

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Petr Rambousek

**Prokazování splnění hmotněprávních podmínek
nároku na odpočet DPH v judikatuře NSS**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 08.04.2024

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 200 853 znaků včetně mezer.

V Praze dne 8.4.2024

Petr Rambousek

Poděkování

Tato práce by nevznikla bez cenných připomínek osob, které se mnou byly ochotny problémy konzultovat. V první řadě je to vedoucí práce děkan prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D., dále potom advokát JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D. specializující se na daňovou oblast.

OBSAH

Úvod.....	1
1 Unijní úprava.....	3
1.1 Směrnice Rady 2006/112/ES a její postavení v rámci unijního práva.....	3
1.1.1 Hranice přímého a nepřímého účinku v národním právu.....	7
1.1.2 Definice významných výrazů směrnice o DPH	8
1.1.3 Prováděcí nařízení ke směrnici	10
1.2 Rozlišování mezi pojmy „neuznání“ a „odepření“ nároku na odpočet DPH.....	10
2 Vnitrostátní úprava.....	12
2.1 Zákon o DPH.....	12
2.1.1 Osoba povinná k dani, plátce daně.....	12
2.1.2 Nárok na odpočet a podmínky jeho uplatnění.....	12
2.2 Daňový řád	14
2.2.1 Dokazování.....	15
2.2.2 Důkazní prostředky	16
2.2.3 Postup k odstranění pochybností a zahájení DK ve vztahu k pochybnostem o nároku na odpočet	17
2.2.4 Důkazní břemeno	17
3 Metodika výběru a zkoumání rozsudků	19
3.1 Význam judikatury NSS.....	19
3.2 Obsahové limitace rozsudků	21
3.3 Technické limitace vyhledávacích systémů	22
3.4 Způsob výběru rozsudků	24
4 Neslučitelnost závěrů o neuskutečnění a zasažení řetězce podvodem.....	26
5 Důkazní břemeno	27
5.1 míra důkazu v daňovém řízení obecně.....	29
5.2 Požadavek unesení důkazního břemene z pohledu základních práv	29

5.3	Vyšší než obecná míra důkazu kladená na daňový subjekt	31
5.3.1	Faktory ovlivňující požadovanou míru důkazu.....	34
5.3.2	Odlišnost pojmů míra důkazu a rozsah důkazní povinnosti.....	36
5.4	Komparativně nízká míra důkazu na straně správce daně	38
5.5	Shrnutí důkazního břemene.....	43
6	Možné pochybnosti správce daně	44
6.1	Vypovídající hodnota skutečností – kauzální a korelační vztah	46
6.2	Vztah daňové neutrality a pochybností o uskutečnění	49
6.3	Univerzalita indicií v podání praxe správce daně. Opravdu by měl účel světit prostředky?	50
7	Vybrané skutečnosti schopné založit pochybnosti.....	52
7.1	Nekontaktnost dodavatele	52
7.1.1	Kladení nekontaktnosti k tíži dodavatele	53
7.2	Virtuální sídlo společnosti.....	57
7.3	Skutečnosti zjištěné v trestním řízení.....	58
7.4	Personální zázemí daňového subjektu.....	60
7.5	Významná změna daňové povinnosti.....	61
7.5.1	Cena plnění.....	61
7.6	Shrnutí skutečností schopných založit pochybnosti.....	62
7.7	Způsob vyjádření pochybností	62
7.7.1	Výzva správce daně.....	63
7.7.2	Posuzování řízení jako celku.....	64
7.8	Prokazování pochybností správce daně, <i>zákon stanovuje prokazování skutečností, nikoliv pochybností</i>	66
8	provádění a hodnocení důkazů	67
8.1	předkládání dalších důkazů	67
8.2	volné hodnocení důkazů.....	68
8.3	Hodnocení jednotlivých druhů důkazů	68

8.3.1	(ne)průkaznost listin	69
8.3.2	Hodnocení svědeckých výpovědí.....	73
8.4	Polemika s důvody pro odmítnutí provedení důkazu a jejich následky pro rovnost daňového subjektu a správce daně	75
	Závěr.....	78
	Seznam použitých zdrojů	81
	Příloha č.1 – seznam rozsudků, které byly zkoumány, avšak ne nutně přímo použity	93
	Abstrakt v českém jazyce	109
	Abstract	110

ÚVOD

Téma prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH z pohledu judikatury je tématem natolik specifickým, že pokládá otázku, z jakého důvodu jsem si zvolil téma, o kterém většina studentů právnické fakulty nikdy nic neslyšela. Inspirací pro tuto práci byly vlastní zkušenosti s oblastí DPH, které jsem získal během dlouhodobé praxe v rodinné firmě zaměřené na poradenství v oblasti DPH, kdy jsem měl možnost podílet se na značném množství podání, ať již správci daně nebo soudu. V posledních letech jsem měl možnost podílet se i na zastupování klientů v daných řízeních. Obdobně inspirativní byla i praxe na Nejvyšším správním soudu, kde jsem měl možnost navrhnout vlastní kompletní koncepty rozhodnutí a účastnit se debat soudců o rozhodnutí jednotlivých případů.

Díky těmto zkušenostem jsem začal vnímat určité zvláštnosti v podobě důkazního břemene v daňovém řízení. Rovnováha důkazní povinnosti se mi zdála jako výrazně nakloněná ve prospěch správce daně, což významně oslabuje postavení daňových subjektů. Praxe na Nejvyšším správním soudu mi pomohla plně si uvědomit významnost jeho judikatury, byť v teoretické rovině nejde o zdroj práva. Soudy totiž běžně budou řešit otázky vyplývající z neurčitých právních pojmů, které lze jen těžko vyložit pouze za pomoci finanční teorie.

Proto jsem se rozhodl využít téma diplomové práce jako spojení nutného a užitečného, abych mohl tuto otázku prozkoumat hlouběji a kvalifikovaným způsobem svůj osobní pocit potvrdit, či vyvrátit. V této práci si kladu za cíl získat ucelenou představu o tom, jak se Nejvyšší správní soud staví ke sporným otázkám v oblasti (ne)uznávání nároku na odpočet DPH, a kriticky jeho praxi zhodnotit z hlediska vzájemného postavení subjektů daňového řízení a únosnosti důkazního břemene.

Konkrétní metodou práce byla kvalitativní obsahová analýza mnou vyhledaných rozsudků za pomocí indukce zobecnitelných pravidel ze závěrů v nich obsažených. Vzhledem k povaze práce byly primárním zdrojem informací rozsudky nalezené v právních databázích. První z nich byla oficiální databáze rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu.¹ Druhou využitou databází pro získávání rozsudků byl počítačový klient systému ASPI. Odborná literatura je

¹ Dostupná veřejně na stránkách www.vyhledavac.nssoud.cz

kvůli specifčnosti otázky bohužel spíše vzácností a je dostupná především pro obecnější části zkoumané problematiky.

Svoji práci jsem pro přehlednost rozdělil do osmi hlavních částí. V první části se zabývám unijní hmotněprávní úpravou jako základem systému DPH jako takového. V druhé části navazuji českou hmotněprávní úpravou. Tyto dvě části slouží především jako obecný úvod do komplexní problematiky v oblasti DPH. Na prvotní přiblížení problematiky naváží rozborem významu rozsudků Nejvyššího správního soudu, následovaným zhodnocením limitací používání rozsudků správního soudnictví pro zobecnitelné závěry. Třetí část práce zakončím bližším přiblížením vlastního postupu vyhledávání relevantních rozsudků.

Vlastní výzkum rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu počínám v části čtvrté, kde upozorňuji na důležitost závěrů o neslučitelnosti závěrů o neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH se závěry o vědomé účasti na daňovém podvodu. Otázce důkazního břemene se uceleně věnuji v části páté, a to z pohledu ústavního, a následně pohledu jednotlivých účastníků daňového řízení, jejichž postavení je na konci i komparováno. Pak se již přesunu postupně k pochybnostem správce daně v obecné rovině a k hodnocení konkrétních používaných pochybností a způsobu jejich vyjádření, v části šesté a sedmé. Nakonec zhodnotím posuzování provádění a hodnocení důkazů v části osmé, kde taktéž vyjádřím k jednotlivým běžně předkládaným druhům důkazů.

V této práci zároveň hovořím nevymezeně o finančních úřadech a odvolacím finančním ředitelství a používám pojem správce daně, který zahrnuje jak finanční úřady, tak odvolací finanční ředitelství. Z hlediska posuzování daňového řízení před soudem je totiž řízení před těmito dvěma orgány považováno jako jedno, jelikož odvolací finanční ředitelství může zhojit vady vzniklé v řízení před finančním úřadem.

1 UNIJNÍ ÚPRAVA

Při zkoumání právní úpravy DPH je nutno vždy brát ohled na existenci a vliv unijního práva. Nepřímé daně, mezi něž se DPH řadí, jsou způsobilé ovlivnit obchod mezi členskými státy Evropské Unie a tím narušit bezbariérové fungování jejího vnitřního trhu dle článku 26 Smlouvy o fungování Evropské Unie. Z toho důvodu mají společně Evropský parlament a Rada možnost skrze řádný legislativní postup provádět harmonizační opatření. Podoba české úpravy v oblasti DPH je ovlivněna právě prostřednictvím těchto opatření.

Zatímco přímé daně, jako daň z příjmu, jsou ve výhradní kompetenci členských států a unijní zásahy do jejich úpravy jsou omezené na sblížovací opatření v případech, kdy tyto daně přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu,² tak nepřímé daně fungování vnitřního trhu Evropské unie ovlivňují z podstaty vždy a možnost unijního zásahu do podoby je omezený pouze na to: „*v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.*“³ Unijní úprava je v tomto pohledu připodobitelná zákoníkům, protože nejde o selektivní úpravu části problematiky, ale o komplexní úpravu celé oblasti, která zavádí jednotný systém fungování DPH pro celou Evropskou unii. Z toho důvodu harmonizaci DPH označujeme také jako tzv. plnou harmonizaci.⁴ Postavení unijního práva v úpravě DPH anekdoticky podtrhuje § 1 ZDPH, který ještě před vymezením úpravy daně z přidané hodnoty jako vlastního předmětu konstatuje, že zapracovává příslušné předpisy Evropské unie. To je v Českém právním řádu nanejvýš neobvyklé, neboť i přes silný vliv směrnic na dané zákony, mnohé z nich tento odkaz na unijní směrnice v předmětu úpravy neobsahují⁵.

1.1 SMĚRNICE RADY 2006/112/ES A JEJÍ POSTAVENÍ V RÁMCI UNIJNÍHO PRÁVA

Unijní směrnice nejsou⁶ přímo aplikovatelné⁷ v členských státech a zásadně musí být transponovány do vnitrostátního práva. Slouží tedy především jako podklad pro tvorbu vnitrostátních norem, který stanovuje cíle, jichž se snaží dosáhnout, přesný způsob provedení

² Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 114.

³ Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 113.

⁴ Osobní konzultace s Ing. Janem Rambouskem, LL.M.

⁵ Příkladem Zákon č. 89/2012 Sb. *Občanský zákoník*, § 9, či Zákon č. 99/1963 Sb. *občanský soudní řád*, § 1

⁶ S výjimkou přímého účinku za podmínek definovaných v: Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 5. února 1963 *Van Gend en Loos*, č.j. 26-62.

⁷ Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 288.

má však určitou míru volnosti. V případě směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému Evropské unie daně z přidané hodnoty (dále také „směrnice o DPH“) jako hlavního opatření Evropské unie v oblasti DPH je nejvíce pozornosti zaměřeno na otázky vymezení předmětu zdanitelného plnění, místa tak, aby byly co nejvíce smazány překážky přeshraničního poskytování plnění tím, že nebude docházet ke dvojímu zdanění⁸ a mohlo být dosaženo jednotného vnitřního trhu. Jedním z těchto „mantinelů“ pro vnitrostátní úpravu je například nárok na odpočet DPH. Ten je charakterizován jako jedna ze základních charakteristik celého systému a jako takový není dobrodiním státu,⁹ ale existuje na něj, s výjimkou vědomé účasti na daňovém podvodu, v zásadě neomezený¹⁰ právní nárok. To ukládá limity vnitrostátní úpravě v tom v jakých případech může být nárok odmítnut, aniž by zároveň bylo stanoveno přesné znění ustanovení. Pro zjištění a interpretaci všech principů unijní právní úpravy je důležitý i obsah preambule v ní obsažené, neboť právě v ní jsou některé z cílů obecně vymezeny.

Obecné vymezení cílů k dosažení směrnicemi má i svou stinnou stránku v podobě dalších povinností na straně členských států, které mají tzv. implementační povinnost dovozovanou ze Smlouvy o fungování Evropské unie.¹¹ Implementační povinnost je možné chápat jako „opatření, která jsou nutná k zajištění řádné aplikace práva Evropské unie“¹². Implementační povinnost v užším smyslu je transpozice neboli „změna právního řádu České republiky, zaměřená na dosažení cíle a účelu předpokládaného směrnici“¹³

Směrnice musí být do vnitrostátního práva nejenom transponována ale i implementována I když jsou pojmy implementace a transpozice bývají používány často jako synonymum, nejedná o

⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES. o společném systému Evropské unie daně z přidané hodnoty, preambule - body (61) a (62).

⁹ například subvence z veřejných prostředků na které zásadně není právní nárok

¹⁰ Například rozsudky Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 26. dubna 2017 *Vikingo Fővállalkozó*, č.j. C-610/19, Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 21. června 2012 *Mahagében*, č.j. C-80/11, body [37] a [38], Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 3. října 2019, č.j. C-329/18, bod [27], Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 16. října 2019 *Glencore Agriculture*, č.j. C-189/18, bod [33].

¹¹ Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 288.

¹² Metodické pokyny pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii, čl. 2 odst. 2, písm. a).

¹³ Metodické pokyny pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii, čl. 2 odst. 2, písm. b).

totéž: formální promítnutí směrnice do vnitrostátního právního předpisu (transpozičního opatření) se nazývá transpozice, zatímco implementace je pojem širší, protože nezahrnuje pouze transpozici, ale i fázi následující po transpozici, tedy zajištění adekvátní aplikace transpozičního opatření a účinné vymáhání práv a povinností z něho vyplývajících.

I přes běžnou absenci přímé aplikovatelnosti mohou směrnice mít tzv. přímý účinek dovozený v rozsudku *Van Gend en Loos*.¹⁴ Při splnění podmínek stanovených tímto rozsudkem, mezi které patří i nemožnost dovolávat se znění směrnice v neprospěch jednotlivce¹⁵, fungují z pohledu způsobu aplikace obdobným způsobem jako nařízení. Dále však může mít i účinek nepřímý, také dovozený z rozhodovací praxe¹⁶ Soudního dvora. Rozlišení toho, který z účinků je důležité pro otázku, který subjekt je jej může dovolávat, a kdy tak může činit.

Přímý účinek přichází v úvahu v případě, kdy se tuzemský zákon nachází jednoznačně ve střetu se směrnicí a její znění je bezpodmínečné a dostatečně jasné. V takovém případě se může jednotlivec dovolat tzv. vertikálního přímého účinku, tedy pouze proti členskému státu a nikoliv horizontálního přímého účinku proti dalšímu jednotlivci. Logicky tak bude činit je-li pro něj znění směrnice příznivější, byť mu v teoretické rovině nic nebrání dovolávat se jej i proti vlastním zájmům. Naopak státní orgán se dovolávat přímého účinku směrnice, pokud by to bylo pro občana nepříznivé, nemůže, jak bylo stanoveno v rozsudku *Ratti*¹⁷.

Alternativou přímého účinku je pak účinek nepřímý, který nastupuje v momentě nedostatečné implementace¹⁸, ať již z důvodu nedostatečného rozsahu nebo neodpovídajícího obsahu. Obsahem přímého účinku je povinnost členského státu přihlížet ke znění a cílům směrnice při výkladu vnitrostátního práva. Takový výklad zároveň však nesmí vést k závěrům *contra legem* ve vnitrostátním právu,¹⁹ zároveň se pořád musí uplatnit „v co možná největším rozsahu“. Z toho lze dovodit obecné pravidlo, že se může uplatnit pouze v případech, kdy ustanovení národního předpisu není jednoznačné. Odpověď na otázku, zda je norma jednoznačná, či

¹⁴ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 5. února 1963 *Van Gend en Loos*, č.j. 26-62.

¹⁵ Přímý účinek nastává v důsledku porušení povinností členského státu k implementaci unijního práva. Opačný postup by byl dovoláváním se vlastního pochybení.

¹⁶ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 4. července 2006 *Adeneler*, č.j. C-212/04, body [108] až [113].

¹⁷ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 5. dubna 1979 *Ratti*, č.j. C-148/78, bod [22].

¹⁸ CRAIG, Paul a BÚRCA, Gráinne de. *EU law*. New York NY: Oxford University Press, 2020. 978-0-19-885664-1, s. 479.

¹⁹ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 16. června 2005 *Pupino*, č.j. C-105/03, body [44] a [47].

nikoliv však není vždy zcela jasná. Příkladem mohou být poznámky pod čarou v definičních částech zákonů²⁰ odkazující na jiné právní normy. Na první pohled jde o jednoznačné vymezení. Ústavní soud se ovšem k povaze poznámek pod čarou v zákone vyjádřil²¹ a výslovně je v právní větě označil jako nenormativní legislativní pomůcku nezpůsobilou být závazným pravidlem pro výklad předpisu. Na jednu stranu tedy sice jednoznačně víme jaký byl záměr zákonodárce a daňové subjekty nemají důvod tuto definici nerespektovat, na druhé straně *stricto sensu* nejde o „závaznou součást pravidla chování“, což způsobuje nejasnost významu a tím zakládá důvod pro aplikaci nepřímého účinku i v neprospěch jednotlivců. To vše za situace, kdy lze tuto „nejasnost“ přičítat porušení řádné implementační povinnosti.

V praxi se bude nepřímý účinek nejčastěji aplikovat při střetu znění směrnice s vnitrostátní definicí pojmů, kdy členské státy v rámci své právní úpravy vymezí určitý pojem odlišně od směrnice. Například pojmy nájem²² a pacht²³ nelze z pohledu DPH automaticky vykládat dle jejich definice v občanském zákoníku. Směrnice totiž nájem chápe jako výhradní využívání a nezahrnuje²⁴ do něj možnost sdílení částí pronajímaných prostor dalšími osobami, tzv. podnájem.

Příklon k tomu, že tuzemský zákon bude nutno v rámci jednotného trhu vykládat ve světle směrnic ukazuje i rozsudek Soudního dvora Evropské unie,²⁵ který z osvobozených plnění vyloučil „dodávky pro námořní plavbu nekomerčního charakteru“, byť je směrnice ve vlastním textu nevylučuje. Dospěl k závěru, že „za těchto podmínek se osvobození stanovené v čl. 15 odst. 5 šesté směrnice^[26] nemůže vztahovat na služby nájmu lodi nájemcům, kteří zamýšlejí loď použít výhradně pro soukromé účely jako koneční spotřebitelé.“ Tento závěr podpořil mimo jiné tím, že v bodu [18] přihlédl k obsahu důvodové zprávy, která výslovně uváděla, že služby poskytované koncovému spotřebiteli mají podléhat zatížení DPH. Byť český zákon o DPH

²⁰ Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*, § 4 odst. 4, písm. d).

²¹ Ústavní soud – Nález ze dne 30. listopadu 1999, č.j. II. ÚS 485/98.

²² Zákon č. 89/2012 Sb. *Občanský zákoník*, § 2201 a násl.

²³ Zákon č. 89/2012 Sb. *Občanský zákoník*, § 2332 a násl.

²⁴ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 12. června 2003 *Sinclair Collis Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, č.j. C-275/01.

²⁵ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 22. prosince 2010 *Administration des enregistrements v Bacino charter company*, č.j. C-116/10.

²⁶ Soudní dvůr odkazuje na směrnici Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, která byla přepracována do momentálně platné směrnice o DPH

zmíněné vyloučení pronájmu koncovým spotřebitelům, stejně jako jej tehdejší znění velkovévodského nařízení, neobsahuje, tak na základě názoru soudního dvora je nutné i vnitrostátní znění zákona vykládat v tom smyslu, že osvobození nezahrnuje poskytování koncovým zákazníkům, což vynucuje použití nepřímého účinku ve vnitrostátní úpravě k výkladu osvobozených plnění.

1.1.1 Hranice přímého a nepřímého účinku v národním právu

Na ne vždy jasnou hranici aplikace přímého a nepřímého účinku v českém právním řádu ukazuje například rozsudek Městského soudu v Praze²⁷ týkající se nesprávné implementace o nároku na odpočet DPH u zboží a služeb poskytnutých osobami povinnými k dani registrovanými v jiném členském státě. Zákon o DPH totiž obsahuje²⁸ ustanovení znějící „*Poskytovatel cestovní služby nemá nárok na odpočet daně ani na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby.*“. Znění tohoto ustanovení zjevně nebylo upraveno z nadnárodně aplikovatelného na vnitrostátně aplikovatelné. Český zákon nemůže kvůli principu teritoriality upravovat existenci nároku na odpočet v jiných členských státech. Ustanovení by proto správně mělo znít tak, že neumožňuje vznik nároku na odpočet DPH poskytovatelům z jiného členského státu, kteří v jiném členském státě nakoupili zboží nebo službu, kterou následně v České republice prodávají jako součást cestovní služby. Přes zjevnou chybu tato transpozice zůstává v zákoně o DPH i po 20 letech, což poukazuje na to, že funguje zamýšleným způsobem. V opačném případě by již zákonodárce měl potřebu znění novelizovat. Ustanovení tak slouží jako příklad situace, kdy může být smysl směrnice zachován i bez řádné transpozice.

Ve výše uvedeném příkladu špatně transponovaného ustanovení není možné bez znalosti konkrétních skutkových okolností *a priori* prohlásit, zda se má uplatnit účinek přímý nebo nepřímý. Pokud se znění směrnice, resp. její shodnosti s českým zněním, bude dovolávat daňový subjekt, uplatní se přímý účinek, protože má z principu toho, že přímá norma aplikuje místo vnitrostátní normy přímo směrnici jako předpis vyšší právní síly, přednost před nepřímým účinkem, který se vztahuje k výkladu vnitrostátních předpisů. Bude-li se však obsahu směrnice dovolávat správce daně místo daňového subjektu, a to v jeho neprospěch, nemůže tak činit za

²⁷ Městský soud v Praze – rozsudek ze dne 9. října 2008, č.j. 11 Ca 298/2006 - 42.

²⁸ Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, § 89 odst. 13.

pomoci přímého účinku směrnice. Co však učinit může je interpretovat nejasné znění ustanovení ve světle evropského práva, zde směrnice, protože aplikaci nepřímého účinku směrnice v neprospěch daňového subjektu nic nebrání. Aplikace unijního práva při interpretaci „v co možná největším rozsahu“ není omezená na dovolání se daňovým subjektem, resp. v jeho prospěch.

Takové rozlišování, zda bylo výkladu dosaženo na základě přímého nebo nepřímého účinku se může zdát na první pohled zanedbatelné. Důležitosti ovšem získává v případě, kdy dojde k obsahově neodpovídající, ale výkladově jasné transpozici směrnice do národního právního řádu. Jednoznačnost výkladu totiž vylučuje možnost aplikace nepřímého účinku.²⁹ Správce daně se pak nemůže dovolávat znění směrnice, byť by v takovém případě šlo o úpravu odpovídající jejím cílům. Důvodem je právě to, že se může uplatnit pouze přímý účinek, který je podmíněn tím, že se ho dovolává právě jednotlivec, nikoliv státní orgán. Přímý a nepřímý účinek tedy v souhrnu díky podmínkám jejich uplatnění vylučují zhoršení postavení daňových subjektů v důsledku nedostatečně splněné implementační povinnosti.

1.1.2 Definice významných výrazů směrnice o DPH

1.1.2.1 Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je jedním ze základních stavebních kamenů pro existenci systému DPH. Neexistuje-li adresát normy, pak v realitě neexistuje ani norma samotná bez ohledu na vlastní obsah. Ve směrnici je upravena v hlavě III., kde je v článku 9 vymezena jako jakákoliv osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost³⁰ bez ohledu na místo výkonu, její účel, či výsledky. Jediným výraznějším omezením okruhu osob povinných k dani je podmínka samostatného výkonu činnosti. Tu je nutno na základě článku 10 vykládat tak, že výčtu adresátů vylučuje osoby v zaměstnaneckém nebo obdobném pracovním poměru,³¹ tedy činnost nevykonávají na vlastní odpovědnost. Definici osoby povinné k dani ovšem nemůžeme omezit výhradně na podnikatele, jak jsou definováni v § 420 občanského zákoníku, neboť v zájmu

²⁹ Neboť by šlo o výše zmíněný výklad *contra legem*

³⁰ Ekonomická činnost je ve směrnici pojata širokým způsobem, kdy je do ní zahrnuto i využívání vlastního majetku za účelem zisku pravidelného příjmu z něj, viz čl. 9 bod 2 směrnice

³¹ Zákon č. 262/2006 Sb. *zákoník práce*, § 6.

zachování neutrality systému do něj mohou státy zahrnovat i osoby poskytující plnění pouze příležitostně.³²

1.1.2.2 Zdanitelné plnění

Zdanitelné plnění je druhým definičním znakem DPH, bez kterého by celý systém nemohl existovat. Jeho vymezení tak, aby nedocházelo k dvojímu zdanění, či naopak k absenci zdanění je však náročný úkol, což uznává i tvůrce směrnice.³³ Příkladem nezdanění plnění v důsledku nevhodného vymezení může být například střet rakouské a české definice nového dopravního prostředku. Zatímco zákon o DPH ve znění účinném do 30.6.2017 ve vymezení nového dopravního prostředku odlišně od znění směrnice konstatoval³⁴, že je jedná mimo jiné o „vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích“, tak například rakouský zákon obsahoval definici odpovídající směrnici „motorové pozemní vozidlo“. To vyústilo³⁵ v neúmyslné „osvobození“ například motokrosových motorek. Při jejich pořízení z Rakouska šlo o pořízení nového dopravního prostředku³⁶ a dodavatel neúčtoval kupujícímu daňovému subjektu DPH v rámci režimu přenesené daňové povinnosti. V České republice však motokrosová motorka určená pro závody nebyla určená k provozu na pozemních komunikacích, čímž u ní nevznikala povinnost priznání a odvodu DPH při nákupu.

Problematika vymezení předmětu DPH je pro účel této práce spíše příkladnou ukázkou komplexnosti úpravy DPH. V rámci mnou zkoumaných případů totiž jádrem sporů není správnost vymezení předmětu úpravy DPH, neboť kdyby nešlo o zdanitelné plnění, DPH by se vůbec neuplatnila. To by z podstaty vyloučilo možnost vzniku nároku na odpočet DPH. Z těchto důvodů postačuje pro vymezení zdanitelného plnění směrnicí konstatovat, že Hlava IV. Vymezuje tři základní kategorie, a to: dodání zboží vymezené jako převod práva nakládat

³² Směrnice Rady 2006/112/ES. *o společném systému Evropské unie daně z přidané hodnoty*, preambule bod (13) či označení příležitostného prodeje pozemků v Polsku jako ekonomické činnosti, neboť byly majitelem těsně před prodejem za účelem zvýšení zisku z prodeje rozděleny Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 15. listopadu 2011 *Slaby v Minister Finansów*, č.j. C-180/10.

³³ Směrnice Rady 2006/112/ES. *o společném systému Evropské unie daně z přidané hodnoty*, preambule - bod (14).

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*, § 4 odst. 4, písm. b), bod 1.

³⁵ osobní konzultace s Ing. Janem Rambouskem, LL.M.

³⁶ Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*, § 19 odst. 6.

s hmotným majetkem jako vlastník, pořízení zboží uvnitř Společenství³⁷, a poskytnutí služby vymezené jako jakékoliv plněné, které není dodáním zboží.

1.1.3 Prováděcí nařízení ke směrnici

Na rozdíl od směrnice je z obecného pohledu nařízení závazné v celém rozsahu a přímo použitelné³⁸. Přímá závaznost výrazně proměňuje postavení adresáta normy. Ten již nemá na výběr, zda se bude dovolávat znění směrnice, či zda se bude řídit nesprávně transponovanou normou, ale musí se s ohledem na nadřazenost evropského práva³⁹ řídit nařízením bez ohledu na obsah vnitrostátní normy. Jakákoliv transpozice nařízení do českého právního řádu proto nedává smysl, protože její jediný potenciál je vytvářet rozpor s unijním právem. Můžeme prohlásit, že v hierarchii unijních zdrojů práva je tedy nařízení postavené nad směrnicí. Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také „prováděcí nařízení“), je svojí podobou anekdotickou výjimkou z pravidla. Jeho účelem je totiž pouze výklad pojmů, a tím odstranění nejasností vzniklých při aplikaci hierarchicky níže postavené směrnice, aniž by v nařízení zároveň byla stanovena vlastní pravidla chování.

1.2 ROZLIŠOVÁNÍ MEZI POJMY „NEUZNÁNÍ“ A „ODEPŘENÍ“ NÁROKU NA ODPOČET DPH

V této práci často zaznívají pojmy neuznání a odepření nároku na odpočet DPH. Na první pohled se mohou zdát synonymickými a z praktického pohledu i vedou ke stejnému materiálnímu výsledku, absenci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Jejich zdánlivou zaměnitelnost podporuje i to, že ani NSS tyto výrazy ne vždy důsledně odlišuje a namísto toho je v některých rozsudcích používá zaměnitelně⁴⁰. Ani jeden z těchto výrazů není v sekundárním unijním (ani v českém) právním řádu definován. Rozdílnost těchto pojmů, resp. jejich odlišné důsledky, dovodila judikatura Soudního dvora evropské unie k předběžným otázkám, kterou je

³⁷ Od dodání zboží jej odlišuje jediný definiční znak, konkrétně doručování do jiného členského státu, než z jakého bylo odesláno.

³⁸ Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 288.

³⁹ Soudní dvůr Evropské unie ze dne 15. července 1964 *Costa v. ENEL*, č.j. 6-64.

⁴⁰ Namátkou body 1 rozsudků NSS ze dne 11. 9. 2023, č.j. 8 Afs 22/2022-92; ze dne 20. 12. 2023, č.j. 9 Afs 88/2022-51; či ze dne 10. 1. 2024, č.j. 10 Afs 503/2021-44

nutné považovat za hmotněprávní normu *sui generis* mající obdobný účel jako prováděcí nařízení.

Byť většina členských států Evropské unie je kontinentální právní kultury, která obecnou precedenční závaznost nezná, tak pro závaznost judikatury evropského soudního dvora (kromě obecně uplatnitelných argumentů vytyčených níže v kapitole 3.1 o významu judikatury NSS) hovoří i samotný účel předběžných otázek vytyčený v článku 267 Smlouvy o fungování evropské unie. K obecné závaznosti se soudní dvůr vyjádřil i výslovně v případě *Larsy v. Inasti*⁴¹ v němž dovedl obecnou povinnost vnitrostátních soudů aplikovat závěry jeho výkladových rozhodnutí.

Rozdíly mezi neuznáním nároku na odpočet a jeho odepřením z důvodu vědomé účasti podrobně Soudní dvůr shrnul například v rozsudku ze dne 11. 11.2021 C-281/20 *Ferimet*, kde se zabýval i důsledky pro daňové řízení, které z této distinkce plynou. Soudní dvůr nejdříve s odkazem na rozsudek ve věci *Vikingo Fővállalkozó*⁴² zdůraznil, že nárok na odpočet DPH je základní zásadou celého systému umožňující „sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností.“⁴³ a jako takový nemůže být v zásadě omezen, pokud jsou splněny formální a hmotněprávní podmínky pro jeho uplatnění. Uvedení dodavatele na faktuře je pak právě jednou z těchto formálních podmínek a je to právě na osobě nárokující odpočet DPH, aby doložila, že poskytovatel plnění je v postavení osoby povinné k dani.⁴⁴ Od toho odlišil⁴⁵ určení toho, že došlo k úniku na DPH a je právě na daňových orgánech, aby prokázaly vědomé zapojení do podvodného řetězce.⁴⁶ Další zvláštností odepření nároku na odpočet je provázeno ještě další zvláštností, kterou je jeho uplatnitelnost i v případech, kdy podvod na DPH spáchá jiná osoba v obchodním řetězci.⁴⁷

Kromě těchto dvou pojmů vymezených judikaturou v této práci používám ještě třetí pojem, kterým je odmítnutí nároku na odpočet DPH. Odmítnutím nároku na odpočet je v této práci

⁴¹ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 28. června 2001 *Larsy v. Inasti*, č.j. C-118/00, bod [45].

