



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ARNOŠT s.r.o.**, se sídlem Tismice 19, Český Brod, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem, se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 8. 2022, č. j. 55 Af 15/2018-121,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, č. j. 9087/18/5300-22444-704601, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců březen – červen a srpen – listopad roku 2011 a současně předepsal penále z doměřené daně. Daň byla doměřena z důvodu neuznání daňových odpočtů týkajících se přijatých zdanitelných plnění (stavebních prací), které stěžovatel nárokoval na základě daňových dokladů vystavených společnostmi Dionita Stav s.r.o. (dále jen „DIONITA“), STOYKA INVEST s.r.o. (dále jen „STOYKA“) a Geron Gold s.r.o. (dále jen „GERONA“).

[2] Nejvyšší správní soud předesílá, že průběh daňového řízení a skutkový stav byly již dostatečně podrobně popsány v předchozích soudních řízeních, nepovažuje proto za potřebné, a to i s ohledem na obsah kasačních námitek (viz níže), jej opakovaně rekapitulovat. V daňovém řízení bylo prokázáno, že plnění, na základě kterých stěžovatel uplatnil odpočet DPH, byla uskutečněna, nebylo však prokázáno, kdo je provedl a v jakém rozsahu.

[3] Krajský soud rozhodoval nyní kasační stížností napadeným rozsudkem znovu poté, kdy byl jeho původní rozsudek č. j. 55 Af 15/2018-48, ze dne 14. 4. 2021, v němž stěžovateli vyhověl, zrušen ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2022, č. j. 5 Afs 115/2021-42 (dále „zrušující rozsudek“). Nejvyšší správní soud konstatoval, že závěr krajského soudu o nedostatečnosti dosud provedených dostupných úkonů k opatření výpovědi svědků I. S. a V. K. nemá oporu v obsahu správního spisu. Nejvyšší správní soud naopak dospěl k závěru, že z chronologického sledu podrobně popsanych úkonů správce daně dostatečně vyplývá, že správce daně při zjišťování skutkového stavu dostal svým povinnostem ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu a postupoval dostatečně důsledně; správce daně se o zajištění provedení důkazu svědeckou výpovědí několikrát pokoušel, přičemž ke zjištění potřebných informací využil řady institutů, které mu daňový řád poskytuje; nelze říci, že by ustal na prostém zkonstatování neúspěšnosti doručení předvolání, ale sám různými cestami zjišťoval údaje směřující ke kontaktování svědků. Nejvyšší správní soud konstatoval, že ačkoli tyto údaje měl poskytnout sám žalobce (nyní stěžovatel), správce daně přesto činil další kroky směrem k realizaci navržené svědecké výpovědi; nepodařilo-li se mu svědky zajistit, nelze mu to za dané situace přičítat z hlediska unesení důkazního břemene k tíži (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102). Nejvyšší správní soud konstatoval, že v případě výpovědi svědků se nepochybně jednalo o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení závěru správce daně o neunesení důkazního břemene žalobcem; nesouhlasil však již s tím, že by závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem byl předčasný, resp. že by neměl oporu ve spise a že by skutkový stav vyžadoval zásadní doplnění a že řízení před daňovými orgány bylo zatíženo pro věc zásadní vadou.

[4] Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení řádně porovnal závěry učiněné správcem daně se skutečnostmi vyplývajícími ze spisového materiálu, přičemž vypořádá veškeré žalobní námitky a předloží srozumitelnou, konkrétní a logicky ucelenou argumentaci vysvětlující, z jakých skutkových i právních důvodů neshledává, či naopak shledává, postup žalovaného zákonným a věcně správným. Krajský soud v dalším řízení byl povinen zohlednit rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, v kontextu obsahu správního spisu vyhodnotit, zda správce daně prokázal vážné a důvodné pochyby ohledně věrohodnosti předložených účetních dokladů, respektive, zda žalobce tyto dokázal případně vyvrátit a prokázal tak pravdivost svých tvrzení; dále se měl zabývat především tím, zda správce daně na základě relevantních zjištění, která učinil, tvrzení žalobce a předložené účetní doklady dostatečně zpochybnil; vyhodnotit, zda např. fakt, že dodavatelé neevidovali zaměstnance, čímž porušili předpisy na úseku zaměstnanosti či sociálního zabezpečení, je dostatečně způsobilý zpochybnit tvrzení žalobce, resp. je pro posouzení (ne)unesení důkazního břemene žalobcem relevantní, zda tato skutečnost vylučuje uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak uvádí žalobce. Krajský soud se tedy měl zabývat tím, zda pochybnosti správce daně založené na absenci zaměstnanců deklarovaných společností v kontextu s dosud provedeným dokazováním a hodnocením důkazů v souladu s § 8 daňového řádu mohly bez dalšího důvodně vést k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, resp. unesení důkazního břemene správcem daně.

