



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: **GRAFFIN s. r. o.**, se sídlem Hvězdova 870/39, Praha 4, zast. Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem se sídlem Španělská 770/2, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 4. 2023, č. j. 14286/23/5300-21444-712862 a č. j. 14315/23/5300-21444-712862, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2024, č. j. 11 Af 10/2023 - 81,

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 GRAFFIN s. r. o. („žalobkyně“) uplatnila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období listopad 2018 nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PIM CZ s. r. o. („společnost PIM“). Podle daňových dokladů, které žalobkyně předložila finančním orgánům, měla společnost PIM žalobkyni v rozhodném období dodat zboží v podobě 106 palet zámkové dlažby, 400 metrů obrubníků, 4 425 kg zásypového křemičitého písku a 800 m2 impregnace v celkové ceně 442 650 Kč bez DPH a dále služby spočívající v kompletní opravě dvou knihařských strojů v celkové ceně 1 003 742 Kč.

[2] Na základě daňové kontroly a provedení dokazování dospěl Finanční úřad pro hlavní město Prahu („*správce daně*“) k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek k uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („*ZDPH*“). Dodatečným platebním výměrem jí proto doměřil DPH za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 303 742 Kč. Nadto správce daně platebním výměrem na daňové penále deklaroval povinnost žalobkyně k úhradě penále z doměřené daně ve výši 60 748 Kč. Žalobkyně se proti oběma rozhodnutím správce daně odvolala. Odvolací finanční ředitelství („*žalovaný*“) odvolání zamítl v záhlaví uvedenými rozhodnutími a oba platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze, který její 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 základě podkladů ze správního spisu nejprve detailně shrnul průběh řízení, stěžejní daňové doklady a svědecké výpovědi i návrh žalobkyně na opakovaný výslech některých svědků. V hodnocení posuzované věci se městský soud ztotožnil s finančními orgány. Správce daně a žalovaný řádně odůvodnili své úvahy a uvedli, proč a jakým způsobem hodnotili předložené důkazy. Žalovaný velmi podrobně odůvodnil, proč nevyhověl návrhu na provedení opakovaných výsledků svědků. Správce daně při dřívějších výsledcích svědků, u nichž žalobkyně požadovala opakování výsledku, poskytl svědkům dostatek prostoru k jejich vyjádření. Rovněž přítomný zástupce žalobkyně měl možnost klást svědkům dotazy. Pokud tedy žalobkyně tvrdila, že podrobnější dotazy by přispěly k odstranění pochybností správce daně, mohla je již při výsledcích svědkům položit prostřednictvím svého zástupce.

[4] Městský soud dále konstatoval, že žalovaný nekladl žalobkyni k tíži skutečnosti zjištěné orgány činnými v trestním řízení. Správce daně provedl rozsáhlé dokazování, na jehož základě zjistil skutkový stav v dostatečné míře. Podklady získané z trestního řízení pouze zintenzivňovaly jeho důvodné pochybnosti a finanční orgány je ve svých rozhodnutích zmínily *pro uvedení do kontextu*. Svá rozhodnutí na nich však nezaložily. Dále městský soud souhlasil s žalovaným v otázce hodnocení kontrolních hlášení žalobkyně a společnosti PIM. Samotné formální vykázání daňového dokladu v kontrolním hlášení dodavatele není způsobilé prokázat, zda k zdanitelnému plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Městský soud rovněž reagoval na námitku tvrzené *zásadní disproporce*, kdy na jedné straně správce daně postupoval tak, že plnění poskytnutá společností PIM žalobkyni nezpochybnil a doměřil z předmětných zdanitelných plnění společnosti PIM daň, a na straně druhé u žalobkyně tato plnění považoval za neprokázaná. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 - 34, a ze dne 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021 - 69) městský soud shrnul, že vždy je třeba posuzovat pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo naopak nezaplatili jiní plátcí v daném řetězci transakcí. K žalobkyní namítanému pochybení spočívajícímu v nestanovení lhůty k vyjádření ve vyrozumění žalobkyně ze dne 29. 3. 2023 městský soud konstatoval, že tímto vyrozuměním žalovaný pouze informoval žalobkyni o důvodech a neprovedení navrhovaného doplnění dokazování. Nejednalo se proto o situaci, ve které by žalovanému ze zákona plynula povinnost lhůtu stanovit.

pokračování

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně („stěžovatelka“) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i žalobou napadená rozhodnutí o odvolání a vrátit věci žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Zaprvé stěžovatelka namítá, že neprovedení opakovaných výsledků svědků R. H., M. H. a Ing. T. K. bylo projevem svévole správce daně a porušením stěžovatelčina práva na spravedlivý proces. Městský soud uvádí, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, přesto ale považuje návrhy na doplnění výsledků svědků ke konkrétním obchodním případům za *irrelevantní*. Žalobkyni „[n]ení jasné, jak to může soud obhajovat, když musí být soudu z obsahu provedených výsledků těchto svědků zřejmé, pokud je tedy četl, že ohledně obchodních případů, které jsou předmětem žaloby a kasační stížnosti nebylo při výsledcích svědků R. H. ani M. H. o nich ničeho dotazováno ani řečeno.“ Návrh na „dovýslech“ svědků k prokázání uskutečnění konkrétních plnění konkrétním dodavatelem je *naprosto důvodný a legitimní*. „Uvedený důvod (pozn. NSS: pro neprovedení opakovaného výsledku svědků), že žalobce nedostatečně sdělil, k čemu mají být tyto výsledky provedeny, je naprosto lichá a nelogická a žalobce ji považuje pouze za výmluvu, jak těmto dovýslechům zabránit.“ Argument městského soudu, že se na plnění od společnosti PIM mohl ptát zástupce stěžovatelky již při uskutečnění výsledků svědků, je „*naprosto zúžený*“. Za situace, kdy se v odvolacím řízení provádělo přibližně třicet výsledků, nemá odmítnutí opakovaného provedení tří výsledků *vnitřní logiku*.

[7] Městský soud nedostatečně hodnotil okolnosti provedení výsledku svědka Ing. T. K.. Ztotožnil se s posouzením žalovaného, že bylo nadbytečné Ing. K. předkládat daňové doklady, neboť bylo zřejmé, že jsou mu známy údaje na nich uvedené. Avšak „[p]ouze přímým výsledkem a konfrontací s listinnými důkazy lze osvětlit, zda svědek je schopen se k oběma přezkoumávaným obchodním případům sdělit takové skutečnosti, které mohou změnit zjištěný skutkový stav, který prezentuje žalovaný a správce daně.“ Obdobně městský soud *bagatelizoval* návrh žalobkyně na opakování výsledku svědka M. H.. Městský soud uvedl, že M. H. při výsledku odpovídal ve značně obecné rovině. Správce daně vyhodnotil jeho výpověď jako nekonkrétní a nevěrohodnou. Provedený výslech se však týkal přibližně padesáti obchodních případů deseti dodavatelských firem v období dvaceti čtyř měsíců. Pokud správce daně nepředložil M. H. konkrétní doklady, nelze se divit tomu, že se výslech jevil jako obecný a nekonkrétní. Městský soud pochybil také při vyhodnocení odmítnutí provedení opakovaného výsledku svědka R. H.. Důvodem pro odmítnutí měla být skutečnost, že z jeho prvního výsledku vyplynulo, že nemá o deklarovaných transakcích prakticky žádné povědomí. To však není *legitimní* závěr. Stejně jako v případě výsledku M. H., i R. H. se správce daně obecně dotazoval na velké množství transakcí z dvouletého časového období. Nadto stěžovatelka „[p]ovažuje za akceptovatelné, že v situaci, kdy probíhá policejní šetření k činnosti mimo jiné i R. H., že v rámci výsledku u správce daně svou roli *minimalizuje* a *bagatelizuje*.“

[8] Zadruhé stěžovatelka namítá, že městský soud *zcela nepřezkoumatelně* uvedl, že žalovaný skutečnosti zjištěné v trestním řízení nekladl stěžovatelce k tíži. „*To sice žalovaný tvrdí v napadeném správním rozhodnutí, ale opak je pravdou.*“ I městský soud „[u]vádí, že tyto podklady *„zintenzivňovaly důvodné pochybnosti správce daně“*, tedy logicky byly

použity k tíži žalobce.“ Část rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, která popisuje na základě podkladů z trestního spisu činnost M. H., R. H. a Ing. K. (bod [26]), „*v odůvodnění správních rozhodnutí nemá co dělat a neměla být pro argumentaci správních orgánů k tíži žalobce využita.*“ Městský soud tuto nezákonnost *pokryl*, čímž porušil stěžovatelčino právo na spravedlivý proces a způsobil nezákonnost napadeného rozsudku.

[9] Zatřetí stěžovatelka namítá, že městský soud i žalovaný porušili svou povinnost „*každý provedený důkaz provést a vyhodnotit*“, když nevyhodnotili kontrolní hlášení společnosti PIM jako důkaz. Městský soud pouze v souladu s žalovaným uvedl, že samotné formální vykazání daňového dokladu v kontrolním hlášení dodavatele není způsobilé prokázat, zda ke zdanitelnému plnění došlo. Nijak se však nevyjádřil ke konkrétní situaci u těchto konkrétních obchodních případů a nevyhodnotil konkrétní kontrolní hlášení. Tím způsobil nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku zapříčinil městský soud také tím, že v bodě 55. napadeného rozsudku konstatoval: „*Ani výpovědi svědků Č. a P. H. nebyly přeručovány*“, aniž by se zabýval konkrétními námitkami stěžovatelky.

[10] Začtvrté stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně vyhodnotil unesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů, které dle žalobkyně neprokázaly dostatečné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[11] Zapáté stěžovatelka namítá, že pokud společnost PIM jako dodavatelka stěžovatelky přiznala DPH a odvedla ji, nepřiznání daňového odpočtu stěžovatelce je porušením zásady neutrality. To je v rozporu se závěry městského soud k žalobní „*námitce zásadní disproporce, tedy porušení zásady neutrality*“.

[12] Zašesté stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak městský soud vypořádal námitku porušení jejích procesních práv tím, že jí žalovaný ve vyrozumění ze dne 29. 3. 2023 nestanovil lhůtu k vyjádření.

[13] Konečně stěžovatelka rovněž namítá, že pokud městský soud dospěl k závěru, že společnost PIM nedodala stěžovatelce zkoumaná plnění, měl se zabývat tím, zda „*[d]odavatel M. H. je ve smyslu judikatury Kemwater (pozn. NSS: rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie, respektive rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208) osobou povinnou k DPH a jeho plnění je tedy zdanitelné vyvolávající právo žalobce na daňový odpočet.*“ Jelikož tak městský soud neučinil, napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Stěžovatelka od počátku konzistentně tvrdí, že jí zkoumaná plnění dodala v plném rozsahu společnost PIM, kterou na základě plné moci zastupoval M. H.. „*Za předpokladu vyhodnocení platnosti zmocnění M. H. jednat za společnost PIM CZ s.r.o. setrval žalobce na tom, že plnění dodávala společnost PIM CZ s.r.o. Pouze při vyhodnocení, že M. H. neměl platné zmocnění od společnosti PIM CZ s.r.o., pak je osobou poskytující plnění přímo M. H.*”

[14] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že *bezvýhradně* souhlasí s právním posouzením městského soudu. Navrhuje kasační stížnost zamítnout. Napadený rozsudek zcela zjevně není nepřezkoumatelný, stěžovatelka zaměňuje vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku s nezákonností rozsudku. Stěžovatelka v kasační stížnosti nepřináší žádné nové argumenty, se kterými by se žalovaný a městský soud již nevypořádali. Dále žalovaný shrnuje dosavadní

pokračování

průběh daňového řízení a obsah výpovědí svědků, jejichž opakované vyslechnutí stěžovatelka navrhovala. Stejně jako stěžovatelkou vzpomínané kontrolní hlášení společnosti PIM neměly tyto důkazní prostředky potenciál prokázat faktické přijetí tvrzených plnění tak, jak je stěžovatelka deklarovala na zpochybněných daňových dokladech (tj. prokázat, zda stěžovatelka přijala deklarovaná plnění od společnosti PIM v deklarovaném rozsahu).

[15] K namítanému pochybení spočívajícímu v neprovedení opakovaných výsledků tří svědků žalovaný připomíná, že podle ustálené judikatury NSS není povinností správce daně provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem. *„Odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků přitom nemá za následek nezákonnost dokazování, nedostatečně objasněný skutkový stav či snad porušení práva na spravedlivý proces, jak opakovaně stěžovatel uvádí v kasační stížnosti (srov. namátkově např. rozsudky Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 147/2004 ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 8 Afs 81/2007 ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 2 Afs 15/2011 ze dne 11. 8. 2011 nebo sp. zn. 4 Afs 236/2019 ze dne 17. 1. 2020).“* Žalovaný odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018 - 42, který v souladu s ustálenou judikaturou NSS uvádí podmínky, za nichž je správce daně *nucen* přistoupit k opakovanému výsledku svědka. Žalovaný dále odkazuje na části svého rozhodnutí o odvolání, ve kterých se požadavkem na provedení opakovaných výsledků zabýval.

[16] K stěžovatelčině argumentaci judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný uvádí, že jde o „[z]cela nedůvěryhodná, rozporná a zcela evidentně účelová (tvrzení), kterým nelze přiznat jakoukoli váhu.“ M. H. sice figuruje jako výrazná osoba v posuzované věci, nicméně stěžovatelka nikdy neobjasnila a neprokázala, jaká byla ve skutečnosti jeho role. Žalovaný k podpoře svých tvrzení poukazuje na rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023 - 73, ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023 - 35, a zde dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023 - 67.

[17] Žalovaný rovněž reaguje na námitky týkající se využití poznatků z trestního spisu v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud opakovaně dospěl k závěru, že použití důkazů z trestního řízení je při splnění určitých podmínek v daňovém řízení přípustné. Tyto podmínky byly v posuzovaném řízení splněny. *„[P]oklady získané z trestního řízení byly navíc v souzené věci využity spíše jako podpůrné důkazní prostředky, které korespondují s ostatními závažnými zjištěnými skutečnostmi, a které „pouze“ zintenzivňovaly důvodné pochybnosti správce daně.“*

[18] Konečně žalovaný reaguje i na namítanou *disproporci* a porušení zásady neutrality daně a na námitku nestanovení lhůty pro vyjádření k písemnosti. K namítané disproporci uvádí, že *„[r]eciprocita či jakási pospolitost mezi daní na výstupu (u obchodní společnosti PIM) a daní na vstupu (u stěžovatele) není (a ani nemůže být) zaručena.“* Zde žalovaný opět odkazuje na množství rozsudků NSS. K námitce nestanovení lhůty pro vyjádření k písemnosti žalovaný vyjadřuje souhlas se závěrem městského soudu. Vyrozumění nebylo postupem odvolacího orgánu (tj. žalovaného) ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, k němuž by skutečně bylo nutno stanovit stěžovatelce lhůtu pro vyjádření.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] 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.“)].

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

[21] NSS úvodem připomíná východisko přezkumu rozhodnutí správních soudů na základě kasační stížnosti. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah a zejména rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, kterého se stěžovateli dostane (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 08. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a judikatura na něj navazující). Pro úspěch kasační stížnosti je stěžejní kvalita a srozumitelnost kasačních námitek a předložené argumentace stěžovatele. NSS mohl posoudit kasační námitky pouze v takové míře obecnosti, v jaké je stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti.

[22] Nejprve se NSS zabýval námitkou pochybení spočívajícího v odmítnutí provedení opakovaných výsledků svědků R. H., M. H. a Ing. K.. Obsahově stejnou námitkou se již důkladně zabýval žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru i městský soud v napadeném rozsudku (konkrétně v bodech 57. až 68.).

[23] Z ustálené judikatury NSS navazující především na rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, plyne, že není v rozporu se zákonem, pokud správce daně neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává. Musí však být zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci a správce daně musí svůj závěr o tom, z jakých důvodů důkaz neprovedl, náležitě odůvodnit v konečném rozhodnutí (viz. např. rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59). Judikatura NSS rovněž formulovala situace, ve kterých může dojít k opakování výsledku svědka (jak ostatně v napadeném rozhodnutí uvedl i městský soud). NSS shrnul v rozsudku ze dne 24. 09. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018 - 42, že *„[o]pakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výsledek nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výsledek proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 d. ř. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45).“*

[24] Žádná z těchto situací v posuzované věci nenastala a ani stěžovatelka netvrdí opak. Tím ještě správce daně nebyl zbaven své povinnosti náležitě odůvodnit odmítnutí provedení navrhovaných výsledků. Jde však o indicii poukazující na prostor k neprovedení navrhovaných důkazů za předpokladu, že jejich provedení nebylo nezbytné pro zjištění skutkového stavu. Důvody pro odmítnutí návrhu na provedení opakovaných výsledků městský soud shledal dostatečnými. Stěžovatelčiny výtky směrem k posouzení městským soudem jsou pak v zásadě jen projevem obecného nesouhlasu se závěry obsaženými v napadeném rozsudku, ale žádnou další smysluplnou polemiku s detailně zdůvodněným závěrem městského soudu k této otázce nenabízí.

pokračování

[25] NSS připomíná, že odmítnutí provedení opakovaných svědeckých výpovědí nelze vnímat izolovaně. Stěžovatelka tvrdí, že opakování svědeckých výpovědí bylo nezbytné pro řádné zjištění skutkového stavu, přičemž vychází z přesvědčení, že svědci nemohli při dříve provedených výsledích rozptýlit pochybnosti správce daně především z důvodu velkého množství obchodních transakcí, ke kterým vypovídali. Pokud by tyto značně obecné výpovědi svědků R. H., M. H. a Ing. K. byly jediné důkazy, které by měl správce daně k dispozici k zjištění skutkového stavu, bylo by patrně namístě výsledky zopakovat a doptat se na konkrétní zpochybněná plnění, jak navrhuje stěžovatelka. Z rozhodnutí žalovaného i z napadeného rozsudku je však zřejmé, že správce daně při posuzování nezbytnosti a účelnosti provedení opakovaných výsledků svědků vycházel z množství rozličných důkazů (pro shrnutí viz. bod 54. napadeného rozsudku), které poskytovaly komplexní obraz o posuzované daňové povinnosti stěžovatelky. Lze dodat, že obraz to byl naprosto jasný. Jednotlivá pochybení, která stěžovatelka spatřuje v posouzení dříve provedených výsledků svědků R. H., M. H. a Ing. K. jsou proto bez ohledu na svou opodstatněnost podružné, jelikož nezbytnost provedení každého z navrhovaných opakovaných výsledků byla posuzována v širším kontextu již zjištěného skutkového stavu než jen optikou dřívějších výsledků svědků. NSS tedy shrnuje, že tato kasační námitka je nedůvodná.

[26] Dále NSS posoudil druhou kasační námitku, a to tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nezohlednění osoby M. H. jako možného dodavatele stěžovatelky ve smyslu judikatury *Kemwater*.

[27] Stěžovatelka namítá v této otázce nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, aniž by osvětlila, zda jej považuje za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, či pro nedostatek důvodů. Z ustálené judikatury NSS plyne, že „[z]a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny,“ (viz. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS). Jedná se o velmi závažnou objektivní vadu, a stěžovatelce nelze dát za pravdu, že by touto vadou napadený rozsudek trpěl. Vadu napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka namítá, lze podle její podstaty podřadit pod nezákonnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. NSS ji proto z procesní opatrnosti takto posoudil.

[28] Použitím judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* na stěžovatelčinu věc se městský soud zabýval v bodech 79. a 80. napadeného rozsudku (a rovněž i žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru). Kasační námitka je opět především vyjádřením nesouhlasu s posouzením městského soudu. Jedinou relevantní právní argumentací je konstrukce jakéhosi alternativního tvrzení dodavatele zpochybněných plnění v závislosti

na tom, zda finanční orgány a soudy vyhodnotí zmocnění M. H. k zastupování společnosti PIM jako platné. Takto účelovou konstrukci je však třeba odmítnout.

[29] V průběhu řízení před správcem daně a žalovaným stěžovatelka netvrdila, že by jí předmětná plnění poskytl jiný dodavatel či dodavatelé než společnost PIM, která byla jako dodavatel uvedena na předložených daňových dokladech. Stěžovatelka v žalobě nereagovala na posouzení existence možného dalšího dodavatele, které provedl žalovaný v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Pouze stručně uvedla, že pokud je nezpochybněné, že jí zdanitelná plnění po celou dobu poskytoval M. H., pak se nejpozději v únoru 2017 stal osobou v postavení plátce DPH. Stěžovatelka si tedy zřejmě ponechávala *otevřené dveře* k možné argumentaci existencí jiného než tvrzeného dodavatele v závislosti na posouzení věci městským soudem. Ani judikatura navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* však nezbavuje stěžovatelku její primární povinnosti, a to tvrdit dodavatele poskytnutých zdanitelných plnění a doložit, že byl v době jejich poskytnutí v postavení osoby povinné k dani. Stěžovatelka i v kasační stížnosti setrvala na svém tvrzení, že její dodavatelkou byla společnost PIM. Nemůže tedy nyní úspěšně tvrdit, že by dodavatelem mohl být jiný subjekt, aniž by se relevantním způsobem argumentačně vypořádala s žalobcovým posouzením možné existence dodavatele podle judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

[30] Klíčovým navíc zůstává, že v posuzované věci stěžovatelka kromě dodavatele neprokázala *ani rozsah zdanitelných plnění*. I samotné neprokázání rozsahu zdanitelných plnění je podle judikatury NSS dostatečným důvodem pro odepření odpočtu z DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023 - 35). Tato kasační námitka proto není důvodná.

[31] Stěžovatelka rovněž namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu neprovedení kontrolního hlášení společnosti PIM jako důkazu. Městský soud se kontrolním hlášením společnosti PIM zabýval v bodě 74. napadeného rozsudku. Stěžovatelka nezpochybňuje závěry judikatury NSS o nezpůsobilosti obecné kontrolních hlášení prokázat, zda fakticky došlo ke zdanitelným plněním tak, jak je v kontrolních hlášeních deklarováno. Tvrdí ale, že i přesto bylo namístě vyhodnotit konkrétní kontrolní hlášení společnosti PIM. Takový závěr je zcela nelogický, protože zanedbatelná výpovědní hodnota pro účely posouzení faktických okolností zdanitelného plnění je vlastní všem kontrolním hlášením. Kontrolní hlášení společnosti PIM tedy ze své podstaty nemůže být v ničem odlišné.

[32] Dále stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že městský soud v bodě 55. napadeného rozsudku pouze konstatoval: „*Ani výpovědi svědků Č. a P. H. nebyly přezkoumány*“, aniž by se zabýval konkrétními námitkami stěžovatelky. Ani zde se nejedná o nepřezkoumatelnost. Platí, že soud není povinen vypořádat za všech okolností každý jednotlivý argument obsažený v žalobě. Podstatné je, aby reagoval na všechny základní námitky a žádnou nenechal bez náležité odpovědi (viz. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2021, č. j. 10 As 83/2020 - 29). Z odůvodnění napadeného rozsudku a z žaloby je zřejmé, že námitky týkající se výpovědí svědků I. Č. a P. H. nebyly nosnou

pokračování

argumentací ve věci. Jejich vypořádání je proto v kontextu zbytku napadeného rozsudku dostatečné. Tato kasační námitka proto není důvodná.

[33] Ani námitka neoprávněného využití skutečností zjištěných v trestním řízení v rozhodování žalovaného není důvodná. Stěžovatelka tvrdí, že městský soud *zcela nepřezkoumatelně* uvádí, že žalovaný skutečnosti zjištěné v trestním řízení nekladl stěžovatelce k tíži, což doplňuje poznámkou: „*To sice žalovaný tvrdí v napadeném správním rozhodnutí, ale opak je pravdou.*“ Na podepření svého tvrzení však stěžovatelka nepřináší žádný konkrétní relevantní argument. Naproti tomu „*zcela nepřezkoumatelný*“ závěr městského soudu vyplývá přímo z rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný předložil důvody, pro které přetrvávaly jeho pochybnosti, nehledě na skutečnosti zjištěné z trestního řízení.

[34] K námitce nesprávného vyhodnocení unesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů stěžovatelka nepředložila žádnou argumentaci. NSS zde proto pouze konstatuje, že tato námitka není důvodná, jelikož v závěru o unesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů (bod 75. napadeného rozsudku) ani v argumentaci městského soudu neshledává žádnou vadu. Městský soud své závěry náležitě odůvodnil a podložil poznatky vyplývajícími ze správního spisu a z napadených rozhodnutí žalovaného.

[35] Ve stejné míře detailu se NSS zabýval i posledními dvěma obecnými kasačními námitkami, a to nesouhlasem stěžovatelky se závěry městského soudu o jí namítaném porušení zásady neutrality daně a nesouhlasem se závěrem ohledně nestanovení lhůty k vyjádření ve vyznění ze dne 29. 3. 2023. Oběma námitkami se městský soud zabýval v bodě 77. napadeného rozsudku a NSS v odůvodnění jeho závěru nenalezl žádné pochybení. I tyto dvě kasační námitky jsou proto nedůvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] 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).

[37] 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 21. listopadu 2024

Michal Bobek
předseda senátu