⁴² *Ibid.*, bod [41].

⁴³ *Ibid.*, bod [30].

⁴⁴ *Ibid.*, body [27] a [39].

⁴⁵ *Ibid.*, bod [41].

⁴⁶ *Ibid.*, bod [50].

⁴⁷ *Ibid.*, bod [64].

myšlen obecný postup správce daně, který zahrnuje jak neuznání nároku na odpočet DPH, tak jeho odepření.

2 VNITROSTÁTNÍ ÚPRAVA

2.1 ZÁKON O DPH

Jak jsem vysvětlil v předchozí části, nejvýznamnějším zdrojem úpravy v oblasti DPH je směrnice o DPH. Směrnice však musí do vnitrostátního právního řádu implementovány. V českém právním řádu je hlavní implementační hmotněprávní normou zákon o DPH.⁴⁸ V této kapitole vymezím obsah v něm obsažených pojmů a institutů nejdůležitějších pro tuto práci.

2.1.1 Osoba povinná k dani, plátce daně

Zákon o DPH se v definici osoby povinné k dani nijak neodchyluje od vymezení poskytnutého směrnicí, a slovo od slova jej transponuje. Zároveň ale vycházejíc z článku. 287 směrnice, který umožňuje osvobození od daně u subjektů, které nedosahují specifikovaného ročního obrátu, definuje pojem, který směrnice nezná. Tímto pojmem je plátce daně, vymezený v § 6 až § 6fa. Neexistence takového pojmu v unijní úpravě pak může vyvolat nejasnost, protože pojmy osoba povinná k dani a plátce daně jsou v českých zněních unijních předpisů a dokumentů používány synonymním způsobem nerozlišujícím jejich specifické rozdíly.

2.1.2 Nárok na odpočet a podmínky jeho uplatnění

Východiskem pro nárok na odpočet je § 72 odst. 1 ZDPH, který pro vznik nároku stanovuje 3 resp. 4 základní podmínky: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování...“ První podmínkou je, že nárok na odpočet si může nárokovat pouze plátce daně. Ne každá osoba povinná k dani má tedy možnost nárok uplatnit. Navíc si jej může uplatnit pouze u plnění, které přijala, v opačném případě by celý systém DPH, umožňující postupné

⁴⁸ Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.

premišťování a navyšování daně, vždy právě o přidanou hodnotu, aniž by docházelo ke dvojímu zdanění, nemohl fungovat.

Výjimka osvobození pro některé subjekty v podobě neplátcovství ovšem do úpravy vnáší jistou nesystémovost. Logikou teoretické definice plátce a poplatníka je očekávatelné, že plátce bude v systému ten, kdo daň odvádí a osoba, která jím není je (ne)plátce a daň *a contrario* nemá povinnost státu platit. Naopak je tato teoretická hranice jednoznačně smazána § 108 odst. 4 písm. g) ZDPH jež uvádí, že daň je povinna přiznat (a tím i následně odvést⁴⁹): „osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“. Judikatura Evropského soudního dvora pak jednoznačně konstatovala,⁵⁰ že povinnost odvedení daně vzniká již jejím samotným uvedením na dokladu, bez ohledu na obecné osvobození subjektu od plátcovství daně.

To s ohledem na princip neutrality daně vyvolává otázku, zda je možné odpočet DPH nárokovat taktéž od neplátce DPH, pokud ten může být povinován k jeho odvodu. § 72 a 73 žádné omezení v účinném znění neobsahují, ani nedávají žádnou indicii ohledně toho, zda si plátce nárok na odpočet může nárokovat pouze od jiného plátce nebo od jakékoliv osoby povinné k dani. § 72 totiž na osobu dodavatele neukládá *de facto* žádné požadavky a pouze určuje, že nárok může vzniknout pouze ze zdanitelného plnění. Zdanitelné plnění v § 2 odst. 2 odkazuje dále na vymezení předmětu daně, který do předmětu zahrnuje plnění poskytnutá osobou povinnou k dani. § 73 pak obsahuje pouze výčet situací ve kterých musí subjekt nárokuující odpočet daně mít doklad či daň nejdříve přiznat a zaplatit a následně další podmínky nezávislé na jednání či osobě dodavatele. Historicky ovšem právě § 73 ZDPH podmínku přijetí od plátce obsahoval. Ve znění účinném do 31.3.2011 zněl jeho odst. 1: „Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.“ Úprava znění § 73 ZDPH nabyla účinnosti pouhé 3 měsíce po rozsudku Soudního dvora evropské unie ve věci *Dankowski*⁵¹, kde se soud zabýval otázkou: „Brání pravidla systému [DPH], a zejména čl. 17 odst. 6 šesté směrnice [...], právním předpisům členského státu, které stanoví, že osoba povinná k dani nezískává nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu vyplývající z faktury s DPH, kterou vystavil subjekt

⁴⁹ ZDPH sice rozlišuje povinnost daň přiznat a povinnost daň odvést (aniž by přibližoval jaký je mezi těmito výrazy rozdíl), avšak Soudní dvůr Evropské unie v případě *Stroy trans EOOD* C-642/11, bod [29] dovodil že samotné uvedení daně na dokladu zakládá povinnost jí také odvést. Ve světle eurokonformního výkladu je pak možné konstatovat, že povinnost daň přiznat obsahuje i povinnost jí zaplatit.

⁵⁰ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 31. ledna 2013 *Stroy trans EOOD*, č.j. C-642/11, bod [29].

⁵¹ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 22. prosince 2010 *Dankowski*, č.j. C-438/19.

nezapsaný v registru daně ze zboží a služeb?“ Specifikem daného případu bylo, že poskytovatel měl povinnost registrace DPH, kterou však nesplnil, správně se poskytovatel plnění měl nacházet v pozici plátce, byť formálně tyto náležitosti nesplnil. Soudní dvůr však upozornil⁵², že šestá směrnice brání vnitrostátní úpravě, která odmítá nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani, pokud poskytovatel plnění vystavil fakturu v souladu s čl. 22 odst. 3 písm. b) směrnice, je pro správce daně identifikovatelný, daň zaplatil. Tuto povinnost má dle zmíněného § 104 ZDPH každá osoba, která na daňovém dokladu daň z přidané hodnoty uvede. Je pravděpodobné, že soudní dvůr se vyjadřoval, které se mají v pozici plátce daně nacházet, byť tomu tak není právě například pro porušení povinnosti registrace k DPH. Český zákonodárce takovou interpretaci však jednoznačně vyloučil zpětným rozšířením povinnosti přiznat daň v § 104 ZDPH. S ohledem na zachování neutrality DPH a zákaz opatření nad rámec cílů směrnice je možné dovodit, že nárok na odpočet DPH vzniká každému plátcovi daně, který přijal plnění mající vyčíslené DPH na dokladu, je-li jeho poskytovatel jednoznačně identifikován, neboť mu vzniká povinnost daň přiznat a odvést. Odmítnutí takového nároku by se pak rovnalo dvojímu zdanění.

2.2 DAŇOVÝ ŘÁD

Procesní pravidla v oblasti DPH, neboli tzv. správu daní upravuje daňový řád jako zákon č. 280/2009 Sb. Nahradil od 1. ledna 2011 do té doby platný zákon č. 337/1992 Sb. O správě daní a poplatků. Mnohé z ustanovení zákona o správě daní a poplatků mají shodný obsah s ustanoveními daňového řádu. To ve spojení s tím, že NSS při hodnocení úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, používal výraz daňový řád⁵³ způsobuje zmatek ohledně toho, který z výše zmíněných dvou zákonů je zmiňován. Proto je při zkoumání rozsudků nezbytné sledovat, zda zkoumaný rozsudek byl vydán v roce 2011 nebo dříve. Znění daňového řádu je v mnohých aspektech obsahově, či dokonce doslovně stejné, ale umístění daných ustanovení je zcela odlišné.

Daňový řád má ve správním právu specifické postavení. Na rozdíl od většiny předpisů totiž nestaví správní řád do subsidiární role, ale přímo jeho použití vylučuje.⁵⁴ Otázka využití správního řádu v daňovém řízení přesto není postavená najisto. § 177 správního řádu stanovuje:

⁵² Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 22. prosince 2010 *Dankowski*, č.j. C-438/19, body [36] až [38].

⁵³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 23. listopadu 2004, č.j. 5 Afs 14/2004 - 60, č. 1021/2007 Sb. NSS

⁵⁴ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 262.

„Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“. Sporná otázka v tomto případě je, zda tím byla myšlena absence úpravy základních zásad a základní zásady jsou vyloučeny, obsahuje-li speciální předpis jakoukoliv úpravu základních zásad řízení, nebo zda se pravidlo § 177 správního řádu vztahuje na každou jednotlivou zásadu zvlášť. Byť se osobně domnívám, že pravda bude spíše na straně argumentu o existenci zásad řízení jako celku, pro účely této práce je podstatné, že Daňový řád obsahuje komplexní úpravu daňového řízení a ani v případě mezer v jeho úpravě se obecně neuplatní subsidiarita správního řádu, nýbrž v takové situaci je nutné hledat upřesnění jinde.

2.2.1 Dokazování

Dokazování v rámci daňového řízení hraje klíčovou roli. Správce daně musí vždy,⁵⁵ když chce subjektu doměřit jinou než deklarovanou daň, nejdříve provést dokazování.⁵⁶ Dokazování v daňovém řízení je specifické tím, že se v něm neuplatní vyhledávací zásada jako například v trestním řízení.⁵⁷ Provádí jej správce daně na základě § 92 odst. 1 daňového řádu. Ten má za úkol zjišťovat rozhodné skutečnosti co nejúplněji, aniž by v jejich výběru byl vázán pouze návrhy daňového subjektu,⁵⁸ a může si důkazní prostředky obstarávat i sám. Je vhodné připomenout i jeho vázanost zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy že důkazní prostředky má hodnotit jak jednotlivě, tak všechny ve skutkových souvislostech přihlížejíc ke všemu, co v řízení vyšlo najevo nebo bylo prokázáno. Blíže se k této zásadě v daňovém řízení vyjádřil i Ústavní soud⁵⁹: „[H]odnocení důkazů je věci volné úvahy správce daně. Pouze tento posuzuje, zda má být nějaká skutečnost považována za prokázanou a v rámci této úvahy posuzuje zda provedené důkazy jsou dostačující, nebo i zda je nutno je doplnit.“ Správce daně má dle vyjádření Ústavního soudu stanovenou velice širokou diskreci v konkrétním způsobu provádění dokazování.

⁵⁵ Vyjma ojedinělých případů, kdy je naopak dokazování vyloučeno, jako například stanovení daně pomůckami viz *Daňový řád*, § 98.

⁵⁶ LANDGRÁF, Roman, 2009. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část. *Daňový expert*, Vol (6), 11-19.

⁵⁷ Zákon č. 141/1961 Sb. *Trestní řád*, § 2 odst. 5.

⁵⁸ *Daňový řád*, § 92 odst. 2.

⁵⁹ Ústavní soud – Usnesení ze dne 16. března 1998, č.j. II. ÚS 387/97.

Zároveň má nezanedbatelnou povinnost odůvodnění, která vyplývá z § 92 odst. 7 a § 102 odst. 4 daňového řádu. Po provedeném dokazování musí jednoznačně označit ty skutečnosti které má za prokázané i ty, které nikoliv. V odůvodnění vlastního rozhodnutí musí nad to uvést (přezkoumatelným způsobem) i jakými úvahami se řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Tyto povinnosti zajišťují možnost obrany daňových subjektů proti postupům správce daně, neboť jenom za takové situace, kdy subjekty ví jak a na základě jakých skutečností bylo ve věci rozhodnuto, se mohou efektivně proti rozhodnutí bránit. Na jedné straně mu zákon nestanovuje téměř žádné mantinely, dokud je jeho rozhodnutí logické, vnitřně nerozporné a řádně odůvodněné. Na druhé straně to pro něj znamená i jisté riziko, protože mu zároveň nejsou poskytována ani žádná konkrétnější vodítka. Negativní následky jeho rozhodnutí však ponese vždy daňový subjekt bez ohledu na správnost jeho postupu⁶⁰ protože odvolání v daňovém řízení zásadně nemá⁶¹ odkladný účinek.

2.2.2 Důkazní prostředky

Stanovuje-li zákonný způsob provádění dokazování širokou diskreci, pak výčet použitelných důkazních prostředků je takřka neomezený.⁶² Jako důkazní prostředky lze totiž: „...užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o...“. Správce daně může také použít i důkazy od jiných orgánů veřejné moci. Nejčastěji jimi bývají důkazy z trestního řízení. V praxi ovšem může za předpokladu spolupráce jiných orgánů získat důkazy téměř v jakékoliv podobě, například i záznamy o pohybu dopravních prostředků pro účely zkoumání, zda nejsou v rozporu s tvrzeními daňových subjektů využívány k soukromým účelům.

Konkrétněji se v § 94 až § 100 daňového řádu věnuje podmínkám, náležitostem, a domněnkám týkajícím se nejčastějších důkazních prostředků. Za zmínku stojí především všeobecná povinnost podat svědeckou výpověď či úprava listin v § 94, která se i přes své označení nezabývá listinnými důkazy obecně, nýbrž ekvivalentem úpravy veřejné listiny v občanském řádu soudním.

⁶⁰ KOBÍK, Jaroslav a ŠPERL, Jiří. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: Aspi publishing, 2004. 80-86395-94-4, s. 10.

⁶¹ Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*, § 109.

⁶² *Daňový řád*, § 93.

2.2.3 Postup k odstranění pochybností a zahájení DK ve vztahu k pochybnostem o nároku na odpočet

Daňový řád obecně vymezuje dva druhy kontrolních postupů správce daně, daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. Daňová kontrola obecně přezkoumává „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“⁶³. Činí tak v předem vymezeném rozsahu. Toto vymezení správce nijak reálně neomezuje v tom jaká plnění může kontrolovat. Vymezení rozsahu je primárně upozorněním daňového subjektu, aby měl představu o tom jaké skutečnosti mohou být předmětem zájmu správce daně, byť později může zakládat překážku věci rozhodnuté ve vztahu k opakování daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností.⁶⁴ Zahájením daňové kontroly nedochází ani k „uzamčení“ jejího předmětu. Rozsah kontroly může správce daně libovolně zužovat nebo rozšiřovat.⁶⁵

Zatímco daňová kontrola slouží k obecné kontrole správcem daně, která může být i namátková, postup k odstranění pochybností musí být nutně důsledkem existence konkrétních pochybností správce daně o věrohodnosti subjektem předložených písemností⁶⁶ a slouží jako možnost jejich odstranění daňovým subjektem. Postup k odstranění pochybností má sloužit jako méně invazivní institut oproti daňové kontrole, kdy jsou předmětem zájmu pouze specifická plnění o nichž má správce daně pochybnost. Pokud se daňovému subjektu nepodaří předloženými důkazy odstranit pochybnosti správce daně, může do 15 dní požádat, společně s návrhem důkazů, o další dokazování. Vyhoví-li správce daně tomuto návrhu, tak postup k odstranění pochybností běžně tzv. „překlopí“ do daňové kontroly.⁶⁷

2.2.4 Důkazní břemeno

Je obecně žádoucí, aby správní orgány a soudy rozhodovaly na základě faktického skutkového stavu. Tento požadavek se projevuje v principu materiální pravdy. Absolutní dodržování principu materiální pravdy by však vedlo k paralýze v podobě nemožnosti rozhodování. Jisté prokázání často není možné, či je dokonce tato nemožnost zaviněná některým z účastníků sporu. Tento praktický limit je reflektován v procesním institutu důkazního břemene. Jeho

⁶³ *Daňový řád*, § 85 odst. 1.

⁶⁴ *Daňový řád*, § 85a, odst. 1.

⁶⁵ *Daňový řád*, § 85 odst. 3.

⁶⁶ *Daňový řád*, § 89 odst. 1.

⁶⁷ *Daňový řád*, § 89 odst. 4.

smyslem je „je umožnit soudu vydat rozhodnutí i v těch případech, kdy určitá skutečnost nebyla, popř. ani nemohla být, prokázána. V takovýchto případech soud musí rozhodnout v neprospěch toho účastníka, v jehož zájmu bylo tvrzenou skutečnost prokázat.“⁶⁸. Obecně je možno prohlásit, že každé straně bývá uloženo prokazovat skutečnosti, které svědčí v její prospěch.

Zvláštností daňového řízení oproti řízení civilnímu, či trestnímu, je specifické rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, kdy je důkazní břemeno většinou položeno právě na daňový subjekt. Řízení provází zásada daňového subjektu skutečnosti tvrdit a následně je i prokazovat.⁶⁹ Subjekt má povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je i povinen tvrdit. Základem jeho povinnosti tvrdit je § 1 odst. 4 daňového řádu. Ten daňové tvrzení rozděluje na řádné, daňové přiznání a vyúčtování, a dodatečné, které zahrnuje dodatečné daňové přiznání, následné hlášení, a dodatečné vyúčtování. Všechny skutečnosti, které tam subjekt tvrdí musí také prokazovat. Nemůže však být nucen k prokazování skutečností, které uvádět nemusí.⁷⁰ Z hlediska nároku na odpočet DPH pak půjde především o skutečnosti obsažené v § 72 a §73 ZDPH. Chce-li si daňový subjekt odpočet nárokovat, tedy tvrdí-li že takový nárok má, tak je povinen prokázat i splnění podmínek pro jeho vznik a nárokování. Prokazuje tedy: 1) že přijal plnění, 2) použil jej k uskutečnění plnění vymezených v odst. 1 § 72, a 3) při nárokování odpočtu za plnění poskytnuté jiným plátcem mít daňový doklad ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) se všemi jeho náležitostmi dle § 29, resp. že plnění skutečně přijal tak jak doklad deklaruje. Podmínka řádného dokladu pak zakládá i povinnost prokázání dalších skutečností vyplývajících z jeho obsahu jako například kdo byl poskytovatelem plnění či jaký byl jeho rozsah.

Vedle těchto povinností daňového subjektu stojí zásada materiální pravdy. Ta se však s ohledem na existenci břemene daňového subjektu uplatí pouze v omezeném rozsahu, především ve vztahu k požadavkům na provádění dokazování správcem daně. Není například přípustné, aby správce daně požadoval prokázání skutečnosti, o které sám disponuje informacemi.

Důkazní břemeno však neleží jen a pouze na daňovém subjektu. Správce daně sám nese důkazní břemeno ohledně výčtu skutečností uvedeného v § 92 odst. 5 daňového řádu. Z pohledu

⁶⁸ Nejvyšší soud – Usnesení ze dne 26. května 2005, č.j. 28 Cdo 1193/2004.

⁶⁹ *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

⁷⁰ K tomu blíže Ústavní soud – Nález ze dne 24. dubna 1996, č.j. Pl. ÚS 38/95.

skutečností relevantních pro doměrování daně při posuzování existence nároku na odpočet DPH pak půjde o: „[S]kutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“. Jakmile tedy daňový subjekt splní svojí prvotní povinnost tvrzení a prokázání tvrzených skutečností, tak důkazní břemeno přechází na správce daně, který musí prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost tvrzení obsažených v listinách, resp. že tyto skutečnosti opravdu věrohodnost tvrzení daňového subjektu vyvrací. Unese-li důkazní břemeno správce daně, tak se přesouvá zpět na daňový subjekt.

3 METODIKA VÝBĚRU A ZKOUMÁNÍ ROZSUDKŮ

3.1 VÝZNAM JUDIKATURY NSS

Z pohledu právní teorie má Česká republika kontinentální právní řád, který pojem soudního precedentu jako formálního zdroje práva nezná. Kontinentální soudní rozhodnutí jsou formálně závazná v rámci dotčeného řízení. Toto pojetí sleduje jak Ústava, která v čl. 95 uvádí, že soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu, tak § 54 odst. 6 soudního řádu správního, kterým byl Nejvyšší správní soud zřízen. Pokud by soudním rozhodnutím byla přiznána závaznost pro další rozhodování, byla by narušena dělba základních složek moci přiznáním minimálně částečně zákonodárné pravomoci soudům⁷¹. K závaznosti judikatury vyšších soudů se přímo vyjádřil i Ústavní soud,⁷² který právě s odkazem na čl. 95 Ústavy vyzdvihl taxativní výčet skutečností, jimiž je soudce vázán.

I přes výše uvedené je však závaznost soudních rozhodnutí v kontinentálním právu nesporná. V praxi se pro charakteristiku její závaznosti ustálil výraz „kvaziprecedenční“ jako označení jejího ne vždy možného uplatnění. V kontinentálním právu je totiž možné závazek obdobný precedenčnímu dovést nepřímo skrze kombinaci jiných právních principů. Mezi takové principy řadíme například zásadu spravedlnosti, či právní jistoty. Jsou ostatně vlastní všem

⁷¹ TILSCH, Emanuel a NOVOTNÝ, Václav. *Občanské právo rakouské: část všeobecná*. Praha: Česká grafická akciová společnost "Unie", 1910, s. 63

⁷² Ústavní soud – Nález ze dne 21. listopadu 1996, č.j. IV.ÚS 200/96.

právním řádům⁷³. To že jsou součástí českého právního řádu potvrzuje i nález Ústavního soudu⁷⁴ věnující se odlišnému rozhodování na základě stejných skutkových okolností. Ostatně ani úkol sjednocování rozhodovací praxe stanovený soudním řádem správním⁷⁵ by nebyl dosažitelný⁷⁶, pokud by zákonodárce neočekával dosah rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i za hranice jednotlivých případů. Konečně, byť jde do značné míry o tautologické prohlášení se k precedenčnímu charakteru vlastních rozhodnutí vyjádřil i sám NSS, kdy upozornil,⁷⁷ že rozhodnutí vrcholných soudů je třeba v skutkově a právně analogických případech respektovat.

A. Pecezenikovo⁷⁸ hierarchické dělení zdrojů práva může posloužit jako vysvětlení rozdílného postavení judikatury jako zdroje práva od zákona, aniž by přitom by judikatuře byl odepřen vliv na další rozhodnutí. Pecezenik dělí zdroje práva⁷⁹ na 3 kategorie: zdroje které soudce „musí“, „měl by“, a „může“ použít. Zatímco zákon má jednoznačně charakter zdroje, který při aplikaci práva musí být soudcem použit, tak judikatura je ve slabší pozici zdroje, který by použit být měl. Zatímco zákony musí soudce aplikovat zřetelným a srozumitelným způsobem vždy, jinak se nevyhne zrušení svého rozhodnutí jako nepřezkoumatelného, tak nezohlednění judikatury nemá automaticky za následek zrušení rozhodnutí. Soud nemusí výslovně vypořádat existující judikaturu skutkově shodného případu. Buď rozhodne po jejím vzoru, čímž vyloučí možnost rozdílného rozhodnutí na základě stejných skutkových okolností,⁸⁰ nebo se v rozhodnutí vypořádá s argumenty v ní vyslovenými. Rozhodnutí by bylo zrušeno jako nepřezkoumatelné

⁷³ BOBEK, Michal a KÜHN, Zdeněk. *Judikatura a právní argumentace*. Praha: Auditorium, 2013. 978-80-87284-35-3, s. 34.

⁷⁴ Ústavní soud – Nález ze dne 27. února 2001, č.j. II. ÚS 296/01 *“Pokud městský soud rozhodl ve svých dvou rozhodnutích v téže věci na základě totožných skutkových zjištění diametrálně odlišným způsobem a svůj názorový posun přezkoumatelně neodůvodnil, je jeho rozhodnutí napadené ústavní stížností v rozporu s ústavně chráněným principem právní jistoty a zasáhlo do práva stěžovatele na spravedlivý proces... “*

⁷⁵ Zákon č. 99/1963 Sb. *občanský soudní řád*, § 12 odst. 2.

⁷⁶ Ke shodnému závěru došel i Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. ledna 2011, č.j. 5 Afs 60/2010 - 174.

⁷⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. prosince 2008.

⁷⁸ PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. London: Springer, 2009. 9780792304449, s. 260 a násl.

⁷⁹ Peceznik definuje zdroje práva jako jakékoliv informace, které musí osoba interpretující právo vzít v potaz a vyhodnotit.

⁸⁰ Byť tím může snížit míru přezkoumatelnosti vlastního odůvodnění

pro nedostatek důvodů⁸¹ pouze pokud by se s argumenty jichž se účastník dovolává nevypořádal.

3.2 OBSAHOVÉ LIMITACE ROZSUDKŮ

Metodou práce je obsahová analýza rozsudků NSS. Účelem rozhodovací praxe soudů ovšem není odpovídat na teoreticko-právní otázky či hodnotit kvalitu zákonné úpravy. Jejich hlavním účelem je rozhodovat kauzální spory v právu skrze jeho interpretaci. To má za následek i jisté negativní externality pro jejich použití v rámci právního výzkumu.

První, pro právní výzkum, negativní vlastností je skutečnost, že se celé soudní řízení řídí dispoziční zásadou a soud ve smyslu § 75 odst. 2 soudního řádu správního napadené rozhodnutí přezkoumává: „...*přezkoumá v mezích žalobních bodů...*“. V rozsahu přezkumu je limitován, s výjimkou otázky přezkoumatelnosti bránící věcnému přezkumu,⁸² tím co považoval daňový subjekt, resp. jeho právní zástupce za protizákonné. Správní soudy se obecně nemohou zabývat vadami, které účastník řízení nenamítá. Stejně následky má i příliš obecná argumentace účastníka. Opačným postupem, domýšlení argumentů a aktivní hledání vad soudem, by soud: „...*přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“,⁸³ čímž by se dostal do rozporu se zásadou nestrannosti soudců stanovenou v čl. 83 Ústavy. Z podstaty dispozičního řízení není možné dojít k závěru, že by skutečnosti byly správními soudy aprobevány či vyvráceny čistě na základě absence zmínky o nich v odůvodnění rozhodnutí. To znemožňuje zkoumat všechny (nebo vybrané) aspekty daňového řízení u všech případů. Pro zodpovězení určitých otázek je tak nutné do jisté míry spoléhat na důvtipnost právních zástupců subjektů, aby problematický postup či hodnocení opravdu namítli.

Druhým problémem při zkoumání rozhodovací praxe soudů je častá tendence odkazovat na obsah spisů a hodnotit skutečnosti bez toho, aby soud přímo zmínil, jaké skutkové okolnosti nastaly v projednávaném případě. Takový postup sice NSS aprobevoval jako přípustný⁸⁴ postup kdy si soud osvojí přesvědčivou argumentaci, ale osobně ho považují za rizikový ve vztahu ke kvalitě, přezkoumatelnosti, a přesvědčivosti takového rozhodnutí. Ukázkovým příkladem je konstatování NSS, že se Městský soud s námitkou o neunesení důkazního břemene správcem

⁸¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. prosince 2008, č.j. 8 Afs 66/2008 - 71, bod [10].

⁸² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. října 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS.

⁸³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 24. srpna 2010, č.j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod [32].

⁸⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. července 2007, č.j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS.

daně řádně vypořádal,⁸⁵ přičemž toto rozhodnutí obsahuje shrnutí judikatury a pak pouze strohé prohlášení: „*ve výzvách k odstranění pochybností bylo správcem daně konkrétně uvedeno, které skutečnost a proč hodnotí jako neprůkazné...*“. To vše za situace, kdy žalobce zjevně neměl námitky vůči otázce obecného rozložení důkazního břemene, nýbrž vůči důvodnosti uvedených konkrétních pochyb. Nejenom, že hranice mezi přípustným odkazem a nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je tenká⁸⁶ a může soudy svádět k prostému citování bez vlastního hodnocení,⁸⁷ ale v situaci, kdy úkolem NSS je sjednocovat rozhodování soudů a jeho rozsudky jsou hojně citovány jak stranami sporu, tak jím samotným, je z pohledu rovnosti při rozhodování dlouhodobě neúnosné, aby relevantní skutečnosti umožňující připodobnění, či naopak odlišení případů, byly bez dalšího odkazu skryty v neveřejných listinách.

3.3 TECHNICKÉ LIMITACE VYHLEDÁVACÍCH SYSTÉMŮ

Své limity mají také systémy pro vyhledávání rozsudků. Mým původním záměrem bylo využít výhradně vyhledávač rozhodnutí správních soudů dostupný na stránkách Nejvyššího správního soudu.⁸⁸ Výsledky vyhledávání tohoto formuláře totiž obsahují velké množství informací ohledně každého vyhledaného rozsudku, které jsem měl v plánu statisticky zhodnotit. Jednou z těchto informací je i seznam použité prejudikatury. Tento systémový výčet judikatury obsažený v metadatech ovšem nakonec nebyl využitelný ze dvou hlavních důvodů.

Prvním důvodem je nespolehlivost vyznačení rozsudků v metadatech jako prejudikatury. Příkladem rozsudek⁸⁹ z konce roku 2023, který v informacích obsažených na stránkách Nejvyššího správního soudu obsahuje pouze tři odkazované rozsudky. Samotná část posouzení Nejvyšším správním soudem v odůvodnění rozsudku jich však obsahuje více než deset. S takovými rozsudky jsem se setkával v rámci mé práce nevyjimečně. To poukazuje na nespolehlivost těchto dat pro jakékoli statistické hodnocení. Druhý důvod, který znemožňuje statistické využití citované judikatury spočívá v tom, že jeden rozsudek může být referencí

⁸⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. června 2021, č.j. 4 Afs 402/2020 - 63, kde odkazuje na body [51] až [57] rozsudku Městského soudu

⁸⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. února 2022, č.j. 3 Afs 214/2020 - 63, bod [26].

⁸⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. dubna 2022, č.j. 3 Afs 223/2020 - 66, bod [18].

⁸⁸ www.vyhledavac.nssoud.cz

⁸⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2023, č.j. 8 Afs 80/2022 - 40.

z několika důvodů. Příkladem rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie*.⁹⁰ Ten je většinou citován v kontextu jeho hlavního závěru – zda je nutné postavit na jisto subjekt dodavatele, nebo zda stačí prokázat, že se nutně musel nacházet v pozici plátce. Bývá však citován například i při shrnutí hmotněprávních podmínek Nejvyšším správním soudem.⁹¹

Dalším významným technickým omezením vyhledávacích systémů je vypovídající hodnota fulltextového vyhledávání. Nevýhoda českého jazyka pro vyhledávací činnost je skloňování a časování slov. To má za následek nejenom nutnost předvídání možných použitých synonym, ale i nutnost předvídání jejich možných tvarů. Tím vyhledávání v samotném textu výrazně bobtná, jelikož pro jeden institut je nutné hledat desítky různých tvarů. Vyhledávač Nejvyššího správního soudu naštěstí obsahuje funkci, která zadaná slova hledá jejich různých tvarech a to i při zadání více slov. Je-li do vyhledávače zadán výraz „neprokázal nárok“, tak je vyhledána kombinace 31 slov.⁹² Tuto vyhledávací funkci bohužel nelze použít společně⁹³ s dalším z důležitých textových vyhledávacích nástrojů, kterým je omezení vyhledávání na případy, kdy se vyhledávaná slova nacházejí maximálně ve specifikované vzdálenosti od sebe. To přináší určité komplikace, pokud by součástí vyhledávaného výrazu bylo slovo závěr ve smyslu „závěr správce daně“, tak by byly výsledky kontaminovány všemi rozsudky, které obsahují nadpis „závěr a náklady řízení“ a zároveň jakkoliv zmiňují správce daně. Schopnost omezení vyhledávání na slovní spojení do specifické vzdálenosti má počítačový klient systému ASPI. Ani ten však nezvládne vyhledat všechny možné varianty, protože se důsledně drží zadaných slovních druhů, takže při zadání výrazu „změna právní kvalifikace“ nevyhledá rozsudky, které obsahují slovní spojení „změnil právní kvalifikaci“. Vyhledávací systémy obsahují i mnohé

⁹⁰ Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – rozsudek ze dne 23. února 2022 *Kemwater ProChemie*, č.j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS.

