



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Martin Kapela**, se sídlem Okrouhlo 206, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 18449/20/5300-21443-712756, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 54 Af 3/2020-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## O d ů v o d n ě n í :

## I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobci rozhodnutím ze dne 15. 1. 2019, č. j. 110706/19/2103-50522-204435, podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2016 ve výši 298.000 Kč a stanovil penále ve výši 59.640 Kč. Učinil tak proto, že žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který uplatnil ze zdanitelných plnění poskytnutých společností DASKO, s.r.o. (dále jen „DASKO“).

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.

## II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud předeslal, že spornou otázkou v projednávané věci bylo, zda je prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a zda tedy správní orgány dospěly ke správnému závěru ohledně neexistence nároku žalobce na odpočet. Krajský soud shledal, že správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o tvrzení žalobce ohledně deklarovaného dodavatele již na základě ústního jednání se společností DASKO, která jednoznačně uvedla, že pro žalobce žádná plnění neprováděla a žalobcem předložené doklady nevystavila. Správce daně tyto pochybnosti žalobci sdělil doručením výsledku kontrolního šetření, a důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce. Krajský soud současně nedal žalobci za pravdu ani v tom, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou týkající se esenciálních nákladů, neboť žalovaný svůj právní názor vylučující důvodnost žalobcovy argumentace v napadeném rozhodnutí vyjádřil.

[5] V souvislosti se závěry obsaženými v rozsudku Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, (dále jen „rozsudek Kemwater“) krajský soud dovodil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplyne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Krajský soud však současně konstatoval, že v projednávané věci nebyly zjištěny jakékoliv skutečnosti, které by svědčily o tom, že skutečný dodavatel žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty. Uzavřel tedy, že i kdyby připustil argumentaci žalobce uplatněnou až při jednání soudu, nemohl by považovat podmínky vyplývající z rozsudku Kemwater za naplněné. K námitce žalobce, že z doložených faktur vyplývá, že součet zdanitelných plnění přesáhl milion korun (což je podmínka pro registraci plátce daně z přidané hodnoty), krajský soud uvedl, že by muselo v případě, že skutečný dodavatel se liší od dodavatele deklarovaného, z podkladů shromážděných ve správním spise vyplývat, že skutečný dodavatel dělitelného plnění (jednalo se o 3 různé faktury) byl jediný a měl zároveň postavení plátce daně z přidané hodnoty. To však žalobce podle krajského soudu netvrdil ani neprokazoval a ani to nevyplývalo z výslechnů svědků v daňovém řízení.

### III.

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil podmínky, za kterých je možné uplatnit argument judikaturou, která je vydána v průběhu řízení před soudem, čímž napadené rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud totiž dovodil, že stěžovatel měl v řízení před správními orgány prokázat, že dodavatel všech tří plnění byla jedna osoba v postavení plátce daně z přidané hodnoty, měl tedy odhadnout budoucí vývoj judikatury, a podle toho argumentovat. Poukazuje na to, že stěžovatel podal žalobu dne 30. 10. 2020, rozsudek Kemwater byl vydán dne 9. 12. 2021 a na něj navazující rozsudek

pokračování

č. j. 1 Afs 334/2017-208 vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dne 23. 3. 2022. Daňové řízení však bylo fixováno na otázku, zda daná tři plnění byla dodána společností DASKO, což podle stěžovatele z pohledu tehdejší praxe daňových orgánů postačovalo. Možnost prokazovat jiného dodavatele (natož v postavení osoby povinné k dani) nebyla v daňovém řízení řešena, protože ji daňové orgány před vydáním rozsudku Kemwater podle stěžovatele nepřipouštěly.

[8] Správní spis přitom obsahuje důkazy, které podle stěžovatele dokládají, že předmětné práce byly vykonány, i popis toho, kdo vykonal některé dílčí části těchto zdanitelných plnění. Stěžovatel poukazuje na to, že v rámci svého ústního přednesu při jednání soudu také výslovně uvedl, že je možné, že postavení osoby povinné k dani v daném případě měla J. M.. Žádnou z těchto skutečností však krajský soud v napadeném rozsudku nerefletoval. V souvislosti s tím stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44. Krajský soud tak podle stěžovatele nevyhověl jeho žalobě z důvodů, které nemohl očekávat (dovozování závěrů ohledně alternativního dodavatele z daňového spisu, ač se v daňovém řízení tato otázka neřešila), a nedal stěžovateli ani možnost se k tomuto jeho právnímu hodnocení vyjádřit.

