliv ohledně SHAWI doložit i v řízení vedeném se stěžovatelkou.

Nekontaktnost SHAWI

[105] Stěžovatelka se ohradila proti závěru městského soudu, že okolnost, že SHAWI nepodávala daňová přiznání, poukazuje na celkové nestandardnosti. Ačkoliv žalovaný nakonec od tvrzení o nekontaktnosti SHAWI ustoupil, celkový negativní dojem již byl vytvořen a městskému soudu stačil. Stěžovatelka nerozuměla také závěru v bodě 143. napadeného rozsudku, dle kterého jsou s námitkou týkající se nekontaktnosti SHAWI v kontrastu žalobní argumenty stran nepřítomnosti jednatelů stěžovatelky při kontrole SHAWI. Dle stěžovatelky spolu tyto dvě otázky nesouvisí.

[106] Žalovaný uvedl, že on ani městský soud ve svých rozhodnutích netvrdili, že by SHAWI byla nekontaktní. Žalovaný ve svém rozhodnutí toliko uváděl, že nepodávala daňová přiznání. S polemikou stěžovatelky proto nelze souhlasit.

[107] Kasační námitky nejsou důvodné.

[108] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že on ani městský soud neoznačili SHAWI za nekontaktní. A neuváděl to ani správce daně, jak tvrdila stěžovatelka v odvolání i žalobě. Již žalovaný v odst. [124] svého rozhodnutí stěžovatelce k její odvolací námitce vysvětlil, že správce daně toliko uvedl, že SHAWI počínaje zdaňovacím obdobím měsíce dubna 2022 nepodává daňová přiznání, navíc žalovaný otázku nekontaktnosti SHAWI

nepovažoval za relevantní. Stěžovatelka se proti uvedeném závěru žalovaného ohradila v žalobě s tím, že podle ní je pro posouzení existence daňového podvodu relevantní, zda byla SHAWI kontaktní či nikoliv a že správce daně ji za nekontaktní nesprávně označil. Kasační soud se ztotožňuje s městským soudem, který stěžovatelce zopakoval, že správce daně pouze uvedl, že SHAWI od dubna 2022 nepodávala daňová přiznání, přičemž tato skutečnost spolu s dalšími poukazuje na celkové nestandardnosti transakcí. Městský soud příhodně poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2024, č. j. 2 Afs 393/2023-97, odst. [14], dle kterého v případě podvodu dojde k daňovému úniku a plátce DPH v postavení *missing tradera* následně zmizí, je nekontaktní vůči správci daně nebo nepodává daňová přiznání. V případě SHAWI, jež v podvodném řetězci vystupovala jako *missing trader*, došlo k posledně uvedenému, tedy přestala podávat daňová přiznání. Není tedy pravda, co namítá stěžovatelka, že žalovaný nakonec od označení SHAWI za nekontaktní upustil. Tuto skutečnost nikdo netvrdil.

[109] Nejvyšší správní soud naopak ve shodě se stěžovatelkou nerozumí poznámce městského soudu o kontrastu námitky nekontaktnosti SHAWI a argumentů, že od 1. 6. 2020 již pánové Šafránek a Winn nebyli jednateli SHAWI a nemohli se bránit v daňové kontrole vedené u SHAWI (bod 143. napadeného rozsudku). Uvedený závěr městského soudu nicméně nezakládá vadu, pro kterou by napadený rozsudek nemohl obstát. Jak již bylo uvedeno výše, městský soud dostatečně posoudil, z jakých důvodů obstál závěr daňových orgánů o podvodu na DPH a účasti stěžovatelky na něm a proč naopak nepřisvědčil žalobním námitkám. K argumentaci stěžovatelky, že její jednatelé společní v době obchodů se SHAWI se nemohli účastnit daňové kontroly prováděné u SHAWI, se vyjádřil v bodě 136. napadeného rozsudku. Považoval za podstatné, že stěžovatelka a SHAWI sdílely jednatele a společníky v době uskutečnění obchodů.

Platba na nezveřejněný účet a platby dodavatelům v hotovosti

[110] Stěžovatelka namítla, že žádný předpis jí neukládá povinnost používat pouze účet registrovaný u správce daně a finanční úřady mají přístupy ke všem bankovním účtům. Platba na nezveřejněný účet zároveň nesvědčí o daňovém podvodu. Městský soud opět nepochopil celou věc. Dle stěžovatelky nemůže případná informace o platbě na zveřejněný účet k ničemu sloužit. Stěžovatelka se ohradila také proti závěrům o platbách dodavatelům v hotovosti na str. 14 a 16 zprávy o daňové kontrole a v odst. [129] až [132] rozhodnutí žalovaného. Odkázala na argumentaci předestřenou v části týkající se neprokázaných plnění od VENET PRO a Porkert, kterou uvedla již v odvolání, tedy že platby v hotovosti jsou zcela běžné a ona pro ně měla i vysvětlení – platby v hotovosti jsou v jejím oboru činnosti běžné a není důvodu nevyhovět požadavku dodavatele.

[111] Žalovaný uvedl, že žádný předpis sice neukládá povinnost používat pouze účet registrovaný k DPH, avšak platba na nezveřejněný účet je dílčí indicií svědčící o existenci podvodu i vědomosti stěžovatelky o něm.

[112] Kasační námitky jdou dílem nedůvodné, dílem nepřípustné.

[113] Stěžovatelka provedla úhradu plnění od SHAWI bezhotovostním převodem na účet SHAWI neregistrovaný u správce daně podle § 96 odst. 1 zákona o DPH. SHAWI předtím měla svým dodavatelům za plnění, jehož faktické přijetí neprokázala, platit v hotovosti.

[114] Nejvyšší správní soud již výše v rámci posouzení neprokázaného nároku na odpočet DPH za administrativní práce od VENET PRO a Porkert uvedl, že skutečně není povinnost používat pouze účty registrované u správce daně, avšak bezhotovostní úhrada na takový účet snižuje rizika obchodní transakce (viz odst. [67] tohoto rozsudku). O podvodu pak nesvědčila sama platba provedená stěžovatelkou, ale celkový způsob provedení úhrady za vozidla sestávající z výběrů hotovosti z účtu SHAWI, vložení na účet stěžovatelky a následná bezhotovostní platba „zpět" na účet SHAWI (blíže viz odst. [100] tohoto rozsudku).

[115] Co se týče hotovostních úhrad, stěžovatelka v kasační stížnosti odkazovala na str. 14 a 16 zprávy o daňové kontrole, které se ale týkaly neprokázaného nároku na odpočet DPH za administrativní práce od VENET PRO a Porkert. Vlastně tedy ani nebrojila proti úhradám ze strany SHAWI jejím dodavatelům, ale vůči vlastním úhradám za plnění VENET PRO a Porkert. Její „kasační" argumentace je navíc v této části kopií argumentace žalobní (viz kapitola IV.5 kasační stížnosti a kapitola IV.5.2 žaloby) bez jakékoliv reakce na městský soud a napadený rozsudek. Stěžovatelka pouze v kasační stížnosti upravila odkaz na dřívější bod kasační stížnosti týkající se jejích hotovostních plateb dodavatelům VENET PRO a Porkert. Zaprvé se tedy argumentaci stěžovatelky míjí s posuzovanou věcí (podvodem na DPH), zadruhé Nejvyšší správní soud judikuje, že námitky, které nereagují na rozhodovací důvody krajského (městského) soudu nebo směřují pouze proti postupu ve správním řízení či výlučně proti správnímu rozhodnutí, jsou nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Azs 299/2020-41, odst. [16], nebo ze dne 22. 2. 2023, č. j. 9 As 44/2021-50, odst. [13], a rozsudek ze dne 23. 6. 2023, č. j. 9 Afs 70/2023-73, odst. [38]).

Úhrada chybějící daně

[116] Stěžovatelka setrvala na žalobní argumentaci, že SHAWI nebyla doměřena daň z prodeje automobilů. Tento prodej totiž v daňovém přiznání deklarovala. Proto ani není přiléhavá judikatura, dle které nelze daňový podvod neutralizovat dodatečným uhrazením daně a která se týká situace, kdy jeden článek řetězce daň neodvede a druhý si z téhož plnění uplatní nárok na odpočet. Doměrek SHAWI dle stěžovatelky vznikl z jiných, nesouvisejících obchodů. Žalovaný též nesprávně zaměňuje institut chybějící daně s narušením daňové neutrality, k čemuž stěžovatelka poukázala na rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 243/2021-37. Městský soud navíc označil pozdější úhradu daně za pozdní lítost a za účelovou, přičemž účelovost podporuje existence dalších nedoplatků SHAWI na dani. V tomto ohledu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť údajné nedoplatky nijak nekonkretizuje. Stěžovatelka trvala na tom, že úhrada daně nebyla účelová, ale v dobré víře. Polemizovala nad tím, zda má poctivý podnikatel reálnou šanci unést důkazní břemeno a že by měl NSS hájit nejen zájmy silnějšího státu, ale i slabších daňových subjektů.

[117] Dle žalovaného „dobrovolně" (poté, co správce daně dospěl k závěru o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu) uhrazená daň nemá vliv na to, že by stěžovatelce nemohl být odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu. Poukázal k tomu na judikaturu NSS i SDEU, dle které se zaplacením daně nelze vyvinit z účasti na podvodu. Na závěr o narušení neutrality daně nemůže mít vliv ani to, že platby, jimiž stěžovatelka uhradila doměřenou daň SHAWI, byly započteny na úhradu jejích předchozích nedoplatků.

[118] Kasační námitky nejsou důvodné.

[119] Předně, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, že městský soud konkrétně nespecifikoval, na jaké dřívější nedoplatky SHAWI na dani byla použita úhrada chybějící daně, kterou provedla stěžovatelka. Tato otázka není pro projednávanou věc relevantní. Městský soud reagoval na argumentaci stěžovatelky rozsudkem č. j. 8 Afs 243/2021-37, dle kterého pro zjištění podvodu není rozhodné, zda správce daně použil částku zaplacenou jedním z článků řetězce na úhradu předchozích splatných daňových nedoplatků. Celkově městský soud v bodech 124. až 132. přezkoumatelně vypořádal žalobní námitky týkající se dodatečné úhrady chybějící daně. Dostatečně a srozumitelně vysvětlil, proč tato skutečnost nemá vliv na závěr o podvodu.

[120] Nejvyšší správní soud se zároveň s posouzením městského soudu (i žalovaného) ztotožňuje. Zaprvé, kasační soud nepřisvědčil stěžovatelce, že by žalovaný zaměňoval institut chybějící daně s narušením neutrality. Tyto pojmy spolu úzce souvisí, jelikož chybějící daň je nezbytným předpokladem narušení daňové neutrality (srov. stěžovatelkou citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 243/2021-37, odst. [17]). Z citovaného rozsudku též vyplývá, že k závěru o chybějící dani je možné dojít mj. v situaci, kdy daňový subjekt sice podá daňové přiznání a vykáže v něm podvodem zasažené plnění, avšak daň poté neuhradí. Tak tomu bylo v projednávané věci – SHAWI byla doměřena daň v důsledku neuznaného odpočtu, ta ji neuhradila a stěžovatelka následně uplatnila nárok na odpočet daně za plnění přijaté od SHAWI. K tomu, že není rozhodné, že nešlo o přeprodej téhož plnění, se kasační soud vyjádřil již výše.

[121] Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod, proč by se neměla aplikovat judikatura, dle které nelze účast na daňovém podvodu zhojit dodatečnou úhradou daně (viz městským soudem citovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, a na něj navazující judikatura NSS, zejména rozsudek ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, odst. [25] a [26], dále ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, odst. [24] a [25], nebo ze dne 28. 6. 2023, č. j. 3 Afs 398/2021-94, odst. [41]). Soudní dvůr Evropské Unie v citovaném rozsudku zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost osob povinných k dani dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem (viz bod 38. a násl. rozsudku ve věci *Finanzamt M*). V rozsudku č. j. 1 Afs 101/2021-42 Nejvyšší správní soud uvedl, že: „[j]*e jistě žádoucí, aby daňové subjekty se správcem daně spolupracovaly a přispěly k omezení důsledků podvodu na DPH, nicméně důležitější je, aby se především snažily k daňovým únikům nepřispívat.*“

[122] S ohledem na uvedené není podstatné, zda stěžovatelka chybějící daň uhradila v dobré víře z důvodu tvrzeného vyrovnání závazků SHAWI a jejích původních jednatelů, anebo účelově, jak shledal městský soud. Dodatečná úhrada daně totiž tak jako tak nemůže nic změnit na prokázaném daňovém podvodu i účasti stěžovatelky na něm.

Opatření k zamezení účasti na podvodu

[123] Stěžovatelka nesouhlasila s městským soudem, že byla nade vší pochybnost prokázána její vědomost o podvodu, a proto bylo nadbytečné zkoumat přijetí opatření z její

strany. Proto i v této části je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Městský soud tím zároveň odmítl zkoumat „střípky mozaiky“ hovořící ve prospěch stěžovatelky.

[124] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že ani formálně přijatá opatření by nemohla nic změnit na vědomé účasti stěžovatelky na podvodu. Městský soud proto správně nepovažoval za podstatné případná opatření zkoumat.

[125] Kasační námitky nejsou důvodné.

[126] Nejvyšší správní soud předně shledal, že skutečnost, že městský soud se odmítl zabývat opatřeními přijatými k zamezení účasti stěžovatelky na podvodu, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud v bodech 144. a 145. napadeného rozsudku řádně a srozumitelně odůvodnil, proč považoval za nadbytečné zkoumat přijetí opatření ze strany stěžovatelky. S poukazem na judikaturu SDEU vysvětlil, že stěžovatelka nemohla přijmout dostatečná opatření k zamezení své vědomé a aktivní účasti na podvodu, proto on ani daňové orgány nemusely otázku přijatých opatření hodnotit. Kasační soud takový závěr považuje za zcela přezkoumatelný, jakož i věcně správný.

[127] Výše Nejvyšší správní soud potvrdil, že stěžovatelka s ohledem na svou personální propojenost se SHAWI musela vědět o páchaném daňovém podvodu včetně své účasti na něm. V takovém případě nemohla být v dobré víře, a proto je skutečně nadbytečné posuzovat, zda přijala dostatečná preventivní opatření k zamezení své účasti na podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, odst. [17], obdobně např. ze dne 19. 8. 2025, č. j. 10 Afs 53/2025-51, odst. [46]).

[128] Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány správně neuznaly stěžovatelce uplatněný nárok na odpočet z plnění přijatého od SHAWI, a to z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[129] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[130] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. května 2026

JUDr. Radan Malík
předseda senátu