⁹¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. února 2024, č.j. 10 Afs 165/2022 - 34, bod [16].

⁹² neprokaž, neprokažme, neprokažte, neprokázala, neprokázali, neprokázalo, neprokázaly, neprokázat, neprokázati, neprokázán, neprokázána, neprokázání, neprokázáno, neprokázánu, neprokázány, neprokáže, neprokážeš, neprokážeme, neprokážete, neprokáži, neprokážou, neprokážu, neprokázal, nárocích, nárokem, nároků, nárokům, nároku, nároky, nárokách, nárok. Slova byla získána z URL řádku ve webovém prohlížeči a zpracována skrze ChatGPT do čitelné podoby (viz: <https://chat.openai.com/share/4b642162-a769-4fd7-b02f-bf0e36669336>)

⁹³ Osobní e-mailová komunikace se zaměstnanci ICT oddělení Nejvyššího správního soudu ze dne

další limitace.⁹⁴ Stejně tak se nelze 100% spolehnout na filtraci dle soudních rejstříků. Omezení na rejstřík Afs, který je používán pro širokou oblast „řízení o kasačních stížnostech ve věcech cel, daní, poplatků a ostatních daňových řízení, ve věcech týkajících se rozpočtových pravidel a dotací,“⁹⁵ neobsahuje nutně všechna vůči problematice relevantní rozhodnutí.⁹⁶

Výše zmíněné efektivně znemožňuje statistické zkoumání rozsudků bez jejich kompletního ručního procházení, a to je z praktického pohledu pro rozsah této diplomové práce téměř nemožné. Výraz „neprokázal rozsah“ ve vyhledávači NSS společně s omezením na rejstřík Afs vyhledá téměř 1 000 rozsudků. Pro takový postup v tuto chvíli dle mého názoru nelze použít ani automatizované jazykové modely typu ChatGPT,⁹⁷ které by vyfiltrovaly nežádoucí rozsudky. Primárně jde v tuto chvíli o modely vhodné pro literární, nikoliv odbornou tvorbu. Dalším problémem je riziko tzv. halucinací⁹⁸, kdy systém v případě absence požadovaných vlastních informací systém začne požadované informace vymýšlet namísto sdělení, že jimi nedisponuje.

3.4 ZPŮSOB VÝBĚRU ROZSUDKŮ

Jak jsem zmínil v úvodu, mojí výzkumnou otázkou způsob posuzování sporů týkajících se prokázání nároku na odpočet DPH Nejvyšším správním soudem. Jako databázi jsem zvolil oficiální vyhledávač nejvyššího správního soudu a podpůrně také počítačový klient programu ASPI. Otázka konkrétního výběru rozsudku je z pohledu metodiky téměř těžší než samotný následný výzkum, protože je odvislá od správného výběru vyhledávacích termínů. Takový

⁹⁴ Namátkou neschopnost systému ASPI ignorovat uvozovky při vyhledávání slovních spojení obsahujících dané slovo v uvozovce, neschopnost kombinovat logické operátory pro vyhledávání, nemožnost vyfiltrovat určité případy ve vyhledávání (rozsudek se může zabývat daňovým podvodem, ale pouhým zmíněním otázky hmotněprávních podmínek nároku se rozsudek dostává do výsledku vyhledávání hmotněprávních podmínek)

⁹⁵ Nejvyšší správní soud. Rejstříkové značky [online] (. Dostupné z:

<https://web.archive.org/web/20240327154728/https://www.nssoud.cz/o-soudu/vykon-soudnictvi/rejstrikove-znacky#>).

⁹⁶ Příkladem může být Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. dubna 2005, č.j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS zabývající se limitem toho co je možné pro unesení důkazního břemene po daňovém subjektu prokazovat

⁹⁷ Nakolik je systém Chat-GPT nabízený společností OpenAI literárně vyspělý, tak v době psaní této práce (začátek roku 2024) neměl tolik potřebnou schopnost vypořádat se s vysokým množstvím odborných termínů obsažených v právní problematice. (viz <https://archive.org/details/chat-gpt-initial-to-consider-specialised-terms>)

⁹⁸ Ukázka a debata prototypu vyhledávacího systému ASPI Praetor pro právní oblast používajícího velký jazykový model ChatGPT

výběr je pak z důvodu z důvodů nezměrného počtu rozhodnutí velice obtížný.⁹⁹ Výše zmíněné limitace neumožňují efektivní vyhledávání pouze relevantních rozsudků týkajících se mnou vybrané problematiky, ale je nutné vždy očekávat určitou kontaminaci. V mém případě šlo nejčastěji o případy odepření nároku na odpočet DPH u nichž byly zmiňovány výrazy týkající se neuznání nároku.¹⁰⁰ Volba správných vyhledávacích výrazů je pak přirovnatelná k uzavřenému kruhu. Bez dostatečné znalosti rozsudků je obtížné zvolit vhodné výrazy a bez vhodně zvolených výrazů je obtížné vyhledat relevantní rozsudky. Toto je nutné prolomit obsáhlejšími, byť méně přesným zkoumáním problematiky.

Z vlastních pracovních zkušeností i z praxe na Nejvyšším správním soudu jsem si byl vědom tendence Nejvyššího správního soudu hledat oporu hodnocení v judikatuře, a to v co největším rozsahu. Té jsem využil k základnímu zorientování toho, jak se k problematice uznávání nároku na odpočet DPH staví NSS a jaké jsou nejčastější problémy. K tomu jsem použil výsledky mých prvotních vyhledávání, kde jsem prošel rozsudky vyhledané na vyhledávači NSS v rejstříku Afs s výrazem neprokázal rozsah. Z takto vyhledaných jsem prošel všechny v posledních dvou letech od konce roku 2023, abych si ujasnil, jaké otázky jsou v praxi nejvíce sporné a jaké výrazy se v rozhodnutích vyskytují nejčastěji. Z těchto rozsudků jsem dovodil, že nejrelevantnější vyhledávací výrazy pro mojí práci budou v obecné rovině neprokázal rozsah, neprokázal uskutečnění, a přenesl důkazní břemeno. Ty jsem s omezením na oblast úpravy daní¹⁰¹ jednotlivě vyhledal v systému ASPI, a vyexportoval seznam rozsudků vydaných Nejvyšším správním soudem odpovídajícím kritériím.

Tyto rozsudky jsem pak zkoumal z pohledu toho, zda Nejvyšší správní soud k předmětným otázkám dává i zobecnitelné odpovědi, případně jakou judikaturou své rozhodnutí podkládá. Mojí snahou bylo najít posouzení každého jednotlivého aspektu daňového řízení v rámci kterého je řešena otázka neuznání nároku na odpočet DPH. Z následné struktury průběhu daňového řízení jsem pak zkoumal, zda mám více nezávislých vzájemně se podporujících

⁹⁹ MCCONVILLE, Mike a CHUI, Hong Wing. *Research Methods for Law*: Edinburgh University Pres. 978-1-4744-0425-9, s. 33.

¹⁰⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. května 2021, č.j. 7 Afs 265/2020 - 61, bod [19].

¹⁰¹ Kód *211400

rozsudků či nikoliv k danému aspektu daňového řízení a u daňovými subjekty rozporovaných otázek prováděl *ad hoc* výzkum k jimi namítané otázce.¹⁰²

4 NESLUČITELNOST ZÁVĚRŮ O NEUSKUTEČNĚNÍ A ZASAŽENÍ ŘETĚZCE PODVODEM

Před konkrétním zkoumáním problematiky považuji za nutné přesně vymezit vztah Z pohledu přezkumu zdanitelných plnění správcem daně jsou závěry o neuskutečnění plnění, jak je tvrzeno subjektem (k přesné definici výrazu viz kapitola 6) často velmi blízké¹⁰³ závěru o zasažení daňovým podvodem. Z pohledu podvodného jednání ve smyslu trestního zákoníku je totiž pro správce daně je malý rozdíl mezi chováním subjektu, který přijímá fiktivní plnění a subjektu který se dopouští daňového podvodu. Jak jsem však upozornil výše, zatímco závěr o neuskutečnění plnění vede k neuznání nároku na odpočet DPH pro nesplnění hmotněprávních podmínek § 72 a §73 ZDPH, závěr o vědomé účasti na řetězci zasaženým daňovým podvodem vede k jeho odepření pro nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem¹⁰⁴. Byť z pohledu kontrolovaného subjektu v obou případech dochází ke shodnému doměření daně, tak je jejich rozlišování nezbytné z důvodu odlišných procesních postupů. To, který z právních názorů správce daně zaujme má mimo jiné vliv na rozložení důkazního břemene, neboť: *„Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních ... Tvrzení svědčící o své účasti na daňovém podvodu však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude.“*¹⁰⁵ Rozlišení těchto názorů tedy výrazně ovlivňuje procesní pozici subjektů v daňovém řízení.

¹⁰² Například 27 rozsudků se vztahem k Ústavní soud – Nález ze dne 20. srpna 2014, č.j. I. ÚS 173/13; N 156/74 SbNU 333,

¹⁰³ V Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. srpna 2021, č.j. 6 Afs 235/2020 - 76 správce daně dokonce dvakrát změnil právní názor ohledně toho, zda jde o daňový podvod, či zda nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění.

¹⁰⁴ Soudní dvůr Evropské unie ze dne 11. listopadu 2021 *Ferimet*, č.j. C-281/20, bod [45].

¹⁰⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2016, č.j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod [14].

Nadto i NSS ve své judikatuře¹⁰⁶ opakovaně a konstantně upozorňuje, že se tyto dva závěry vzájemně vylučují z jejich samotné podstaty. Zatímco neprokázání uskutečnění plnění neodnímá nárok na odpočet DPH¹⁰⁷, ale pouze ho nepřiznává z důvodu, že nikdy neexistoval, tak v případě odepření nároku musí již být najisto postaveno, že se plnění uskutečnilo.

5 DŮKAZNÍ BŘEMENO

Otázka způsobu rozložení důkazního břemene v daňovém řízení patří mezi ty bezrozporné. Důkazní břemeno je v obecné rovině shrnuto snad v každém rozsudku, který se otázkou jeho unesení zabývá. Prvotně je nutné odkázat na sbírkový rozsudek NSS,¹⁰⁸ který, s odkazem na zákon o správě daní a poplatků¹⁰⁹ upozornil, že základ daňového řízení spočívá v povinnosti daňového subjektu tvrdit a především následně prokazovat skutečnosti.

Povinnost tvrzení plní daňový subjekt hlavně daňovými přiznáními a kontrolními hlášeními. Nemá-li správce daně žádné pochybnosti o plnění, tak tím může být otázka daně za určité období vyřešena úplně bez nutnosti unášení důkazního břemene. Má-li však správce daně potřebu skutečnosti zkoumat, vyzve nejprve daňový subjekt k předložení účetních dokladů ve smyslu naplnění jeho prvotní důkazní povinnosti¹¹⁰. Předložení účetnictví je první moment daňového řízení, který má skutečné důsledky, neboť právě předložením končí standardizovaný postup a počíná postup skutkově specifický danému případu. Judikatura totiž obecně uznává,¹¹¹ že předložením formálně správného účetnictví své důkazní břemeno daňový subjekt unese.

¹⁰⁶ Namátkou Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. října 2016, č.j. 6 Afs 170/2016 - 30, bod [15], Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2016, č.j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod [13], Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. května 2022, č.j. 8 Afs 268/2018 - 91, bod [14].

¹⁰⁷ A není tedy výjimkou ze zásady neodnímatelnosti nároku na DPH, viz výše zmíněný *Soudní dvůr Evropské unie ze dne 11. listopadu 2021 Ferimet, č.j. C-281/20*.

¹⁰⁸ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. února 2005, č.j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS.

¹⁰⁹ zákon č. 337/1992 Sb. *o správě daní a poplatků*, § 31 odst. 9, dnes Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

¹¹⁰ *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

¹¹¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. června 2022, č.j. 8 Afs 204/2020-35, bod [18].

To však ještě neznamená automatické uznání nároku při předložení formálně správných dokladů. Jak Soudní dvůr evropské unie¹¹², tak judikatura NSS¹¹³ upozorňují, že základ nároku na odpočet nespočívá ve splnění formálních podmínek, ale ve splnění těch hmotněprávních, tedy uskutečnění zdanitelného plnění. Vyjádří-li k nim správce daně důvodné pochybnosti ve smyslu daňového řádu,¹¹⁴ tak musí daňový subjekt prokázat uskutečnění, resp. nárok z něj plynoucí, jinými důkazy než účetnictvím jako zákonnou evidencí, kterou má subjekt povinnost vést.

Přenos důkazního břemene zpět na daňový subjekt značí konec jasně vymezeného důkazního břemene. Kromě skutečnosti, že je to opětovně daňový subjekt, kdo musí skutečnosti prokazovat totiž nemá prakticky žádné vodítko pro vlastní postup. V obecné rovině nemá stanoveny prostředky, kterými by mohl reálné uskutečnění prokázat a je závislý na tom, zda správce daně bude respektovat zásadu spolupráce¹¹⁵ a oznámí daňovému subjektu jaké důkazní prostředky by si pro prokázání uskutečnění představoval.¹¹⁶ Pokud nic takového úspěšně nesdělí, nemůže se daňový subjekt dovolávat sdělení konkrétních důkazních prostředků, které by měl předložit, neboť břemeno důkazní vůči skutečnostem, které tvrdí, jak potvrdil NSS¹¹⁷, tíží jen a pouze jeho.¹¹⁸

To má na jedné straně následek přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt, který v takovou chvíli nemá jasně stanovené důkazní prostředky, které by měl předkládat, čímž je výrazně zhoršeno jeho procesní postavení. Zároveň to však ve světle zmíněných rozsudků Soudního dvora znamená nemožnost vnitrostátní úpravy odmítající nárok na odpočet DPH čistě na základě určitých formálních pochybení, prokáže-li splnění podmínek hmotněprávních.

¹¹² Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 8. května 2008 *Ecotrade*, č.j. C-95/07 a C-96/07, bod [63], Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 27. září 2007 *Collée*, č.j. C-146/05, bod [31].

¹¹³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. března 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71, Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. srpna 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66, bod [36].

¹¹⁴ *Daňový řád*, § 92 odst. 5, písm. c).

¹¹⁵ *Daňový řád*, § 6 odst. 4.

¹¹⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. září 2023, č.j. 4 Afs 218/2021 - 45, bod [6].

¹¹⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 8. srpna 2023, č.j. 4 Afs 221/2022 - 59, bod [39].

¹¹⁸ *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

5.1 MÍRA DŮKAZU V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ OBECNĚ

Kromě otázky rozložení důkazního břemene je pro daňové řízení klíčová i otázka míry důkazního břemene, která daňovému subjektu říká, s jakou mírou jistoty by měl skutečnosti prokázat. V teoretické rovině Tichý dělí míru důkazu do 3 kategorií:¹¹⁹ obecné míry důkazu, vyšší než obvyklé míry, a konečně nižší míry než obecné. Základní obecnou míru důkazu označuje jako vysoce věrohodnou rekonstrukci minulé události. Z matematického pohledu Tichého je pro její splnění očekávaná míra pravděpodobnosti přesahující 80%, vyšší než obecnou míru důkazu pak označuje jako 95 % pravděpodobnost, která je vyžadována, pokud jde o rozhodnutí s obtížně zvrátitelnými, či dokonce nezvratnými důsledky. Příkladem může být určování otcovství a mateřství, či trestní řízení jako takové. Pro postavení subjektů v různých řízeních je pak důležité vědět jaká míra důkazu je po nich v daném řízení vyžadována. Daňový řád se k důkaznímu břemenu daňového subjektu vymezuje pouze určením, že daňový subjekt „*prokazuje všechny skutečnosti...*“. Hmotněprávní úprava v zákoně o DPH také žádné vymezení míry důkazu neobsahuje. Konkrétní požadavky míry důkazu je tak nutné hledat jinde.

5.2 POŽADAVEK UNESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE Z POHLEDU ZÁKLADNÍCH PRÁV

Otázka požadovaného důkazního standardu k prokázání skutečností není pouze otázkou daňového práva. Naopak jde o otázku, která je přítomná každému řízení, které je závislé na posuzování skutečností. Díky všudypřítomnosti této otázky existují i rozhodnutí týkající se míry důkazu na ústavněprávní úrovni. Ústavní soud se ve svém nálezu¹²⁰ z roku 2014 vyjadřoval přímo k otázce požadovatelné míry důkazního břemene. Stěžovatel se bránil soudnímu směnečnému platebnímu rozkazu s argumentem neschopnosti posoudit důsledky právního jednání, a tím i nezpůsobilosti jednání samotnému. Dle svého tvrzení v době podpisu směnky trpěl Wilsonovou chorobou, která má mimo jiné za následek zmatenost či reversibilní demenci. To vše navíc v podobě, která nemusí být okolí zřejmá. Svá tvrzení dokládal znaleckým posudkem.

¹¹⁹ TICHÝ, Luboš, 2019. Míra důkazu - základní problémy z hlediska srovnávací analýzy. *Právník*, Vol (12), 1109-1135.

¹²⁰ Ústavní soud – Nález ze dne 20. srpna 2014, č.j. I. ÚS 173/13; N 156/74 SbNU 333, bod [30].

Z hlediska vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řádu je relevantní, že se stěžovatel dovolával aplikace § 38 odst. 2 starého občanského zákoníku. Důkazní břemeno splnění podmínek leželo právě na stěžovateli a judikatura Nejvyšších soudů se k tématu konstantně stavěla přísným¹²¹ způsobem, kdy vyžadovala prokázání vysoké míry pravděpodobnosti, či v novějších některých případech¹²² dokonce zjištění skutkového stavu „...bez jakéhokoliv náznaku pravděpodobnosti...“.

Ústavní soud konstatoval, že byť v českém právu obecně není určena míra pravděpodobnosti pro unesení důkazního břemene, tak jak občanský soudní řád, tak trestní řízení k důkaznímu břemenu nepřistupují s požadavkem absolutní jistoty a ztotožnil s názorem, že žádné skutkové okolnosti nelze zpětně dokázat s absolutní jistotou.¹²³ Naopak půjde vždy o „otázku určité míry pravděpodobnosti“. V opačném případě by nikdy nebylo možné důkazní břemeno unést. Konstatační Ústavního soudu směřuje i mimo občanskoprávní řízení a má dopady i v obecné rovině. Zastávám názor, že jeho závěry poukazují na to, že i v daňovém řízení by měla být brána v potaz otázka obtížnosti zpětného prokázání zpochybňovaných skutečností namísto strohých prohlášení, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a je na něm, aby si obstaral tomu odpovídající důkazní prostředky.

Nález prvního senátu byl vysoce specifický vůči konkrétním skutkovým okolnostem, kdy bylo považováno za nesporné, že stěžovatel v době podpisu smlouvy již závažnou duševní chorobou trpěl, choroba se obecně projevuje kolísavě, a laik by její projevy běžně nezaregistroval. Skutkově tak šlo o jednoznačnou situaci, kdy bylo možné prohlásit s vyšší než obecnou mírou pravděpodobnost,¹²⁴ že situace proběhla tak jak tvrdil stěžovatel a zároveň šlo o skutečnosti, které působily skrytým nepozorovatelným způsobem a nebylo je s ohledem na jejich charakter možné prokázat s jistotou požadovanou tehdejší judikaturou Nejvyššího soudu. Ústavní soud se v závěru vyjádřil i k důkaznímu standardu požadovanému v trestním řízení a za pomoci *argumentum a minori ad maius* konstatoval, že ani v trestním řízení není požadováno prokázání

¹²¹ Nejvyšší soud ČSR – rozsudek ze dne 5. února 1971, č.j. 2 Cz 72/70, Nejvyšší soud – rozsudek ze dne 30. května 2012, č.j. 30 Cdo 971/2012.

¹²² Nejvyšší soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2010, č.j. 30 Cdo 3614/2009.

¹²³ HO, H. L., 2009. Re-Imagining the Criminal Standard of Proof: Lessons from the ‘Ethics of Belief’. *The International Journal of Evidence & Proof*, Vol 13(3), 198-211

¹²⁴ TICHÝ, Luboš, 2019. Míra důkazu - základní problémy z hlediska srovnávací analýzy. *Právník*, Vol (12), 1109-1135.

100% jistoty o skutečnostech. Zastávám názor, že jeho vyjádření je přiléhavé i pro daňové řízení, a že námitky o nadměrném požadavku míry důkazu nelze vypořádat pouhým odkázáním na rozložení důkazního břemene v daňovém řádu.¹²⁵

Otázce projevu základních práv do důkazního břemene je i občasně zmiňovaná zásada *in dubio pro mitius*, tedy v pochybnostech mírněji. Té se daňové subjekty dovolávají v souvislosti s tvrzenou nemožností doložit skutečnosti vlastními silami.¹²⁶ Nejvyšší správní soud konstatoval¹²⁷, že aplikace této zásady „[N]achází své uplatnění v případě, kdy zákonná ustanovení mohou vést k více výkladům či jsou nejednoznačná. V takových případech při pochybnostech, který výklad zvolit, je nutno vyjít z mírnějšího výkladu...“. V daném případě¹²⁶ však šlo o otázku unesení důkazního břemene z pohledu volného hodnocení důkazů a Nejvyšší správní soud, dle mého názoru správně, konstatoval irelevantnost této zásady k otázkám volného hodnocení důkazů. Zásada *in dubio pro mitius* přichází v úvahu pouze v případě plurality výkladů práva. K pluralitě výkladů práva se vyjádřil i ÚS v právní větě svého nálezu¹²⁸ „[N]epochybně každá norma, i ta nejjednodušší, může mít řadu vzájemně si konkurujících interpretací.“ S ohledem na teoretickou možnost vzájemně konkurujících interpretací je nejdříve nutné poměřovat jejich vzájemnou přesvědčivost a odůvodněnost. Neomezená aplikace této zásady by, dle mého názoru, vedla ve výsledku k absolutní erozi práva jako takového, protože by pro vyloučení ustanovení stačilo, aby kdokoliv přišel s libovolnou alternativní příznivější interpretací.

5.3 VYŠŠÍ NEŽ OBECNÁ MÍRA DŮKAZU KLADENÁ NA DAŇOVÝ SUBJEKT

Vrátím-li se specificky k daňovému řízení, NSS se vyjádřil¹²⁹ k míře důkazní povinnosti ve vztahu ke zmíněnému nálezu Ústavního soudu týkajícího se důkazního standardu, když se ztotožnil s jeho závěry prohlášením v právní větě „*důkazní standard nastavený pro občanské soudní řízení je s důkazním standardem pro daňové řízení srovnatelný.*“ Své hodnocení dále

¹²⁵ Daňový řád, § 92.

¹²⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 12. března 2020, č.j. 7 Afs 434/2018 - 37, bod [23].

¹²⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2023, č.j. 7 Afs 13/2022 - 48, bod [19].

¹²⁸ Ústavní soud – Nález ze dne 23. června 2004, č.j. II. ÚS 644/02.

¹²⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. ledna 2020, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod [39].

rozvedl slovy, že míra pravděpodobnosti „*bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly.*“ Takové vymezení pokládá dvě otázky. Jakým způsobem reflektuje NSS nemožnost prokázat uplynulou skutečnost? Druhou otázkou je nutné položit vůči definici vážných pochybností.

V odpovědi na otázku reflektování nemožnosti prokázání uplynulé skutečnosti si troufám konstatovat, že tuto skutečnost Nejvyšší správní soud nereflektuje zcela nijak. Ve své rozhodovací praxi totiž konstantně odkazuje na výše zmíněný sbírkový rozsudek NSS¹²⁹ způsobem, který zcela ignoruje přihlídnutí k uplynulému času „*Ty musí prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, která bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností.*“¹³⁰ Lze tak prohlásit, že v reakci na nález Ústavního soudu Nejvyšší správní soud stanovil míru důkazu níže oproti původní míře důkazu stanovené Nejvyšším soudem a zároveň upozornil na nutnost vzetí ohledu k uplynulému času. Následná judikatura¹³¹ se však až na jeden¹³² případ vždy omezila právě na výše zmíněnou citaci nebo její parafrázování, aniž by se jakkoliv zabývala otázkou časového odstupu. Zcela tím pomíjí povinnost přihlídnutí k časovému odstupu stanovenou bodem [40] i právní větou svého sbírkového rozsudku.¹³³

Absence vážných pochybností jako požadavek pro splnění požadované míry důkazu pokládá otázku, zda jde o stejnou míru jistoty jako u vyjádření pochybností dle daňového řádu.¹³⁴ Ze samotného jazykového výkladu by vyplývalo, že má jít o pochybnosti závažnější než důvodné. Na druhé straně pro synonymický výklad s důvodnými skutečностями stojí charakter pochybností a míra důkazu potřebná k prokázání důvodnosti pochybností, která je konstantní judikaturou určena jako „*vážné a důvodné pochyby*“¹³⁵. Jak rozvádím níže v části 5.4, míra pravděpodobnosti pro naplnění vážných a důvodných pochybností je stanovena nízko. Tyto dva

¹³⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. února 2024, č.j. 6 Afs 30/2023 – 73.

¹³¹ Přibližně 10 rozsudků NSS odkazujících přímo na nález Ústavního soudu, nebo na sbírkový nález NSS

¹³² Nejvyšší soud – rozsudek ze dne 16. května 2018, č.j. 1 Afs 172/2017 – 59, bod [52].

¹³³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. ledna 2020, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod [40].

¹³⁴ *Daňový řád*, § 92 odst. 5, písm. c).

¹³⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. ledna 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

pojmy je v pojetí Nejvyššího správního soudu ve vztahu k otázce dokazování v daňovém řádu možné dokonce označit jako synonymické.

Takto stanovená míra důkazního břemene Nejvyšším správním soudem nejenže v praxi nebere ohled na délku časového odstupu, ale ani jí nelze označit jako míru odpovídající důkaznímu standardu občanského soudního řízení, jak Nejvyšší správní soud tvrdí ve svém sbírkovém rozsudku.¹²⁹ Nejvyšší správní soud ve skutečnosti dovozuje místo běžné obecné míry důkazu standard výrazně vyšší. Jím určené pravidlo pro daňové řízení lze zformulovat jako povinnost prokázat skutečnosti tak, aby o nich nebyly vážné pochybnosti. V kontextu jeho rozhodování o pochybnostech¹³⁵ pak lze nahradit slovo vážné slovem důvodné. Takové znění pak podezřele připomíná zásadu materiální pravdy vyjádřenou v trestním řádu¹³⁶ „*Orgány činné v trestním řízení postupují ... tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti...*“. Trestní právo však na rozdíl od práva občanského obsahuje výrazně vyšší důkazní standard. Zvýšený standard lze dovozovat ze skutečnosti, že rozhodnutí v trestním řízení mohou mít nezvratné nebo obtížně zvrátitelné následky,¹³⁷ což je riziko, které odůvodňuje vyšší než obecnou míru důkazu. Nejvyšší správní soud tedy požadovanou míru důkazu označuje za srovnatelnou s občanskoprávním řízením, ale zároveň v rozporu s vlastním tvrzením požaduje po daňových subjektech míru důkazu, která hraničí s jistotou. Tím efektivně staví daňové subjekty do pozice srovnatelné s pozicí státního zástupce při prokazování trestných činů před soudy. Takový požadavek je dle mého názoru v rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu¹³⁸ o únosné míře důkazu. Jeho náleze se sice týkal občanskoprávního řízení, ale jak sám Nejvyšší správní soud trefně komparoval,¹²⁹ hodnocení důkazů v občanském soudním řádu¹³⁹ je upraveno srovnatelným způsobem s hodnocením důkazů v daňovém řádu,¹⁴⁰ kdy „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“

¹³⁶ Zákon č. 141/1961 Sb. *Trestní řád*.

¹³⁷ TICHÝ, Luboš, 2019. Míra důkazu - základní problémy z hlediska srovnávací analýzy.

¹³⁸ Ústavní soud – Nález ze dne 20. srpna 2014, č.j. I. ÚS 173/13; N 156/74 SbNU 333.

¹³⁹ Zákon č. 99/1963 Sb. *občanský soudní řád*, § 153 odst. 1 a § 132.

¹⁴⁰ *Daňový řád*, § 8 odst. 1.

5.3.1 Faktory ovlivňující požadovanou míru důkazu

Ve svém sbírkovém rozsudku¹⁴¹ Nejvyšší správní soud vymezil i základní časové požadavky pro splnění důkazního břemene. Upozornil, že povinnost zohlednění časového odstupu, který jak jsem výše popsal v praxi zohledňován není, nesnižuje zákonnou důkazní povinnost¹⁴² daňového subjektu k jím tvrzeným skutečnostem. Daňové subjekty by měly počítat s povinností prokazovat uskutečnění zdanitelného plnění minimálně „*po dobu 3 let*“. Tato doba odpovídá základní lhůtě pro stanovení daně.¹⁴³ Je nutné brát v potaz, že v daném případě šlo o dlouhou časovou prodlevu 12 let, kdy místní šetření bylo prováděné v roce 2016, zatímco prokazované skutečnosti se udály v roce 2004. Běžně tedy NSS, i kdyby skutečně vzal časový odstup prokazovaných skutečností v potaz, nebude mít důvod míru důkazu snižovat.

K tomu nutno odkázat i na Nejvyšším správním soudem vyzdviženou povinnost obstarávání důkazních prostředků i nad rámec výslovné zákonné povinnosti. Daňový subjekt sice svojí primární důkazní povinnost splní předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí.¹⁴⁴ Pokud však správce daně tyto předložené dokumenty spolehlivě zpochybní, je daňový subjekt nárok na odpočet DPH prokazovat dále. Dle konstantně a dlouhodobě¹⁴⁵ vyjadřovaného názoru Nejvyššího správního soudu je „*Je pouze na daňovém subjektu, aby si byl vědom své zákonné důkazní povinnosti a zajistil si věrohodné důkazní prostředky odpovídající povaze plnění, kterými bude v případě potřeby jejich uskutečnění možné prokázat*“. ¹⁴⁶ Tato povinnost daňový subjekt dle názoru NSS tíží „*nad rámec běžných obchodních potřeb*“. ¹⁴⁷ Byť by takto definovaná míra důkazu teoreticky umožňovala správci daně požadovat předložení libovolných důkazů týkajících se daného plnění, neboť *stricto sensu* jde o důkazy k prokázání skutečností, které daňový subjekt tvrdí, tak není bezbřehá. Takovým požadavkem totiž „*[N]elze přistoupit na to, aby docházelo k nadměrnému administrativnímu zatěžování daňových subjektů při výkonu jejich podnikatelské činnosti*“. ¹⁴⁸ Bohužel v tomto

¹⁴¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. ledna 2020, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod [40].

¹⁴² *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

¹⁴³ *Daňový řád*, § 148.

¹⁴⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. června 2022, č.j. 8 Afs 204/2020-35, bod [18].

¹⁴⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. prosince 2008, č.j. 9 Afs 210/2007 - 59.

¹⁴⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. srpna 2022, č.j. 1 Afs 88/2022 - 54.

¹⁴⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. října 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107.

¹⁴⁸ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. ledna 2023, č.j. 2 Afs 92/2021 - 51, bod [26].

rozsudku NSS ani v obecné rovině administrativní zátěž nestaví do komparace proti jím vyslovené povinnosti přiměřené obezřetnosti při obstarávání důkazů pro pozdější prokázání nároku. Stejně obecné je i jeho prohlášení, že „[S]právce daně musí při hodnocení předloženého množství a kvality důkazních prostředků brát ohled na povahu podnikatelské činnosti, jíž se dotčený daňový subjekt zabývá.“¹⁴⁹

Projev zmíněného ohledu na povahu podnikatelské činnosti bych očekával například při hodnocení rozporuplnosti předložených důkazních prostředků. Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku *HES stavební*¹⁵⁰ zabýval mimo jiné otázkou hodnocení rozporů mezi předmětem plnění vymezeným na faktuře, soupisu k faktuře, a prohlášení o uložení odpadu. Rozpory mezi uvedeným předmětem plnění zhodnotil tak, že „obsahuje významné diskrepance“. Při bližším zkoumání rozsudku Městského soudu v Praze¹⁵¹, který tyto rozpory explicitně vyjmenovává zjistíme, že ve faktuře je předmět plnění vymezen jako „ukládka odpadu“, na soupisu k faktuře jako „uložení sypaniny na skládce včetně odvozu“, a na prohlášení¹⁵² jako „odpady zeminy byly řádně zlikvidovány“. Právě u takovéto zdánlivé odlišnosti bych očekával, že bude přihlédnuto k tomu, že manuální práce budou provádět osoby spíše s nižším vzděláním, které rozhodně nebudou vnímat možnou rozdílnost v popsání předmětu plnění, takže nebudou dávat důraz na to, aby vymezení předmětu bylo vždy zcela totožné. Zastávám názor, že se vymezené předměty navzájem nevylučují. Zemina může dle tehdejšího zákona o odpadech být odpadem,¹⁵³ stejně tak je zemina podřaditelná pod význam sypanina.¹⁵⁴ Odlišnost popisu v čestném prohlášení pak je možné logicky přisoudit požadavkům na čestné prohlášení zákona, kdy je laický vnímaný úkon v podobě uložení materiálu vnímán jako likvidace, a jde tedy o legislativní *terminus technicus*.

Koncepčně podobným způsobem se k rozporům v tvrzeních daňového subjektu vyjadřuje NSS i ve svém sbírkovém rozsudku *EURO PRIM*,¹⁵⁵ kde upozorňuje „Ne každá chyba v účetnictví

¹⁴⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. září 2023, č.j. 4 Afs 252/2022 - 51, bod [31].

¹⁵⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. dubna 2023, č.j. 3 Afs 354/2021 - 50, bod [29].

¹⁵¹ Městský soud v Praze – rozsudek ze dne 21. října 2021, č.j. 5 Af 33/2019 - 41, bod [46].

¹⁵² Zjevně myšleno čestné prohlášení o likvidaci odpadu jehož východiskem byl Zákon č. 185/2001 Sb. o odpadech.

¹⁵³ Zákon č. 185/2001 Sb. o odpadech, § 2 odst. 3 a contrario.

¹⁵⁴ Ústav jazyka českého Akademie věd. Názvosloví zemních prací [online] (31. března 2024. Dostupné z: <https://web.archive.org/web/20240331190708/http://nase-rec.ujc.cas.cz/archiv.php?art=3714#>).

¹⁵⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. ledna 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.“ Možnost dovolání se tohoto závěru je pro daňové subjekty zcela minimální, protože jde o obecné vymezení Nejvyššího správního soudu, které má mírnit postup správce daně, a které neudává žádná konkrétní odvolatelná východiska. Použitelné je pak pouze v případech extrémních excesů, které stejně s největší pravděpodobností budou tak velké, že celé rozhodnutí bude nepřezkoumatelné.

Stejně jako u mnoha dalších mnou vyzdvihovaných případů lze prohlásit, že i kdyby opravdu šlo o pochybení správce daně, tak nedosahovalo takové intenzity, která by nutně mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Právě ovšem v souhrnném hodnocení, dle mého názoru, ne vždy korektních postupů správce daně, aprobovaných NSS, je nutné si položit otázku jaký počet dílčích pochybení, samostatně neschopných ovlivnit zákonnost rozhodnutí, je přijatelný resp. jaké odůvodňující skutečnosti by správci daně zbyly, kdyby byly z případů odstraněny všechny skutečnosti, které v této práci označuji za problematické.

5.3.2 Odlišnost pojmů míra důkazu a rozsah důkazní povinnosti

Při zkoumání rozsudků týkajících se míry důkazu mě zaujalo vymezení se Nejvyššího správního soudu proti námitce vůči požadavku správce daně a krajského soudu na doložení skutečností s absolutní jistotou. Nejvyšší správní soud upozornil, že *„Stěžovatel tak zaměňuje „rozsah“ důkazního břemene, který pokrývá celý obsah deklarovaného plnění s „důkazní mírou“, která skutečně není a ani nemůže být požadována na úrovni absolutní jistoty“*.¹⁵⁶

Toto rozlišení v obecné rovině považuji za logické a chápu, že není přijatelné náhodně určovat, které pojmy budou odlišovány, a které budou považovány za synonymické. Do jisté míry však vnímám, že jde o pojmy obsahově propojené. Prokáže-li subjekt přijetí deseti dodávek ze sta, tak bude míra jistoty o uskutečnění daného plnění jiná, než když prokáže 99 ze 100 nebo dokonce 999 z 1000. V takovém případě bych potom vnímal jako přehnaně formalistické prohlašovat, že rozsah důkazního břemene pokrývá celek a daňový subjekt má prokazovat všechny dílčí aspekty plnění až do toho nejmenšího. Takový požadavek považuji za absurdní.

¹⁵⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. srpna 2022, č.j. 1 Afs 88/2022 - 54, bod [28].

Anekdoticky je možné nesmyslnost absolutního trvání na takovém požadavku ilustruje rozsudek NSS *Chládek a Titěra, Pardubice*.¹⁵⁷ V daném případě pojal správce daně pochybnosti o identitě dodavatele a rozsahu poskytnutého plnění. Identita dodavatele byla v průběhu řízení doložena svědeckými výpověďmi jejich jednatelů, avšak rozsah plnění zůstal dle správce daně a Nejvyššího správního soudu neprokázán.

Při bližším zkoumání je tento případ zajímavý tím, že audiovizuální záznamy poskytnuté k prokázání rozsahu plnění byly dostatečně jasné, aby bylo možné prohlásit, že pocházejí z dotčených sportovních akcí, což často není případem. Z vlastního hodnocení NSS bych rád poukázal na pasáž z bodu [42] *„Ohledně letáků se lze ztotožnit s názorem žalovaného potvrzeným krajským soudem, že z videozáznamů i z výpovědí svědků vyplývá, že na akcích byly k dispozici na stolcích, avšak stěžovateli se nepodařilo prokázat jejich počet, který dle smluvní dokumentace měl činit nejméně 5.000 ks na každém turnaji, přičemž na videozáznamech jsou letáky seznatelné pouze v počtu maximálně nižších desítek kusů. Co se týče „plakátů“, na videozáznamech je jejich umístění zdokumentováno, potřebný počet (nejméně 18 ks) však na žádném z turnajů doložen nebyl. Proto se důkazní břemeno ohledně tvrzeného rozsahu přijatého zdanitelného plnění stěžovateli nepodařilo zcela unést.“* Požadavek spolehlivého zachycení každého jednotlivého plakátu tak, aby bylo jasné na jaké akci se nachází osobně sice považuji za přemrštěný a odtržený od reality, ale jeho posuzováním se dostáváme spíše k otázce míry důkazního břemene správce daně rozebírané níže. Nakolik může být takový požadavek přemrštěný, tak i přes nesmyslně vyšší zátěž je pořád proveditelný.

Pro názor, že by záběry měly zachycovat všechny vytištěné letáky však už pochopení nenacházím žádné. Nedovedu si představit jaká byla v tomto směru očekávání správce daně, krajského soudu, a Nejvyššího správního soudu. Měl snad subjekt vyskládat na venkovní akci na stolcích všech 5 000 letáků najednou? Zhodnocení, že nebyl prokázán smluvený počet reklamních letáků považuji za zcela účelové ohýbání zásady volného hodnocení důkazů. K rozsahu prokazování se NSS vyjádřil i nověji¹⁵⁸ *„Jistě není třeba trvat na tom, aby stěžovatelka prokázala spotřebu konkrétního litru pohonných hmot; takový požadavek by byl přehnaný. Stěžovatelka však byla povinna prokázat, kdy a kam konkrétně jela, za jakým účelem (v rámci uskutečňování konkrétního zdanitelného plnění), jaké palivo (v jaké nákupní ceně) při tom spotřebovala a v jakém množství. To spolehlivě neprokázala.“*, avšak zcela shodným

¹⁵⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. října 2022, č.j. 4 Afs 397/2021 - 99.

¹⁵⁸ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 26. září 2023, č.j. 5 Afs 94/2022 - 38, bod [33].

způsobem a tentokrát, dle mého závěru, i zcela vnitřně rozporným. Sice tvrdí, že stěžovatelka nemusí prokazovat spotřebu každého jednotlivého litru pohonných hmot, tedy každého jednotlivého dílčího nákladu, ale zároveň požaduje takovou míru detailnosti při jejímž dodržení by bylo přesné doložení každého jednotlivého litru zcela primitivní. Opravdu pak nevidím v čem NSS spatřuje „určitou míru nepřesností, které nezbytně v reálných podmínkách vznikají“, a kterou lze tolerovat.

5.4 KOMPARATIVNĚ NÍŽKÁ MÍRA DŮKAZU NA STRANĚ SPRÁVCE DANĚ

Jak jsem výše rozebral, důkazní standard kladený na daňové subjekty je vyšší než obecný důkazní standard, nepočítáme-li prvotní unesení důkazního břemene předložením daňových dokladů. Správce daně také tíží důkazní břemeno, a to vůči pochybnostem, kterými vyvrací důvěryhodnost daňovým subjektem předložených dokladů. V této kapitole se věnuji tomu, že faktická míra důkazu požadovaná na správci daně je nejenom nižší než míra požadovaná po daňovém subjektu, ale dokonce je výrazně nižší než obecná míra důkazu.

Z judikatury zmíněné na začátku kapitoly 5 o důkazním břemeni vyplývá, že správce daně prokazuje (vážnost a)¹⁵⁹ důvodnost pochybnosti u uskutečnění zdanitelného plnění, jak tvrdí daňový subjekt. Nejvyšší správní soud se současně s upozorněním na míru důkazu správce daně v roce 2022 odůvodnil i proč je určena jako nižší než obecná, když konstatoval¹⁶⁰ „Míra pravděpodobnosti je tedy nastavena poměrně nízko. Výsledkem zpochybnění totiž není neuznání odpočtu, ale že daňový subjekt má povinnost deklarované plnění prokázat. Tato povinnost však daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu tíží v každém případě od počátku. Relevantní zpochybnění ze strany správce daně pouze znamená, že daňový subjekt nesplní své důkazní břemeno předložením pouhého daňového dokladu.“. Jeho vysvětlení však nepovažuji za příléhavé. Z mého pohledu toto odůvodnění obsahuje dva závěry, které jej činí nepoužitelným. První je možno označit jako problematický a druhý jako míjející se s podstatou problematiky, což jej činí nevypovídajícím.

První, problematický závěr navozuje existenci trvalé povinnosti daňového subjektu k dokazování vycházejíc ze znění obsaženém v daňovém řádu.¹⁶¹ Při izolované interpretaci by bylo možné tvrdit, že se jedná o legitimní výklad. Daňový subjekt opravdu nese zákonem

¹⁵⁹ Většina zkoumané rozhodovací praxe se omezuje pouze na důvodnost pochybností.

¹⁶⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. října 2022, č.j. 10 Afs 105/2020 - 45, bod [23].

¹⁶¹ *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

časově neomezené břemeno dokazování jím tvrzených skutečností. Takové pojetí odpovídá pojetí vyjádřeném v rozsudku *HMO OIL TRADE*¹⁶², kde NSS konstatoval, že „*Důkazní břemeno v průběhu řízení neprotuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.*“ Byť důkazní břemeno v daňovém řízení nemá proměnlivou podobu, tak toto pojetí lze označit jako judikatorně ojedinělé a z pohledu daňového řízení neodpovídající jeho systematické.

Na začátek, pojem přenosu, přechodu, či aktivace důkazního břemene¹⁶³ bývá v řízení před Nejvyšším správním soudem běžně používán¹⁶⁴ daňovými subjekty, správcem daně, i soudci Nejvyššího správního soudu. Slovní spojení „důkazní břemeno“ v kontextu jeho přenosu zjevně popisuje, která ze stran je v danou chvíli zatížena povinností tvrdit a dokazovat skutečnosti. Dále judikatura Nejvyššího správního soudu setrvala, byť implicitně, rozlišuje 2 důkazní břemena u daňového subjektu. Tzv. primární důkazní povinnost je splněna předložením daňových dokladů.¹⁶⁵ Tímto unesením důkazní povinnosti se daňový subjekt „zbavuje“ povinnosti dokazování, a to do doby než správce daně, pokud tak učiní, vyjádří své důvodné pochybnosti, není svým důkazním břemenem nijak zatížen.¹⁶⁶ Jeho břemeno k dokazování jím tvrzených skutečností se sice nikam nepřesouvá, jelikož správce daně je tížen důkazní povinností k důvodnosti jeho pochybností, ale zároveň ustupuje „do pozadí“. Opětovně se dostává do popředí právě unesením důkazního břemene správcem daně. Tato sekundární důkazní povinnost, byť rozsahem vymezena nezměněně vůči skutečnostem, které má subjekt povinnost tvrdit, je od primární povinnosti výrazně odlišná, díky tomu že standardní důkazní prostředky nejsou nikterak vymezeny. Daňový subjekt tak nemá určeno jakými konkrétními prostředky může břemeno unést. Navíc v této fázi probíhá typově odlišně i hodnocení důkazů. Zatímco proti unesení primárního břemene musí správce daně vystoupit vyjádřením vlastních

¹⁶² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. dubna 2019, č.j. 5 Afs 133/2018 - 27, bod [23].

¹⁶³ Zde všechny tři výrazy mají synonymický význam vycházející z neúplné pojmové jednotnosti

¹⁶⁴ Tento pojem se ve všech svých variantách vyskytuje ve více než 100 případech posuzovaných NSS

¹⁶⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 17. srpna 2023, č.j. 2 Afs 203/2022 - 57, bod [10].

¹⁶⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 17. srpna 2023, č.j. 2 Afs 203/2022 - 57, bod [11].

důvodných pochybností, tak při hodnocení sekundárního důkazního břemene již pouze konstatuje, zda bylo či nebylo unesení, a to bez nutnosti vyjadřování dalších pochybností.

Druhý, dle mých závěrů chybný, závěr Nejvyššího správního soudu blíže navazuje na výše popsanou dvoufázovost důkazního břemene daňového subjektu, resp. její zlehčování. Nejvyšší správní soud zde prohlašuje, že zpochybnění „*pouze znamená*“ nesplnění důkazního břemene předložením daňového dokladu. Jak jsem výše přisvědčil Nejvyššímu správnímu soudu, daňový subjekt může opravdu v libovolné fázi řízení být zatížen povinností prokazování skutečností pouze v rozsahu toho, co je povinen tvrdit.¹⁶⁷ To však ještě neznamená, že by přechod mezi jeho primárním a sekundárním břemenem byl bez významu, kdyby tomu tak bylo, jak implikuje NSS, tak by zákonodárce společně s ustálenou judikaturou tyto dvě podoby důsledně nerozlišovali a daňové. K tomu například usnesení rozšířeného senátu NSS¹⁶⁸ „*Pouze ty subjekty, ve vztahu, k nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzeních existuje, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti, která vyplývá z § 43 odst. 1 d. ř.* [¹⁶⁹]“, které vylučuje možnou praxi požadavku dokazování skutečností nad rámec doložených dokladů při absenci vyjádřených pochybností.

Praktickou podobu primárního a sekundárního břemene podtrhuje i rozsudek NSS z roku 2019.¹⁷⁰ Nejvyšší správní soud v něm k pochybnostem založených na nesprávných či nepřesných údajích, v tomto případě sdělených stanoviskem stavebního odboru uvedl, že jsou „*z hlediska následného unesení důkazního břemene ohledně daňové uznatelnosti uplatněných nákladů zcela irelevantní.*“

Důsledky svého konstatování NSS rozvinul v pozdějším rozsudku¹⁷¹ „*Jakmile však je jednou přeneseno důkazní břemeno na daňový subjekt prokázáním dostatečných pochybností v účetnictví, není možné se následným dokazováním navrátit do předchozí fáze přenosu důkazního břemene tím, že by se pochybnosti správce daně ukázaly jako nedůvodné...*“. Tyto závěry lze označit minimálně jako částečně rozporné s výše zmíněným usnesením rozšířeného

¹⁶⁷ *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

¹⁶⁸ Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – usnesení ze dne 8. července 2008, č.j. 9 Afs 110/2007 - 102; č. 1729/2008 Sb. NSS.

¹⁶⁹ Myšlen zákon č. 337/1992 Sb. *o správě daní a poplatků*.

¹⁷⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 26. září 2019, č.j. 9 Afs 306/2017 - 139, bod [55].

¹⁷¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. února 2020, č.j. 8 Afs 14/2018 - 81, bod [56].

senátu, které jednoznačně postup k odstranění pochybností vnímá jako negativní zásah do autonomie daňového subjektu, odůvodněný právě důvodnými pochybnostmi. Z pohledu logické analýzy, pokud odpadnou pochybnosti, a tím i příčina přenosu důkazního břemene, je nepochopitelné, aby byl subjekt dále trestán zatížením důkazním břemenem.

Příčinu nízké míry důkazu pochybností správce daně však již lépe vysvětluje starší rozsudek NSS z roku 2009¹⁷² „*pochybnost ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu*^[173] *nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit.*“ Právě zmiňovaná nemožnost získání najisto postavených poznatků je, dle mého názoru, vodítkem k nalezení příčiny rozdílného důkazního břemene.

V rámci činnosti správce daně je nutné odlišovat¹⁷⁴ činnost vyhledávací, v rámci které může zjišťovat podkladové informace a důkazní prostředky, od dokazování¹⁷⁵, které je předmětem kontrolních postupů, tedy postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Právě tato stanovená mez vysvětluje původ této nízké míry důkazu. Zjištění skutečností správcem daně s jistotou je možné pouze za pomoci dokazování. Pokud by však správce daně překročil před zahájením postupu k odstranění pochybností, či daňové kontroly, meze vyhledávací činnosti, tak by se dostal to režimu tzv. materiální nebo skryté daňové kontroly. Jakýkoliv vyšší požadavek míry důkazu vůči správci daně by popíral celý koncept postupu k odstranění pochybností,¹⁷⁶ resp. by zcela znemožňoval používání tohoto institutu.

¹⁷² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2009, č.j. 2 Afs 59/2009 - 84, bod [24].

¹⁷³ Tehdejší zákon č. 337/1992 Sb. *o správě daní a poplatků*, dnes Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 89 odst. 1.

¹⁷⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. července 2022, č.j. 3 Afs 8/2020 - 41, bod [18].

¹⁷⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. července 2022, č.j. 3 Afs 8/2020 - 41, bod [23].

¹⁷⁶ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 89 a § 90.

Postup k odstranění pochybností má fungovat jako rychlejší a méně invazivní institut oproti daňové kontrole a má sloužit pouze k řešení dílčích pochybností.¹⁷⁷ Svoji konstrukcí však způsobuje významnou erozi míry důkazu na straně správce daně. Z pohledu interpretace zákona při respektování racionálního zákonodárce, který stejným výrazem nemá na mysli více různých skutečností jsou totiž pochybnosti dle § 86 odst. 2 písm. c)¹⁷⁸ stejné jako pochybnosti dle § 89 a § 90.¹⁷⁹ To znamená, že jejich důvodnost při výkladu pro použitelnost institutu postupu k odstranění pochybností je nutně stejná jako důvodnost v rámci daňové kontroly. Jako příčinu pro hlavní odůvodnění nižší míry důkazu u pochybností správce daně považují právě jejich použitelnost pro postup k odstranění pochybností. Alternativně totiž nenacházím jiné odůvodnění než konstatování, že požadovaná míra důkazu záleží pouze na zákonodárci a, že daňový subjekt nemá nárok požadovat rovnost „zbraní“. Takové alternativní odůvodnění však jde přímo proti unijní zásadě nároku na odpočet DPH, a dost možná i proti plenárnímu nálezu Ústavního soudu,¹⁸⁰ který konstatoval, že rovnost zbraní, která je součástí práva na spravedlivý proces, obecně zahrnuje i rovnost břemen kladených na účastníky a požadavek jejich přiměřenosti.

Je-li opravdu míra důkazu požadovaná po správci daně cenou za možnost rychlejšího řízení v postupu k odstranění pochybností, tak pro jeho existenci nenacházím odůvodnění, jelikož jeho negativní důsledky považuji za výrazně převyšující možný benefit kratšího řízení, které odstraňuje konkrétní, dílčí, a jednoduché pochybnosti správce daně. Buď by měl postup k odstranění pochybností být odstraněn úplně a míra pochybností náležitě upravena, aby správce daně v rámci zahájené daňové kontroly mohl řádně vyjavit opravdu důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění jak je tvrzeno, nebo by měl být postup k odstranění pochybností od daňové kontroly odloučen i instituty a mělo by být upraveno i jeho ukončení. Byla-li by totiž provedena úprava jeho zakončení takovým způsobem, že nevyvrátí-li daňový subjekt pochybnosti správce daně, tak řízení automaticky postupuje do daňové kontroly, v rámci které by bylo nutné zrovnoprávnit postavení důkazního břemene, tak by tím byla zachována možnost správce daně vést efektivní a rychlý postup k odstranění pochybností při zachování práv daňových subjektů. Ostatně i samotný metodický pokyn Generálního

¹⁷⁷ Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností. Č. j.: 17367/21/7700-10124-011654, čl. IV odst. 5.

¹⁷⁸ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*.

¹⁷⁹ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*.

¹⁸⁰ Ústavní soud – Nález ze dne 26. dubna 2004, č.j. Pl.ÚS 37/04, bod [64].

finančního ředitelství nabádá¹⁸¹ správce daně k tomu, aby se nesrovnalosti pokusil nejdříve odstranit neformálním kontaktem.

Pokud lze důkazní břemeno daňových subjektů označit jako břemeno odpovídající tomu, které tíží státního zástupce v trestním řízení, tak břemeno tížící správce daně lze analogicky označit jako to, které „tíží“ obviněného v trestním řízení. Pokud ten přednese skutečnosti zakládající důvodné pochyby o skutečnostech, nemůže být uznán vinným. Stejně tak správci daně stačí vyjádřit důvodné pochybnosti, k tomu, aby splnil svoji zákonnou povinnost důkazního břemene, a ve výsledku ani důvodnost pochybností není nezbytná, pokud jedná v dobré víře.¹⁸² To implikuje, že daňový subjekt prokazuje spíše absenci možnosti neuskutečnění zdanitelného plnění v teoretické rovině, než že by měl povinnost prokazovat uskutečnění plnění ve vztahu k pochybnostem. Slovy Ondřeje Moravce *„Daně jsou jedinou oblastí, kde se zjišťuje, co se nezjistilo. Finanční úřady říkají ‚Prokazujte, prokazujte.‘, ale nesoustředí se na to, co důkazy dovozují, nýbrž jaké pochybnosti to ponechává.“*

5.5 SHRnutí DŮKAZNÍHO BŘEMENE

Požadavek důkazního břemene v rámci daňového řízení lze přirovnat k inverznímu rozložení důkazního břemene v trestním řízení. To pravděpodobně samostatně ještě nelze označit za neúnosné. Je běžným faktem, že důkazní břemeno standardně tíží toho, kdo má zájem na prokázání dané skutečnosti. Co však podobu důkazního břemene v daňovém řízení činí neúnosnou je extrémní nepoměr důkazního břemene, který ilustruji v následujících kapitolách na konkrétních skutečnostech. Prakticky je jeho rozložením nárok na odpočet DPH měněn ze základní zásady systému DPH na dobrodiní státu, které je často závislé na tom, zda správce daně pojme téměř jakoukoliv míru pochybností vůči uskutečnění zdanitelného plnění.

Hlavní příčinu nynějšího stavu důkazního břemene pak nacházím v podobě úpravy postupu k odstranění pochybností, která neponechává v úvahu jiný výklad než, že pochybnosti správce daně vyžadují nízkou míru pravděpodobnosti. Postup k odstranění pochybností totiž pro svoji využitelnost vyžaduje velice nízkou míru pravděpodobnosti tak, aby skutečnosti zakládající tyto pochybnosti mohly být získány vyhledávací činností správce daně. V případě jakkoliv vyšší požadované míry pravděpodobnosti pochybností správce daně by se nutně dostával do

¹⁸¹ Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností. Č. j.: 17367/21/7700-10124-011654, čl. II, bod 8.

¹⁸² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. února 2020, č.j. 8 Afs 14/2018 - 81.

situace, kdy začne provádět tzv. materiální daňovou kontrolu. Zákaz homonymického výkladu pak znemožňuje jiný výklad pro všechny ostatní situace, které nejsou postupem k odstranění pochybností. Pokud by se odstranila tato prvotní nerovnost, tak by se postavení daňového subjektu výrazně srovnalo s postavením správce daně a to i při ponechání momentálního požadavku vyšší než obecné míry důkazu, kterou NSS vyžaduje, byť tvrdí opak.

Celou situaci pak komplikuje střet zájmů správce daně, který se nachází v dvojjediném postavení. Na jednu stranu jako nezávislý arbitr má shromáždit a do spisu objektivním a přezkoumatelným způsobem založit všechny získané důkazní prostředky bez ohledu na to, zda hovoří ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Zároveň je má následně ve snaze stanovit daň vyhodnotit, tentokrát již v pozici strany potenciálního sporu.

6 MOŽNÉ POCHYBNOSTI SPRÁVCE DANĚ

Nárok na odpočet DPH bývá neuznán z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek¹⁸³ pro jeho vznik. Obecné prohlášení o jejich nesplnění je však nicneříkající. Z toho důvodu je nutné zkoumat blíže přesné důvody. Každé daňové řízení má východisko pro konečný závěr o nesplnění těchto hmotněprávních podmínek v pochybnostech správce daně. Konkrétní podmínky jsou jak explicitní¹⁸⁴ přímo ze znění § 72 a §73 zákona o DPH, tak judikatorně dovozené.¹⁸⁵ Rozdělit je můžeme, dle způsobu interpretace jejich významu, na 3 až 5 různých skutečností. Uskutečnění tak jak je tvrzeno na daňových dokladech, faktické uskutečnění, uskutečnění deklarovaným dodavatelem, využití přijatého plnění k ekonomické činnosti, a nakonec pochybnosti o rozsahu plnění.

První z těchto skutečností jsou pochybnosti o uskutečnění plnění *tak jak je deklarováno v daňových dokladech*.¹⁸⁶ Tato skutečnost nefunguje nutně jako samostatná skutečnost, nýbrž jako specifické zastřešující označení pro nějaké pochybnosti správce daně. Ani z jejího znění není jasné v čem pochybnosti spočívají, ale pouze, že pochybnosti existují. Toto pojetí NSS

¹⁸³ Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, § 72 a § 73.

¹⁸⁴ Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, § 72 a § 73.

¹⁸⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. října 2015, č.j. 6 Afs 78/2015-42, bod [35].

¹⁸⁶ Například Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 12. února 2015, č.j. 9 Afs 152/2013 - 49, bod [23].

podporuje například v rozsudku *Falco computer*¹⁸⁷ „... pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly deklarovány na daňových dokladech, tedy o tom, zda žalobcem předložené daňové doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné.“, čímž pochybnosti o uskutečnění plnění, jak je deklarováno vymezuje ve smyslu skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, nebo jiných uplatněných záznamů.¹⁸⁸ Podobný přístup, kdy jde pouze o zastřešující označení používají i mnohé další rozsudky,¹⁸⁹ přičemž se většinou odkazují na rozsudek NSS týkající se možnosti neuznání nároku i při předložení formálně odpovídajících dokladů.¹⁹⁰ Na druhé straně však NSS použití výrazu jako zastřešujícího ke všem druhům pochybností v minulosti také vyloučil, když prohlásil:¹⁹¹ „Žalovaný aproboval závěry správce daně ohledně neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění (bod 36 rozhodnutí). Současně však z nového rozhodnutí o odvolání vyplývá zásadní úvaha žalovaného, že stěžovatelka neprokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu. Takový závěr však není slučitelný se závěrem správce daně o faktickém neuskutečnění zdanitelného plnění. Buď totiž plnění nebylo poskytnuto vůbec, nebo sice poskytnuto bylo, ale jinak než je tvrzeno (jiným dodavatelem, v jiném množství, apod.). Ostatně rozporuplnost závěrů žalovaného vyplývá již z jeho tvrzení v bodu 37 rozhodnutí, ve kterém je uvedeno, že se jedná o situaci, kdy se plnění vůbec neuskutečnilo, resp. se jedná o situaci, kdy je spolehlivě prokázáno, že plnění se neuskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu (...).“ Tento závěr je však nejenom v judikatuře ojedinelý, ale dle mého názoru také logicky vadný. Domnívám se, že NSS v tomto případě pouze nechal v potaz tendenci používání specifických výrazů správcem daně ani existenci vlastního ustáleného vyjadřování k pochybnostem o uskutečnění plnění. Z pohledu výrokové logiky totiž prohlášení, že plnění nebylo uskutečněno, jak bylo deklarováno vylučuje jen a pouze možnost uskutečnění, jak bylo tvrzeno. Jinými slovy ze všech teoreticky možných scénářů vylučuje jen jeden. Mezi možnými scénáři tak pořád zůstává i scénář, že plnění nebylo uskutečněno vůbec, protože tvrdím-li že jsem přijal plnění od dodavatele „A“, avšak ve skutečnosti jsem nepřijal plnění

¹⁸⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. října 2018, č.j. 6 Afs 386/2017 - 56, bod [4].

¹⁸⁸ *Daňový řád*, § 92 odst. 5 písm. c).

¹⁸⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. srpna 2020, č.j. 7 Afs 194/2019 - 43, body [5] a [20] nebo Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. února 2021, č.j. 7 Afs 224/2020-31, body [3] a [13]

¹⁹⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. ledna 2012, č.j. 8 Afs 44/2011 - 103, bod [42].

¹⁹¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. prosince 2018, č.j. 1 Afs 258/2018 - 32, bod [27].

žádné, tak mé tvrzení není pravdivé, protože všechny údaje, které se na dokladu vyskytují neodpovídají skutečnosti.

Z konkrétních pochybností tím zůstávají pouze čtyři V daňovém řízení pak nic nebrání vzniku jejich téměř libovolné kombinace. Výjimkou je pak pouze kombinace pochybností o faktickém uskutečnění a pochybnosti o dodání od deklarovaného dodavatele. Byť mohou mít stejný skutkový základ u pochybností, nejčastěji nekontaktního dodavatele, tak při dokazování musí vyplynout možnost pouze jedné z nich. V opačném případě by šlo o logický rozpor, obdobně jako v případě zrušujícího rozsudku NSS¹⁹² rozebraného výše, pouze s rozdílem, že v tomto případě jsou opravdu tyto dvě pochybnosti neslučitelné. K jejich diferenciaci pak dochází z principu většinou později v průběhu řízení, kdy správce daně dle zjištěných skutečností upraví rozsah toho co nemá za prokázané.

Vedle těchto podmínek pak stojí samostatně pochybnost o rozsahu plnění. Ta sice není formální podmínkou pro nárok na odpočet dle ZDPH,¹⁹³ ale stále jde o náležitost daňového dokladu ve smyslu § 29 odst. 1, písm. f) ZDPH, což z ní nepřímo činí i skutečnost nezbytnou k prokázání nároku na odpočet DPH jak setrvale judikuje¹⁹⁴ NSS „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně [sic] nezbytný.“¹⁹⁵

Nakonec zůstává pochybnost o použití přijatého plnění k ekonomické činnosti. Ta má vlastní specifikum v tom, že vychází čistě ze skutečností v působnosti daného subjektu, často nedostatečné vnitřní evidence.

6.1 VYPOVÍDAJÍCÍ HODNOTA SKUTEČNOSTÍ – KAUZÁLNÍ A KORELAČNÍ VZTAH

Než přejdu k jednotlivým skutečnostem, které mohou správci daně jednotlivě, či v souhrnu s dalšími skutečnostmi založit pochybnosti o uskutečnění plnění, považuji za nutné vyhradit se v obecné rovině proti obecnému způsobu výběru skutečností, schopných založit pochybnosti o

¹⁹² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. prosince 2018, č.j. 1 Afs 258/2018 - 32, bod [27].

¹⁹³ Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, § 72.

¹⁹⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. července 2007, č.j. 5 Afs 165/2006-133, Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. listopadu 2017, č.j. 6 Afs 8/2017-48, bod [55], Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. února 2021, č.j. 7 Afs 224/2020-31, bod [15], Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. června 2021, č.j. 4 Afs 402/2020 - 63, bod [32].

¹⁹⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. října 2015, č.j. 6 Afs 78/2015-42, bod [35].

uskutečnění plnění, správcem daně. Ze skutečností, jako existence virtuálního sídla, jimiž správce daně ve zkoumaných řízeních dokládal důvodnost pochybností¹⁹⁶ jsem nabyl silné pochyby o tom, zda správce daně, potažmo i české správní soudnictví jako takové akceptováním jeho závěrů, vnímají rozdíl mezi kauzalitou a korelací skutečností. Jejich vzájemné odlišení, jak ilustruje na svém blogu Karel Janeček,¹⁹⁷ je přitom velice důležité.

Korelace dvou skutečností jednoduše znamená, že jsou tyto dvě skutečnosti ve svém výskytu jistým způsobem svázané. Montag¹⁹⁸ korelaci dvou proměnných ilustroval na příkladu odchylky počtu krádeží mědi, resp. výše škody těmito krádežemi způsobené a cen mědi na mezinárodní burze: „Korelace znamená, že se dvě proměnné pohybují podobně. Kupříkladu ceny mědi a krádeže jsou skorelovány, neboť v měsících vyššími cenami je obvykle i více krádeží.“. Dvě proměnné však mohou být takto „svázané“ i bez kauzálního vztahu, tedy aniž by jedna měla reálný vliv na druhou. Jejich provázanost může být způsobena náhodou nebo například tím, že obě skutečnosti jsou ve skutečnosti ovlivněny třetí skutečností, která nemusí být zjevná. Proto není možné zpozorovat propojenost dvou skutečností, a (byť implicitně) z ní dovodit vzájemný kauzální vztah, a následně tím odůvodňovat zákonem upravený postup.

Vrátím-li se k případu virtuálního sídla, jako uznávaného¹⁹⁹ zdroje pochybností, tak je zřejmé, že správce daně dovozuje kauzální vztah mezi existencí virtuálního sídla a pravděpodobností budoucího doměření daně. Nikde však není žádná zmínka o tom proč či jak k těmto závěrům správce daně došel. Je možné, že společnosti sídlící na virtuálním sídle mají výrazně větší šanci neplnění povinností vůči správci daně. Je ovšem také možné, že tomu tak není. Z pohledu logického hodnocení souvislostí je představitelné, že podvodně se chovající subjekty budou využívat k zapsání sídla adresu na které se nemusí vyskytovat vůbec, protože to snižuje jejich následnou možnost dopadení. I takový závěr však může být „falešně“ kauzální. Nikde není zkoumáno, zda pro takovou úvahu to neexistuje jiné „vedlejší“ vysvětlení, čímž ani fakticky není zkoumán kauzální vztah. Takovým vysvětlením může být například frekvence daňových kontrol u subjektů sídlících na takových adresách. Daňové kontroly neprobíhají pravidelně u

¹⁹⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. února 2023, č.j. 8 Afs 345/2021 - 47, bod [30].

¹⁹⁷ Karel Janeček. Kauzalita vs korelace: Pozor na Covid modely [online] (2021. Dostupné z: <https://web.archive.org/web/20240327142525/https://blog.aktualne.cz/blogy/karel-janecek.php?itemid=39341#>).

¹⁹⁸ Montag, J., 2020. *Lineární regrese 3 - Odhady kauzálních vztahu*. Právnická fakulta UK. Statistika pro právníky.

¹⁹⁹ Nověji například Nejvyšší správní soud ze dne 7. května 2020, č.j. 1 Afs 400/2019-26, bod [27].

každého subjektu, ale většinou namátkově. Aby správci daně pochybnosti o plnění mohly vůbec vzniknout²⁰⁰, musí nejdříve on sám vyvinout určitou míru vyhledávací činnosti, kterou například ověří počet zaměstnanců daňového subjektu. Vyhledávací činnost pak jednoznačně neprovádí vždy a u všech subjektů.²⁰¹

Žádná metodika pro namátkové kontroly stejně jako metodika ke kontrolním hlášením není veřejně dostupná, takže nelze ověřit, zda jsou namátkové kontroly zaměřené na subjekty opravdu náhodně, nebo zda je pro výběr kontrolovaného subjektu existence virtuálního sídla relevantní. Pokud tedy správce daně označuje existenci virtuálního sídla za atypický znak schopný vyvolat pochybnost o uskutečnění plnění, tak je nutné bezpodmínečně trvat na důsledném odůvodnění toho proč tomu tak činí. V opačném případě bychom rovnou měli trvat na zákonném zákazu používání webového prohlížeče Internet Explorer, neboť jeho oblíbenost je spojená s počtem vražd.²⁰²

Domnívám se proto že skutečnosti zakládající pochybnost by měly mít vždy konkrétní vypovídající vztah k uskutečnění plnění. Nemá-li skutečnosti k prokázání nebo vyvrácení určité skutečnosti vypovídající hodnotu, tak by neměla takovým způsobem v odůvodnění používána, a to ani pouze jako podpůrná vůči jiným skutečnostem. Jistě, v obraně proti jejímu používání lze vždy prohlásit, že daná, subjektem rozporovaná skutečnost nebyla tou rozhodující, a že závěr správce daně by obstál i bez ní.²⁰³ Pokud však daná skutečnost nemá žádnou vypovídající hodnotu vůči reálnému uskutečnění a i přesto je správcem daně používána společně s dalšími, podobně relevantními, skutečnostmi k prokázání pochybností o uskutečnění plnění, tak vyvstává otázka, zda je po správci daně opravdu požadováno aby postupoval dle ustanovení o dokazování v daňovém řádu,²⁰⁴ nebo zda je tento požadavek redukován na povinnost

²⁰⁰ Vyjma situací, kdy nesrovnalosti vychází z kontrolních hlášení. Pro ně sice není veřejně dostupná metodika, ale z jeho existence a praxe zahajování postupu k odstranění pochybností a daňových kontrol je očekávatelné, že nesrovnalosti mezi kontrolními hlášeními subjektů budou zkoumány automatizovaným způsobem, tedy nikoliv namátkou, ale kompletně.

²⁰¹ To je zjevné například z námítky stěžovatelky o legitimním očekávání založeném absencí kontroly pro předcházející období ve kterém postupovala shodným způsobem, viz Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. srpna 2023, č.j. 10 Afs 12/2021 - 75, bod [32].

²⁰² *Murder Rate vs. Internet Explorer*. | *ECON 439: Public Policy Analysis* (23. března 2024).

²⁰³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. února 2020, č.j. 8 Afs 14/2018 - 81, bod [16].

²⁰⁴ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 92 odst. 5, písm. c).

vykreslení daňového subjektu v negativním světle, aby soudce dospěl k závěru, že si není 100% jistý důvěryhodností určitého daňového subjektu.

6.2 VZTAH DAŇOVÉ NEUTRALITY A POCHYBNOSTÍ O USKUTEČNĚNÍ

Nakolik je daňové řízení ovládáno, v této práci často zmiňovanou, zásadou volného hodnocení důkazů, která brání *a priori* určování průkazní hodnoty důkazních prostředků, tak se shodně s doktorem Moravcem²⁰⁵ domnívám, že ke zpochybnění deklarovaného plnění by zásadně nemělo docházet, pokud není zároveň narušena neutralita daně. Zásadu neutrality daně, jako jednu ze základních zásad celého systému DPH, nelze ignorovat, ale je nutno ji v jakékoliv fázi řízení brát v potaz. Soudní dvůr se k otázce neuznání nároku na odpočet z pohledu daňové neutrality vyjádřil v případě *Amper metal*.²⁰⁶ Skutkově šlo o případ, kdy Maďarský správce daně odmítnul uznat nárok na odpočet společnost Amper metal za reklamu, protože dle jeho názoru byla cenově nadhodnocená a nepřinesla společnosti odpovídající protiplnění. Soudní dvůr k tomu však uvedl: „*Okolnost, že nedošlo ke zvýšení obrátu osoby povinné k dani, nemůže mít v rámci tohoto posouzení vliv na uplatnění nároku na odpočet daně. Jak totiž bylo připomenuto v bodě 23 tohoto rozsudku, společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH.*“

Přiznání a odvedení daně by proto mělo být považováno za velice silný důkaz k otázce uskutečnění zdanitelného plnění, a to bez ohledu na další skutečnosti. Byť je tento můj názor pravděpodobně spíše ojedinělý a NSS uznává i zpochybnění uskutečnění plnění správcem daně, které narušení daňové neutrality neobsahuje.²⁰⁷ Správce daně by neměl zapomínat, že podezření o výrazném nadhodnocení, nebo nedostatečném personálním a materiálním zázemí nemají vypovídající hodnotu k uskutečnění plnění, a naopak jsou častým znakem řetězových a kolotočových podvodů na dani. Měl by proto využívat odpovídajících institutů k odmítání nároku na odpočet a nesnažit se zlehčovat si práci tím, že zpochybní rozsah či deklarovaného dodavatele, čímž přenese důkazní břemeno na daňový subjekt. Pokud má podezření, že došlo k podvodnému jednání v laickém slova smyslu, tak má zkoumat existenci daňového podvodu, a nárok odepřít. Pokud však správce daně zakládá své pochybnosti na skutečnostech, z nichž

²⁰⁵ Osobní konzultace problematiky dokazování v daňovém řízení s JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.

²⁰⁶ Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 25. listopadu 2021 *Amper metal*, č.j. C-334/20, bod [35].

²⁰⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. ledna 2024, č.j. 7 Afs 296/2022 - 53, bod [20].

žádná nemá vypovídající hodnotu k uskutečnění plnění, jde dle mého názoru o nepřijatelnou praxi a soudy by na pochybnosti o deklarovaném dodavateli a rozsahu plnění měly nahlížet výrazně restriktivněji v případech, kdy k narušení daňové neutrality mezi přímým dodavatelem a odběratelem nedošlo.

6.3 UNIVERZALITA INDICIÍ V PODÁNÍ PRAXE SPRÁVCE DANĚ. OPRAVDU BY MĚL ÚČEL SVĚTIT PROSTŘEDKY?

Další skutečností, která poukazuje na účelový způsob používání skutečností zakládajících pochybnosti u správce daně je časté používání shodných skutečností jako podkladu pro zcela protichůdné právní názory. Praktickou podobností různých druhů podvodného jednání jsem se zabýval výše v kapitole 4 o neslučitelnosti závěrů o nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet se závěry o podvodu na DPH. I přes tuto praktickou podobnost jsou tyto dva právní závěry setrvale označovány jako neslučitelné, neboť ta v nich shledává zásadní rozdíl. Správce daně však často podkládá své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, jak je deklarováno, skutečnostmi, které často používá i pro podložení závěrů vědomostního testu o zapojení subjektu do podvodného řetězce. Domnívám se, že taková praxe by neměla být Nejvyšším správním soudem schvalována, jak je tomu činěno v tuto chvíli pod pokličkou volného hodnocení důkazů.

Je pravdou, že interpretace zjištěných skutečností je značně závislá na kontextu. V systému volného hodnocení důkazů není a ani nemůže být pevně a přesně stanoveno, jak má který konkrétní důkaz být pokaždé hodnocen. Každý skutečnost může být v rámci dokazování v jednom ze tří stavů na základě provedeného dokazování. Buď je prokázána, není prokázána, nebo je prokázáno, že skutečnost nenastala. Stejně tak existují i tři druhy důkazů z pohledu jejich funkce. Důkaz sloužící k prokázání uskutečnění, důkaz sloužící k vyvrácení uskutečnění – protidůkaz, a důkaz vyvracející uskutečnění – důkaz o opaku. V případě problematiky dokazování v daňovém řízení z pohledu důkazního břemene bude protidůkazem právě pochybnost o uskutečnění plnění jak je tvrzeno. Pochybnost jako taková narušuje výpovědní hodnotu účetnictví předloženého k prokázání uskutečnění. Neříká, jak přesně se plnění (ne)uskutečnilo, ale z hlediska prokázání uskutečnění je možné konkrétní pochybnosti jako protidůkazu přiřadit negativní důkazní hodnotu. K vyvrácení pak slouží důkaz o opaku, který

výslovně říká, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, protože sám prokazuje, že plnění proběhlo jiným způsobem nebo neproběhlo vůbec. Důkazem o opaku může být například výpověď jednatele jiné společnosti, který osvědčí, že zboží dodal právě on.

Největším rozdílem volného hodnocení důkazů oproti legální teorii důkazní je absence pevné hierarchie důkazů a tím i tzv. koruny důkazní.²⁰⁸ Existence důkazní koruny totiž neumožňuje brát při dokazování v úvahu širší kontext a je namísto toho zaměřena na získání konkrétního ničím nezpochybnitelného důkazu. Namísto toho sílu důkazního prostředku určuje právě správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Je tak možné, aby v souvislostech posoudil jednu skutečnost jako mající silnou průkazní hodnotu, ať již pozitivní či negativní, a podruhé jí stanovil průkazní hodnotu slabou. Nedává však smysl, aby správce daně skutečnost jednou použil jako protidůkaz, tedy jako skutečnost s negativní důkazní hodnotou vůči uskutečnění, a podruhé tuto skutečnost přesunul přes pomyslnou nulu na ose důkazní hodnoty do silně pozitivně důkazní hodnoty a použil jej k prokazování existence daňového podvodu.

Zároveň ani nejde o nijak ojedinělou praxi správce daně, kdy by používal jenom jednu specifickou pochybnost jak u neuznávání, tak u odpírání nároku na odpočet DPH. Správce daně pravidelně uvádí jako podpůrné skutečnosti k jeho pochybám mimo jiné absenci personálního zázemí²⁰⁹ daňového subjektu, sídlo na virtuální adrese a absenci webových stránek.²¹⁰

Tyto skutečnosti jsou zároveň používány²¹¹ pro prokazování daňových podvodů, NSS se k nim vyjádřil i souhrnně²¹²: „*Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat [...] okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu...*“. Sice

²⁰⁸ *corona probationum*

²⁰⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. ledna 2024, č.j. 7 Afs 296/2022 - 53, bod [20] Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. února 2022 *KOLASOL*, č.j. 4 Afs 89/2021 - 74, bod [55], či Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. září 2023 *KOLASOL 2*, č.j. 8 Afs 22/2022-92, bod [28].

²¹⁰ Obě Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 7. května 2020, č.j. 1 Afs 400/2019 - 26, bod [27].

²¹¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. září 2023, č.j. 10 Afs 179/2021-90, bod [45].

²¹² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. srpna 2020, č.j. 1 Afs 304/2019 - 33, bod [33].

upozorňuje, že samostatně závěr o daňovém podvodu neprokazují, avšak v souhrnném hodnocení podvod prokázat mohou, což jim přičítá určitou míru pozitivní důkazní hodnoty vůči samotnému uskutečnění.

Z pohledu jednotlivých skutečností způsobilých zapříčinit pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění pak platí stejné poučky jako pro důkazní prostředky obecně, tedy že jsou omezené pouze svojí vypovídající hodnotou. Z jejich výčtu je zřejmé, že správce daně jejich vypovídající hodnotu často dovozuje v souvislostech za pomoci volného hodnocení důkazů, neboť velká část jimi nejčastěji zmiňovaných skutečností by samostatně obstát nemohla.

7 VYBRANÉ SKUTEČNOSTI SCHOPNÉ ZALOŽIT POCHYBNOSTI

7.1 NEKONTAKTNOST DODAVATELE

Hlavním cílem prověřování vedeného ze strany správce daně je zajištění daňové neutrality, což v praxi znamená předcházení daňovým únikům. Z toho pohledu je pak očekávatelné, že nemožnost ověření uskutečnění plnění u dodavatele, který je pro správce daně nekontaktní a zároveň plnění vůbec nepřiznal nebo jej přiznal bez odvedení příslušné daně, vzbudí u správce daně pochybnosti o uskutečnění plnění. Ostatně co více by mělo založit pochybnost o uskutečnění plnění než to, že je subjekt nekontaktní. Právě nekontaktnost dodavatele provázela více než polovinu mnou zkoumaných rozsudků. Ne vždy je nekontaktností myšleno to samé. V užším smyslu je nekontaktnost jen a pouze nemožnost správce daně získávat od daňového subjektu informace v době jeho následné vyhledávací a ověřovací činnosti. Nekontaktnost v širším smyslu pak má vztah i vůči zkoumanému období. Ten se projeví tím, že k nemožnosti správce daně získávat informace od daňového subjektu nedojde až při jeho *ex post* zkoumání, ale již u povinností subjektu v daném historickém období. Nejčastějšími dvěma příklady bude buď úplné nepodávání daňových přiznání a kontrolních hlášení za období ve kterém se zkoumané zdanitelné plnění nachází, nebo její přiznání bez následného odvedení.

Judikatura NSS v otázce výpovědní hodnoty nekontaktnosti dodavatele pro zpochybnění nároku na odpočet DPH není zcela jednoznačná, jelikož v některých případech se k ní vyjadřuje jako o skutečnosti samostatně postačující,²¹³ zatímco v jiných ji označuje skutečnost, která

²¹³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. května 2022, č.j. 9 Afs 295/2020 - 57, bod [23].

sama o sobě ani v širším pojetí nemůže vést k důvodným pochybnostem²¹⁴ správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. I tak se shoduje v tom, že nekontaktnost musí mít konkrétní vztah ke správcem daně posuzovanému zdaňovacímu období. Na to upozornil desátý senát NSS, když nepřijal jako skutečnost odůvodňující pochybnost správce daně nekontaktnost dodavatele a zrušení jeho registrace k DPH.²¹⁵ V daném případě byla registrace k DPH zrušena více než dva roky po prověřovaných zdaňovacích obdobích.

Pravděpodobně i kvůli ne zcela jednotné praxi posuzování výpovědní hodnoty nekontaktnosti dodavatele je možné pozorovat postup správce daně, který nedovedu označit jinak než sugestivní rozmnožování pochybností. Tím se správce daně snaží navodit zdání uceleného řetězce skutečností tím, že nekontaktnost dodavatele rozdělí na několik samostatných důvodů, přičemž absence kteréhokoliv z nich by nekontaktnost dodavatele vylučovala. Jako názorná ukázka může posloužit rozsudek Nejvyššího správního soudu²¹⁶ „*Správní orgány zejména prokázaly pochyby ohledně průběhu obchodních transakcí ... zejména nebylo možno stěžovatelem uplatněná přijatá plnění ověřit u deklarovaného dodavatele DEVORSUM, u kterého bylo zjištěno, že má pouze virtuální sídlo, se správcem daně nekomunikuje a neplní své daňové povinnosti.*“ Na první pohled správce daně prezentoval čtyři pochybnosti, které v souhrnu prokazovaly důvodnost jeho pochybností. Při bližším zkoumání však vychází najevo, že ve skutečnosti jde pouze o nekontaktnost v širším smyslu a umístění sídla ne virtuální adrese. Nekontaktnost v širším smyslu byla jedním z rozsudků²¹⁴ označena jako samostatně nepostačující ke zpochybnění a existence virtuálního sídla má pro změnu nulovou vypovídající hodnotu vůči uskutečnění jakéhokoliv plnění (blíže viz kapitola 577.2 o virtuálním sídle).

7.1.1 Kladení nekontaktnosti k tíži dodavatele

Daňové subjekty před NSS nezřídka namítají, že je jim nekontaktnost dodavatele přičítána k tíži. To je dle jejich názoru v rozporu s rozsudkem NSS,²¹⁷ který s odkazem na nález

²¹⁴ Například Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. listopadu 2014, č.j. 1 Afs 120/2014 - 34 „[J]e třeba korigovat závěry krajského soudu, že nekontaktnost a neplnění daňové povinnosti dodavatelem jsou samy o sobě důvody vedoucími k pochybnostem správce daně o reálném provedení celé obchodní transakce.“

²¹⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. února 2022, č.j. 10 Afs 212/2020 - 78, bod [44].

²¹⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 24. března 2022, č.j. 4 Afs 317/2021 - 43, bod [40].

²¹⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. dubna 2005, č.j. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS.

Ústavního soudu²¹⁸ konstatoval „nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ Dále pak neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu nekontaktního dodavatele v širším smyslu považují za rozporné s rozsudkem,²¹⁹ který uvádí „[s]těžovatel nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost svého dodavatele či za to, že jeho dodavatel neplní své povinnosti.“

Nejvyšší správní soud proti takovým námitkám uvádí, že²²⁰ „[N]ekontaktnost dodavatele není žalobkyni kladena k tíži, v daném ohledu její pozici nezhoršuje ani nijak nevylepší.“ a zároveň poukazuje²²¹ na to, že není-li „... možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici sám.“ Proti argumentu daňových subjektů tím staví svůj názor, že nekontaktnost dodavatele pouze zakládá nemožnost použít důkazní prostředky dodavatele k prokázání uskutečnění, nikoliv že by nekontaktnost dodavatele v širším smyslu byla hodnocena proti daňovým subjektem předloženým důkazním prostředkům po aktivaci jeho sekundárního důkazního břemene. V tom lze s Nejvyšším správním soudem souhlasit. Striktně vzato je totiž daňovému subjektu přičítáno k tíže, že neunesl vlastní sekundární důkazní břemeno a neprokával uskutečnění zdanitelného plnění, jak tvrdil.²²² Nesmíme však zapomínat, že k aktivaci tohoto sekundárního břemene v praxi dochází i právě na základě nekontaktnosti v užším smyslu.²²³ Ostatně pochyby je možné vyjádřit i o tom, zda skutečnosti týkající se dodavatele nejsou i přes výslovné vyjádření Nejvyššího správního soudu daňovým subjektům k tíži přičítány. Jeho míra důkazu je NSS totiž stanovena tak, že uskutečnění musí prokázat do takové míry, kdy nezbývají žádné důvodné pochybnosti o tom, zda se uskutečnilo

²¹⁸ Ústavní soud – Nález ze dne 24. dubna 1996, č.j. Pl. ÚS 38/95.

²¹⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. září 2014, č.j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod [48].

²²⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. června 2022, č.j. 8 Afs 204/2020-35, bod [29].

²²¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. května 2015, č.j. 9 Afs 181/2014-34, bod [33].

²²² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. září 2014, č.j. 9 Afs 57/2013 - 37 *Nekontaktnost dodavatele tak nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemena.*

²²³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. května 2022, č.j. 9 Afs 295/2020 - 57, bod [19].

jak daňový subjekt tvrdí. Příkladem může být relativně nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu.²²⁴ V něm totiž NSS jednoznačně poměřoval prokázání uskutečnění plnění právě se správcem daně vyjádřenými pochybnostmi, které mimo jiné obsahovaly skutečnosti týkající se dodavatele daňového subjektu. Stejně pak i nedávný rozsudek²²⁵ Lze předpokládat že jde o obecný postup, jelikož v rozsudcích, kde NSS uvádí, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění pak je očekávatelné, že Nejvyšší správní soud případy posuzuje v souladu se sbírkovým rozsudkem²²⁶ stanovující prokázání uskutečnění při absenci „*vážných pochybností*“. To vytváří pochybnosti o tom proti čemu přesně uskutečnění plnění NSS komparuje, pokud to není proti skutečností, které se týkají i jiných subjektů.

Argumentační linie o nezměněném postavení daňového subjektu s ohledem na nekontaktnost jeho dodavatele v užším smyslu mi přijde přinejmenším zvláštní. Je bezesporu, že pro daňový subjekt není bez významu, zda ho tíží primární, či sekundární důkazní břemeno k prokazování tvrzených skutečností. Dokonce má aktivace jeho sekundárního důkazního břemene významný negativní dopad na jeho postavení (blíže viz kapitola 5.4). Praxe Nejvyššího správního soudu se mi jeví jako snaha o hledání řešení, kdy se vlk nažere, ale ovce zůstane celá. Dle mého názoru si je plně vědom existující judikatury, která zakazuje přičítání neplnění povinností jinými subjekty k tíži kontrolovaného subjektu, a přitom zároveň cítí potřebu uznat nekontaktnost dodavatele v širším smyslu jako důvodnou pochybnost. Zároveň se však z nějakého důvodu, pravděpodobně i z důvodu prodloužení řízení o dalších několik let, snaží vyhnout předložení takovýchto otázek k posouzení rozšířenému senátu za účelem změny názoru dle soudního řádu správního.²²⁷

Na tendenci vyhýbat se posuzování rozšířeným senátem poukazuje například poměr případů rozhodnutých Nejvyšším správním soudem v letech 2020 až 2023. V těchto letech je dle

²²⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. května 2022, č.j. 1 Afs 483/2019 - 68, bod [26].

²²⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. května 2023, č.j. 9 Afs 67/2021 - 51, bod [37] „*Skutečnost, že jednatelé deklarovaných dodavatelů jednoznačně uvedli, že za ně pan X jednal a vše zařizoval, podle Nejvyššího správního soudu neprokazuje, že se tak opravdu dělo a deklarované opravy fakticky byly provedeny, navíc těmito společnostmi, existují-li další pochybnosti ohledně samotných oprav i dodavatelů.*“

²²⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. ledna 2020, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod [39].

²²⁷ Zákon č. 150/2002 Sb. *soudní řád správní*, § 17.

vyhledávače správních rozhodnutí pod rejstříkovou značkou evidováno 2339 rozsudků tříčlenných senátů ve věcech žalob proti rozhodnutí. Ve stejném období bylo rozšířenému senátu postoupeno pouze 17 případů pod rejstříkovou značkou Afs. To odpovídá frekvenci výskytu 7 %. Pro srovnání z těchto 2339 rozsudků přibližně 30 % ruší prvoinstanční rozhodnutí. Nakolik je očekávatelné, že chybovost vyšších soudů bude při jejich rozhodování nižší, tak téměř 43násobný rozdíl 7 % a 30 % je extrémní. To by značilo, že rozhodování Nejvyššího správního soudu je *de facto* bezchybné, což rozhodně není, jak dokládá přibližně 6% úspěšnost ústavních stížností.²²⁸

Z pohledu *de lege ferenda* se domnívám, že nekontaktnost dodavatele spojená s neodvedením nebo nepřiznáním daně by měla být použitelná jako skutečnost zakládající pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud totiž nemá nepřiznání nebo neodvedení DPH konkrétní relevanci vůči uskutečnění zdanitelného plnění, tak by jí neměla žádná skutečnost a správce daně by efektivně neměl žádný způsob, jak uskutečnění plnění zpochybnit. Nosný znak však vidím právě v narušení daňové neutrality, nikoliv v nekontaktnosti v užším smyslu. Současně však nesouhlasím s názorem Nejvyššího správního soudu o tom, že by zpochybnění plnění na základě nekontaktnosti dodavatele, v užším či širším smyslu, nemělo negativní vliv na postavení daňového subjektu. Myslím, že je naopak nutné nesnažit se kroužit kolem problému a rádně se vypořádat s judikaturou NSS prohlašující, že daňovému subjektu nemůže být přičítáno k tíži neplnění povinností jeho dodavatele. Skutečnosti svědčící narušení daňové neutrality jsou totiž skutečnostmi, které objektivně vyvolávají pochybnosti o tom, zda se plnění opravdu uskutečnilo, jak tvrdí subjekt a zda naopak nejde o snahu vylákání daňové výhody. Neříkám, že by samotné narušení daňové neutrality mělo postačovat ke zpochybnění uskutečnění plnění. Ani samotná chybějící daň nepostačuje k prokázání daňového podvodu.²²⁹ Mělo by to být právě narušení daňové neutrality, ze kterého správce daně vychází, nikoliv nekontaktnost dodavatele v užším smyslu, jak je používána dnes. Ta má stejně jako mnohé další skutečnosti, které v této práci zmiňuji, pouze minimální, ne-li nulovou, vypovídající hodnotu vůči faktickému uskutečnění plnění, jak je tvrzeno daňovým subjektem.

²²⁸ LICHOVNÍK, Judr. Tomáš, 20. července 2017. Aktuální rozhodování Ústavního soudu. *Právní prostor*.

²²⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. listopadu 2023, č.j. 10 Afs 339/2021 - 53, § 47.

7.2 VIRTUÁLNÍ SÍDLO SPOLEČNOSTI

Z historického pohledu je povinnost fyzického sídla společnosti pochopitelná. Bez provozovny nemohly subjekty *de facto* existovat. Pokud chtěl někdo obchodovat, musel být i kontaktovatelný. I kdyby historicky subjekt, například v 70. až 90. letech náhodou nepotřeboval provozovnu jako místo, kde může služby trvale nabízet, tak potřeboval místo pro telefonické spojení, které v dané době bylo povětšinou pevného rázu. Stejně tak z pohledu kontroly a komunikace se státem musel subjekt mít místo, kam mu mohl orgán veřejné moci doručovat písemnosti. Díky rozvoji internetu a dalších technologií však tato potřeba založená praxí pozbývá své nezbytnosti. Subjekty nepotřebují kamennou provozovnu, aby mohli efektivně nabízet služby (dnes internetový gigant Alza.cz a.s. založil v začátcích své podnikání právě na absenci kamenné prodejny), kontaktně subjekty mohou být dostupné doslova odkudkoliv (jak ukázala pandemie Covid-19) a písemnosti od orgánů veřejné moci jsou subjektům doručovány primárně do jejich povinně zřízených²³⁰ datových schránek²³¹.

Pro zřízení virtuálního sídla stojí i skutečnost, že ke zřízení sídla společnosti v nájemním bytě je nutný souhlas jeho pronajímatele²³². Je přitom očekávatelné, že právě v místě bydliště by si subjekt sídlo zřídil, pokud by nepotřeboval pro svou práci kancelářské nebo prodejní prostory, protože pronájem jakýchkoliv dalších prostorů přináší zvýšené náklady v řádech desetitisíců měsíčně. Umístění sídla na adresu virtuálního sídla oproti tomu stojí méně než 1 000 Kč měsíčně²³³ a obsahuje i možnost krátkodobého pronájmu zasedacích místností v případě potřeby subjektů. Sám NSS se v tomto ohledu, byť podmíněně, konstatoval²³⁴ „*Využijí-li tyto podnikatelé pro účely zápisu ve veřejných rejstřících službu tzv. office house, tedy virtuální sídlo, která mimo pronájem sídla společnosti může nabízet i řadu dalších služeb (od přebírání pošty po kompletní účetní a právní servis), neshledává Nejvyšší správní soud tuto skutečnost nijak problematickou...“*.

Troufám si tvrdit, že požadavek konkrétní adresy sídla je reliktem doby minulé a postup, kdy jsou pochybnosti správce daně zakládány či podporovány existencí virtuálního sídla není

²³⁰ § 4, § 5 zákona č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

²³¹ Zákon č. 500/2004 Sb. *Správní řád*, § 19 odst. 1, Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 42.

²³² Zákon č. 455/1991 Sb. *o živnostenském podnikání*, § 46 odst. 1 písm. f).

²³³ Arsyline.cz. Ceník poskytnutí virtuálního sídla [online] (23. března 2024. Dostupné z: <https://www.profispolocnosti.cz/cs/cenik/cenik-poskytnuti-virtualniho-sidla/a-1740/#>).

²³⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. srpna 2018, č.j. 9 Afs 216/2018 - 47, bod [34].

odpovídající. Tomu nasvědčuje i velké množství společností sídlících na virtuálním sídle v České republice. Ke konci roku 2022 to byla, dle analytičky společnosti Dun & Bradstreet Petry Štěpánové každá čtvrtá²³⁵ společnost, takže jde zjevně o běžnou praxi podnikatelů.

Je pravdou, že existence provozovny může subjektu pomoci v prokazování jeho faktické ekonomické činnosti. K ničemu jinému však není způsobilá. Dle mého názoru nemá žádnou vypovídající hodnotu ani pro prokazování uskutečnění plnění. Je pravdou, že poměr společností označených jako nespolehlivých plátců²³⁶ je mezi společnostmi sídlícími na těchto adresách výrazně vyšší. Absence reálné provozovny je i často označována jako jeden z podkladů pro odepření nároku na odpočet DPH a stejně tak je úspěšně používána²³⁷ k podpoře pochybností správce daně o uskutečnění plnění.

7.3 SKUTEČNOSTI ZJIŠTĚNÉ V TRESTNÍM ŘÍZENÍ

Daňový řád umožňuje jako důkazní prostředky použít i podklady, které nezískal správce daně vlastní činností, ale byly získány jinými orgány veřejné moci.²³⁸ Z pohledu listinných důkazů nejde o žádnou významnou komplikaci. Jejich použití však může být problematické při převzetí svědeckých výpovědí z pohledu zachování práv daňového subjektu. Ten totiž má právo být přítomen výslechu svědka a „[K]lást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností.“²³⁹ a pokud je v daňovém řízení použita pouze listina zachycující takový výslech, tak je tím efektivně o právo klást otázky svědkovi zkrácen.

K problematice používání listin zachycujících výpověď v rámci trestního řízení pro řízení daňové se obecně Nejvyšší správní soud vyjádřil ve sbírkovém rozsudku *EURO PRIM*,²⁴⁰ kde vymezil tři, konstantní judikaturou respektované, základní podmínky pro jejich použití v daňovém řízení „V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení...

²³⁵ Radio Prague International. Přes sedm tisíc firem na jedné adrese. V Česku přibývá podnikatelů s virtuálním sídlem [online] (2022. Dostupné z: <https://cesky.radio.cz/pres-sedm-tisic-firem-na-jedne-adrese-v-cesku-pribyva-podnikatelu-s-virtualnim-8763827#>).

²³⁶ Ibid.

²³⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. února 2023, č.j. 8 Afs 345/2021 - 47, bod [30], Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. května 2022, č.j. 1 Afs 483/2019 - 68, vycházející z pochyb vyjádřených v rozsudku 31 Af 80/2017.

²³⁸ *Daňový řád*, § 93 odst. 2.

²³⁹ *Daňový řád*, § 96 odst. 5.

²⁴⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. ledna 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořizeny v souladu se zákonem ... a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem ... Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“ Citovaná první podmínka slouží především k tomu, aby se správce daně nesnažil vyhnout pokládání otázek ze strany daňového subjektu v daňovém řízení. Zároveň NSS upozornil, že správce daně musí na žádost daňového subjektu umožnit výslech takového svědka i v daňovém řízení, pokud nejde o zjevně neúčelný či nemožný postup. Tento požadavek dnes není nutné dovozovat z tohoto rozsudku, protože se projevuje v později vydaném daňovém řádu v § 93 odst. 3.

Na závěry tohoto rozsudku navazuje právní věta dalšího sbírkového rozsudku NSS,²⁴¹ který se zabýval schopností takto získaných důkazů prokázat pochybnosti správce daně. V ní Nejvyšší správní soud upozorňuje, že použití listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení bez opakování výpovědi v daňovém řízení *„je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.“*

Správce daně teoreticky může jako důkazní prostředky použít i skutečnosti z jiných řízení. Detaily jejich používání v rozhodovací praxi NSS se nezabývám, protože snaha o použití důkazních prostředků z jiných řízení není při posuzování nároku na odpočet DPH tak častá, a zároveň v jiných řízeních není otázka použitelnosti tak jednoznačná jako u řízení trestního. U listin získaných v přestupkových řízeních s odkazem na subsidiární aplikaci § 137 správního řádu konstatoval²⁴² nemožnost jejich použití jako důkazního prostředku v daňovém řízení, jen aby později prohlásil,²⁴³ že takové závěry nelze *„bez dalšího aplikovat i na soudní přezkum rozhodnutí vydaných v ostatních typech správních řízení.“* Vyřešení tohoto rozporu rozhodnutí je dle mého názoru příkladnou ukázkou snahy NSS vyhýbat se rozhodování v rozšířeném senátu, o které pojednávám v kapitole 7.1.1.

²⁴¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. července 2009, č.j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS.

²⁴² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2010, č.j. 1 As 34/2010 - 73.

²⁴³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. prosince 2015, č.j. 4 As 132/2015 - 102, bod [80].

7.4 PERSONÁLNÍ ZÁZEMÍ DAŇOVÉHO SUBJEKTU

Jednou, z mého pohledu zvláštní, skutečností, kterou bývají pochybnosti správce daně podkládány je absence zaměstnanců, kterou si správce daně ověřuje na základě dotazu na správu sociálního zabezpečení. Správce daně z absence zaměstnanců dovozuje nedostatečné personální zázemí daňového subjektu, a z této absence dále neschopnost poskytnout určité zdanitelné plnění. Tak postupoval například v případě rozsudku *KOLASOL*²⁴⁴ „Z předmětného zjištění pak vyvstala pochybnost o faktické způsobilosti dodavatelů stěžovatelky předmětná zdanitelná plnění poskytnout. Společnosti Luck Ever, Kopacil a Wortex, respektive ani sama stěžovatelka, totiž neměly v rozhodné době dostatek zaměstnanců k uskutečnění plnění v hodnotě několika milionů korun. Odpočet DPH nárokováný stěžovatelkou v předmětných zdaňovacích obdobích tak nebyl uznán zejména z důvodu existence pochybností o faktické možnosti dodavatelů stěžovatelky poskytnout zdanitelné plnění s ohledem na jejich nedostatečné personální kapacity. ...“

Dle mého názoru tím správce daně používá indicii, která ne že by nemohla mít vypovídající hodnotu, ale je jednoznačně založena na chybné úvaze. Absence zaměstnanců²⁴⁵ nutně neznamená absenci pracovníků. Výkon práce v zaměstnaneckém poměru je pouze jedním z pracovněprávních vztahů. Často je takový poměr založen i dohodami o provedení práce či dohodami o pracovní činnosti. Takové osoby však nebudou u správy sociálního zabezpečení evidovány jako zaměstnanci. Správci daně se pak na první pohled může jevit, že daňový subjekt nemá pracovníky, kteří by daná plnění mohli vykonat. Takový závěr je však jednoznačně chybný. Je pak otázkou, zda by skutečnost, která sice na první pohled může vyvolat zdání pochybnosti, ale má běžné vysvětlení, které v některých případech akceptuje i Nejvyšší správní

²⁴⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. února 2022 *KOLASOL*, č.j. 4 Afs 89/2021 - 74, bod [44].

²⁴⁵ Jsem si vědom, že dle znění § 3 a §6 zákoníku práce jsou zaměstnanci i osoby, které mají pracovněprávní vztah založen na jiném právním vztahu než je pracovní poměr, avšak běžně za zaměstnance bývají označovány pouze osoby v pracovním poměru a účelem této práce není rozebírat rozdíl laického a zákonného pojetí zaměstnance.

soud, měla být přípustná jako zdroj pochybností.²⁴⁶ Z momentální rozhodovací praxe však zatím vyplývá²⁴⁷ spíše přípustnost takové pochybnosti než její odmítnutí pro vadnou logiku.

7.5 VÝZNAMNÁ ZMĚNA DAŇOVÉ POVINNOSTI

Významná změna daňové tvrzené povinnosti je jedním z příkladů, které uvedl rozšířený senát v rámci svého usnesení pokládajícího základ judikatorních požadavků²⁴⁸ na výzvu k odstranění pochybností. Lze tak prohlásit, že významná změna daňové povinnosti by měla obstát i samostatně bez dalších reálných pochybností, podobně jako tomu bylo například v rozsudku NSS,²⁴⁹ kde aproboval, že k založení pochybností správce daně postačuje významná změna daňové povinnosti a existence virtuálního sídla, které má faktickou nulovou vypovídající hodnotu vůči uskutečnění zdanitelného plnění.

7.5.1 Cena plnění

S významnou změnou daňové povinnosti je velice blízce spojená pochybnost o skutečné ceně plnění, jelikož jde o pochybnosti typově shodné. Jejich rozdíl spočívá pouze v tom, zda je ovlivněno zdaňovací období jako celek, či konkrétní plnění. Správce daně může pojmout pochybnosti o tom, zda plnění s vyšší než obvyklou cenou dle jeho názoru, není fiktivním v důsledku podvodného jednání v laickém slova smyslu. Taková pochybnost je sice v rámci otázky uznání nároku na odpočet DPH výjimečná, neboť většina rozsudků NSS věnujících se možnému nadhodnocení se zabývá odepřením nároku na odpočet, nikoliv jeho neuznáním.²⁵⁰ V rozsudku *STAVITELSTVÍ MELICHAR* se ovšem NSS vyjádřil i k pochybnosti založené neobvyklou cenou plnění,²⁵¹ když přisvědčil „že obvyklá cena za fakturované práce není pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní. Pokud daňové subjekty zúčastněné na

²⁴⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 23. června 2022, č.j. 4 Afs 349/2019 - 68, bod [27] „České právo však kromě řádného pracovního poměru zná mnoho dalších forem výkonu práce, jako například dohodu o provedení práce, dohodu o pracovní činnosti či výkon práce v rámci smlouvy o dílo. Kromě těchto standardních a právem aprobovaných způsobů je obecně známou skutečností, že v České republice je poměrně rozšířený i zastřený výkon závislé práce formálně realizovaný v rámci vztahů mezi podnikateli...“

²⁴⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2013, č.j. 5 Afs 11/2013 - 63.

²⁴⁸ Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – usnesení ze dne 8. července 2008, č.j. 9 Afs 110/2007 - 102; č. 1729/2008 Sb. NSS.

²⁴⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. ledna 2015, č.j. 2 Afs 174/2014 - 27, bod [19].

²⁵⁰ Viz příloha diplomové práce

²⁵¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 2. srpna 2017 *Stavitelství Melichar*, č.j. 4 Afs 58/2017 - 78.

dotčené transakci plní své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedochází k narušení principů DPH, které by odůvodňovalo nepřiznání nároku na odpočet této daně.“ Tento závěr je shodný i se závěrem obsaženém v rozsudku Soudního dvora Evropské unie *Amper metal*,²⁵² v němž Soudní dvůr upozorňuje, že směrnice DPH neumožňuje odmítnout nárok na odpočet DPH na podkladu vyšší než obvyklé ceny plnění, není-li zároveň narušena neutralita daně.

7.6 SHRUTÍ SKUTEČNOSTÍ SCHOPNÝCH ZALOŽIT POCHYBNOSTI

Charakteristickým společným znakem výše zmíněných příkladů konkrétních pochybností, které považují v praxi správce daně a Nejvyššího správního soudu je, že nikdy nestojí samostatně a často mají spíše nižší vypovídající hodnotu o (ne)uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s ustáleným názorem Nejvyššího správního soudu o nízké míře důkazu vyžadované po správci daně pak vyplývá, že v případě posuzování skutečností schopných založit pochybnosti je předmětem posuzování především, zda je ve výzvě dostatečně konkrétně popsáno jaké pochyby správce daně nabyly a na základě jakých skutečností, než že by byla jakkoliv posuzována vypovídající hodnota samotných zjištění správce daně.

7.7 ZPŮSOB VYJÁDŘENÍ POCHYBNOSTÍ

Existence pochybností správce daně sama o sobě nezakládá možnost neuznání nároku na odpočet DPH, ale pouze značí moment řízení, kdy se unesené primární břemeno daňového subjektu mění na neunesené sekundární důkazní břemeno, což má za následek významnou proměnu procesního postavení daňového subjektu. Daňovému subjektu musí být umožněno své vlastní důkazní břemeno unést. Znemožnění unesení důkazního břemene by totiž bylo porušením zásady rovnosti zbraní vyjádřené v rozsudku Evropského soudu pro lidská práva *Metalco Bt. v. Maďarsko*.²⁵³ Z toho důvodu jsou na způsob vyjádření pochybností správcem daně kladeny jisté nároky bez jejichž naplnění nelze jeho vyjádření pochybností považovat za kvalifikované a přenášející důkazní břemeno zpět na daňový subjekt.

²⁵² Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 25. listopadu 2021 *Amper metal*, č.j. C-334/20, bod [35].

²⁵³ Evropský soud pro lidská práva – rozsudek ze dne 1. února 2011 *Metalco Bt. v. Maďarsko*, č.j. 34976/05, bod [24].

7.7.1 Výzva správce daně

§ 89 odst. 1 daňového řádu ukládá správci daně povinnost vyzvat daňový subjekt k odstranění konkrétních vzniklých pochybností. Konkrétní podobu pak upravuje § 89 odst. 2 „*Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“

Pro daňovou kontrolu takto přesný způsob vyjádření pochybností daňový řád výslovně nestanovuje, ale na základě práva daňového subjektu tyto pochybnosti vyvracet²⁵⁴ lze analogicky dovozovat totožný požadavek na způsob vyjádření pochybností jako u postupu k odstranění pochybností.

Právě požadavek konkrétních pochybností a jejich konkrétního vyjádření se v aplikační praxi ukázal jako problematický. Zákon o správě daní a poplatků totiž neobsahoval výslovný požadavek o konkrétních pochybnostech.²⁵⁵ To vedlo k praxi, kdy výzvy neobsahovaly žádné informace o obsahu pochybností správce daně. Příkladem rozsudek Nejvyššího správního soudu²⁵⁶ „*Po přezkoumání Vašeho přiznání k dani z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 2000 se ukázalo, že je třeba, abyste odpověděl (a-i) – prokázal (a-i), jak je níže uvedeno: Vzhledem k vzniklým pochybnostem o ř. 14, 15, 18, 19, 20, 35, 36, 37, 38, 51, 52, 54 předložte prosím záznamní povinnost k DPH spolu se všemi prvotními doklady, na jejichž základě bylo daňové přiznání zpracováno. Dále předložte peněžní deník.*“ NSS konstatoval, že výzva k prokázání skutečností musí dostát požadavkům „*...jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti...*“ a pouhý odkaz. Dnešní podoba daňového řádu už požadavek konkrétních pochybností obsahuje, avšak zmíněný rozsudek je i dnes relevantní, přibližuje konkrétní požadavky na podobu výzvy správce daně určením, že nepostačuje odkázat na skutečnosti o kterých vznikla pochybnost, ale správce daně musí jasným způsobem i své pochybnosti odůvodnit, resp. sdělit v čem přesně spočívají a z jakých skutečností vychází. Daňový řád ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ovšem neukládají žádné reálné požadavky na kvalitu ve výzvě vyjádřených skutečností, u nichž lze odkázat na konstatování o postačující nízké míře pravděpodobnosti, blíže rozebrané v kapitole 5.4 o nízké míře důkazu správce daně.

²⁵⁴ *Daňový řád*, § 86 odst. 2, písm. c).

²⁵⁵ zákon č. 337/1992 Sb. *o správě daní a poplatků*, § 43 odst. 1.

²⁵⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. října 2008, č.j. 9 Afs 110/2007 - 113.

Tomu odpovídá i následná aplikační praxe. V rozsudcích, v nichž Nejvyšší správní soud posuzoval zákonnost výzvy k odstranění pochybností uznal výzvy, v níž pochybnosti vznikly na základě absence zaměstnanců a vyššího objemu provedených prací,²⁵⁷ výzvy, v níž byly pochybnosti založené výhradně změnou vykázané daňové povinnosti,²⁵⁸ či na základě existence virtuálního sídla a změny v daňové povinnosti.²⁵⁹ Výzvy, které vyhodnotil jako nezákonné pak obsahovaly sdělení skutečností o nichž pochybnosti správce daně nastaly, nikoliv však jaké pochybnosti konkrétně správce daně měl.²⁶⁰ Taková praxe pak připomíná spíše kobercový nálet než konkrétní a specifické pochybnosti. Pokud pochybnosti nemusí mít silnou vypovídající hodnotu, ani být správné, tak správci daně postačuje vyhledat několik skutečností, které nevyznívají na první pohled v jeho očích standardně, byť se v obchodní praxi běžně vyskytují. Fakticky tak jakékoliv vnitřní přesvědčení o pochybnostech o plnění u daňového subjektu může obstát.

V čem byl však zmíněný rozsudek²⁵⁶ důležitější bylo vymezení následků nezákonné výzvy, která nenaplnuje požadavky na jasnost, srozumitelnost, a splnitelnost. Nejvyšší správní soud dovodil následující „[V]ýzva, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, je nezákonná, čímž způsobuje nezákonnost celého následujícího vytýkacího řízení, neboť kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh.“ Tím stanovuje vysoký požadavek na kvalitu výzvy vydané správcem daně. Ostatně jiný způsob „potrestání“ správce daně za neodpovídající postup se ani nenabízí.

7.7.2 Posuzování řízení jako celku

Nakolik formální přístup Nejvyššího správního soudu může být příznivý pro daňové subjekty, pro které znamená vyjádření pochybností významnou změnu jejich procesního postavení, příznivý, tak byl v mnoha následujících rozsudky relativizován ve prospěch materiálnějšího pojetí průběhu daňového řízení, což poukazuje na střet rozsudku vycházejícího z usnesení rozšířeného senátu a ustálené judikatury týkající se zhojení vad úkonů.²⁶¹ V roce 2012 Nejvyšší

²⁵⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2013, č.j. 5 Afs 11/2013 - 63.

²⁵⁸ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. prosince 2013, č.j. 5 Afs 57/2012 - 35.

²⁵⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. ledna 2015, č.j. 2 Afs 174/2014 - 27, bod [19].

²⁶⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. dubna 2013, č.j. 1 Afs 105/2012 - 37 Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2009, č.j. 2 Afs 58/2009 - 85; Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. května 2016, č.j. 8 Afs 76/2015 - 58 , či Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2009, č.j. 2 Afs 58/2009 - 85.

²⁶¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. ledna 2007, č.j. 1 Afs 155/2005 - 70.

správní soud upozornil²⁶², že při zkoumání zákonnosti výzvy k odstranění pochybností je nutné posuzovat, zda daňový subjekt i na základě dalších úkonů správce daně věděl jaké skutečnosti má prokazovat či nikoliv, a zda tak následně učinil. Téměř o dva roky později konstatoval²⁶³, že nelze akceptovat přílišně formalistický přístup, který nebere v potaz zhojení vad jednotlivých úkonů v dalším řízení. Shodný názor lze dohledat i v novějších rozsudcích.²⁶⁴

Přehnaný formalismus jednoznačně není v soudním přezkumu žádoucí. Specifickým problémem u pochybností správce daně je však to, že jimi přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který má povinnost důkazy navrhnout. To silně narušuje obecně přijímaný koncept jednotného daňového řízení, jelikož až do momentu kvalifikovaného vyjádření pochybností. Nejvyšší správní soud pak při posuzování otázky, zda správce daně unesl důkazní břemeno do posuzovaných skutečností zahrnuje i skutečnosti, které z jejich podstaty nemohly být součástí prvotních pochybností,²⁶⁵ protože kdyby takové pochybnosti byly součástí prvotních pochyb, dopustil by se správce daně překročení hranic vyhledávací činnosti a materiálně by se nacházel v daňové kontrole. Posuzování všech existujících pochybností napříč celým daňovým řízením fakticky vyprazdňuje povinnost správce daně vyjádřit prvotní pochybnosti, neboť nemusí efektivně vzato mít žádné konkrétní prvotní pochybnosti, nýbrž postačují i ty, které byly nalezeny v průběhu celého řízení, tedy i pochybnosti shledané v důkazních prostředcích navrhovaných daňovým subjektem v rámci jeho snah o unesení sekundárního důkazního břemene. Do daňového řízení je tím vnášena možnost libovůle, která je v právním státě ze zásady vyloučena.

Takový postup má za následek, že pokud by se daňový subjekt legitimně snažil postupovat v souladu se zásadou *vigilantibus iura* a chránil by svá práva, tak by zároveň měl postupovat v rozporu se zásadou spolupráce vyjádřené v Daňovém řádu²⁶⁶ a zpochybňovat od samotného začátku přenesení důkazního břemene až do momentu, kdy správce daně pochybnosti vyjádří zákonným způsobem, místo toho aby se snažil správci daně vyhovět a například mu osvětlit

²⁶² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 23. února 2012, č.j. 8 Afs 38/2011 - 117.

²⁶³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. prosince 2013, č.j. 5 Afs 57/2012 - 35.

²⁶⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 7. února 2018, č.j. 9 Afs 324/2017 - 28 Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. května 2020, č.j. 5 Afs 191/2019 - 32, bod [42].

²⁶⁵ Například rozpory ve vlastních výpovědích daňového subjektu popisované v Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2023, č.j. 2 Afs 98/2023 - 45, bod [25] či rozpory ve výpovědích jednatelů dodavatele subjektu Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. ledna 2023, č.j. 2 Afs 92/2021 - 51, bod [26].

²⁶⁶ *Daňový řád*, § 6 odst. 2.

dané zdanitelné plnění i v případě, že pochybnosti správce daně nejsou dostatečně důvodné či konkrétní.

7.8 PROKAZOVÁNÍ POCHYBNOSTÍ SPRÁVCE DANĚ, ZÁKON STANOVUJE PROKAZOVÁNÍ SKUTEČNOSTÍ, NIKOLIV POCHYBNOSTÍ

NSS setrvale judikuje²⁶⁷, že správce daně má povinnost důvodnost vlastních pochybností prokazovat na základě § 92 odst. 5, písm. c) Daňového řádu. Nelze si však nepovšimnout, že znění tohoto ustanovení o pochybnostech vůbec nemluví. V ustanovení je uvedeno „*Správce daně prokazuje... c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Pro srovnání důkazní povinnost daňového subjektu ve § 92 odst. 3 vymezena následujícím způsobem „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

Z pohledu racionality zákonodárce jako systematického výkladového pravidla, kdy se stejné výrazy mají napříč zákonem interpretovat shodným způsobem,²⁶⁸ je tak zvláštní, že shodné zákonné znění, konkrétně v případě daňového subjektu „*prokazuje skutečnosti*“ znamená povinnost prokázat takovým způsobem, který nezanechává žádné pochybnosti, zatímco „*prokazuje skutečnosti*“ v podání správce mají být interpretovány jako povinnost k projevení důvodných pochyb.

Jistě, otázka prokazování pochyb správcem daně má své opodstatnění a není náhodným výmyslem. O pochybnostech mluví daňový řád v § 85a, § 86 odst. 2, písm. c), napříč celým § 89, a v §90. Vyjma § 86 odst. 2, písm. c), který stojí nezávisle na § 92 daňového řádu, však jde vždy o postupy spojené s postupem k odstranění pochybností. Na jedné straně je pak pochopitelné, ne-li nezbytné, aby správce daně neměl absolutní jistotu ohledně jím předestřených skutečností, neboť takový postup by nutně vedl ke skryté daňové kontrole. Na druhé straně znění § 92 další ze skutečností, které zpochybňují důvodnost extrémního rozdílu v důkazním břemenu daňového subjektu a správce daně.²⁶⁹

²⁶⁷ Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – usnesení ze dne 8. července 2008, č.j. 9 Afs 110/2007 - 102; č. 1729/2008 Sb. NSS Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2009, č.j. 2 Afs 59/2009 - 84, bod [24].

²⁶⁸ WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 284 až 285.

²⁶⁹ Viz 5.1.4 srovnávající důkazní břemeno správce daně a daňového subjektu.

8 PROVÁDĚNÍ A HODNOCENÍ DŮKAZŮ

8.1 PŘEDKLÁDÁNÍ DALŠÍCH DŮKAZŮ

Vzhledem k tomu, že z daňovém řádu vyplývá pouze demonstrativní výčet důkazních prostředků,²⁷⁰ logicky v něm není možné nalézt ani výčet důkazů, které by měl daňový subjekt předkládat po zpětném přechodu důkazního břemene na něj, kdy je aktivována jeho sekundární důkazní povinnost. V případě důkazního břemene následujícího po zpochybnění správcem daně už ovšem judikatura neposkytuje žádná zobecnitelná vodítka. K nastalé důkazní povinnosti se NSS opakovaně²⁷¹ vyjádřil pouze ve smyslu, že „*důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.*“²⁷². Daňový subjekt tím sice není svázán ve výběru důkazních prostředků, které předloží. Zároveň však nemá žádné stabilní vodítka²⁷³, jaké skutečnosti by mohly k prokázání jeho nároku posloužit, jako je tomu u unesení prvotního důkazního břemene.²⁷⁴ Tím se NSS vyhýbá *a priori* svazování volného hodnocení důkazů, jelikož i příkladné vymezení možných důkazních prostředků jim přiřkládá určitou míru důkazní hodnoty. Pokud by tyto důkazní prostředky v očích Nejvyššího správního soudu hodnotu neměly, tak by je logicky nevymezoval jako příklady skutečností, které by mohly tvrzení daňového subjektu prokázat. Na druhé straně tím daňový subjekt nemá žádná vodítka ohledně možných důkazních prostředků. Pro úplnost kontextu je nutno poukázat i na shodně obecným způsobem vyjádřený názor NSS, že je to daňový subjekt, kdo se snaží si nárok na odpočet nárokovat, a je tedy na

²⁷⁰ *Daňový řád*, § 93 až § 100.

²⁷¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 8. července 2010, č.j. 1 Afs 39/2010 - 124; Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 12. září 2013, č.j. 9 Afs 12/2013 - 30.

²⁷² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. srpna 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66, bod [36].

²⁷³ Správci daně nic nebrání v tom uvést předloženým jakých skutečností může pochybnosti vyvrátit. Nesmí po něm však požadovat předložení důkazů prokazujících skutečnosti, které netvrdil Ústavní soud – Nález ze dne 24. dubna 1996, č.j. Pl. ÚS 38/95.

²⁷⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. ledna 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS.

něm, aby schraňoval důkazní prostředky, i nad rámec zákonného výčtu, aby nárok byl následně schopen prokázat, viz již zmíněný rozsudek.²⁷⁵

8.2 VOLNÉ HODNOCENÍ DŮKAZŮ

Hodnocení důkazů je v celém českém právním řádu, se zanedbatelnou výjimkou § 134 občanského řádu soudního stanovující důkazní sílu veřejných listin, založeno na zásadě volného hodnocení důkazů. Nejinak je tomu i v případě daňového řízení, kde ji zákonodárce v § 8 zakotvuje jako jednu ze základních zásad, když říká: „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“ Správci daně tím nejen nejsou stanovena přesná pravidla týkající se způsobu hodnocení jednotlivých důkazů, ale navíc nemá stanovené ani to jakou průkazností který důkazní prostředek disponuje. To ovšem neznamená, že by mohl důkazní prostředky hodnotit selektivním, či jiným svévolným způsobem. Naopak musí jeho závěry: „...*vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky [...]. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena...*“. Právě požadavek přezkoumatelnosti vnitřního přesvědčení pak ovšem pokládá otázku na způsob odůvodnění ve vztahu k jednotlivým důkazním prostředkům správcem daně. Pokud totiž posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny v souvislostech, tak bych očekával, že jeho rozhodnutí bude takový postup zachycovat.. Z vlastní pracovní praxe vím, že správce daně ve svých rozhodnutích neuvádí ke každému jednotlivému důkazu, jak jej hodnotil jednotlivě a jak v souvislostech. To z jeho rozhodnutí při přezkumu činí černou skříňku. Správní soudy tedy nemohou hodnotit, zda hodnocení správce daně odpovídá zákonným zásadám, nýbrž z důkazních prostředků musí činit vlastní novou úvahu, zda jsou tyto skutečnosti schopné v nějakém scénáři dostat požadavkům volného hodnocení jednotlivě a v souvislostech.

8.3 HODNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH DRUHŮ DŮKAZŮ

Zásada volného hodnocení důkazů staví NSS z pohledu jednotlivých důkazů do svízelné situace. Na jedné straně zákon nestanovuje žádná pravidla, ani způsob hodnocení důkazů správcem daně. Na straně druhé však NSS nemůže plnit svojí roli, aniž by korigoval excesy vznikající v důsledku nesprávného hodnocení. Důsledkem je pak jeho obecná snaha nevytvářet

²⁷⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. prosince 2008, č.j. 9 Afs 210/2007 - 59.

obecná pravidla ohledně specifických důkazních prostředků, kdy nezřídka ve snaze zabíhat co nejméně do detailů konkrétních důkazů hodnotí závěry jako celek „[J]eho právní závěry jsou srozumitelné, přehledné a přesvědčivé.“²⁷⁶ I přes to je však v rozhodovací praxi NSS možné nalézt zobecnitelné závěry. Níže popisuji postoj Nejvyššího správního soudu k nejčastěji zmiňovaným druhům důkazních prostředků v jím posuzovaných sporech.

8.3.1 (ne)průkaznost listin

NSS se v mnoha případech zabýval hodnocením listinných důkazů, ať již ve vztahu k unesení důkazního břemene daňovým subjektem, tak ve vztahu k prokázání důvodnosti pochyb správce daně. Prvním krokem při prokazování nároku na odpočet DPH je vždy předložení daňových dokladů.²⁷⁷ Již v roce 2010 ovšem konstatoval²⁷⁸, že ani bezvadné daňové doklady, resp. jejich předložení, nemusí bez dalšího založit nárok na odpočet DPH. Předložení daňových dokladů naplňuje toliko formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1, písm. a) ZDPH. Samostatně vedle této podmínky však stojí ještě přijetí zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Právě samotné přijetí plnění je dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107 a rozsáhlé navazující judikatury²⁷⁹ základem nároku na odpočet DPH. Přijetí je sice předložením dokladu presumováno²⁸⁰, jde však pouze o vyvratitelnou domněnku Daňové doklady tedy mohou mít průkaznost potřebnou pro uznání nároku na odpočet při současném splnění dvou podmínek: 1) obsahují náležitosti stanovené § 29 odst. 1 ZDPH a 2) správce daně nevyjádřil důvodné pochybnosti. Důkazní hodnota daňových dokladů jako takových je s ohledem na ustálenou judikaturu NSS zcela minimální, neboť dle ní daňové doklady dosahují pouze toho, že „[J]e založena jakási vyvratitelná domněnka, že je současně splněna i podmínka hmotněprávní...“²⁸¹

Méně jasná je pak situace všech ostatních listinných důkazů, které mohou nastoupit po prokázání pochybností správce daně. Na jedné straně je má správce daně hodnotit jednotlivě i

²⁷⁶ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. února 2017, č.j. 4 Afs 224/2016 - 34, bod [26].

²⁷⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. června 2022, č.j. 8 Afs 204/2020-35, bod [18].

²⁷⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71 „obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu [...] ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty...“

²⁷⁹ Namátkou rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, čj. 6 Afs 141/2022-50, bod [28]

²⁸⁰ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, bod [18]

²⁸¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. června 2022, č.j. 8 Afs 204/2020-35, bod [18].

ve vzájemné souvislosti, na druhé straně je však často jednotlivě označuje jako neprůkazné, a tím zcela bez vypovídající hodnoty. V tomto směru považuji za nutné správci daně přisvědčit, že v obecné rovině má jakýkoliv listinný důkaz přinejmenším diskutabilní průkazní schopnost vůči faktickému uskutečnění plnění, neboť jakoukoliv listinu je možné vytvořit účelově až *ex post*. Nesouhlasím ovšem častou tendencí správce daně odmítat listiny jako z vlastní podstaty neprůkazné. Jsem si vědom toho, že jde spíše o úvahu *de lege ferenda* než kritické zhodnocení existujícího právního stavu, avšak i přesto se domnívám, že by listinné důkazy, jak samostatně, tak ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy měly být poměřovány vůči míře zpochybnění správcem daně²⁸², nikoliv obecně vůči teoretické míře možné nejistoty uskutečnění zdanitelného plnění. Při zpochybnění uskutečnění plnění například na základě nekontaktního dodavatele totiž dochází k významné faktické proměně důkazního břemene, byť v zákonné rovině zůstává stejně, více viz část 5.4 o nepoměru míry důkazu.

Judikatura NSS ve směru obecné průkaznosti listinných důkazů bohužel jasnou odpověď nepřináší, ne-li do této situace vnáší svojí rozporností pouze další zmatek a nejistotu. NSS se v několika rozsudcích výslovně vyjádřil k obecné průkazní schopnosti vybraných listinných důkazů. Učinil tak natolik širokým demonstrativním výčtem, že je dle mého názoru možné tento závěr generalizovat. Velmi široce (společně s velmi zobecnitelným hodnocením průkazního potenciálu) se k listinným důkazům NSS vyjádřil²⁸³ v roce 2012: „*Pokud jde o důkazy, které stěžovatelka k prokázání deklarovaného plnění předložila, tj. přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady, jedná se o důkazy formální povahy, které mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti.*“ Tento rozsudek následoval nejprve zcela shodným konstatováním²⁸⁴, a po dvou letech se vyjádřil obdobným způsobem²⁸⁵, kdy označil kromě výše uvedeného za formální důkazy i předložené objednávky a rámcovou smlouvu o dílo. Lze však konstatovat, že ani předložení dílčí smlouvy by pravděpodobně ke kýžené průkazní hodnotě nevedlo, neboť i smlouvu na konkrétní plnění NSS

²⁸² Předložené důkazy poměřuje proti projeveným pochybnostem NSS například Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. května 2023, č.j. 9 Afs 67/2021 - 51, bod [30].

²⁸³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. října 2012, č.j. 1 Afs 37/2012 - 50, bod [38].

²⁸⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. září 2012, č.j. 1 Afs 58/2012 - 46, bod [42].

²⁸⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 3. února 2016, č.j. 10 Afs 192/2014 - 43.

označil²⁸⁶ jako mající „... *toliko formální povahu*...“. Nejvyšší správní soud ne vždy označuje listinné důkazy jako formální výslovně, ale z jeho hodnocení o jejich neprůkaznosti vůči uskutečnění plnění je zjevné, že právě tak činí. Z novějších rozhodnutí pak lze poukázat na prohlášení NSS²⁸⁷ „*Soud správně upozornil, že stěžovatelka si neopatřila dostatek formálních dokladů, které by mohly být dále potvrzeny například výpověďmi svědků.*“

Nadto nelze ani pominout, že NSS²⁸⁸ výslovně v několika rozsudcích dává z nepochopitelného důvodu průkaznost těchto listin do souvislosti s tím, že správce daně nemá žádné pochybnosti o existenci plnění. Zjevně tím myšlenkově vychází z již zmíněného rozsudku týkajícího se důkazní hodnoty daňových dokladů²⁸⁹, avšak současně pomíjí fakt, že tyto závěry byly vysloveny jen a pouze vůči průkaznosti daňových dokladů. V dalším z rozsudků²⁹⁰ dokonce NSS dospěl k závěru, který považuji za vnitřně rozporný²⁹¹. Na jedné straně totiž označil za formální důkazní prostředky množství listinných důkazů „...*doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, a výdajové pokladní doklady*...“ a zároveň na druhé straně daňovému subjektu vyčetl, nepředložení listinného důkazu ve formě kupní smlouvy. Je pravdou, že ve světle judikatorních požadavků na prokázání důvodných pochybností by tento rozsudek obstál i v případě vynechání nedoložení kupní smlouvy z výčtu skutečností, kterými správce daně prokázal důvodnost vlastních pochybností. NSS však zjevně považoval i nepředložení kupních smluv za skutečnost relevantní pro zpochybnění uskutečnění plnění. Judikatura NSS obsahuje však i rozsudky stavějící se k přesně opačnému názorovému hodnocení (bez vnitřní rozpornosti jako u výše uvedeného rozsudku), a daňovému subjektu nepředložení listinných důkazů, v tomto případě předávacích protokolů, vyčítají,²⁹² nebo naopak vyčítají správci daně jeho vlastní zhodnocení, resp. pochyby vyjádřené k uskutečnění plnění na základě tohoto hodnocení.

²⁸⁶ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2021, č.j. 4 Afs 235/2020-41, bod [54]; obdobně se vyjádřil i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, č.j. 4 Afs 218/2021-45, bod [34]

²⁸⁷ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. srpna 2023, č.j. 6 Afs 162/2022-34, bod [27].

²⁸⁸ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. října 2012, č.j. 1 Afs 37/2012 - 50.

²⁸⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. března 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71.

²⁹⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. srpna 2015, č.j. 4 Afs 123/2015 - 53, body [46] a [47].

²⁹¹ Závěr o rozpornosti by byl vadný, pokud by byla přijata premisa, že listinné důkazy mohou sloužit pouze k vyjádření pochybností, nikoliv k prokázání skutečností. To však považuji za nemístně absurdní.

²⁹² Nejvyšší správní soud ze dne 30. března 2023, č.j. 10 Afs 101/2022-67, bod [43].

Na nekonzistentnost hodnocení listinných důkazů trefně ukazují i dva rozsudky Nejvyššího správního soudu, týkající se hodnocení daňovým subjektem předložené rámcové smlouvy. V prvním rozsudku NSS zhodnotil²⁹³ rámcovou smlouvu o dílo jako „*nevhodný důkazní prostředek*“ a upozorňuje daňový subjekt na to, že je jeho povinností plnění prokázat, takže takováto smlouva má minimální vypovídající hodnotu. Ve druhém rozsudku²⁹⁴ naproti tomu vyčetl správci daně, že „*nelze mechanicky odmítnout celou smlouvu jakožto pouhý ‚formální‘ důkaz*“ Dle názoru Nejvyššího správního soudu v tomto případě měla předložená rámcová smlouva posloužit jako „*...základní pilíř, na kterém stěžovatelka mohla vystavět svoji obranu.*“ Téměř doslovně shodného závěru jako v případě druhého rozsudku pak NSS dospěl i v dalším rozsudku.²⁹⁵ Nemyslím si, že v tomto případě je možné tvrdit, že šlo o rozdíl způsobený odlišností skutkových okolností. *A priori* odmítání určitého důkazu jako obecně neprůkazného k uskutečnění nějakého plnění jednoduše není kompatibilní s jeho prohlášením za základní pilíř možné obrany.

Z výše uvedeného tedy není jasné jakým způsobem se NSS k otázce listinných důkazů staví. Na jedné straně označuje listinné důkazy jako formální a nic neprokazující, případně jako doklady, které mohou obstát jen v případě neexistence jakýchkoliv pochybností a na druhé straně vyčítá mechanické odmítnutí listinných důkazů jako neprůkazných. Z jeho rozhodování nelze dovodit žádný postup, který by umožnil odhadnout proměnu rozhodovacího trendu, byť bez existence rozhodnutí rozšířeného senátu. Proti následování rozsudků označujících listinné důkazy obecně jako neprůkazné pak stojí logická úvaha nad proveditelnými požadavky na daňový subjekt. Má-li si ten obstarávat důkazy nad rámec zákonné povinnosti,²⁹⁶ která už je tak skrze úpravu daňového řádu²⁹⁷ postavena velice široce, pak s ohledem, že základem pochybností správce daně je nejčastěji nekontaktnost tvrzeného dodavatele, ze které prakticky plyne nemožnost prokázání faktického uskutečnění výpověďmi (viz 7.1 o přičítání nekontaktnosti k tíži), pak musí subjekt mít možnost důkazní břemeno unést i bez těchto výpovědí. Listinné důkazy jsou pak jediné univerzální napříč všemi druhy poskytnutých plnění.

²⁹³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 3. února 2016, č.j. 10 Afs 192/2014 - 43, body [17] a [18].

²⁹⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. října 2021, č.j. 9 Afs 66/2021 - 42, bod [47].

²⁹⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 15. června 2021, č.j. 10 Afs 112/2021 - 79, bod [29].

²⁹⁶ Hojně citovaný: Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. října 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107, nověji pak Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. prosince 2023, č.j. 9 Afs 88/2022 - 51, bod [56].

²⁹⁷ *Daňový řád*, § 92 odst. 3.

Tím spíše pokud jedinou konstantou v hodnocení listinných důkazů je jejich schopnost založit²⁹⁸ pochyby správce daně.

8.3.2 Hodnocení svědeckých výpovědí

Alternativou k listinným důkazům je přímá výpověď svědka. Hodnocení takové výpovědi je i častou otázkou sporu mezi správcem daně a daňovým subjektem, kdy jeden tvrdí, že výpověď nebyla k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění dostatečná, zatímco druhý zastává názor, že výpověď dostatečná byla a podporuje řetězec důkazů prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění.

Velmi častou otázkou při hodnocení výpovědi je, zda byly dostatečně přesné pro potvrzení spolupráce a prokázání zdanitelného plnění. Tato problematika vychází z časového odstupu daných výpovědí míra podrobnosti obsažená ve výpovědích vyslychaných svědků. Časový odstup výpovědí pak často snižuje průkazní schopnost výpovědí a obecnost výpovědi je skutečností, která určuje neprůkaznost výpovědi svědka k danému plnění.

Na jedné straně sice Nejvyšší správní soud uznává, že *„Je nerealistické očekávat, že svědci budou uvádět podrobné detaily o osvědčovaných skutečnostech po uplynutí několika let“* a při hodnocení výpovědi je *„třeba přihlídnout, je časový odstup mezi podaným svědectvím a okamžikem, jehož se svědectví týká.“*²⁹⁹ Shodný názor zastává i několik dalších rozsudků NSS.³⁰⁰ Ve svém zhodnocení ovšem zůstává zcela obecný a není tím jasné, jak velká míra přesnosti je požadovaná. V některých případech Nejvyšší správní soud nepřistoupil na argumentaci časového odstupu konstatováním, *„Stěžl se lze odvolávat na časový odstup v případě, kdy měl svědek Tovaryš, dle tvrzení stěžovatele, přijímat tzv. „na ruku“ od stěžovatele*

²⁹⁸ Kromě zmíněného vnitřně rozporného rozsudku například Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. ledna 2023, č.j. 8 Afs 92/2022 - 239, bod [89] *„Stěžovatelkou předložené smlouvy sice obsahovaly jednoznačnou identifikaci smluvních stran a stručný předmět smlouvy ve vztahu k jednotlivým akcím, rozsah poskytovaných služeb však byl vymezen velmi obecně.“*

²⁹⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. prosince 2022, č.j. 6 Afs 156/2020 - 57, bod [26].

³⁰⁰ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. února 2013, č.j. 7 Afs 2/2013 - 26 Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. května 2018, č.j. 10 Afs 283/2017 - 73 Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. května 2021, č.j. 6 Afs 85/2020-51.

statisicové částky. “ a měl si dané plnění vybavit podrobněji.³⁰¹ V jiném případě uznal zcela opačný názor, když upozornil, že skutečnost, že si jednatel „dva roky po uskutečnění sporných transakcí, nevybavoval žádné podrobnosti k plnění, ani to samo o sobě nic neznamená.“³⁰² a k námitce podstatné velikosti sporné zakázky uvedl „Jakkoliv stěžovatel zdůrazňuje velikost sporné zakázky (hodnota přesáhla 2,25 mil. Kč), z rozhodnutí není patrné, zda snad takto vysoká zakázka byla v roce 2013 či 2014 pro PRINCEHILL unikátní... “.

Požadavek přihlídnutí k časovému odstupu pak dle mého názoru zcela ignoruje judikatorní linie zabývající se povinností daňového subjektu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění i několik let po jeho uskutečnění, kdy konstatoval, že pokud při prokazování nároku spoléhá právě na výpovědi svědků „u kterých je zřejmé, že si s odstupem času nemusí být schopni události správně vybavit a z tohoto důvodu mohou být jejich výpovědi hodnoceny jako nevěrohodné, jde o jeho rozhodnutí, jehož následky musí nést.“³⁰³ Na jedné straně tedy uznává, že po svědcích nelze pro časový odstup požadovat přílišnou míru podrobností v jejich výpovědi, a na straně druhé zároveň aprobejuje označení takových svědeckých výpovědí za nevěrohodné.

V jednom z novějších rozsudků³⁰⁴ pak Nejvyšší správní soud svědeckou výpověď dokonce hodnotil po vzoru obecného konstatování o neprůkaznosti listinných důkazů. V daném případě jeden jednatel společnosti osobní spolupráci se společností vyvrátil, druhý však spolupráci potvrdil a uvedl, že každý z jednatelů měl vlastní oddělený okruh zákazníků. Nejvyšší správní soud se v tomto případě ztotožnil s hodnocením správce daně a městského soudu, že samotné potvrzení poskytnutí zdanitelného plnění ještě neosvědčuje, že se opravdu spolupráce odehrála, jak je tvrzeno daňovým subjektem. Efektivně zde dochází k totožnému prohlášení jako u listinných prostředků. Přímá výpověď o spolupráci jednatelem dodavatele při existenci pochybností o identitě dodavatele byla vyhodnocena jako neprůkazná, neboť neosvědčila přesný rozsah a formu spolupráce. Neprokázání rozsahu zdanitelného plnění pak dle judikatury postačuje k odmítnutí nároku na odpočet.

³⁰¹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 24. března 2022, č.j. 4 Afs 317/2021 - 43, bod [41].

³⁰² Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 15. srpna 2019, č.j. 10 Afs 60/2019 - 41, bod [17].

³⁰³ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. srpna 2022, č.j. 1 Afs 88/2022 - 54, bod [29], Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 8. srpna 2023, č.j. 4 Afs 221/2022 - 59, bod [40], či Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 17. ledna 2023, č.j. 1 Afs 178/2022 - 74.

³⁰⁴ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. ledna 2023, č.j. 8 Afs 92/2022 - 239, body [99] a [100].

Vedle hodnocení podrobnosti výsledku svědka pak stojí i otázka opakování výsledků svědků. V rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu se pak lze setkat spíše s averzí k opakování výsledků svědků. Příkladem požadavku na opakovaný výslech svědka může být změna právní kvalifikace správcem daně, ke které může v řízení dojít i vícekrát.³⁰⁵ Nakolik souhlasím, s tím, že svědkové vypovídají ke skutkovým, nikoliv právním otázkám, tak nesouhlasím s názorem, že změna právní kvalifikace na obsah prováděného výsledku nemá vliv, a to ze dvou důvodů. Prvním je rozložení důkazního břemene. Změna právní kvalifikace bude nejčastěji probíhat mezi vědomou účastí na daňovém podvodu a uskutečněním zdanitelného plnění. Pokud je daný svědek vyslýchán v momentě, kdy správce daně směřuje k prokázání důvodů pro odepření nároku na odpočet DPH, tak důkazní břemeno leží jen a pouze na něm. Nelze tak daňovému subjektu přičítat k tíži, že svědkovi nepokládal otázky ve chvíli, kdy jej důkazní břemeno netížilo. Zároveň je nutné připomenout i neslučitelnost závěrů o neuskutečnění zdanitelného plnění a o vědomé účasti na řetězci zasaženém podvodem. Je-li prováděn výslech v momentě podezření na vědomou účast na podvodném řetězci, tak lze jen těžko očekávat, že budou svědkům kladeny podrobné otázky na uskutečnění zdanitelného plnění, které je *Conditio sine qua non* pro samotnou existenci daňového podvodu.

Na základě výše uvedeného se domnívám, že je snadné porušit práva daňového subjektu na pokládání otázek svědkům, a Nejvyšší správní soud by měl praxi odmítání opakovaných výsledků korigovat ve prospěch ochrany práv daňového subjektu. Ve prospěch takového argumentu pak stojí kromě ochrany práv daňového subjektu i zásada materiální pravdy obsažená v daňovém řádu, zatímco v neprospěch opakování výsledku pouze zásada hospodárnosti daňového řízení.

8.4 POLEMKA S DŮVODY PRO ODMÍTNUTÍ PROVEDENÍ DŮKAZU A JEJICH NÁSLEDKY PRO ROVNOST DAŇOVÉHO SUBJEKTU A SPRÁVCE DANĚ

Nejprve považuji za vhodné upřesnit, že nakolik otázka provedení či neprovedení důkazu má obecné vymezení, prakticky jsou z odmítnutí vyloučeny všechny předložené listinné důkazy, neboť jejich provádění není nutné a správce daně má za úkol je pouze zhodnotit. Otázka

³⁰⁵ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. srpna 2021, č.j. 6 Afs 235/2020 - 76.

provedení výsledku se v praxi nejčastěji bude týkat výsledku svědka. Právě od svědků v daňovém řízení bývá očekáváno největší osvětlení případu.

Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno nese v daňovém řízení převážně daňový subjekt. Současně je třeba mít na paměti, že dokazování provádí právě správce daně.³⁰⁶ Je nutné vyžadovat, aby správce daně postupoval objektivním a nestranným způsobem, který daňovému subjektu umožní své vlastní povinnosti dostát. Jinak by šlo o požadavek splnění nemožného. Z toho pohledu by měl správce daně zásadně provádět všechny důkazy, které daňový subjekt navrhuje na podporu svých tvrzení. Z toho ovšem nelze dovozovat, že by daňový subjekt měl nárok na provedení libovolného jím navrženého důkazu. Daňové řízení je mimo jiné vedeno zásadou hospodárnosti³⁰⁷ a současně je nutné myslet na prevenci obstrukčních postupů ve snaze prodlužování řízení.

Správce daně tedy musí hledat rovnováhu mezi provedením jakéhokoliv navrhovaného důkazu a opomenutím důkazu schopného ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí. Tuto hranici vytyčil Ústavní soud ve svém nálezu,³⁰⁸ kde stanovil přípustnost tří možných důvodů pro odmítnutí důkazního návrhu. Tyto tři důvody shrnul následovně *„Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“* Tyto závěry převzala a akceptovala i následná judikatura NSS.³⁰⁹

První důvod pro odmítnutí provedení důkazu zjevně dopadá na prevenci možných obstrukčních snah daňového subjektu. S druhým a třetím důvodem si ovšem dovolím polemizovat. Celé daňové řízení je provázeno zásadou volného hodnocení důkazů. Díky tomu může správce daně vzít i zcela legální a na první pohled legitimní soubor skutečností a záznamů o chování daňového subjektu a použít jej k prokázání protizákonného chování tohoto subjektu. V uznávané praxi to má za následek, že používá skutečnosti s minimální nebo žádnou konkrétní

³⁰⁶ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 92 odst. 1.

³⁰⁷ Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*, § 7 odst. 2.

³⁰⁸ Ústavní soud – nález ze dne 24. února 2004, č.j. I.ÚS 733/01.

³⁰⁹ Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. dubna 2005, č.j. 5 Afs 147/2004 - 89.

vypovídající hodnotou vůči uskutečnění plnění, například absenci zaměstnanců, a v souboru s dalšími skutečnostmi o nízké nebo nulové vypovídající hodnotě jimi unese své důkazní břemeno. Taková možnost je však daňovému subjektu s odkazem na hospodárnost řízení upřena. Druhý důvod odmítnutí důkazu z pohledu Ústavního soudu je právě nedostatečná vypovídací potence. Subjekt může navrhnout či předložit velké množství důkazů, které budou jednotlivě právě na základě výše citovaného nálezu odmítnuty, ale v celkovém souhrnu budou podporovat tvrzení daňového subjektu. V tom momentě považuji za nezbytné položit si otázku „Pokud správce daně aplikační praxi dovozuje jím prokazované skutečnosti právě v souvislostech z důkazů s nízkou vypovídací hodnotou, proč by taková možnost obrany měla být odepřena daňovému subjektu?“ I v tomto aspektu se podle mě projevuje již zmíněný střet zájmů správce daně, kdy jedná zároveň jako strana sporu a zároveň jako jeho „nezávislý“ rozhodce. Akceptování takového postupu správními soudy, pak lze přičíst tomu, že jde o pravidlo vycházející z Nálezu ústavního soudu, se kterým Nejvyšší správní soud, na rozdíl od Nejvyššího soudu³¹⁰ nemá tendenci vyrazet do přímého boje.

Třetí důvod odmítnutí provedení důkazu pak připomíná zásadu legální důkazní teorie, která je opakem zásady volného hodnocení důkazů. Je nelogické, aby bylo možné v jakémkoliv momentě v systému volného hodnocení důkazů *a priori* bez provedení důkazu prohlásit, že návrh není důvodný, protože byla daná skutečnost již s jistotou prokázána nebo vyvrácena. To je zcela v rozporu s požadavkem hodnocení skutečností v souvislostech³¹¹ a alibisticky takový postup obchází povinnost přihlížet ke všemu co v řízení vyšlo najevo,³¹¹ neboť není-li důkaz proveden, nemohou jím být zjištěny žádné skutečnosti.

³¹⁰ Dimun, Šuk. Z Ústavního soudu se stala továrna s pásovou výrobou", říká místopředseda Nejvyššího soudu Petr Šuk [online] (. Dostupné z: https://web.archive.org/web/20240407235745/https://www.nsoud.cz/judikatura/ns_web.nsf/f069f297c2422c1bc12576ac0045940f/7f4c10cecc67060f1c125897a00306ee4?OpenDocument#).

³¹¹ *Daňový řád*, § 8 odst. 1.

ZÁVĚR

V této diplomové jsem se pokusil získat komplexní představu tom, jak Nejvyšší správní soud posuzuje spory týkající se splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Otázka rozložení důkazního břemene se ve spojení s volným hodnocením důkazů ukázala pro problematiku jako stěžejní.

Myslím, že mojí prvotní myšlenku, zda v daňovém řízení existuje rovnováha postavení subjektů z pohledu dokazování, se podařilo řádně prozkoumat se závěrem, že daňový subjekt je v daňovém řízení z pohledu důkazního významně znevýhodněn. V jsem nejdříve prozkoumal podobu důkazního břemene stran a následně i postupný průběh daňového řízení s ohledem na projevy faktické podoby důkazního břemene na něj.

Důkazní břemeno daňového subjektu hodnotím jako velmi vysoké a *de facto* postavené na roveň důkazního břemene státního zástupce v trestním řízení, zatímco důkazní břemeno správce daně se nachází na opačné straně spektra a je přirovnatelné k pozici obžalovaného, kterému postačí založit nízkou míru pochybností. V práci kritizuji, Nejvyšším správním soudem akceptovanou, tendenci správce daně unášet své břemeno postupem, který si dovoluji označit jako účel světlí prostředky. Správce daně totiž musí v daňovém řízení prokazovat jen a pouze vlastní pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. K takovému prokázání, jak ilustruji i na vybraných příkladech konkrétních skutečností, však nejen používá libovolné skutečnosti bez ohledu na jejich vypovídající hodnotu, což dle mého názoru svědčí o nepochopení rozdílu mezi kauzalitou a korelací, ale také používá skutečnosti, kterými běžně prokazuje vědomou účast na daňovém podvodu. Stejnými skutečnostmi tedy běžně prokazuje vzájemně se vylučující závěry o neuskutečnění zdanitelného plnění a vědomé účasti na daňovém podvodu.

Ve své práci dále zkoumám projevy a důsledky této nerovnosti, a docházím k závěru, že nerovnost má natolik negativní důsledky, že její existenci nelze ospravedlnit, jelikož výrazně otevírá dveře možné libovůli správce daně jako státního orgánu. Problematičnost této nerovnosti je podpořena i tím, že daňové subjekty nemají žádné reálné vodítko ohledně skutečností, kterými by mohli uskutečnění zdanitelného plnění prokázat. Ostatně jak listinné důkazy, tak výpovědi svědků jsou Nejvyšším správním soudem střídavě pod pokličkou volného hodnocení důkazů označovány jako dostatečné i nedostatečné k unesení důkazního břemene, což výrazně snižuje možnou předvídatelnost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Stejně

tak vedle sebe nacházím vzájemně neslučitelné judikatorní linie rozhodování. Nejvyšší správní soud se navíc, dle mého názoru, nesnaží možné rozpory ve vlastní judikatuře odstraňovat a namísto toho se aktivně vyhýbá předkládání případů rozšířenému senátu, čímž selhává ve svém základním úkolu sjednocování judikatury. Je pochopitelné, že všechna jeho rozhodnutí nemohou být vzájemně bezrozporná, pokud neexistují specializované senáty a o daném případě tak může rozhodovat náhodně 1 ze 30 soudců. Tím spíše by dle mého názoru neměl být zdrženlivý k předkládání případů rozšířenému senátu. Jako možné vysvětlení rozporů judikatury NSS shledávám jeho neschopnost oprostít se od „skutkových“ rozhodnutí, kdy rozhoduje primárně podle vnitřního přesvědčení o předmětném, a až sekundárně podle jím vydaných rozsudků a účinných zákonů. Takový závěr podporuje i záznam ze společného semináře Komory daňových poradců ČR, NSS, a Ministerstva financí, ve kterém debatované případy zmiňovány³¹² v kontextu „podvozků“ na kterých se k NSS dostanou. Takový závěr by však vyžadoval výrazně podrobnější zkoumání rozhodovací praxe, ke kterému v této práci nebyl prostor.

V rozhodování NSS shledávám mnoho problematických aspektů, u nichž dovozují, že jsou důsledkem motýlího efektu právě rozdílné míry důkazu požadované po daňových subjektech a po správci daně. Jde tak o mnoho dílčích pochybení, která by mohla obstát právě za situace, kdy by bylo důkazní břemeno v daňovém řízení rovnoprávnější. V momentální podobě je ovšem považuji za nepřijatelná.

Jediné odůvodnění takto extrémně rozdílného postavení se mi podařilo dovodit z podoby konstrukce postupu k odstranění pochybností. Ten pro svoji funkčnost vyžaduje, aby bylo důkazní břemeno správce daně nízké, jinak by jakákoliv aplikace tohoto institutu znamenala porušení zásad daňového řízení, kdy by byla překročena mez vyhledávací činnosti správce daně. Vyhrazuji se proti názoru NSS, že nízká míra důkazního břemene správce daně nemá negativní důsledky pro postavení daňového subjektu. Jako východisko řešení tohoto problému navrhuji úpravu procesních institutů takovým způsobem, aby bylo pozměněno ukončení postupu k odstranění pochybností na automatický přechod do daňové kontroly v případě rozhodnutí stanovit daň v jiné než deklarované výši. Současně by mělo být upraveno důkazní břemeno v daňové kontrole tak, aby více reflektovalo zásadu rovnosti zbraní. To by umožnilo zachování institutu postupu k odstranění pochybností pro jednoduché a snadno řešitelné

³¹² Společný seminář Komory daňových poradců ČR, NSS, a Ministerstva financí konaný 5.10.2023, například 1:42:50

pochybnosti správce daně, zatímco u jakýchkoliv složitějších, či nesouhlasu daňového subjektu se změnou daňové povinnosti by následoval postup formou daňové kontroly, kde by správce daně mohl provádět řádné dokazování a řádně prokázat své pochybnosti.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

2021. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*: C.H. Beck. Beckova edice komentované zákony
- Benda, V., Hrušová, R., 2013. *DPH a daňové doklady*: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON
- Bobek, M., Kühn, Z., 2013. *Judikatura a právní argumentace. Case law and legal argumentation*: Auditorium
- Brabenec, T., Montag, J., February 2016. *Criminals and the price system. Evidence from Czech metal thieves*: Center for Economic Research and Graduate Education. Working paper series / CERGE-EI. 558
- Craig, P., Búrca, G.d., 2020. *EU law. Text, cases, and materials*: Oxford University Press
- Holubová, O., 2007. *DPH - výklad vybraných pojmů*: ASPI a.s.
- Karfíková, M., 2018. *Teorie finančního práva a finanční vědy*: Wolters Kluwer. Právní monografie
- Kobík, J., Jungwirth, J., Spurná, J., Šperl, J., 2002. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*: Aspi publishing
- Kobík, J., Šperl, J., 2004. *Dokazování v daňovém řízení*: Aspi publishing
- Lenaerts, K., Maselis, I., Gutman, K., Nowak, J.T., 2023. *EU procedural law*: Oxford University Press. Oxford EU law library
- McConville, M., Chui, H.W. *Research Methods for Law*: Edinburgh University Pres
- Peczenik, A., 2009. *On law and reason*: Springer. Law and philosophy library. 8
- Tilsch, E., Novotný, V., 1910. *Občanské právo rakouské: část všeobecná*: Česká grafická akciová společnost "Unie"
- Wintr, J. *Metody a zásady interpretace práva*: Auditorium

Zajíčková, M., Boháč, R., Večeř, I., 2012. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech z pohledu daňové harmonizace*: Leges s.r.o.

SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ

Arsyline.cz, 23. března 2024. *Ceník poskytnutí virtuálního sídla* [online]. 23. března 2024 [cit. 23. března 2024]. Dostupné z: <https://www.profispolecnosti.cz/cs/cenik/cenik-poskytnuti-virtualniho-sidla/a-1740/#>

Bachelor's degrees awarded in Liberal arts correlates with The number of pediatricians in Massachusetts (r=0.986), 23. března 2024 [cit. 23. března 2024]. Dostupné z: https://tylervigen.com/spurious/correlation/1689_bachelors-degrees-awarded-in-liberal-arts_correlates-with_the-number-of-pediatricians-in-massachusetts#

Dimun, P., Šuk, P. *Z Ústavního soudu se stala továrna s pásovou výrobou", říká místopředseda Nejvyššího soudu Petr Šuk* [online]. Dostupné z: https://web.archive.org/web/20240407235745/https://www.nsoud.cz/judikatura/ns_web.nsf/f069f297c2422c1bc12576ac0045940f/7f4c10cec67060f1c125897a00306ee4?OpenDocument#

Jan Balarin, 16. března 2019. *Míra důkazu a důkazní břemeno v kontextu hodnocení důkazů v soudní praxi* [online]. 16. března 2019 [cit. 29. března 2024]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2019/03/16/mira-dukazu-a-dukazni-bremeno-v-kontextu-hodnoceni-dukazu-v-soudni-praxi/#>

Karel Janeček, 2021. *Kauzalita vs korelace: Pozor na Covid modely* [online]. 23. března 2024 [cit. 23. března 2024]. Dostupné z: <https://web.archive.org/web/20240327142525/https://blog.aktualne.cz/blogy/karel-janecek.php?itemid=39341#>

Murder Rate vs. Internet Explorer. | ECON 439: Public Policy Analysis, 23. března 2024 [cit. 23. března 2024]. Dostupné z: <https://blogs.oregonstate.edu/econ439/2014/02/03/murder-rate-vs-internet-explorer/#>

Nejvyšší správní soud. *Rejstříkové značky* [online] [cit. 27. března 2024]. Dostupné z: <https://web.archive.org/web/20240327154728/https://www.nssoud.cz/o-soudu/vykon-soudnictvi/rejstrikove-znacky#>

Radio Prague International, 2022. *Přes sedm tisíc firem na jedné adrese. V Česku přibývá podnikatelů s virtuálním sídlem* [online]. 12. prosince 2022 [cit. 24. března 2024]. Dostupné

z: <https://cesky.radio.cz/pres-sedm-tisic-firem-na-jedne-adrese-v-cesku-pribyva-podnikatelu-s-virtualnim-8763827#>

Ústav jazyka českého Akademie věd, 31. března 2024. *Názvosloví zemních prací* [online]. 31. března 2024 [cit. 31. března 2024]. Dostupné z:

<https://web.archive.org/web/20240331190708/http://nase-rec.ujc.cas.cz/archiv.php?art=3714#>

SEZNAM POUŽITÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

Metodické pokyny pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii

Metodický pokyn k postupu k odstranění pochybností. Č. j.: 17367/21/7700-10124-011654

Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly. Č. j.: 36381/22/7700-10124-506246

Prováděcí nařízení Rady (EU). 282/2011

Směrnice Rady 2006/112/ES. *o společném systému Evropské unie daně z přidané hodnoty*

Smlouva o fungování Evropské unie

Zákon č. 141/1961 Sb. *Trestní řád*

Zákon č. 150/2002 Sb. *soudní řád správní*

Zákon č. 185/2001 Sb. *o odpadech*

Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*

Zákon č. 262/2006 Sb. *zákoník práce*

Zákon č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*

zákon č. 337/1992 Sb. *o správě daní a poplatků*

Zákon č. 455/1991 Sb. *o živnostenském podnikání*

Zákon č. 500/2004 Sb. *Správní řád*

Zákon č. 89/2012 Sb. *Občanský zákoník*

Zákon č. 99/1963 Sb. *občanský soudní řád*

SEZNAM POUŽITÉ JUDIKATURY

Evropský soud pro lidská práva – rozsudek ze dne 1. února 2011

Městský soud v Praze – rozsudek ze dne 21. října 2021

Městský soud v Praze – rozsudek ze dne 9. října 2008

Nejvyšší soud – rozsudek ze dne 16. května 2018

Nejvyšší soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2010

Nejvyšší soud – rozsudek ze dne 30. května 2012

Nejvyšší soud – Usnesení ze dne 26. května 2005

Nejvyšší soud ČSR – rozsudek ze dne 5. února 1971

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. ledna 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. ledna 2024

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. října 2012

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 10. října 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. června 2021

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. dubna 2019

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. května 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. prosince 2008

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 11. září 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 12. března 2020

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 12. února 2015

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 12. září 2013

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. července 2007

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. května 2021

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. května 2021

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. prosince 2013

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. srpna 2020

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. září 2023
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 13. září 2023
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. října 2008
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. října 2021
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. února 2013
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 14. září 2022
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 15. června 2021
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 15. srpna 2019
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. března 2010
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. května 2018
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. ledna 2020
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. prosince 2015
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. srpna 2018
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. srpna 2023
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 16. února 2022
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 17. května 2018
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 17. ledna 2023
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 17. srpna 2023
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. května 2020
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. května 2022
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. října 2005
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 18. září 2023
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. dubna 2022
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. listopadu 2014
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. prosince 2008
Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 19. prosince 2018

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 2. srpna 2017

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. ledna 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. prosince 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. října 2015

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 20. září 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. května 2015

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2016

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. prosince 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 21. února 2024

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. července 2009

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. listopadu 2017

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 22. srpna 2013

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 23. června 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 23. listopadu 2004

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 23. února 2012

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 24. března 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 24. srpna 2010

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. října 2006

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. srpna 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. února 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 25. září 2014

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 26. září 2019

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 26. září 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. července 2007

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. května 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. ledna 2012

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 27. února 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. července 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. dubna 2005

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. dubna 2005

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. ledna 2015

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. února 2017

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 28. února 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. ledna 2024

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2013

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. listopadu 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 29. února 2024

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 3. února 2016

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. ledna 2008

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 30. listopadu 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. května 2018

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. ledna 2007

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. října 2018

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. října 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 31. srpna 2015

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. dubna 2013

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. prosince 2008

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. srpna 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 4. února 2021

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. května 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. října 2016

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 5. září 2012

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. června 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. dubna 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. ledna 2011

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. prosince 2022

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. srpna 2020

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 6. února 2020

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 7. května 2020

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 7. února 2018

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 8. července 2010

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 8. srpna 2023

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. května 2016

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. srpna 2021

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. února 2005

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2009

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2009

Nejvyšší správní soud – rozsudek ze dne 9. září 2010

Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – rozsudek ze dne 23. února 2022

Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – usnesení ze dne 13. února 2024

Nejvyšší správní soud - rozšířený senát – usnesení ze dne 8. července 2008

Nejvyšší správní soud ze dne 30. března 2023

Nejvyšší správní soud ze dne 7. května 2020

Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 12. června 2003

Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 15. listopadu 2011

Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 16. června 2005

Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 16. října 2019

Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 18. prosince 2014
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 21. června 2012
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 22. prosince 2010
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 22. prosince 2010
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 25. listopadu 2021
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 26. dubna 2017
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 27. září 2007
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 28. června 2001
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 3. října 2019
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 31. ledna 2013
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 4. července 2006
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 5. dubna 1979
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 5. února 1963
Soudní dvůr Evropské unie – rozsudek ze dne 8. května 2008
Soudní dvůr Evropské unie ze dne 11. listopadu 2021
Soudní dvůr Evropské unie ze dne 15. července 1964
Ústavní soud – nález ze dne 19. ledna 2010
Ústavní soud – Nález ze dne 20. srpna 2014
Ústavní soud – Nález ze dne 21. listopadu 1996
Ústavní soud – Nález ze dne 23. června 2004
Ústavní soud – Nález ze dne 24. dubna 1996
Ústavní soud – nález ze dne 24. února 2004
Ústavní soud – Nález ze dne 26. dubna 2004
Ústavní soud – Nález ze dne 27. února 2001
Ústavní soud – Nález ze dne 30. listopadu 1999
Ústavní soud – Usnesení ze dne 16. března 1998

SEZNAM POUŽITÝCH DIPLOMOVÝCH A RIGORÓZNÍCH PRACÍ

- Handrášová, H. *Analýza rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu ve věcech dane z příjmu právnických osob*
- Hlinková, D., 2016. *Daňové úniky na DPH v řetězových a karuselových obchodech a jejich odraz v judikatuře*
- Kávová, V., 2018. *Harmonizace daně z přidané hodnoty*
- Křivánek, M., 18. července 2016. *Judikatura Ústavního soudu v oblasti daní*
- Kubačka, P., 2006. *Provedení směrnic ES v českém právním řádu. (implementace směrnic z oblasti ochrany životního prostředí a ochrany spotřebitele)*
- Malaník, M., 2018. *Empirický výzkum metodologie interpretace práva*
- Mladějovská, M., 2015. *Závaznost rozhodnutí Soudního dvora EU*
- Neubauer, M., 2013. *Eurokonformní výklad práva v judikatuře českých soudů*
- Pospíšil, M., 2014. *Pravidla dělení důkazního břemena*
- Pudilová, A., 15. října 2019. *Formální důkazní břemeno státního zástupce v trestním řízení*
- Raiser, G., 2012. *Dokazování v daňovém řízení*
- Rásocha, F., 29. března 2021. *Prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty*
- Ričková, M., 14. března 2018. *Důkazné břemeno ve sporech o vydání bezdůvodného obohacení*
- Skálová, E., 2017. *Daňová kontrola*
- Slámová, E., 2016. *Destruktivní judikatura v daňovém právu*
- Škop, M., 25. května 2019. *Dokazování negativních skutečností*
- Špírková, T., 28. října 2016. *Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení*
- Vanča, T., 26. května 2022. *Empirická analýza náhrad nemajetkové újmy při trestném činu znásilnění*
- Vildová, I., 24. listopadu 2015. *Analýza daňové judikatury Nejvyššího správního soudu*
- Vopršal, O., 29. listopadu 2010. *Zásada volného hodnocení důkazů v judikatuře*

OSTATNÍ ZDROJE

ALAN COLBURN, 2008. The Prepared Practitioner: Correlation and Causality. *The Science Teacher*, Vol 75(2), 10

GLANVILLE, Williams, 1961. Causation in the Law. *The Cambridge law Journal*, Vol 19(1), 62-85

HO, H. L., 2009. Re-Imagining the Criminal Standard of Proof: Lessons from the 'Ethics of Belief' [online]. *The International Journal of Evidence & Proof*, Vol 13(3), 198-211.

Dostupné z: 10.1350/ijep.2009.13.3.322#

JUDEA PEARL, 1995. Causal Diagrams for Empirical Research. *Biometrika*, Vol 82(4), 669-688

KRIKORIAN, Y., 1934. Causality. *Philosophy*, Vol 9(35)

LANDGRÁF, Roman, 2009. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní, 1. část. *Daňový expert*, Vol (6), 11-19

LICHOVNÍK, Judr. Tomáš, 20. července 2017. Aktuální rozhodování Ústavního soudu [online]. *Právní prostor*. Dostupné z:

<https://web.archive.org/web/20240406171934/https://www.pravniprostor.cz/clanky/ustavni-pravo/aktualni-rozhodovani-ustavniho-soudu#>

MATHER, Lynn M., 1979. Comments on the History of Plea Bargaining [online]. *Law & Society Review*, Vol 13(2), 281. Dostupné z: 10.2307/3053254#

Montag, J., 2020. *Lineární regrese 3 - Odhady kauzálních vztahu*. Právnická fakulta UK. Statistika pro právníky

MORÁVEK, Daniel a NESROVNAL, Jiří, 25. března 2024. Změny u dohod o provedení práce jsou hranatým kolem, nejdou realizovat, říká expert [online]. *Internet Info, s.r.o.*

Dostupné z:

<https://web.archive.org/web/20240407221513/https://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-u-dohod-o-provedeni-prace-jsou-hranatym-kolem-nejdou-realizovat-rika-expert/#>

TERRY, Henry, 1904. The theory of evidence [online]. *The Yale Law Journal*, Vol 13(4), 190-193. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/783301#>

TICHÝ, Luboš, 2019. Míra důkazu - základní problémy z hlediska srovnávací analýzy. *Právník*, Vol (12), 1109-1135

PŘÍLOHA Č.1 – SEZNAM ROZSUDKŮ, KTERÉ BYLY ZKOUMÁNY, AVŠAK NE NUTNĚ PŘÍMO POUŽITY

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.01.2024, č.j. 6 Afs 11/2023-26

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.01.2024, č.j. 10 Afs 503/2021-44

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.01.2024, č.j. 8 Afs 20/2022-48

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.01.2024, č.j. 6 Afs 234/2023-50

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.12.2023, č.j. 2 Afs 98/2023-45

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.01.2024, č.j. 4 Afs 186/2022-164

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2023, č.j. 9 Afs 88/2022-51

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2023, č.j. 8 Afs 168/2022-48

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.12.2023, č.j. 3 Afs 259/2021-78

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2023, č.j. 6 Afs 284/2022-67

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.08.2022, č.j. 1 Afs 201/2021-53

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.12.2023, č.j. 4 Afs 398/2021-96

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.11.2023, č.j. 2 Afs 264/2021-39

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2023, č.j. 2 Afs 312/2022-33

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.10.2023, č.j. 3 Afs 260/2021-84

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2023, č.j. 10 Afs 76/2023-52

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.10.2023, č.j. 2 Afs 148/2022-57

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2023, č.j. 6 Afs 193/2022-40

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2023, č.j. 6 Afs 241/2022-29

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.10.2023, č.j. 5 Afs 94/2022-38

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.09.2023, č.j. 2 Afs 69/2023-50

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.09.2023, č.j. 4 Afs 252/2022-51

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.09.2023, č.j. 4 Afs 100/2021-71
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.09.2023, č.j. 10 Afs 323/2021-55
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.09.2023, č.j. 4 Afs 218/2021-45
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.09.2023, č.j. 6 Afs 179/2022-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.09.2023, č.j. 7 Afs 53/2023-67
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.09.2023, č.j. 8 Afs 22/2022-92
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.08.2023, č.j. 2 Afs 203/2022-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.08.2023, č.j. 1 Afs 212/2022-79
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.07.2023, č.j. 7 Afs 237/2021-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.06.2023, č.j. 3 Afs 398/2021-94
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.06.2023, č.j. 8 Afs 111/2022-36
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.06.2023, č.j. 6 Afs 126/2022-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.05.2023, č.j. 8 Afs 201/2021-74
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.05.2023, č.j. 9 Afs 67/2021-51
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.05.2023, č.j. 3 Afs 1/2021-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.05.2023, č.j. 3 Afs 137/2021-98
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.05.2023, č.j. 8 Afs 262/2021-55
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.05.2023, č.j. 4 Afs 208/2022-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.04.2023, č.j. 4 Afs 380/2020-40
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.04.2023, č.j. 4 Afs 132/2022-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.04.2023, č.j. 7 Afs 136/2021-71
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.04.2023, č.j. 3 Afs 354/2021-50
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.04.2023, č.j. 6 Afs 395/2021-64
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.03.2023, č.j. 5 Afs 36/2022-72

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.03.2023, č.j. 10 Afs 101/2022-67
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.04.2023, č.j. 10 Afs 141/2021-62
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.03.2023, č.j. 7 Afs 127/2021-31
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.03.2023, č.j. 10 Afs 316/2022-40
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.03.2023, č.j. 2 Afs 60/2022-47
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.03.2023, č.j. 2 Afs 122/2022-56
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.03.2023, č.j. 2 Afs 176/2022-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.03.2023, č.j. 2 Afs 247/2022-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.03.2023, č.j. 6 Afs 214/2022-37
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.03.2023, č.j. 8 Afs 205/2021-36
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.03.2023, č.j. 6 Afs 213/2022-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.03.2023, č.j. 6 Afs 353/2021-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.03.2023, č.j. 8 Afs 206/2021-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.02.2023, č.j. 8 Afs 345/2021-47
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.02.2023, č.j. 3 Afs 14/2021-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.03.2023, č.j. 3 Afs 283/2020-64
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.02.2023, č.j. 5 Afs 388/2021-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.02.2023, č.j. 5 Afs 334/2020-101
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.02.2023, č.j. 5 Afs 414/2021-49
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.02.2023, č.j. 8 Afs 174/2021-64
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.02.2023, č.j. 7 Afs 274/2022-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.01.2023, č.j. 10 Afs 81/2021-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.01.2023, č.j. 1 Afs 164/2021-52
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.02.2023, č.j. 6 Afs 82/2021-77

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.01.2023, č.j. 6 Afs 120/2021-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.02.2023, č.j. 8 Afs 192/2021-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.01.2023, č.j. 8 Afs 92/2022-239
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.01.2023, č.j. 7 Afs 92/2021-28
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.01.2023, č.j. 1 Afs 178/2022-74
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.01.2023, č.j. 4 Afs 94/2022-66
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.01.2023, č.j. 9 Afs 85/2022-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.01.2023, č.j. 2 Afs 92/2021-51
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.12.2022, č.j. 2 Afs 9/2021-102
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.12.2022, č.j. 8 Afs 56/2020-77
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.12.2022, č.j. 10 Afs 529/2021-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2022, č.j. 8 Afs 143/2021-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.12.2022, č.j. 2 Afs 126/2021-55
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2022, č.j. 7 Afs 161/2022-31
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2022, č.j. 6 Afs 40/2021-68
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.12.2022, č.j. 2 Afs 32/2021-36
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.12.2022, č.j. 6 Afs 156/2020-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.12.2022, č.j. 4 Afs 10/2022-59
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.12.2022, č.j. 5 Afs 180/2020-66
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.12.2022, č.j. 6 Afs 309/2021-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.12.2022, č.j. 4 Afs 257/2020-79
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.12.2022, č.j. 8 Afs 114/2020-72
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.11.2022, č.j. 5 Afs 177/2020-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.11.2022, č.j. 7 Afs 305/2020-87

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.11.2022, č.j. 8 Afs 188/2020-103
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2022, č.j. 7 Afs 139/2022-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2022, č.j. 3 Afs 242/2020-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2022, č.j. 10 Afs 95/2021-37
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2022, č.j. 3 Afs 118/2020-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2022, č.j. 2 Afs 100/2021-52
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.11.2022, č.j. 4 Afs 445/2021-47
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.11.2022, č.j. 10 Afs 196/2020-42
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2022, č.j. 10 Afs 371/2019-60
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2022, č.j. 4 Afs 397/2021-99
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2022, č.j. 2 Afs 79/2021-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2022, č.j. 7 Afs 375/2020-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2022, č.j. 10 Afs 324/2020-104
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.10.2022, č.j. 4 Afs 200/2020-61
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.10.2022, č.j. 2 Afs 246/2020-101
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.10.2022, č.j. 9 Afs 212/2020-51
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2022, č.j. 6 Afs 328/2020-50
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2022, č.j. 6 Afs 408/2020-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2022, č.j. 10 Afs 105/2020-45
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.10.2022, č.j. 5 Afs 55/2020-91
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2022, č.j. 5 Afs 113/2021-62
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.10.2022, č.j. 2 Afs 125/2020-45
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.10.2022, č.j. 2 Afs 62/2021-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.09.2022, č.j. 2 Afs 297/2020-32

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.09.2022, č.j. 10 Afs 371/2020-51
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.09.2022, č.j. 4 Afs 328/2021-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.09.2022, č.j. 4 Afs 360/2021-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.09.2022, č.j. 5 Afs 103/2020-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.09.2022, č.j. 5 Afs 256/2018-143
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.09.2022, č.j. 7 Afs 327/2020-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.09.2022, č.j. 5 Afs 120/2021-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.09.2022, č.j. 1 Afs 89/2022-49
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.09.2022, č.j. 5 Afs 203/2021-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.09.2022, č.j. 5 Afs 281/2021-34
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.09.2022, č.j. 8 Afs 123/2020-84
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.09.2022, č.j. 2 Afs 401/2020-74
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.09.2022, č.j. 7 Afs 225/2020-79
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 06.09.2022, č.j. 1 Afs 30/2018-66
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.09.2022, č.j. 10 Afs 133/2021-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.08.2022, č.j. 1 Afs 85/2021-59
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.08.2022, č.j. 5 Afs 47/2021-47
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.08.2022, č.j. Pej 2134/2022
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.08.2022, č.j. 10 Afs 383/2021-52
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.08.2022, č.j. 9 Afs 409/2018-73
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.08.2022, č.j. 8 Afs 358/2019-86
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.08.2022, č.j. 8 Afs 342/2019-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.08.2022, č.j. 9 Afs 60/2020-60
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.08.2022, č.j. 10 Afs 146/2022-33

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.07.2022, č.j. 1 Afs 90/2021-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.08.2022, č.j. 3 Afs 8/2020-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.07.2022, č.j. 2 Afs 20/2019-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.07.2022, č.j. 2 Afs 136/2020-70
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.08.2022, č.j. 10 Afs 314/2020-50
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.08.2022, č.j. 10 Afs 493/2021-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.07.2022, č.j. 5 Afs 60/2021-34
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.07.2022, č.j. 9 Afs 79/2020-45
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.07.2022, č.j. 9 Afs 349/2019-49
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.07.2022, č.j. 10 Afs 281/2020-70
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.07.2022, č.j. 4 Afs 23/2022-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.07.2022, č.j. 7 Afs 222/2020-28
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.07.2022, č.j. 4 Afs 264/2021-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.07.2022, č.j. 6 Afs 403/2020-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.07.2022, č.j. 5 Afs 163/2021-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.07.2022, č.j. 7 Afs 210/2020-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.06.2022, č.j. 4 Afs 237/2021-52
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.06.2022, č.j. 8 Afs 13/2018-104
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.06.2022, č.j. 4 Afs 349/2019-68
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.06.2022, č.j. 5 Afs 215/2019-56
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.06.2022, č.j. 1 Afs 499/2020-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.06.2022, č.j. 6 Afs 395/2020-69
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.06.2022, č.j. 1 Afs 16/2022-51
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.06.2022, č.j. 1 Afs 31/2021-34

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 06.06.2022, č.j. 8 Afs 204/2020-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.06.2022, č.j. 6 Afs 16/2021-59
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.05.2022, č.j. 7 Afs 421/2019-55
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.05.2022, č.j. 1 Afs 438/2019-49
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.05.2022, č.j. 1 Afs 483/2019-68
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.05.2022, č.j. 6 Afs 27/2021-37
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.05.2022, č.j. 10 Afs 374/2020-59
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.05.2022, č.j. 2 Afs 240/2020-37
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.05.2022, č.j. 5 Afs 138/2018-61
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.05.2022, č.j. 8 Afs 268/2018-91
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.05.2022, č.j. 10 Afs 332/2021-40
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.05.2022, č.j. 4 Afs 89/2021-74
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.05.2022, č.j. 2 Afs 76/2020-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.05.2022, č.j. 9 Afs 295/2020-57
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.05.2022, č.j. 3 Afs 109/2020-51
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.05.2022, č.j. 6 Afs 150/2020-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.04.2022, č.j. 7 Afs 185/2021-49
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.04.2022, č.j. 7 Afs 227/2020-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.04.2022, č.j. 7 Afs 254/2018-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.04.2022, č.j. 8 Afs 15/2020-85
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.04.2022, č.j. 9 Afs 336/2018-58
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.05.2022, č.j. 3 Afs 422/2019-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.04.2022, č.j. 10 Afs 479/2021-56
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.04.2022, č.j. 3 Afs 223/2020-66

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.03.2022, č.j. 4 Afs 317/2021-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.03.2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.03.2022, č.j. 6 Afs 29/2021-38
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.03.2022, č.j. 7 Afs 114/2020-29
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.03.2022, č.j. 6 Afs 26/2021-53
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.03.2022, č.j. 1 Afs 11/2021-58
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.03.2022, č.j. 6 Afs 404/2020-49
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.03.2022, č.j. 9 Afs 68/2021-70
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.03.2022, č.j. 3 Afs 119/2020-38
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.03.2022, č.j. 3 Afs 214/2020-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.02.2022, č.j. 10 Afs 212/2020-78
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.02.2022, č.j. 9 Afs 274/2020-61
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.02.2022, č.j. 4 Afs 115/2021-45
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.01.2022, č.j. 10 Afs 57/2021-65
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.12.2021, č.j. 1 Afs 262/2021-40
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2021, č.j. 5 Afs 239/2020-46
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.10.2021, č.j. 3 Afs 328/2019-70
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2021, č.j. 9 Afs 66/2021-42
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.10.2021, č.j. 6 Afs 126/2021-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.09.2021, č.j. 8 Afs 162/2019-79
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.09.2021, č.j. 5 Afs 157/2020-61
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.08.2021, č.j. 6 Afs 235/2020-76
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.06.2021, č.j. 4 Afs 402/2020-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.05.2021, č.j. 2 Afs 216/2019-79

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.05.2021, č.j. 7 Afs 265/2020-61
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.05.2021, č.j. 5 Afs 117/2019-22
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.04.2021, č.j. 8 Afs 128/2019-78
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.03.2021, č.j. 3 Afs 149/2018-54
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.03.2021, č.j. 5 Afs 74/2020-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.02.2021, č.j. 4 Afs 235/2020-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.02.2021, č.j. 5 Afs 388/2019-31
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.01.2021, č.j. 4 Afs 146/2020-67
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.01.2021, č.j. 10 Afs 206/2020-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.01.2021, č.j. 5 Afs 337/2019-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.01.2021, č.j. 5 Afs 131/2019-47
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.11.2020, č.j. 5 Afs 408/2019-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.11.2020, č.j. 2 Afs 332/2020-40
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.10.2020, č.j. 8 Afs 49/2019-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.10.2020, č.j. 2 Afs 332/2020-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.09.2020, č.j. 7 Afs 18/2020-29
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.09.2020, č.j. 8 Afs 303/2018-52
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.09.2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.08.2020, č.j. 8 Afs 78/2018-65
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.08.2020, č.j. 1 Afs 326/2019-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 07.08.2020, č.j. 1 Afs 304/2019-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.07.2020, č.j. 1 Afs 113/2020-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.05.2020, č.j. 5 Afs 191/2019-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.05.2020, č.j. 5 Afs 192/2019-29

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.05.2020, č.j. 1 Afs 493/2019-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.04.2020, č.j. 4 Afs 145/2019-62
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 06.03.2020, č.j. 6 Afs 248/2019-34
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.02.2020, č.j. 10 Afs 268/2019-53
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.02.2020, č.j. 7 Afs 420/2018-37
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.02.2020, č.j. 4 Afs 408/2018-69
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2019, č.j. 6 Afs 136/2019-47
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.10.2019, č.j. 6 Afs 61/2019-27
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 01.10.2019, č.j. 9 Afs 306/2017-139
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05.09.2019, č.j. 10 Afs 60/2019-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.07.2019, č.j. 7 Afs 161/2018-28
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.06.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.05.2019, č.j. 9 Afs 137/2016-176
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.04.2019, č.j. 7 Afs 321/2018-80
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.04.2019, č.j. 1 Afs 360/2018-24
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.03.2019, č.j. 5 Afs 314/2016-55
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.03.2019, č.j. 5 Afs 126/2017-43
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.01.2019, č.j. 1 Afs 258/2018-32
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.01.2019, č.j. 4 Afs 326/2018-31
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.11.2018, č.j. 6 Afs 386/2017-56
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 04.10.2018, č.j. 5 Afs 277/2017-38
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.10.2018, č.j. 2 Afs 54/2018-39
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.09.2018, č.j. 8 Afs 265/2016-59
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.08.2018, č.j. 1 Afs 414/2017-62

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 06.08.2018, č.j. 1 Afs 47/2018-58
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.08.2018, č.j. 6 Afs 11/2018-69
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 03.07.2018, č.j. 8 Afs 179/2016-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.08.2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.12.2014, č.j. 7 Afs 28/2013-23

Rozsudky týkající se ceny plnění

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2023, čj. 1 Afs 161/2023-66
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2023, čj. 9 Afs 93/2023-37
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, čj. 10 Afs 19/2023-64
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023, čj. 5 Afs 115/2022-54
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2023, čj. 6 Afs 126/2022-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2023, čj. 5 Afs 3/2022-41
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2023, čj. 10 Afs 118/2021-74
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, čj. 4 Afs 208/2022-63
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2023, čj. 10 Afs 120/2020-118
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2023, čj. 8 Afs 181/2021-79
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023, čj. 2 Afs 25/2022-62
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2022, čj. 2 Afs 126/2021-55
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2022, čj. 7 Afs 161/2022-31
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2022, čj. 3 Afs 118/2020-44
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, čj. 10 Afs 138/2019-103
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2022, čj. 8 Afs 358/2019-86
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2022, čj. 8 Afs 342/2019-57

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, čj. 9 Afs 349/2019-49

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, čj. 6 Afs 150/2020-48

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2022, čj. 3 Afs 422/2019-46

rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 6 Afs 29/2021-38

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020-38

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, čj. 2 Afs 222/2020-35

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2021, čj. 3 Afs 421/2019-39

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2021, čj. 6 Afs 126/2021-41

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 10. 2021, čj. 6 Afs 191/2021-41

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2021, čj. 6 Afs 158/2019-63

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2021, čj. 5 Afs 362/2020-49

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, čj. 2 Afs 147/2020-37

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, čj. 8 Afs 49/2019-33

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, čj. 8 Afs 78/2018-65

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 459/2019-68

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2020, čj. 4 Afs 166/2019-38

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2019, čj. 9 Afs 77/2018-55

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, čj. 1 Afs 157/2018-38

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, čj. 5 Afs 290/2016-61

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, čj. 6 Afs 373/2017-38
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2018, čj. 9 Afs 160/2017-67
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, čj. 10 Afs 54/2015-48
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, čj. 1 Afs 92/2015-35
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, čj. 7 Afs 237/2015-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, čj. 2 Afs 104/2015-33
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015
Sb. NSS

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 200/2014-28
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, čj. 9 Afs 10/2015-29
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2015, čj. 3 Afs 136/2014-34
rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2015, čj. 4 Afs 219/2014-31

Rozsudky týkající se míry důkazu

rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 As 319/2018 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 172/2017 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 4 Afs 115/2021 - 45
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 As 319/2018 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 216/2019 - 79
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 434/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 89/2021 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37

rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 53/2023 - 67
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 288/2021 - 33
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 246/2021 - 77
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 111/2022 - 36
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 10 Afs 16/2021 - 74
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 3 Ads 20/2021 - 34
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 6 Afs 120/2021 - 57
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 10 Afs 309/2020 - 38
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 10 Afs 95/2021 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 4 Afs 445/2021 - 47
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 6 Afs 30/2023 – 73
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 6 Afs 14/2022 – 43
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 53/2022-56
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 89/2022 – 49
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 304/2018 - 42
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 440/2018 - 63
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 15/2023 - 37
Rozsudky týkající se Nálezu I. ÚS 173/13
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 As 319/2018 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 172/2017 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 4 Afs 115/2021 - 45
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 As 319/2018 - 59

rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 216/2019 - 79
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 434/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 89/2021 - 59
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 23/2018 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 53/2023 - 67
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 7 Afs 288/2021 - 33
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 246/2021 - 77
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 8 Afs 111/2022 - 36
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 10 Afs 16/2021 - 74
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 3 Ads 20/2021 - 34
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 6 Afs 120/2021 - 57
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 10 Afs 309/2020 - 38
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 10 Afs 95/2021 - 37
rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 4 Afs 445/2021 - 47

ABSTRAKT V ČESKÉM JAZYCE

Diplomová práce *Prokazování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH v judikatuře NSS* je zaměřena na důkazní postavení subjektů v daňovém řízení při uplatňování nároku na odpočet DPH. Cílem práce je získat náhled do rozhodování sporů Nejvyšším správním soudem týkajících se vzájemného postavení daňových subjektů a správce daně v daňovém řízení při dokazování nároku na odpočet DPH. Metodou práce je obsahová analýza vybraných rozsudků NSS.

Práce je rozdělena. První tři části práce slouží především k uvedení čtenáře do problematiky a jejích specifik. V dalších 5 částech je postupně zkoumána očekávaná nerovnoprávnost v postavení daňových subjektů proti správci daně. Těžiště práce se nachází v 5. části, která jako hlavní zdroj nepřipustné nerovnosti postavení subjektů v daňovém řízení identifikuje konstrukci postupu k odstranění pochybností. Část šestá až osmá se potom zabývá dílčími aspekty nerovného postavení a poukazuje na důsledky konstrukce postupu k odstranění pochybností, která vyžaduje velice nízkou míru důkazní jistoty pro svoji funkčnost. Tato dílčí pochybení sice samostatně nejsou příliš problematická, ale ve svém souhrnu vytváří neúnosnou situaci nerovného důkazního břemene správce daně a daňového subjektu.

Závěr práce, kromě již zmíněného, poukazuje také na častou vzájemnou rozpornost rozsudků Nejvyššího správního soudu a pozastavuje se nad tendencí vyhýbat se předkládání případů rozšířenému senátu jako prostředku sjednocování judikatury.

Klíčová slova: nárok na odpočet DPH, důkazní prostředky, důkazní břemeno, důkazní míra, nerovnost důkazní povinnosti, pochybnosti správce daně, daňová kontrola, postup k odstranění pochybností

ABSTRACT

The aim of the thesis is to gain an insight into the Supreme Administrative Court's decision-making in disputes concerning the mutual position of tax subjects and tax administrators in tax proceedings when proving the right to VAT *deduction*. The method of the thesis is a content analysis of selected judgments of the Supreme Administrative Court.

The thesis is divided into. The first three parts of the thesis serve primarily to introduce the reader to the issue and its specifics. In the next 5 parts, the expected inequality in the position of tax subjects against the tax administrator is gradually examined. The centre of gravity of the thesis is found in Part 5, which identifies the construction of the procedure for the removal of doubts as the main source of the impermissible inequality of position of the subjects in the tax proceedings. Parts 6 to 8 then deal with the sub-aspects of the unequal position and highlight the consequences of the construction of the procedure for the removal of doubts, which requires a very low level of evidential certainty for its functionality. While these sub-conclusions are not particularly problematic in isolation, taken together they create an untenable situation of unequal burden of proof between the tax authorities and the taxpayer.

The conclusion of the thesis, in addition to the aforementioned conclusions, also points out the frequent mutual inconsistency of the judgments of the Supreme Administrative Court and questions the tendency to avoid referring cases to the extended chamber as a means of unifying case law.

Key words: VAT deduction entitlement, means of proof, burden of proof, degree of proof, unequal burden of proof, doubts of the tax administrator, tax audit, procedure for removing doubts