[9] Stěžovatel rovněž uvádí, že považuje závěry krajského soudu ohledně obsahu daňového spisu za nesrozumitelné, neboť mezi stranami není sporu o tom, že všechny tři transakce zprostředkovávala J. M., a právě ji je tak možné zpětně identifikovat jako možného dodavatele. Její postavení jako plátce daně z přidané hodnoty přitom v řízení řešeno nebylo. Závěr krajského soudu o tom, že z ničeho nelze dovodit, že dodavatel byl pouze jeden, je tedy v rozporu s daňovým spisem.

[10] Na závěr stěžovatel brojí i proti vypořádání námitky týkající se esenciálních výdajů. Má totiž za to, že napadené rozhodnutí žádný právní názor vylučující důvodnost jeho argumentace k této otázce neobsahuje a že si krajský soud právní názor žalovaného ohledně esenciálních výdajů pouze domyslel.

#### IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžejní otázkou v projednávané věci od počátku bylo zjištění osoby dodavatele zdanitelných plnění a toho, zda se jedná o osobu povinnou k dani. Ke stěžovatelem odkazovanému rozsudku č. j. 7 Afs 274/2022-44 uvádí, že jde o ojedinělé excesivní rozhodnutí a že další senáty Nejvyššího správního soudu jsou názoru, že otázku skutečného dodavatele mohou po změně judikatury posoudit též správní soudy.

[12] Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatel po celou dobu daňového řízení neoznačil žádného jiného dodavatele, který by mu zdanitelná plnění dodal, naopak celou dobu tvrdil, že dodavatelem je společnost DASKO. Žádní jiní dodavatelé přitom nebyli zjištěni ani z podkladů založených ve spisovém materiálu. J. M. vypověděla, že se na zakázce podílela pouze jako zprostředkovatelka a R. D. spolupráci se stěžovatelem či společností DASKO výslovně vyloučil. Žalovaný se tak ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v daňovém řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty. Připomíná také, že žádný z daňových dokladů sám o sobě nestačí k překročení zákonného obratu podle § 6 odst. 1 zákona o daních z přidané

hodnoty, nadto pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty až na základě těchto 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*. Z daňového řízení přitom ani s jistotou nevyplývá, že dodavatel byl jen jeden, vzhledem k tomu, že plnění doprava a odvoz odpadu včetně jeho uložení jsou plnění dělitelná a nebylo nutné, aby je provedl jen jeden dodavatel. Žalovaný nemá za to, že by v důsledku vydání rozsudku Kemwater měla být správní rozhodnutí rušena automaticky, ale pouze v případech, v nichž ze spisového materiálu vyplývá indicie o tom, kdo byl skutečným dodavatelem plnění.

[13] K námitce týkající se esenciálních výdajů žalovaný uvádí, že ji vypořádal v odstavci [49] napadeného rozhodnutí, v němž citací judikatury demonstroval nutnost rozlišování možné aplikace esenciálních výdajů v závislosti na konkrétní dani a poukázal na to, že tuto koncepci nelze aplikovat na daň z přidané hodnoty. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá názor žalovaného o nemožnosti aplikovat v projednávané věci esenciální výdaje. Dodává, že objektivně vynaložené náklady, tzv. esenciální výdaje, se týkají výhradně daně z příjmů.

#### V.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal. V případě zjištění vad podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. totiž již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[17] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu označuje za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů zejména taková rozhodnutí, v nichž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz např. rozsudky ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[18] Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností, jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné nebo jejich odůvodnění je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných

pokračování

právních hodnoceníh téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a řada dalších).

[19] Napadený rozsudek podle kasačního soudu kritériím přezkoumatelnosti podle výše citované judikatury odpovídá. Krajský soud dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a řádně odůvodnil svůj závěr, kterým nepřisvědčil žalobní argumentaci.

[20] Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dovozuje z toho, že je překvapivý, neboť krajský soud napadené rozhodnutí na základě rozsudku Kemwater nezrušil a činil vlastní závěry o skutečném dodavateli na základě daňového spisu, který však otázku skutečného dodavatele neřešil.

[21] Otázce překvapivých rozhodnutí se věnuje především četná judikatura Ústavního soudu. Překvapivost rozhodnutí může spočívat v řadě různých příčin, její podstatou je však porušení procesních práv účastníka řízení, který nedostal možnost uplatnit relevantní argumentaci a předložit důkazy, neboť soud věc či určité podstatné otázky posoudil způsobem, který účastník řízení s ohledem na dosavadní průběh řízení nemohl očekávat. V posuzovaném případě se o takovou situaci nejednalo. Otázka, kdo je dodavatelem zdanitelných plnění, se v projednávané věci řeší již od jejího prvopočátku, tedy již od řízení vedeného před správcem daně. Pro stěžovatele také nemohlo být překvapivé, že se krajský soud zabýval skutečným dodavatelem zdanitelných plnění, když právě k tomu vedl stěžovatel svou argumentaci při ústním jednání konaném dne 20. 12. 2022, jak Nejvyšší správní soud ověřil ze záznamu z jednání obsaženého na nosiči CD, který je součástí spisu krajského soudu na č. l. 41. S ohledem na to, že téměř veškeré úkony provedené v daňovém řízení směřovaly právě ke zjištění skutečného dodavatele zdanitelných plnění, nelze překvapivost shledat ani v tom, že krajský soud vycházel z podkladů shromážděných v daňovém spise. Nejvyšší správní soud se tedy s tvrzením stěžovatele o překvapivosti napadeného rozsudku neztotožňuje.

[22] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pominul celou řadu důkazů, a to konkrétně záznamy ve stavebním deníku, vyjádření starosty obce Zvole či svědecký výslech J. M.. Tyto důkazy přitom podle stěžovatele svědčí jak o tom, že práce, které byly předmětem zdanitelných plnění, byly vykonány, tak i o tom, kdo vykonal některé dílčí části zdanitelných plnění. Stěžovatel však pomíjí, že k těmto podkladům nevedl žádnou žalobní argumentaci, se kterou by se krajský soud byl povinen vypořádat. Přitom je to právě stěžovatel, který prostřednictvím formulace žalobních bodů vymezuje rámec následného soudního přezkumu. Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by jakýkoliv z těchto důkazů prokazoval, kdo sporná zdanitelná plnění (odvoz odpadu včetně uložení v částce 583.220 Kč ze dne 11. 3. 2016 dle daňového dokladu č. 20160012, doprava v částce 659.450 Kč ze dne 16. 3. 2016 dle daňového dokladu č. 20160014, doprava v částce 475.530 Kč ze dne 28. 3. 2016 dle daňového dokladu č. 20160016) uskutečnil. Nejvyšší správní soud také v souvislosti s touto námitkou zdůrazňuje, že samotné uskutečnění zdanitelných plnění nebylo v projednávané věci nijak sporováno, a proto se k němu ani logicky nevedlo žádné dokazování, ať již ze strany daňových orgánů či krajského soudu. Stěžejní otázkou, a to zejména v řízení před krajským soudem s ohledem na rozsudek Kemwater, bylo naplnění jiné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané

hodnoty, a to, zda skutečný dodavatel (odlišný od dodavatele deklarovaného) byl plátcem daně z přidané hodnoty.

[23] Dále stěžovatel tvrdí, že krajský soud nijak nereagoval na to, že při ústním jednání (dle stěžovatele v 5. minutě záznamu z jednání) výslovně uvedl, že je možné, že postavení osoby povinné k dani v daném případě měla J. M.. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel při ústním jednání uvedl následující: „*Když se podívám do toho daňového spisu, tak ty výsledky svědků, které byly prováděné, například výslech paní M., která jaksi zprostředkovala ty vztahy mezi žalobcem a společností DASKO, s.r.o., dle mého názoru směřují právě k tomu, že by zde mohl být prostor pro dokázání nebo dokladování deklarovaného dodavatele.*“ Z uvedené citace je zjevné, že stěžovatel J. M. označil za zprostředkovatele, nikoliv skutečného dodavatele. Pro věc přitom není rozhodné, kdo provedení prací zprostředkoval, nýbrž kdo je fakticky poskytl a zda měl postavení plátce daně z přidané hodnoty.

[24] Zástupkyně stěžovatele znovu poukázala na osobu J. M. i ve své závěrečné řeči, v níž uvedla, že stěžovatel s J. M. od počátku jednal, zprostředkovala mu kontakt na společnost DASKO, probírala s ním poskytované práce, přebírala doklady a finanční plnění. Pokud snad stěžovatel má za to, že tím implicitně vyjádřil, že skutečným dodavatelem mohla být J. M., nelze to bez dalšího z uvedeného vyjádření dovodit právě proto, že ve svém předchozím vyjádření označuje tuto osobu za zprostředkovatele. Stěžovatel tedy J. M. výslovně za skutečného dodavatele neoznačil, z uvedeného důvodu je nasnadě, že k tomu nenavrhoval či nepředkládal ani žádné další důkazy. Byť se k této části závěrečné řeči zástupkyně stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nevyjádřil, nemá Nejvyšší správní soud za to, že by tento postup mohl založit namítanou vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak již proto, že toto vyjádření nebylo zdaleka tak jasné a jednoznačné, jak se stěžovatel nyní snaží tvrdit v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že úkolem správních soudů není, s ohledem na dispoziční zásadu, jíž je soudní řízení správní ovládáno, za stěžovatele domýšlet jeho tvrzení, která by mu byla v řízení ku prospěchu a vedla k jeho úspěchu ve věci.

[25] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřehlédl, že zástupkyně stěžovatele při ústním jednání s odkazem na označení užívané rozšířeným senátem v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 hovoří o *deklarovaném dodavateli*. Tím je v projednávaném případě nepochybně společnost DASKO, která je uvedena na všech stěžovatelem doložených dokladech. Je tak otázkou, zda vyjádření zástupkyně stěžovatele nesměřovalo spíše ke zjišťování *skutečného* dodavatele, nikoliv dodavatele *deklarovaného*. Nutno však dodat, že ač není úkolem soudu domýšlet, zda účastník či jeho zástupce nezamýšlel vyjádřit něco jiného, než vyjádřil, otázkou prokázání skutečného dodavatele a jeho postavení jako plátce daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah stížnostních námitek přesto dále bude zabývat.

[26] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu výše citované judikatury nemůže založit ani stěžovatelem namítaná nesprávná aplikace „nové“ judikatury, neboť tato námitka je podřaditelná pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a Nejvyšší správní soud se jí tedy bude zabývat níže. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud tak přistoupil k posouzení kasačních námitek podřaditelných pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[28] Stěžejní otázkou, kterou se musí Nejvyšší správní soud v projednávané věci zabývat, je to, zda na základě rozsudku Kemwater, který byl vydán v průběhu řízení před krajským soudem a částečně korigoval závěry dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu, je třeba napadený rozsudek a napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[29] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu, která předcházela vydání rozsudku Kemwater, bylo jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prokázání, od kterého plátce daně z přidané hodnoty bylo zdanitelné plnění přijato (viz například rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, nebo nověji ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“* Jinými slovy bylo třeba postavit zcela najisto, která konkrétní osoba je dodavatelem příslušného zdanitelného plnění a zda je plátcem uvedené daně.

[30] Rozsudek Kemwater však vedle této základní možnosti připustil, že postačí, pokud bude prokázáno, že dodavatel byl v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu navazující na závěry uvedeného rozsudku k tomu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS, uvedl, že SDEU *„připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“* Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty, tíží daňový subjekt. Výjimkou by byla situace, kdy by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem daně z přidané hodnoty.

[31] Uvedené však samo o sobě neznamená, že by bylo nutné v návaznosti na rozsudek Kemwater bez dalšího zrušit napadený rozsudek a napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž například v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, uvedl, že tato nová judikatura *„nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, 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.“* (obdobně viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 15. 2. 2024, č. j. 6 Afs 141/2022-50, a řada dalších). V nyní projednávané věci přitom spisový materiál žádné takové indicie neobsahuje. Jak ostatně správně uvedl již krajský soud, v průběhu

daňového řízení nebyla zjištěna žádná osoba, o níž by bylo možno se domnívat, že byla skutečným dodavatelem zdanitelných plnění a současně plátcem daně z přidané hodnoty.

[32] Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44, tedy není přílehlavý. Sedmý senát v něm sice vyslovil, že v řízeních vedených před vydáním rozsudku Kemwater, v nichž účastníci řízení nemohli předvídat tento vývoj judikatury a podle toho adekvátně argumentovat, by měly správní soudy napadená rozhodnutí zrušit a dát daňovým subjektům prostor navrhnout před daňovými orgány důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce daně z přidané hodnoty, avšak tento závěr učinil v souvislosti s jinými skutkovými okolnostmi, než jaké nastaly v nyní projednávaném případě. K tomu sedmý senát ve svém pozdějším rozsudku ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, dále rozvedl, že „[v] daném případě Nejvyšší správní soud považuje za podstatné, že již v řízení před krajským soudem stěžovatelka měla dostatečný prostor upravit svou argumentaci vzhledem k vydání rozsudku ve věci Kemwater ProChemie. Tímto se tento případ liší od věcí, které nynější senát rozhodoval v minulosti a kde dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného je nutno zrušit (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35; ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44). Důvodem vyhovění kasačním stížnostem v těchto věcech bylo, že orgány finanční správy ani krajský soud se nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatelé byli fakticky s jistotou plátcí DPH a daňový subjekt nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. Buď takovou možnost neměl, neboť krajský soud rozhodnutí přijal před rozhodnutím ve věci Kemwater ProChemie, nebo stěžovatel nedostal před krajským soudem prostor tímto způsobem argumentovat.“ (důraz přidám soudem)

[33] V nyní projednávaném případě však stěžovatel nepochybně měl prostor upravit svou argumentaci v reakci na rozsudek Kemwater, neboť není sporu o tom, že k jeho vydání došlo dne 9. 12. 2021 a napadený rozsudek byl vydán až více než rok poté (dne 20. 12. 2022). Byť lhůta pro podání žaloby dle § 71 odst. 2 s. ř. s. stěžovateli uplynula dávno předtím, než byl vydán rozsudek Kemwater a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208 a důsledky plynoucí z této nové judikatury tedy stěžovatel nemohl uplatnit v žalobě, je třeba připomenout, že judikatura kasačního soudu dovodila, že i po uplynutí lhůty pro podání žaloby může žalobce v řízení před krajským soudem reagovat novým žalobním bodem na judikatorní obrat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2021, č. j. 10 As 46/2020-48, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, a ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43). Nejvyšší správní soud tak koriguje určitou polemiku krajského soudu ohledně přípustnosti argumentace, kterou stěžovatel uplatnil při ústním jednání v souvislosti s novou judikaturou (viz první věta odstavce 42. napadeného rozsudku). Jelikož se však krajský soud s touto argumentací následně vypořádal, nezpůsobuje tato polemika nezákonnost napadeného rozsudku.

[34] Domnívá-li se tedy stěžovatel, že měl dostat prostor k tomu, aby upravil svou argumentaci, je třeba připomenout, že tento prostor měl a také jej využil. Skutečnost, že tak učinil nepřesvědčivě či nedostatečně, pak jde k jeho tíži (k tomu viz výše odstavce [22] a [23] tohoto rozsudku).



pokračování

[35] Krajský soud v souvislosti s argumentací vznesenou stěžovatelem při ústním jednání zcela správně podotkl, že z podkladů shromážděných ve spise nevyplývá, že by skutečný dodavatel nutně musel být pouze jeden (neboť se jednalo o dělitelná plnění doložená 3 daňovými doklady), ani že by zároveň měl postavení plátce daně z přidané hodnoty, což je podmínka, kterou SDEU v rozsudku *Kemwater* stanovil shodně, jako na něj navazující judikatura Nejvyššího správního soudu.

[36] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem v tom, že v projednávaném případě ze skutkových okolností nevyplývá, že skutečný dodavatel měl postavení plátce daně z přidané hodnoty. Z daňového řízení nepochybně vyplynulo, že společnost DASKO (která je plátcem daně z přidané hodnoty), tedy dodavatel deklarovaný na daňových dokladech, předmětná zdanitelná plnění stěžovateli neposkytla. Správce daně tuto skutečnost jednoznačně prokázal (společnost nedisponuje potřebnými vozidly, její daňové i pokladní doklady mají jinou podobu, strukturu i číselnou řadu, razítko vypadá odlišně, používá jiný účetní program, atd.), přičemž stěžovatel nepředložil žádné důkazy, které by tato zjištění rozporovaly. Nejvyšší správní soud tedy považuje pochybnosti správce daně o tom, kdo byl skutečným dodavatelem zdanitelných plnění za zcela oprávněné. Stěžovatel tyto pochybnosti nikterak nevyvrátil.

[37] Z daňového spisu přitom nevyplývá žádná skutečnost svědčící o tom, že skutečný dodavatel (aniž by byla známa jeho identita, a tudíž i jeho další ekonomická činnost) je plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel při ústním jednání u krajského soudu argumentoval tím, že zdanitelná plnění ve svém součtu překračují obrat ve výši 1 mil. Kč. To však bez dalšího neznamená, že v době uskutečnění zdanitelných plnění byl skutečný dodavatel ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z přidané hodnoty plátcem daně z přidané hodnoty. Podle odstavce 2 uvedeného ustanovení totiž platí, že *osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve*. Skutečný dodavatel by se tak na základě obratu založeného na nyní projednávaných zdanitelných plněních (pokud by je všechny provedl jeden dodavatel) stal plátcem daně z přidané hodnoty až ode dne 1. 5. 2016, tedy poté, co se zdanitelná plnění měla uskutečnit. Nelze než dát za pravdu krajskému soudu v tom, že nebyly zjištěny jakékoliv skutečnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl (v době uskutečnění zdanitelných plnění) plátcem daně z přidané hodnoty, a tudíž že byla naplněna podmínka vyplývající z rozsudku *Kemwater* pro uznání odpočtu na dani z přidané hodnoty za situace, kdy dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu prokazatelně není skutečným dodavatelem zdanitelného plnění.

[38] Stěžovatel v průběhu daňového řízení i při ústním jednání uváděl, že práce byly zprostředkovány J. M.. Ta tuto skutečnost sice v rámci svých svědeckých výpovědí potvrdila, ale důrazně odmítla jakékoliv jiné své zapojení do uvedených dodávek. Správce daně s ní přitom vedl hned dvě svědecké výpovědi; při druhé, která byla provedena na žádost stěžovatele dne 17. 5. 2017, byl přítomen i stěžovatelův zmocněný zástupce, který vyslýchané rovněž pokládal otázky. J. M. však setrvala na tom, že byla toliko zprostředkovatelkou, na samotné realizaci prací se nijak nepodílela a nic o ní neví. Ze stěžovatelova vyjádření při ústním jednání před krajským soudem by sice bylo možno implicitně dovodit (aniž to uvedl výslovně), že za možného skutečného dodavatele považoval J. M., neuvedl však žádné přesvědčivé tvrzení ani nenavrhl k prokázání toho,

že právě paní M. byla skutečným dodavatelem; žádný další důkaz, který by byl způsobilý vyvrátit její svědeckou výpověď o tom, že byla pouze zprostředkovatelem dodávek. Z uvedeného důvodu ani netvrdil, že J. M. je plátcem daně z přidané hodnoty.

[39] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že se ze spisového materiálu podává, že správce daně dále jako svědka dvakrát vyslyšel i pana R. D., kterého za možného dodavatele označila J. M., a jednou rovněž i jeho bratra J. D., který byl v minulosti provozovatelem autodopravy. Ani z jejich výpovědí však nebylo možné dovodit, že by některý z nich byl skutečným dodavatelem předmětných zdanitelných plnění. Správce daně dále kontaktoval i skutečné vlastníky vozidel, kterými měly být podle daňových dokladů uskutečněny práce, které jsou předmětem zdanitelných plnění, avšak také ti vyloučili jakoukoliv spojitost se stěžovatelem či s provedenými pracemi. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem v tom, že by daňové řízení bylo fixováno striktně na otázku, zda daná plnění byla dodána společností DASKO, ale právě naopak. Poté, co správce daně zjistil, že tato společnost deklarovaná na daňových dokladech dodavatelem není, věnoval se zjišťování a prověřování dalších osob, které potenciálně přicházely v úvahu jako skuteční dodavatelé. Správce daně tak činil i navzdory tomu, že sám stěžovatel byl po dobu daňového řízení téměř zcela pasivní, a přestože důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek pro úspěšné uplatnění daňového odpočtu nepochybně tížilo právě jeho, jak přílehlavě vysvětlil již krajský soud v napadeném rozsudku. Stěžovatel se však v podstatě omezil pouze na tvrzení o tom, že jednal s J. M. a že fakturované práce byly fakticky vykonány. Ve své pasivitě stěžovatel setrval i po vydání rozsudku Kemwater. Teprve následně (rok poté) při ústním jednání před krajským soudem, a to poměrně nejednoznačně, jak shora uvedeno, zopakoval svůj odkaz na J. M., aniž by však v návaznosti na závěry zmíněného rozsudku Kemwater doplnil jakékoliv další tvrzení či navrhl jakýkoliv důkaz, které by byly s to zvrátit zjištění a závěry daňových orgánů. Z uvedeného důvodu nelze stěžovateli přisvědčit v námitce, že neměl možnost tvrdit a prokázat jiného než deklarovaného dodavatele a především to, že tento skutečný dodavatel byl v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Tuto možnost nepochybně měl, ale nevyužil ji, byť důkazní břemeno tížilo jeho. Přitom uvedené skutečnosti by mohly svědčit v jeho prospěch. S ohledem na výše uvedené pak Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani stížnostní námitku, podle níž postavení J. M. v případě zmíněných tří dodávek nebylo v rámci daňového řízení zkoumáno, neboť se neshoduje s realitou.

[40] V projednávaném případě tak Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku a napadeného rozhodnutí a vrácení věci daňovým orgánům k dalšímu řízení, neboť je zřejmé, že se daňové orgány (ještě před vydáním rozsudku Kemwater a navzdory rozložení důkazního břemene, které jednoznačně tížilo stěžovatele) samy snažily zjistit skutečného dodavatele zdanitelných plnění. Stěžovatel v tomto ohledu nebyl téměř nijak nápomocný, ke zjištění skutečného dodavatele nepřispěl žádným užitečným tvrzením ani důkazem, přestože činnost správce daně jednoznačně směřovala k objasnění skutečného stavu věci. Ani po vydání rozsudku Kemwater pak stěžovatel nevyužil možnosti doplnit tvrzení a označit či doložit takové důkazy, které by byly způsobilé prokázat skutečného dodavatele a jeho postavení coby plátce daně z přidané hodnoty. Jak již opakovaně uvedeno, důkazní břemeno k prokázání naplnění této podmínky tížilo právě stěžovatele (viz odst. [31] rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208).

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud konečně nedává stěžovateli za pravdu ani v tvrzení, že žalovaný nevypořádal jeho námitku týkající se tzv. esenciálních výdajů a krajský soud si toto vypořádání pouze nepřipustně domyslel. Krajský soud zcela správně poukázal na to, že se žalovaný touto námitkou v napadeném rozhodnutí zabýval a uzavřel, že by daňový subjekt musel v řízení prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu. Žalovaný rovněž správně poukázal na rozdíl mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty. S ohledem na to, jak stroze byla vedena odvolací argumentace stěžovatele v této otázce a že byla podpořena pouze obsáhlou citací z rozsudku Nejvyššího správního soudu zabývajícího se problematikou daně z příjmů právnických osob, a nikoliv daně z přidané hodnoty, o niž šlo v souzené věci, považuje shodě s krajským soudem i Nejvyšší správní soud vypořádání této námitky v napadeném rozhodnutí za dostatečné. To, že vypořádání uvedené námitky neodpovídá stěžovatelovým představám, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nezakládá. Krajský soud při posouzení uvedené námitky nikterak nepochybil.

[42] Nejvyšší správní soud pro úplnost k otázce tzv. esenciálních nákladů doplňuje, že se v rámci nepřímých daní tato koncepce minimálních nutných nákladů vůbec neuplatní, což potvrzuje například právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2023, č. j. 5 Afs 91/2022-48, podle které „[p]oužití doktríny esenciálních výdajů nemůže mít v případě daně z přidané hodnoty místo, a to s ohledem na princip nároku na odpočet daně (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). V případě přidané hodnoty totiž nemusí nutně každý náklad představovat přijaté zdanitelné plnění, ze kterého by plynul nárok na odpočet daně, resp. nemusí být nutně na každé uskutečněné zdanitelné plnění vynaloženo přijaté zdanitelné plnění (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 11. 2018, Vădan, C-664/16).“

[43] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by se krajský soud dopustil pochybení v právním posouzení věci, tudíž ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

## VI.

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

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

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

V Brně dne 26. července 2024

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu