



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **HUDYNY, s.r.o.**, se sídlem Na Veselí 1206/14, Praha 4, zast. JUDr. Ondřejem Moravcem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2020, č. j. 36143/20/5300-21442-712906, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2023, č. j. 3 Af 38/2020 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Společnost HUDYNY s. r. o. („žalobkyně“) uplatnila v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období září-listopad 2016 a leden-červen 2017 nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Finanční úřad pro hlavní město Prahu („správce daně“) nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění neuznal a devíti dodatečnými platebními výměry ze dne 18., 24. a 26. 6. 2019 doměřil žalobkyni DPH v celkové výši 4 643 747 Kč a stanovil penále v celkové výši 928 746 Kč. Odvolací finanční úřad („žalovaný“) zamítl odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům

rozhodnutím ze dne 23. 9. 2020, č. j. 36143/20/5300-21442-712906, a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze. Ten však žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí se zabýval především otázkou, zda žalovaný pochybil při posuzování unesení důkazního břemene správcem daně a žalobkyní. Městský soud na základně podkladů ze správního spisu detailně popsal časovou osu daňového řízení vedeného správcem daně včetně čtyř výzev žalobkyni k prokázání skutečností. Správce daně jimi opakovaně vyzýval žalobkyni k předložení důkazních prostředků, které by dokládaly a prokazovaly, že se vykázaná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno v jednotlivých daňových dokladech. Konkrétně správce daně formuloval pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění od společností Svaka s. r. o. v likvidaci („*Svaka*“), AL-MARE TĚŠNOV s. r. o. („*AL-MARE*“)[pozn. NSS: společnost AL-MARE ke dni vydání tohoto rozsudku zanikla], Clonetic s. r. o. „v likvidaci“ („*Clonetic*“) a společností ALEX-OBCHOD s. r. o. („*ALEX-OBCHOD*“). Především měla žalobkyně doložit, že zdanitelná plnění od těchto společností byla fakticky realizována, uskutečněna osobami uvedenými na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu. Dále městský soud podrobně popsal obsah jednotlivých výzev. Zkoumal přitom, zda v nich správce daně unesl důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ve všech případech dospěl k závěru, že správce daně své břemeno unesl. Správce daně ve výzvách sdělil žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily jeho vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti jejích tvrzení o přijetí dotčených plnění od tvrzených dodavatelů. Oproti tomu žalobkyně své následné důkazní břemeno neunesla. Jí předložené důkazní prostředky (např. značně obecné a rozporuplné svědecké výpovědi) nebyly schopny prokázat, že fakticky došlo k uskutečnění plnění deklarovanými dodavateli. V reakci na navazující žalobní námitku městský soud uvedl, že požadavky vznesené správcem daně v jednotlivých výzvách nebyly nepřiměřené a nebyly v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 Afs 121/2017 - 54, nebo ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018 - 30).

[3] Dále městský soud posuzoval námitku spočívající v tvrzení žalobkyně, že „*finanční orgány závažným způsobem porušily své povinnosti v rámci kontrolní a preventivní činnosti v oblasti kontrolních hlášení*“. Žalobkyně namítala, že pokud některý z jejích dodavatelů řádně nepodal kontrolní hlášení, případně se tato neshodovala s jejími kontrolními hlášeními, měl správce daně včas podniknout kroky vůči deklarovanému dodavateli a vůči žalobkyni, aby byly objasněny nesrovnalosti. Jestliže správce daně žádné kroky neučinil, ignoroval své zákonné povinnosti. Městský soud v reakci na tuto námitku uvedl, že institut kontrolních hlášení v žádném případě nemá nahrazovat povinnost daňových subjektů prokázat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („*ZDPH*“). Nadto předmětem daňového řízení v této věci nebylo plnění povinností ze strany dodavatelů žalobkyně, nýbrž stanovení daňové povinnosti žalobkyně ve správné výši.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně („*stěžovatelka*“) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený

pokračování

rozsudek i žalobou napadené rozhodnutí o odvolání a vrátit věci žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Zaprvé stěžovatelka namítá nesprávnost závěru městského soudu, že kvalifikované pochybnosti finančních orgánů byly opodstatněné a stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Stěžovatelka „*má i nadále za to, že správce daně i žalovaný neunesli své důkazní břemeno, když neprokázali konkrétní skutečnosti, kterými by zpochybnili věrohodnost účetnictví žalobce* [pozn. NSS: stěžovatelky].“ Vzhledem k tomu, že se městský soud „*zcela ztotožnil s tvrzeními finančních orgánů a neshledal v postupu finanční správy v projednávané věci pochybení, je žalobní argumentace použitelná i v rámci odůvodnění kasační stížnosti.*“ Obecnost a dílčí nesrovnalosti ve svědecké výpovědi pana L. J. nejsou takové povahy, aby vyvracely tvrzení stěžovatelky či je jakkoli zpochybňovaly. Stěžovatelka rovněž i nadále uvádí, že část výpovědi svědka J. týkající se plnění poskytnutých stěžovatelce společností AL-MARE je nepravdivá. Stěžovatelka „*nesoublasí*“ se závěrem městského soudu, že svědecké výpovědi paní E. J. schází důkazní potenciál. Dle stěžovatelky je tato výpověď dostatečná k prokázání požadovaných skutečností. Je zcela nepřiměřené ze strany orgánů finanční správy vyvodit z ní důvodné pochybnosti na základě toho, že svědkyně nepopsala „*užší detail spolupráce*“. Dále stěžovatelka namítá, že správce daně a žalovaný při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH kladli na stěžovatelku nepřiměřené nároky. Cituje přitom rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2019, č. j. 2 Afs 121/2017 - 54, a ze dne 21. 8. 2019, č. j. 2 Afs 56/2018 - 30.

[6] Zadruhé stěžovatelka namítá, že městský soud měl na posuzovanou věc aplikovat rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater Prochemie*, ECLI:EU:C:2021:989, a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 (dále „*rozsudky Kemwater*“). Správce daně i žalovaný se vůbec nezabývali otázkou, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel stěžovatelky měl nutně postavení plátce DPH. I s ohledem na to, že rozsudky *Kemwater* představovaly judikaturní obrat, nebyly v daňovém řízení předmětem dokazování skutečnosti, které by mohla žalobkyně tvrdit v argumentační linii možné existence subjektu v postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH.

[7] Zatřetí stěžovatelka namítá, že městský soud pochybil, když neprovedl důkaz rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 9. 2022 ve věci odběratelky stěžovatelky společnosti Grande Furioso s. r. o. („*GF*“). Jeho provedení stěžovatelka navrhla na ústním jednání u městského soudu. Žalovaný tímto rozhodnutím zastavil probíhající daňovou kontrolu, zrušil dodatečné platební výměry a zastavil řízení s GF. Předmětem řízení s GF přitom byla zdanitelná plnění, která GF jako odběratelka obdržela od stěžovatelky. Žalovaný porušil zásadu neutrality DPH. K relevanci výsledků daňového řízení s GF pro účely stanovení daně stěžovatelce odkazuje tato na závěry NSS obsažené v rozsudku ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017 - 52.

[8] Začtvrté stěžovatelka namítá, že „*správce daně a žalovaný závažným způsobem porušili své povinnosti v rámci kontrolování a preventivní činnosti v oblasti kontrolních hlášení.*“

[9] Pátá stěžovatelčina námitka se týká předvídatelnosti soudního rozhodování. Městský soud měl rozhodnout v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022 - 44. Jedná se o rozsudek ve věci DPH vyměřené stěžovatelce

za zdaňovací období prosinec 2016 (pozn. NSS: v nynější věci je rozhodováno o zdaňovacích obdobích září-listopad 2016 a leden-červen 2017). NSS tímto rozsudkem zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu projednání s odkazem na nezohlednění rozsudků *Kemwater*. Předmětem tohoto dalšího řízení je posouzení otázky, zda stěžovatelka prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti AL-MARE. Městský soud stěžovatelku nepoučil, že zaujme odlišný právní názor než NSS a tím jí nedal prostor procesně reagovat.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Upozorňuje, že stěžovatelka z převážné části opakuje své námitky formulované v žalobě a kasační stížnost je tak mimo jiné „kompilátem jednotlivých odstavců vycházejících z žaloby“. Stěžovatelčino rozporování hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný označuje za „subjektivně vyjádřený nesouhlas, který však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání“.

[11] K namítanému rozporu napadeného rozsudku s rozsudky *Kemwater* žalovaný zdůrazňuje, že v případě stěžovatelky nepanovaly pochybnosti pouze o osobě deklarovaného dodavatele, ale rovněž i o rozsahu plnění. Neprokázaní rozsahu deklarovaného plnění samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63). Stěžovatelka po celou dobu řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí mohli předmětné zdanitelné plnění dodat. Z daňového řízení není ani s jistotou zřejmé, kdo by mohli být jiní skuteční dodavatelé, ani to, zda jde o jednoho dodavatele či více subjektů. Tvrzená plnění se navíc týkala různých odvětví (např. tvrzená plnění od společnosti Svaka podle předložených daňových dokladů spočívala v nájmu, ostraze a úklidu, dodání síranu amonného, hnojiv a pneumatik a v pracích na bývalém kravíně), přičemž je tak nepravděpodobné, že by plnění pocházela od jednoho dodavatele. Navíc částka jednotlivých plnění nepřevyšuje částku 1 milion Kč, aby bylo zřejmé, že dodavatel musel být v postavení plátce DPH.

[12] K namítané vadě spočívající v neprovedení důkazu rozhodnutím žalovaného ve věci GF v řízení před městským soudem žalovaný uvádí, že neunesení důkazního břemene v řízení před orgány finanční správy nelze zhojit v řízení před soudem. Těžiště dokazování se nachází v řízení před správcem daně a žalovaným (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 89/2013 - 29). Dále žalovaný cituje rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135, podle kterého ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět nové důkazy. Stěžovatelkou vzpomínaný rozsudek NSS č. j. 3 Afs 308/2017 - 52 se týká nesouladného posouzení jedné a té samé transakce dvěma správci daně, což však není tento případ. Stěžovatelkou předkládaný závěr, že potvrzením dodání plnění dalšímu odběrateli v řadě by bylo prokázáno, od koho či v jakém rozsahu si toto plnění opatřil původní odběratel, je *absurdní*. Byl by tím chráněn jakýkoli daňový subjekt, který by zajistil odbyt plnění, nehledě na to, jakým způsobem takové plnění sám nabyt.

[13] Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že neunesla své důkazní břemeno. Tento neúspěch nelze v žádném případě přenášet na správce daně a žalovaného dovoláváním se jejich preventivní a kontrolní činnosti.

pokračování

Kontrolní hlášení je nástroj orgánů finanční správy pro kontrolu plátců DPH a nenahrazuje absenci důkazních prostředků na straně daňových subjektů.

[14] K námitce nepředvídatelnosti napadeného rozsudku ve světle rozsudku NSS č. j. 7 Afs 274/2022 - 44 žalovaný uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením městského soudu. Okolnosti obou řízení nejsou shodné a městský soud nemohl rozhodnout stejně jako NSS.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“)].

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Úvodem NSS předesílá, že kasační námitky stěžovatelky polemizují primárně s rozhodnutími správních orgánů než s rozsudkem městského soudu. Úkolem NSS je přitom v návaznosti na uplatněný mimořádný opravný prostředek – kasační stížnost – přezkoumat (zásadně jen) rozhodnutí správního soudu. Jak již NSS judikoval: „[u]vedení konkrétních stížných námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“ (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58, obdobně též srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 249/2016 - 38, bod 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140 a judikaturu tam citovanou). V souladu se zákonem tedy v této věci NSS rozhodoval jen o námitkách, které se přímo týkaly rozhodnutí městského soudu.

[18] Nejprve se NSS zabýval námitkou nesprávného posouzení rozložení a unesení důkazního břemene. Důkazní břemeno v daňovém řízení je otázkou již mnohokrát řešenou v judikatuře NSS, přičemž kasační soud v minulosti dospěl mimo jiné k těmto závěrům:

- Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předloženou evidenci jako nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou či nesprávnou. Jen tak unese své důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).
- Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).
- Pokud správce daně prokáže vážné a důvodné pochyby o souladu záznamů předložených daňovým subjektem se skutečností, 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 (rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66).

[19] Prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází zejména z § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. K uplatnění takového nároku je plátce povinen mít daňový doklad. V souladu s judikaturou NSS je také třeba mít na paměti, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno,“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[20] Otázce důkazního břemene se městský soud detailně věnoval zejména v bodech 70-96 napadeného rozhodnutí. NSS ověřil jím uváděné skutečnosti ze správního spisu a následně optikou své dřívější judikatury přezkoumal jeho právní závěry. Neobjevil přitom žádné pochybení, kterého by se městský soud ve své argumentaci dopustil. Městský soud zejména prostřednictvím citací z výzev správce daně a protokolů o výsledku svědků popsal obchodní praktiky stěžovatelky a jejich tvrzených dodavatelů, které bezpochyby zakládají vážné a důvodné pochyby o souladu předložených dokladů se skutečností.

[21] Stěžovatelka se v kasační stížnosti omezuje na nesouhlas se závěry městského soudu a opakování své žalobní argumentace. Příkladem je skutečnost, že svou kasační námitku o nepřiměřenosti požadavků správce daně a žalovaného při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH stěžovatelka podpírá těmi samými rozsudky NSS, které citoval i městský soud v napadeném rozhodnutí, když v bodě 103 napadeného rozsudku vypořádával totožnou žalobní námitku stěžovatelky. Nijak přitom nevysvětluje, v čem je použití těchto rozsudků městským soudem chybné. Vzhledem k obsáhlému a podrobnému vypořádání žalobních námitek městským soudem nelze tvrdit, že by stěžovatelčiny opakované námitky proti rozhodnutí orgánů veřejné správy již nebyly podrobeny přezkumu ve správním soudnictví. Ostatně to ani stěžovatelka nenamítá. NSS se proto jako kasační soud rozhodující o mimořádném opravném prostředku dále nezabýval jednotlivými body, se kterými stěžovatelka (znovu) nesouhlasí, aniž by jakkoliv kvalifikovaně polemizovala s rozsudkem městského soudu. NSS nepovažuje ani za účelné znovu vypisovat jednotlivé skutečnosti vytýkané stěžovatelce správcem daně a žalovaným a pro jejich bližší výčet odkazuje na citovanou pasáž napadeného rozsudku. První kasační námitka je nedůvodná.

[22] V dalším kroku se NSS zabýval tím, zda napadený rozsudek ob stojí optikou rozhodnutí *Kemwater* a na ně navazující judikatury. Stěžovatelka namítá, že je třeba zrušit napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného, protože v daňovém řízení neměla prostor využít argumentační linii zhmotněnou rozhodnutím *Kemwater*. Nadto se ani správce daně ani žalovaný v rámci své prověřovací činnosti nezaměřili na otázku, zda existuje nějaká indicie ukazující osobu odlišnou od tvrzených dodavatelů stěžovatelky, která s jistotou byla

pokračování

plátcem DPH a dodala stěžovatelce předmětná plnění. Stěžovatelka vyzdvihává výše citovaný rozsudek NSS, č. j. 7 Afs 274/2022 - 44, kterým NSS rozhodl v jiném skutkově obdobném řízení, jehož byla účastníkem. NSS v tomto rozsudku vyhověl stěžovatelčině tehdejší kasační stížnosti a zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného. Vycházel přitom z přesvědčení, že v situaci, kdy v daňovém řízení nebylo možné náležitě zvážit okolnosti rozhodné pro uznání odpočtu DPH optikou rozhodnutí *Kemwater*, jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená rozhodnutí orgánů správy daní.

[23] Prvně je třeba zdůraznit, že citovaný právní názor není převládajícím názorem, který by se následně v judikatuře NSS ustálil. V rozsudku ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 - 70, bod 25, NSS naopak vyzvedl: „*Nová 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 namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie chybí.*“ (zvýrazněno NSS). Tento přístup pak NSS následoval např. v rozsudcích NSS ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022 - 43, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022 - 51, nebo ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021 - 51, a lze jej nyní považovat za ustálenou judikaturu kasačního soudu. Rovněž jde o linii judikatury NSS, kterou posvětil ve své rozhodovací praxi Ústavní soud (viz např. usnesení ÚS ze dne 14. 3. 2023, sp. zn. III. ÚS 2618/22, ze dne 11. 4. 2023, sp. zn. I. ÚS 1357/22, nebo ze dne 22. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 1176/24).

[24] Právě s ohledem na okolnosti konkrétní věci považuje NSS povšechné odkazy stěžovatelky na rozsudky *Kemwater* a navazující judikaturu za nepřiléhavé a ryze účelové. Za prvé, v posuzované věci vznikly primární pochybnosti správce daně nikoli s ohledem na identitu dodavatelů stěžovatelky (kdo a zda měl postavení plátce DPH), ale zda vůbec došlo ke zdanitelným plněním stěžovatelkou deklarovaným. Správce daně ve svých výzvách podrobně popsal, proč stěžovatelkou deklarovaná plnění považuje přinejmenším za nezvyklá, neřkuli s finančními a lidskými zdroji stěžovatelky či jejích deklarovaných dodavatelů za obtížně proveditelná až magická. Již tato okolnost by samo o sobě postačovala k zamítnutí žaloby i kasační stížnosti stěžovatelky.

[25] Za druhé, stěžovatelka v kasační stížnosti s odkazem na rozhodnutí *Kemwater* nicméně tvrdí, že jí nebyl dán dostatečný prostor pro dokazování jejích dodavatelů. Opak je však pravdou. Nejprve byla správcem daně vyzývána, aby doložila dodavatele uplatněných zdanitelných plnění. Možnost doplnit svá tvrzení měla následně i v řízení o odvolání a v soudním řízení, v němž ostatně mohla, a to již přímo v reakci na rozsudky *Kemwater*, poskytnout dostatečné a relevantní indicie o tom, že dodavatelem byl jiný plátce DPH. Stěžovatelka však po celou dobu tvrdí, že jejími dodavateli byly společnosti Svaka, AL-MARE, Clonetic a ALEX-OBCHOD. Tato tvrzení obhájuje i v kasační stížnosti.

[26] NSS rovněž nepřehlédl bod 39 kasační stížnosti, ve kterém stěžovatelka naznačuje, že správce daně na základě daňové kontroly provedené u stěžovatelčiny odběratelky (společnosti GF) „*může disponovat důkazními prostředky, které by v rozsahu zdanitelných plnění poskytnutých této společnosti [GF] mohly prokazovat oprávněnost uplatněných odpočtů DPH na straně žalobce* [pozn. NSS: stěžovatelky].“ Rovněž nepřehlédl zmínku o relevanci

celkového obratu dodavatele. Avšak tyto nijak nerozvedené útržkovité úvahy, které stěžovatelka přednáší až v kasační stížnosti, nelze považovat za indicie relevantně ukazující na osobu odlišnou od deklarovaných dodavatelů stěžovatelky, která má navíc tvrdit daňový subjekt, nikoliv správce daně.

[27] NSS proto uzavírá, že z žádného předloženého dokladu ani ze stěžovatelčiných tvrzení či provedených výsledků nevyplývá, že by deklarovaná plnění uskutečnily namísto deklarovaných dodavatelů jiné osoby, které by mohly být plátcí DPH. Není tedy namístě na základě této kasační námitky vracet věc žalovanému k dalšímu řízení (obdobně také rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54). Tato kasační námitka proto není důvodná.

[28] Dále NSS posuzoval namítané pochybení městského soudu spočívající v neprovedení důkazu rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 9. 2022 ve věci odběratelky stěžovatelky společnosti GF. Stěžovatelkou uváděný rozsudek NSS č. j. 3 Afs 308/2017 - 52 není pro tuto věc přílehlavý, jak správně uvádí žalovaný ve svém vyjádření. Přestože je možné, že předmětem plnění stěžovatelky společnosti GF v pozici její odběratelky byly tytéž hmotné předměty, nelze potvrdit, že se jedná o tutéž transakci. Jak NSS již konstatoval v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24, bodě 24: *„Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene.“* NSS souhlasí s žalovaným, že nelze připustit výklad, podle kterého by se daňový subjekt pouhým dodáním přijatého plnění dalšímu odběrateli v řetězci zbavil povinnosti prokázat, od koho a v jakém rozsahu toto plnění původně nabyl. Tato kasační námitka proto rovněž není důvodná.

[29] Čtvrtou kasační námitkou – namítaným porušením povinností v oblasti kontrolních hlášení – se NSS nezabýval. Stěžovatelka se v této kasační námitce ani nepokouší polemizovat s napadeným rozhodnutím, pouze prostě kopíruje svoji žalobní argumentaci. Jedná se proto o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[30] Jako poslední se NSS věnoval kasační námitce týkající se předvídatelnosti napadeného rozsudku v návaznosti na rozsudek NSS, č. j. 7 Afs 274/2022 - 44. Městský soud odlišil nyní řešenou věc od citovaného rozsudku NSS v bodě 101 napadeného rozsudku tím, zda vznikl spor mezi stěžovatelkou a žalovanou ohledně tvrzení týkajících se poskytnutého plnění. Stěžovatelka s tímto odlišením *nesouhlasí*, jelikož nesouhlasí ani s tím, jak městský soud posoudil otázku jejího unesení důkazního břemene v daňovém řízení.

[31] Ani tato kasační námitka není důvodná. Je sice pravdou, že odlišení obou případů městským soudem není zcela zřejmé. Nejde však o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Soudy mohou rozhodnout odlišně ve dvou podobných věcech

pokračování

s týmiž účastníky řízení, tedy pochopitelně za předpokladu racionálního odlišení obou věcí, ať již skutkově, či právně. Příkladem je i rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2023, č. j. 4 Afs 411/2021 - 42, který městský soud citoval v bodě 101.

[32] Odlišností nyní posuzované věci od věci dříve rozhodované NSS rozsudkem č. j. 7 Afs 274/2022 - 44 je nejenom výše citovaný posun v judikatuře kasačního soudu (popsán výše, v bodě [23] tohoto rozsudku), ale v konkrétní věci rovněž v rozsahu sporných otázek. NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 274/2022 - 44 dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněný odpočet DPH byl neúspěšný *pouze kvůli neprokázání konkrétní osoby dodavatele*. V nyní posuzované věci se stěžovatelce kromě pochybností ohledně osoby dodavatele nepodařilo rozptýlit primární pochybnosti správce daně a žalovaného *v otázce rozsahu poskytnutého plnění* (viz bod 94 rozhodnutí žalovaného shodně s napadeným rozsudkem). Konečně jak již bylo rovněž uvedeno výše (bod [24] tohoto rozsudku), z argumentace stěžovatelky v celém správním ani soudním řízení nikdy nevyplývalo, že by jejím dodavatelem mohla být jiná osoba než jedna z tvrzených společností.

[33] NSS proto závěrem připomíná, že rozsudky *Kemwater* a navazující judikatura je vyhrazena pro situace, kdy a) nebylo správcem daně účinně zpochybněno, že k deklarované transakci skutečně došlo a zároveň b) ze skutkových okolností dané kauzy s jistotou vyplývá, že skutečný dodavatel postavení plátce daně nutně měl, přičemž je na daňovém subjektu, aby k tomu správci daně poskytl dostatečné a relevantní indicie. V projednávané věci však bylo správcem daně účinně zpochybněno, že by k deklarováním plněním vůbec došlo a zároveň ze skutkových okolností nikdy nevyplývalo (a stěžovatelka sama ani nikdy netvrdila), že by byl skutečným dodavatelem jiný subjekt.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Na základě výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovaný měl v řízení o kasační stížnosti plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 16. září 2024

Michal Bobek

1 Afs 198/2023

předseda senátu