pokračování

[5] Nejvyšší správní soud závěrem poukázal na to, že Soudní dvůr EU rozhodl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie, s r. o.* (dále jen rozsudek *Kemwater*), přičemž konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu svých nároků na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Krajský soud byl povinen v dalším řízení přihlídnout rovněž k závěrům SDEU výše uvedeným, jakož i k závěrům, které vyslovil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

[6] **Krajský soud** v dalším řízení postupoval v souladu se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku, přezkoumal žalobní námitky, které stěžovatel uplatnil. Zdůraznil, že není rozporováno provedení stavebních prací, nebylo však prokázáno, kdo plnění provedl (bylo přitom správcem daně zpochybněno, resp. vyloučeno, že by byly provedeny vlastními zaměstnanci). Krajský soud předeslal, že skutečnost, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH.

[7] Krajský soud podrobně shrnul právní úpravu a relevantní judikaturu NSS a Soudního dvora EU zabývající se problematikou splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu DPH. Krajský soud se dále podrobně zabýval tím, zda byly splněny hmotněprávní podmínky, přičemž dospěl k závěru, že nikoli. Poukázal na výklad Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále směrnice o DPH) v rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater*, v němž se uvádí, že „*uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu svých nároků na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Rozšířený senát NSS následně v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 uvedený rozsudek SDEU shrnul tak, že „*za určitých podmínek nemusí být (...) dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok*

na odpočet DPH vznikl.“ Rozšířený senát též v uvedeném rozsudku (bod 33) jasně uvedl, že rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater* byly popřeny závěry vyjádřené v rozsudku *Stavitelství Melichar*.

[8] Krajský soud se ztotožnil s názorem rozšířeného senátu o neaplikovatelnosti rozhodnutí SDEU ze dne 16. 11. 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15 (navazující mj. na rozsudek *Maks Pen*, zmiňovaný v žalobě), ve kterém SDEU vyslovil názor, že daňové orgány nemohou nepřiznat odpočet dlužné nebo odvedené daně *pouze* na základě toho, že faktury týkající se přijatých služeb nejsou věrohodné, neboť osoba, která je vystavila, nemohla být jejich skutečným poskytovatelem. Uvedená judikatura SDEU (na rozdíl od rozsudku SDEU ve věci *Kemwater*) totiž nezohlednila dopad na členským státem uplatněné výjimky ve smyslu čl. 287 směrnice o DPH. Je-li postaveno najisto, že vystavitel faktury zdanitelné plnění neposkytl, a není zřejmé, zda skutečný poskytovatel plnění byl osobou povinnou dani (příčemž těchto poskytovatelů mohlo být i více), znamenalo by přiznání odpočtu zásadní narušení zásady neutrality DPH.

[9] Krajský soud se dále zabýval otázkou rozložení důkazního břemene, přičemž ve svých závěrech vycházel z relevantní právní úpravy a četné judikatury; uzavřel, že daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení; pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno tíží daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.

[10] Krajský soud konstatoval, že stěžovatel měl povinnost prokazovat, že deklarovaná plnění byla poskytnuta, a to včetně toho, že byla poskytnuta dodavateli uvedenými na daňových dokladech, resp. ve světle aktuální judikatury ve věci *Kemwater* alespoň neurčenými dodavateli, u kterých je však jisté, že jsou plátcí DPH. Stěžovatel se v této souvislosti dovolával nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, který se týká daně z příjmů právnických osob, nikoliv DPH; krajský soud podotkl, že i v tomto případě je nutno respektovat jeho závěr, že „[j]ako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, (...) mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy“. Stejně tak souhlasil s tím, že za situace, kdy je skutečným dodavatelem jiná osoba, než ta uvedená na dokladech, je nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Krajský soud zdůraznil, že stěžovateli nebylo upřeno právo prokazovat jinými prostředky to, že dodavatelem fakticky byla osoba deklarovaná na daňových dokladech, a nebylo jí upřeno ani právo tvrdit a případně prokazovat to, že skutečným dodavatelem je osoba jiná (jiný plátec).

[11] Stěžovatel namítal, že byly odmítnuty navrhované důkazy a nemohl tedy unést důkazní břemeno, krajský soud proto zkoumal, zda bylo odmítnutí důkazních návrhů důvodné. Konstatoval, že rozpočty ani znalecký posudek nejsou schopny prokázat, kdo stavební práce provedl; stejně tak praxe ohledně (ne)dodržování vedlejších ustanovení smluv uzavřených se zákazníky stěžovatele týkajících se užívání identifikačních visaček je mimo předmět zkoumání daňových orgánů; dle krajského soudu nadbytečným by tedy byl

pokračování

i výslech představitelů dalších zákazníků a dodavatelů. Co se týče čestného prohlášení, krajský soud uvedl, že zpravidla půjde o důkazní prostředek nízké vypovídací hodnoty, nejde však, jak tvrdí žalovaný, o důkazní prostředek nepoužitelný; správce daně uvedl, že čestné prohlášení I. S. neprokazuje, kdo deklarované práce provedl – ověřený podpis potvrzuje pouze totožnost podepisujícího, nikoliv pravdivost tvrzení, tvrzení O. S. v čestném prohlášení nekorespondují se zjištěním, že se faktickým řízením společnosti DIONITA nezabýval a pouze pro ni pracoval jako subdodavatel. Dle krajského soudu je zjevné, že i kdyby správce daně čestná prohlášení k důkazu formálně řádným způsobem provedl (správce daně se k nim pouze vyjádřil), na závěru správce daně ani žalovaného by to nic nezměnilo. Věcné argumenty proti tomuto zhodnocení přitom mohl stěžovatel vznést v rámci odvolacího řízení; to neučinil. Pokud jde o hodnocení neprovedení výslechů I. S. a V. K. ml., byl krajský soud vázán právním názorem NSS vyjádřeným v kasačním rozsudku.

[12] Krajský soud rovněž konstatoval (v kontextu s rozsudkem *Kemwater*), že z okolností případu skutečnost, že skutečný dodavatel musel být plátcem DPH, nevyplývá. Formální zapojení dodavatelských a subdodatelských společností do fakturačního řetězce nijak neprokazuje provedení prací konkrétním dodavatelem, resp. dodavatelem, který by byl plátcem DPH. To platí i o úhradách provedených na bankovní účty deklarovaných dodavatelských společností, neboť z okolností daného případu vyplývá, že mohlo jít o platby pouze formální, které byly obratem vybrány a vráceny stěžovateli nebo užity k vyplacení skutečného dodavatele služeb, jehož totožnost nebyla prokázána. Jinými slovy, vznikly-li důvodné pochybnosti o tom, zda dodavatelské společnosti práce provedly, pouhá skutečnost, že byly na účty těchto společností odeslány peníze, je nevyvrací, a to ani tehdy, pokud je nesporné, že práce někdo provést musel. I když byly na účty deklarovaných dodavatelských společností odeslány platby přesahující roční limit obratu pro plátcovství DPH, nelze odpočet přiznat, pokud o skutečné dodavatele nešlo. Dle krajského soudu není tedy jasné, zda práce vykonal plátcem DPH; jakkoliv v případě jako výrazná osoba figuruje I. S., stěžovatel neobjasnil a neprokázal, jaká vlastně byla jeho role; přitom je myslitelné, že v některých případech mohl figurovat jako zástupce některých společností (ať již jako zmocněnec, statutární orgán, popř. jako nepřikázaný jednatel nebo jiný faktický pomocník), případně mohl být faktickým dodavatelem on sám, nebo mohl toliko zprostředkovávat dodání plnění od jednotlivých pracovníků a rozdělovat mezi ně inkasované platby. Nebylo však úkolem daňových orgánů ani soudu pátrat po skutečném běhu událostí, neboť daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací. Vzhledem k tomu, že poskytnuté plnění je dělitelné a každou část mohl poskytnout někdo jiný, je dle krajského soudu nutno uzavřít, že nebylo prokázáno, že dodavatelem plnění byl plátcem DPH.

[13] V **kasační stížnosti** stěžovatel uvádí, že ji podává z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože soud se neřídil názorem Nejvyššího správního soudu a žalovaný vůbec neposuzoval možnost dodání přijatého plnění jiným plátcem. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že aplikací názoru rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* se zabýval krajský soud v bodu [76] rozsudku, přičemž uvádí: „Žalobkyně měla poté, co došlo k přenesení důkazního břemene, povinnost prokazovat, že deklarovaná plnění byla poskytnuta, a to včetně toho, že byla poskytnuta dodavatelům uvedenými na daňových dokladech, popř. (ve světle výše citované aktuální judikatury ve věci *Kemwater*) alespoň neurčenými dodavateli, u kterých je však jisté, že

jsou plátcí DPH).“ K tomu stěžovatel poznamenává, že rozsudek Nejvyššího správního soudu je z roku 2022, zatímco stěžovatel podával žalobu v roce 2018, takže se tohoto rozsudku a jeho principů dovolávat nemohl. Stěžovatel poukazuje na to, že je vázán zákonnou koncentrací pro vymezení žalobních námitek v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby, a proto jakkoliv nemohl v soudním řízení po vynesení rozsudku *Kemwater* další důkazy předkládat, resp. by byly ze zákonných důvodů odmítnuty.

[14] Stěžovatel uvádí, že k postupu aplikace závěrů rozšířeného senátu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 5. 2022, čj. 1 Afs 438/2019-49, v němž sice uvedl v bodu [15], že obrat v judikatuře nezpůsobuje nepřezkoumatelnost, ale zároveň uvedl v bodu [28]: „S ohledem na to, že dokazování správce daně se doposud soustředilo výlučně na otázku, zda dodavateli plnění byly pouze subjekty deklarované v daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění nelze zcela vyloučit, že skutečnými dodavateli plnění byly jiné osoby, které současně byly plátcí DPH, je nezbytné ve světle rozsudků Soudního dvora EU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* dát stěžovateli a žalovanému procesní prostor znovu se touto otázkou v dalším řízení zabývat.“ Tento prostor žalovaný ani stěžovatel nedostal.

[15] Stěžovatel dále provádí výčet rozsudků NSS zabývajících se problematikou obdobnou ve věci *Kemwater* ; vytváří z nich tři kategorie a odvozuje z nich tři judikatorní proudy.

[16] K samotné podané kasační stížnosti, kterou uvádí slovy: „Zkrácení subjektivních práv stěžovatele“, konstatuje, že „je již napadáno pouze zkrácení subjektivních práv stěžovatele neposkytnutím prostoru pro to, aby proběhlo dokazování, že plnění poskytl sice jiný dodavatel, ale rovněž plátce daně z přidané hodnoty; přitom skutečnosti, které svědek vypověděl v jiném daňovém řízení, se dozvěděl stěžovatel až z rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů, doručené 13. 6. 2022 č. j.: 20226/22/5200-11432-709409. Přitom pokud svědek vypověděl, viz bod [93], že: „zaměstnanci nejsou, pouze na živnost“, tak to přímo vylučuje úvahu uvedenou v bodu [86] napadeného rozsudku, že se mohlo jednat o zprostředkování. Tato písemnost nemůže být použita jako důkaz poprvé až v kasační stížnosti, pouze to dokazuje fakt, že prostor pro prokazování zda dodavatel nebyl plátce stěžovateli po rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* dán s dnes nebyl, a došlo tím k přímému a jednoznačnému rozporu s dnes již ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.“

[17] Žalovaný ve vyjádření souhlasí s právním posouzením věci, které učinil krajský soud v rozsudku. Zároveň konstatuje, že i poté, co se seznámil s obsahem kasační stížnosti, setrvává na svých dosavadních závěrech ve vztahu k předmětné problematice, k čemuž odkazuje na své rozhodnutí.

[18] Žalovaný považuje za nutné korigovat nesprávné přesvědčení stěžovatele, že by „nový“ směr judikatury představoval jakýsi „bianco šek“ všech žalobců na automatické zrušení všech rozhodnutí žalovaného, která předcházela rozsudku ve věci *Kemwater*. Nejvyšší správní soud naopak opakovaně dospěl ke zcela opačnému závěru, a sice že „vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění.“ Žalovaný poukazuje na to, že v případě stěžovatele se jedná taková

pokračování

indicie ve spisovém materiálu nenachází (a ani stěžovatel k výzvě krajského soudu nic takového netvrdil) a rovněž také (a to především) rozsudek ani rozhodnutí o odvoláních se neopírají pouze o závěr, že nebyli prokázáni konkrétní dodavatelé pomocných stavebních prací, ale také o další samostatné důvody spočívající v neprokázání konkrétního rozsahu plnění.

[19] Žalovaný rovněž poukazuje na názorový veletoč stěžovatele, který postrádá jakoukoliv důvěryhodnost, když stěžovatel celou kasační stížnost pojal v duchu, že byl zkrácen na svých subjektivních právech, neboť nedostal prostor k tomu, aby mohl ve světle rozsudku ve věci *Kemwater* prokázat, že „...plnění poskytl sice jiný dodavatel, ale rovněž plátce daně z přidané hodnoty...“. Krajský soud po vydání zrušujícího rozsudku vyzval jak žalovaného, tak i stěžovatele, k vyjádření se k právnímu názoru vyjádřenému ve zrušujícím rozsudku (tj. včetně odkazu na rozsudek ve věci *Kemwater*), přičemž byl to právě stěžovatel, který v bodě [8] svého vyjádření ze dne 10. 5. 2022 výslovně k odkazu na rozsudek ve věci *Kemwater* uvedl: „Dále reagujeme na vyjádření rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 334/2017, i když se domníváme, že toto usnesení není pro danou věc rozhodující, protože žalobkyně unesla důkazní břemeno, co se týká dodavatelů, od kterých tato plnění přijala.“ Jinými slovy, stěžovatel k výzvě krajského soudu uvedl, že rozsudek ve věci *Kemwater* není v projednávané věci „rozhodující“, když měl stěžovatel za to, že své důkazní břemeno unesl, resp. setrval na svém tvrzení, že pomocné stavební práce vykonali předmětní dodavatelé.

[20] Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel po celou dobu trvání daňových řízení neoznačil žádné jiné „hypotetické“ dodavatele, kteří by mu pomocné stavební práce dodali, a to ostatně ani dodatečně v soudním řízení (přes výzvu krajského soudu), kdy stěžovatel setrval na nepodloženém tvrzení, že své důkazní břemeno unesl a dodavatele Dionita Stav, Gerona Gold a STOYKA INVEST prokázal. Za zcela zásadní žalovaný dále také pokládá skutečnost, kterou stěžovatel v kasační stížnosti zcela přehlíží, a sice, že k neuznání nároku na odpočet daně plně postačuje mimo jiné i neprokázání konkrétního rozsahu a způsobu dodání přijatého zdanitelného plnění (viz rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 194/2019, ze dne 13. 8. 2020, sp. zn. 4 Afs 402/2020, ze dne 11. 6. 2021, sp. zn. 6 Afs 235/2020, ze dne 9. 8. 2021, sp. zn. 6 Afs 403/2020, ze dne 12. 7. 2022, či sp. zn. 6 Afs 391/2020, ze dne 28. 7. 2020).

[21] Žalovaný se důrazně ohradil proti zjevně nepravdivému tvrzení, a sice že by se stěžovatel o skutečnostech, které vypověděl svědek I. S. v „jiném daňovém řízení“, dozvěděl poprvé až z aktuálního rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob. Stěžovatel zcela evidentně pomíjí zejména strany 17, 48, 85 a 102 zprávy o daňové kontrole, a především pak bod [67] rozhodnutí o odvoláních, kde správce daně, resp. žalovaný, hodnotili výslech svědka I. S. učiněný „v jiném daňovém řízení“, jakož i popsali, co svědek I. S. konkrétně vypověděl – ostatně předmětný protokol o výslechu svědka, č. j. 13522/12/035930201293, je součástí veřejné části spisového materiálu správce daně (je zařazen pod položkou č. 166), a stěžovatel v rámci nahlížení mohl do tohoto protokolu kdykoliv nahlédnout. Žalovaný nepopírá, že ve zde řešeném sporu jako výrazná osoba figuruje právě I. S., nicméně stěžovatel nikdy neobjasnil a neprokázal (ani dodatečně), jaká byla ve skutečnosti vlastně jeho role. Nebylo rozhodně úkolem správce daně (či

žalovaného), aby pátral po skutečném běhu událostí, neboť v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyšetřovací.

[22] Pro úplnost žalovaný uvádí, že v případě obchodních společností Dionita Stav a STOYKA INVEST souhrnná částka všech zdanitelných plnění převyšuje částku 1 milionu Kč, která by mohla ve smyslu rozsudku *Kemwater* předvídat dodavatele jako osobu povinnou k dani dle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do dne 31. 12. 2012. Pokud by se však skutečný dodavatel sporných zdanitelných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty právě na základě překročení obratu podle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v důsledku plnění poskytnutých stěžovateli, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem daně z přidané hodnoty teprve *pro futuro*, tj. od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. V posuzované věci správce daně legitimně zpochybnil poskytnutí zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli, tj. obchodními společnostmi Dionita Stav, Gerona Gold a STOYKA INVEST, přičemž stěžovatel tyto pochybnosti neodstranil, sám skutečné dodavatele neoznačil ani neprokázal, a z řízení není ani s jistotou zřejmé, kdo by těmito skutečnými dodavateli mohl být. Není tedy ani jisté, že se jednalo o tři dodavatele, a to s ohledem na to, že předmětem plnění byly pomocné stavební práce, které jsou z povahy věci dělitelné. Ani ze skutečnosti, že hodnoty plnění ve svém souhrnu přesahují částku 1 milionu Kč, tedy nelze v daném případě dovodit, že dodavatelé byli plátcí daně z přidané hodnoty.

[23] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* vydal rozsudek, kterým kasační stížnost zamítne.

[24] K vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel repliku, v níž v podstatě obhajuje, že v daňovém řízení důkazní břemeno unesl a vyjadřuje se vesměs k samotnému dokazování v daňovém řízení, což je z hlediska vznesené kasační námítky nepodstatné.

[25] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti.

[26] Nejvyšší správní soud především musí konstatovat, že kasační stížnost stěžovatele je na samé hranici její přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel v ní fakticky nesouhlasí se závěry žalovaného, které aproboval krajský soud. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu (viz již citované usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019-63, či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21).

pokračování

[27] Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Byť namítá nesprávné posouzení právní otázky, netvrdí, v čem krajský soud právní předpis, a jaký, vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci. Za takový argument zcela jistě nelze považovat pouhou rešerši judikatury. Stěžovatel se fakticky dovolává s odkazem na ni, aby kasační soud rozhodl v intencích toho kterého judikatorního proudu. Nadto závěry stěžovatele jsou - bez znalosti skutkového stavu v té které konkrétní věci - značně zjednodušené. Stěžovatel se v kasační stížnosti omezil na tvrzení *zkrácení subjektivních práv*, které spatřuje v tom, že mu nebyl poskytnut dostatečný prostor pro dokazování, že plnění poskytl jiný plátců DPH. Z uvedených tvrzení Nejvyšší správní soud usoudil na možnou námitku vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. K takové vadě je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet *ex officio*; proto i bez ohledu na formulaci a (ne)konkrétnost kasační námítky, Nejvyšší správní soud zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu je vadou nepřezkoumatelnosti zatížen; dospěl k závěru, že nikoli.

[28] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud postupoval v souladu se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku, řádně se zabýval žalobními námitkami a srozumitelně a dostatečně podrobně je vypořádal. Odůvodnění reflektuje na žalobní námitky a na argumentaci, kterou stěžovatel uplatnil, je zřejmé, z jakých úvah krajský soud vycházel, dospěl-li k oprávněnosti závěru žalovaného, že stěžovatel v případě dodávky pomocných stavebních prací jednak neprokázal skutečné dodavatele těchto zdanitelných plnění, a z okolností posuzovaného případu současně nevyplývalo, že by tato plnění dodala stěžovateli jiná osoba povinná k dani a současně stěžovatel neprokázal ani rozsah, cenu a způsob dodání pomocných stavebních prací. Dle Nejvyššího správního soudu kritéria přezkoumatelnosti stanovená četnou judikaturou (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75) napadený rozsudek krajského soudu splňuje.

[29] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel po celou dobu trval, resp. stále trvá, na tom, že stavební práce byly poskytnuty deklarovanými obchodními společnostmi Dionita Stav, Gerona Gold a STOYKA INVEST. Kasační námitky však vůbec nesměřují k tomu, že by důkazními prostředky stěžovatel prokázal, že pomocné stavební práce byly v deklarovaném rozsahu a ceně fakticky provedeny právě těmito dodavateli; jinými slovy, že by krajský soud pochybil v hodnocení procesu dokazování. V kasační stížnosti pouze s odkazem na rozsudek SDEU *Kemwater* tvrdí, že mu nebyl dán dostatečný prostor pro dokazování. Jak konstatoval zdejší soud v obdobné věci v rozsudku sp. zn. 10 Afs 281/2020, ze dne 20. 7. 2022, „[n]ová judikatura ve věci *Kemwater* nemá automaticky vést ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ V případě stěžovatele

však taková indicie chybí. Stěžovatel nikdy netvrdil, že by plnění poskytl jiný dodavatel, naopak trvá na tom, že plnění poskytl deklarované dodavatelé.

[30] Nelze souhlasit ani s tím, že by stěžovatel „nedostal prostor“ k tomu, aby prokázal, že „...plnění poskytl jiný dodavatel...“. Krajský soud po vydání zrušujícího rozsudku vyzval stěžovatele i žalovaného k vyjádření v souvislosti s rozsudkem ve věci *Kemwater*. Stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 10. 5. 2022 (č. l. 101) se zdůrazněním faktu, že unesl důkazní břemeno, co se týče dodavatelů, od kterých plnění přijal, konstatoval, že závěry rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* nejsou pro danou věc rozhodující.

[31] Argumentace stěžovatele je vnitřně rozporná, kdy na jedné straně stěžovatel tvrdí, že „nedostal prostor,“ a na straně druhé, když mu tento prostor krajský soud (stejně jako žalovanému) poskytl, se stěžovatel nepatřičně dovolává koncentrační zásady stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepochybně, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů, nicméně tyto včas uplatněné žalobní body mohou být doplňovány, rozhojňovány a precizovány. Stěžovatel v žalobě mimo jiné vymezil následující žalobní námitky „přenos důkazního břemene“ a rovněž také „rozpor s judikaturou“, proč tak stěžovatel mohl tyto žalobní námitky (navíc k výzvě krajského soudu) dále doplnit. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že v některých případech je nutno koncentrační zásadu prolomit; jedním z těchto případů je ostatně i zásadní změna judikatury, což je nepochybně i zde řešený případ – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 10 As 46/2020, ze dne 24. 2. 2021, ve kterém Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „Správní soudy přitom musí přezkoumat i takový žalobní bod, byť formálně opožděný, který je reakcí na zásadní změnu judikatury. Typicky jde o situace, kdy k judikaturnímu odklonu došlo až po podání žaloby a kdy nebylo možno po žalobci spravedlivě požadovat, aby byl s tímto výkladem zákona seznámen...“. Zcela v intencích uvedené judikatury krajský soud postupoval, stěžovatel však možnosti, aby prokázal dodání zboží jinou osobou, nevyužil, resp. přímo setrval na tom, že bylo prokázáno, že skutečnými dodavateli byli dodavatelé deklarovaní. Nebylo tedy důvodu vést dokazování jiným směrem ve smyslu rozsudku *Kemwater*.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel měl jak v daňovém řízení, tak i soudním řízení dostatek prostoru k tomu, aby označil skutečné dodavatele pomocných stavebních prací, leč tento prostor zcela evidentně nevyužil, a proto nemohlo dojít ke krácení jeho subjektivních práv. Kasační stížnost není důvodná, proto ji Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s.; žalovanému, kterému by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné.

pokračování

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu