



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **PROSTOR a.s.**, se sídlem Čimická 317/90, Praha 8, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2021, čj. 21271/21/5300-22442-712851, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2023, čj. 11 Af 40/2021-205,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Nejvyšší správní soud se v této věci zabýval otázkou, zda městský soud pochybil při provádění dokazování při ústním jednání, pokud nerozhodl o jednom z důkazních návrhů, směřujících k prokázání totožnosti deklarovaných dodavatelů žalobkyně. Dospěl k závěru, že ano, avšak že toto procesní pochybení nemělo vliv na zákonnost jeho rozsudku. Žalobkyně totiž dostatečně neprokázala existenci a rozsah přijatého plnění, což podle ustálené judikatury samo o sobě obстоjí jako důvod pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Neprovedení důkazů, které směřovaly jen k osobě dodavatele, tedy nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

I. Vymezení věci

[2] U žalobkyně byla provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2016 až srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2017 v rozsahu plnění přijatých od dodavatelů Agentura HERA s. r. o. (dále jen „HERA“), GORMIT PARK s.r.o. (dále jen „GORMIT“), Mobbille Group s.r.o. (dále jen „Mobbille Group“), ApliKor s.r.o. (dále jen „ApliKor“), IRAX Bohemia s.r.o. (dále jen „IRAX“), JC PRO GROUP s.r.o. (dále jen „JC PRO“) a GROUND FLOOR s.r.o. (dále jen „GROUND FLOOR“). Předmětem plnění od společnosti HERA měla být reklamní prezentace žalobkyně na sportovních a hudebních akcích. Zbývající dodavatelé měli žalobkyni poskytovat služby spočívající v provádění úklidových prací.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) vydal ve dnech 17. – 20. 2. 2020 celkem 23 dodatečných platebních výměrů, kterými uložil žalobkyni povinnost uhradit DPH v celkové výši 28 250 160 Kč a penále 5 650 032 Kč. Správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH, jelikož dospěl k závěru, že nebyl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně totiž neprokázala, že pro ni jednotlivé služby, jejichž přijetí v uvedených obdobích deklarovala od dodavatelů úklidových a zahradnických prací, uskutečnili právě tito dodavatelé, a že uplatněný nárok na odpočet měl základ v reálné existenci zdanitelného plnění podle § 2 zákona o DPH. Ve vztahu k plněním deklarovaným od dodavatele HERA žalobkyně neprokázala, zda byla skutečně přijata a zda byla uskutečněna v rozsahu uvedeném v daňových dokladech.

[4] Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, která žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl. Městský soud v Praze žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl rozsudkem ze dne 17. 3. 2022, čj. 11 Af 40/2021-103. Žalobkyně proti tomuto rozsudku podala kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud částečně vyhověl. Rozsudkem ze dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve vztahu k plněním v podobě úklidových prací byl totiž zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Dále městský soud v řízení o žalobě nesprávně posoudil jako opožděnou námitku odkazující na judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* (tj. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS), což mělo za následek nezákonnost jeho rozsudku. Zbývajícím kasačním námitkám však NSS nepřisvědčil.

[5] Městský soud proto rozhodoval znovu a v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu opět zamítl. Konstatoval, že žalobkyně stran dodání plnění v podobě úklidových prací unesla své prvotní důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Správce daně však prokázal, že o souladu účetnictví se skutečností existovaly vážné a důvodné pochybnosti. Konkrétně, že tvrzení dodavatelé nedisponovali dostatečným materiálním ani personálním zabezpečením, které by odpovídalo druhu a rozsahu deklarovaných plnění. Další pochybnosti založila příliš obecná dokumentace předložená žalobkyní a listiny získané z trestního řízení. I v žalobních námitkách se žalobkyně omezila na obecná tvrzení a až na jedinou výjimku nepředložila jiné důkazy než v daňovém řízení. Přitom na straně jedné tvrdila, že důkazní břemeno unesla a prokázala uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak jej vykázala v daňových dokladech. Zároveň na straně druhé se argumentací rozsudkem *Kemwater ProChemie* zabývala i možností, že plnění poskytl jiný subjekt, než který je uveden na daňových dokladech, aniž by však konkretizovala, o jaký subjekt se jedná. To městský soud považoval za účelové.

pokračování

[6] V souvislosti s tím městský soud dodal, že s žalobkyní proběhlo také řízení o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014–2015. Městský soud a následně NSS se v tomto řízení podrobně zabývali obchodní činností žalobkyně i ve vztahu k některým dodavatelům, jejichž plnění bylo zpochybněno i v nyní posuzované věci. Soudy dospěly k závěru, že daňové orgány nepostavily své závěry na pouhém zpochybnění identity deklarovaných dodavatelů, ale také na tom, že fakticky nemohli poskytnout deklarované služby. Obdobně i v této věci správce daně od počátku zpochybňoval nejen konkrétní dodavatele, ale i existenci tvrzeného plnění a jeho rozsahu, což jednoznačně vyplývá z výzev k odstranění pochybností a ze zpráv o daňové kontrole. Pokud správce daně uvedl, že z důkazních prostředků vyplývá, že *„plnění nebyla uskutečněna tak, jak je deklarováno na předmětných dokladech, zejména dodavateli uvedenými na daňovém dokladu“*, obsahuje tento slovní obrat pochybnosti nejen o osobě dodavatele, ale i o existenci a rozsahu plnění. Pochybnosti ve vztahu k rozsahu plnění správce daně vyjádřil ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 28. 2. 2018. Městský soud proto dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění, ani to, že tato plnění byla v daném rozsahu uskutečněna jí deklarovanými dodavateli. Nebyly tak splněny základní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[7] Dále se městský soud zabýval situací žalobkyně optikou judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*. Dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, kdo dané plnění žalobkyni poskytl, ani že by měl být v postavení plátce DPH. Žalobkyně sama jiné vysvětlení nenabídla a existence jiného konkrétního subjektu nevyplývala ani ze správního spisu. Naopak žalobkyně po celou dobu řízení sama tvrdila, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů. Proto nebylo namíste provést doplnění a opakování dokazování, jak žalobkyně navrhovala při ústním jednání.

[8] Další námitky vznesené v řízení o žalobě považoval městský soud za nedůvodné. Žalobkyně však proti jejich vypořádání dále nebrojila. Nejvyšší správní soud je proto nerekapituloval, neboť je dle § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody podané kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších vyjádření účastníků řízení

II.A Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. V první řadě namítala, že při ústním jednání následujícím po vydání zrušujícího rozsudku NSS učinila důkazní návrhy, o kterých městský soud nikdy nerozhodl a řádně neukončil dokazování.

[10] Dále spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se městský soud neodkázal na rozhodnutí žalovaného, ale přisvědčil závěrům správce daně. Pokud se však odvolací orgán odchýlil od názoru prvostupňového, nemůže jeho rozhodnutí městský soud domýšlet a poukazovat na názor, který v odvolacím řízení nezazněl. Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřovala stěžovatelka v poukazu na jinou její daňovou věc řešenou před správními soudy. Městský soud neměl v této věci k dispozici rozhodnutí žalovaného ani správní spis. Nemohl tak vědět, co bylo podkladem sporu, a tudíž z něj a jeho přezkumu vyvozovat důsledky v neprospěch stěžovatelky. V napadeném rozsudku se tedy nenachází žádné podložené argumenty podporující tvrzení o rozporování

rozsahu plnění žalovaným. Stěžovatelka předložila výčet všech důkazů, kterých se městský soud dovolává, přičemž z nich neprokázání rozsahu nijak nevyplývá. Žalovaný proto tuto právní otázku rozhodl nesprávně, a jelikož se s jeho názorem městský soud ztotožnil, je jeho rozsudek nezákonný.

[11] Dle přesvědčení stěžovatelky pramení nepřezkoumatelnost rozsudku z nepochopení pojmu rozsah plnění. Stěžovatelka přijala X hodin úklidu, jejichž výsledkem byla například uklizená ulice. Následně těchto X hodin přefakturovala odběrateli. Městský soud ani žalovaný přitom provedení služeb pro odběratele stěžovatelky nezpochybňovali, byť se jedná o zásadní důkaz prokazující rozsah a hodnotu plnění. Je proto zřejmé, že pochybnosti o rozsahu jsou ve skutečnosti pochybnostmi o identitě skutečného dodavatele, případně nejsou s rozsahem plnění v příčinné souvislosti.

[12] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s tím, že městský soud nikdy neukončil dokazování a přistoupil rovnou k vyhlášení rozsudku. Ze zvukového záznamu z ústního jednání je patrné, že se městský soud důkazními návrhy zabýval a rozhodl o nich. Poté, co stěžovatelka přednesla své důkazní návrhy, městský soud vyzval pro případ, že by se senát dohodl na vyhlášení rozsudku, strany sporu k přednesení závěrečných návrhů. Dodal, že si je vědom nedořešených návrhů na dokazování, o kterých se senát poradí. Být městský soud dokazování neukončil vyhlášením usnesení, bylo zřejmé, jak o důkazních návrzích uvažil.

[13] K dále namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že správní řízení je ovládáno zásadou jednotnosti. Rozhodnutí orgánů obou stupňů tvoří jeden celek, ze kterého vyplývá, jak bylo v konečném výsledku rozhodnuto. Městský soud navíc odkazem na rozhodnutí správce daně reagoval na tvrzení stěžovatelky uvedené v replice, což však v kasační stížnosti účelově neuvedla. K námitce proti odkazu městského soudu na jinou daňovou věc stěžovatelky žalovaný uvedl, že nezakládá důvod nepřezkoumatelnosti. Nejednalo se o nosný důvod rozhodnutí.

[14] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného odkázala na judikaturu NSS, která nepřipouští, aby se krajský soud co do odůvodnění rozsudku opíral o důvody prvoinstančního rozhodnutí správce daně, pokud se odlišují od důvodů odvolacího rozhodnutí.

II.B Nerespektování závazného právního názoru NSS

[15] **Stěžovatelka** namítala, že městský soud nerespektoval závazný právní názor NSS. Ten ve zrušujícím rozsudku jednoznačně vyjádřil, že ve vztahu k úklidovým pracím byla sporná pouze otázka totožnosti dodavatele. Ve vztahu k ostatním hmotněprávním podmínkám důkazní břemeno unesla. Městský soud však tento závěr nerespektoval a zpochybňoval také další hmotněprávní podmínky.

[16] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka závěry vyslovené ve zrušujícím rozsudku dezinterpretuje. NSS uvedl pouze to, že stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno. Dále, že se v důsledku nepřezkoumatelnosti prvního rozsudku městského soudu nemohl zabývat námitkami ohledně podmínek nároku na odpočet DPH, o kterých existují pochybnosti. Z toho nelze dovozovat, že rozsah úklidových prací považoval za nesporný.

pokračování

II.C Důkazní břemeno a dopad judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*

[17] **Stěžovatelka** se vymezila proti závěru, že neprokázala identitu skutečných dodavatelů. Poukázala na vhodnou míru pravděpodobnosti, se kterou je správce daně povinen vyvrátit daňovým subjektem unesené primární důkazní břemeno. Ona předložila daňové doklady, které žalovaný s dostatečnou mírou jistoty nezpochybnil. Co do rozsahu plnění stěžovatelka poukázala na to, že přijaté služby byly dále ve stejné formě přefakturovány na odběratele. O existenci plnění deklarovaného rozsahu proto nebylo pochyb.

[18] Podle napadeného rozhodnutí žádný z dodavatelů stěžovatelky nedisponoval dostatečným materiálním ani personálním zabezpečením, které by odpovídalo druhu a rozsahu deklarovaných plnění. To však není relevantní, protože dodavatelé odkazovali na subdodavatele. I ve spojení s dalšími nepřímými důkazy byla proto stále velmi pravděpodobná varianta, že plnění bylo přijato od subdodavatelů. Ve vztahu k subdodavatelům dodavatelů pak stěžovatelka neměla objektivní možnost cokoliv prokázat. To má přesah i do věci *Kemwater ProChemie*, ve které Soudní dvůr uvedl, že v případě vyloučení toho, že dodavatel mohl být dodavatelem, lze hmotněprávní podmínky stále prokázat. Naopak v případě, že dodavatel nebyl zcela vyloučen, ale jsou pouze dány jiné skutkové varianty, rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* použitelný není. Městský soud tak nesprávně hodnotil právní otázku míry důkazního břemene.

[19] **Žalovaný** se zcela ztotožnil se závěry městského soudu, že správce daně prostřednictvím výzev unesl své důkazní břemeno, které bylo přeneseno zpět na stěžovatelku. Její nesouhlas s názorem na míru důkazního břemene nemění nic na tom, že správce daně jasně formuloval skutkové okolnosti, skutečnosti, které žádal prokázat i důvody, proč k jejich prokázání vyzval. Stěžovatelka však na výzvy správce daně reagovala pouze obecným vyjádřením a na podporu svých tvrzení nepředložila žádné relevantní důkazy. To nemohl změnit ani návrh na obsáhlé doplnění a opakování dokazování při ústním jednání, neboť městský soud vysvětlil, že ani jím provedené důkazy nemohly prokázat, že plnění bylo deklarovanými dodavateli uskutečněno tak, jak je uvedeno v daňových dokladech.

[20] **Stěžovatelka** v replice uvedla, že NSS si při vydání zrušujícího rozsudku musel být vědom, pokud by byly pochybnosti skutečně širší než jen identita dodavatele, nebyl by důvod zabývat se judikaturou *Kemwater ProChemie*. Vrátil-li proto věc městskému soudu s tím, ať se touto otázkou zabývá, musela být otázka rozsahu a předmětu plnění ze strany stěžovatelky v očích NSS zcela vypořádána a prokázána.

[21] Stěžovatelka dále doplnila svou kasační argumentaci ohledně důkazního břemene u objektivně uskutečněného plnění s nezjištěným dodavatelem a polemikou o dopadu judikatury *Kemwater ProChemie* na její případ. Nejvyšší správní soud však tyto kasační námítky dále nerekapituloval. Níže totiž dospěl k závěru, že je není třeba vypořádat. V případě stěžovatelky totiž nebyla zpochybněna pouze totožnost deklarovaného dodavatele, ale také faktické uskutečnění deklarovaného plnění (viz odůvodnění v částech III.B a III.D tohoto rozsudku).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.A Přípustnost kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností podané kasační stížnosti, jelikož se jedná v pořadí již o druhou kasační stížnost.

[23] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná *proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[24] Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a krajský soud se jím řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*. Uvedl, že „ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[25] První rozsudek městského soudu zrušil NSS v části týkající se plnění v podobě úklidových a zahradnických prací pro nepřezkoumatelnost. Kasační stížnost je proto přípustná, neboť by jinak nebyl zajištěn věcný přezkum závěrů městského soudu (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, čj. 8 As 288/2019-103, bod 17).

III.B Nepřipustné kasační námitky

[26] Co se týče přípustnosti jednotlivých kasačních námitek, tak podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že kasační stížnost není přípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[27] Stěžovatelka v samostatné příloze kasační stížnosti vznáší obsáhlou argumentaci, kterou se snaží vyvrátit závěry napadeného rozsudku uvedené v jeho bodech 49 až 58. Z části se tato argumentace týká faktického uskutečnění deklarovaného plnění, z části totožnosti dodavatele. V námitkách směřujícím k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění namítá, že městský soud nesprávně posoudil důkazy provedené v daňovém řízení, což má za následek nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Tedy, že z nich nevyplývá, že by byl zpochybněn rozsah přijatého plnění.

[28] Městský soud v této části napadeného rozsudku odkázal na závěry správce daně, kterým následně přisvědčil žalovaný. Dle nich byla stěžovatelkou předložená smluvní dokumentace příliš obecná, případně u vybraných dodavatelů nebyla předložena vůbec. Stěžovatelka tyto skutečnosti nyní vysvětluje například tím, že potřebné listiny neměla

pokračování

k dispozici kvůli probíhajícímu trestnímu řízení, či že se v případě obecnosti dokumentace jedná o obvyklý postup. Tuto argumentaci však nevznesla v řízení před městským soudem, aniž jí v tom cokoliv bránilo. Byť se zde formálně vymezuje vůči závěrům městského soudu, jedná se o část napadeného rozsudku, ve které městský soud vyšel ze závěrů správce daně a žalovaného, které zde v podstatě parafrázoval. Ve vztahu k argumentaci mířící proti bodům 49 a 50 napadeného rozsudku se proto fakticky jedná o námitky proti závěrům správce daně, které následně převzal žalovaný (a až poté městský soud). Tyto námitky proto skutečně mohla uplatnit už v řízení před městským soudem a jelikož tak neučinila, jsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné. Na argumentaci stěžovatelky rozporující body 51 až 58 napadeného rozsudku se soud dále reaguje v bodě [67] tohoto rozsudku.

[29] Následně Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných kasačních námitek. A dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.C Nerespektování závazného právního názoru NSS

[30] Stěžovatelka v první řadě namítá, že NSS ve zrušujícím rozsudku vyjádřil jednoznačné přesvědčení, že mezi stranami je sporná pouze otázka identity dodavatele, a že ohledně zbývajících hmotněprávních podmínek stěžovatelka své důkazní břemeno unesla. To podle stěžovatelky vyplývá z bodů 1 a 50 napadeného rozsudku. Městský soud však tento názor nerespektoval a rozporoval také další hmotněprávní podmínky, čímž měl postupovat v rozporu s § 110 odst. 4 s. ř. s.

[31] Tato kasační námitka není důvodná.

[32] Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku dospěl k závěru, že ve vztahu k plnění v podobě úklidových prací byl předchozí rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Městský soud totiž v této části předchozího rozsudku vytvořil kompilát jiných svých rozhodnutí, jejichž závěry nebyly v nyní projednávané věci použitelné. Proto nebylo možné seznat, z jakých skutkových okolností městský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel a jaký názor zaujal vůči podstatným skutkovým a právním otázkám (viz body 49 až 60 zrušujícího rozsudku). Proto NSS v bodě 60 následně konstatoval, že se *„v tuto chvíli nezabýval námitkami ohledně podmínek nároku na odpočet na DPH, o kterých existují pochybnosti. Nelze totiž seznat, na základě jakých skutkových okolností městský soud o této otázce rozhodoval a jaký k ní zaujal právní názor.“* (zvýraznění doplněno nyní). Tím vyslovil závazný právní názor, aby se městský soud jako první zabýval tím, ohledně kterých hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH existují pochybnosti.

[33] Závěr stěžovatelky, že NSS jednoznačně vyslovil, že sporná je pouze identita dodavatelů plnění, se proto nezakládá na pravdě. Takové tvrzení soud nekonstatoval ani v bodě 1 zrušujícího rozsudku. V něm NSS shrnul, co bylo předmětem sporu v projednávané věci, slovy *„zda neměl být žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) v rozsahu plnění přijatých od dodavatelů úklidových a zahradnických prací z důvodu neprokázání totožnosti těchto dodavatelů“*. Nejvyšší správní soud však předmět sporu takto shrnul v návaznosti na obsah tehdejší kasační stížnosti, kde jej takto vymezila sama stěžovatelka. Následně se však kvůli nepřezkoumatelnosti prvního rozsudku městského soudu těmito otázkami věcně nezabýval. Šlo proto skutečně jen o vymezení sporu tak, jak

jej nastolila stěžovatelka. Závazný právní názor je obsažen až v části zrušujícího rozsudku nadepsané „III. Posouzení Nejvyšším správním soudem“ a jeho obsah je rekapitulován v předchozím bodě tohoto rozsudku.

[34] Co se týče bodu 50 zrušujícího rozsudku, v něm NSS uváděl některé z důvodů, pro které shledal první rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Konstatoval, že je patrné, že argumentace městského soudu se nevztahovala k projednávané věci, neboť městský soud uvedl, že *„v případě stěžovatelky nedošlo v první fázi k přenesení důkazního břemene na správce daně, neboť doložila formálně bezvadné doklady, které však neobsahovaly údaje o předmětu a rozsahu zdanitelných plnění“*. V návaznosti na to uvedl, že z obou správních rozhodnutí je patrné, že stěžovatelka v tomto kroku své důkazní břemeno unesla. Z textu je však jasné, že se jedná o tzv. primární důkazní břemeno, které daňový subjekt unese předložením formálně bezvadných dokladů (účetnictví). O tom však nebylo v případě stěžovatelky pochybností. Ty nastaly až v další fázi přenosu důkazního břemene, tedy v návaznosti na její reakci na výzvy správce daně, kde následně své důkazní břemeno neunesla. Ani z bodu 50 zrušujícího rozsudku proto nevyplývá závazný právní názor, že existence a rozsah přijatého plnění byly stěžovatelkou prokázány a pochybnosti zůstaly pouze stran identity skutečného dodavatele plnění.

[35] Odpověď na zde vypořádanou kasační námitku lze jednoduše shrnout tak, že Nejvyšší správní soud nemohl městský soud zavázat právním názorem ohledně otázky, kterou se věcně vůbec nezabýval. Pokud tedy městský soud na základě opakovaného posouzení věci dospěl k závěru, že jsou dány pochybnosti i o rozsahu a faktické existenci deklarovaného plnění, nepostupoval tím v rozporu se závazným právním názorem NSS.

[36] Obdobně není důvodná ani námitka stěžovatelky, že pokud NSS vrátil věc městskému soudu s tím, ať se zabývá otázkou identity dodavatele ve světle judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*, musel si být vědom, že je to jediná hmotněprávní podmínka, o které existují pochybnosti.

[37] Nejvyšší správní soud v bodě 69 zrušujícího rozsudku dospěl k závěru, že městský soud žalobní námitku poukazující na závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* nesprávně posoudil jako opožděnou. V bodě 70 zrušujícího rozsudku proto městský soud zavázal, aby v dalším řízení tuto řádně uplatněnou žalobní námitku vypořádal a poprvé se zabýval případem stěžovatelky optikou judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*. Vzhledem k tomu, že závěry městského soudu v prvním rozsudku byly zcela nepřezkoumatelné, pokud jde o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, nemohl ani návazně NSS dospět k závěru, že je sporná jen otázka identity dodavatele. Na druhou stranu to ale nemohl ani vyloučit, a proto mohla být aplikace závěrů rozsudku *Kemwater ProChemie* relevantní. Není proto pravdou, jak tvrdí stěžovatelka, že pokud NSS věc vrátil městskému soudu s tím, ať se touto otázkou zabývá, musela být otázka rozsahu a existence plnění v očích NSS prokázána.

[38] Celkově v kontextu rozsáhlé nepřezkoumatelnosti prvního rozsudku městského soudu bylo třeba, aby se námitkami směřujícími do věci samé jako první zabýval městský soud. Proto se jimi NSS v řízení o minulé kasační stížnosti věcně nemohl zabývat, jak již bylo zopakováno výše (a v bodech 60 a 70 zrušujícího rozsudku). Takový procesní postup byl nezbytný, neboť pokud by se k uvedeným otázkám meritorně jako první vyjádřil

pokračování

Nejvyšší správní soud, namísto toho, aby věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, upřel by tím stěžovateli možnost brojít proti závěrům městského soudu kasační stížností. Tím by ji fakticky zbavil práva na podání mimořádného opravného prostředku podle soudního řádu správního.

III.D Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[39] Stěžovatelka napadenému rozsudku vytýká jeho nepřezkoumatelnost. V první řadě ji spatřuje v tom, že měl městský soud vycházet ze závěrů správce daně, kterým žalovaný nepřisvědčil. Konkrétně v bodě 63 napadeného rozsudku, kde cituje, že správce daně již od počátku zpochybňoval nejen konkrétní dodavatele, ale i existenci tvrzeného plnění a jeho rozsah. Obdobně i v bodě 87 napadeného rozsudku. Z následné argumentace stěžovatelky vyplývá, že má za to, že žalovaný následně tyto závěry správce daně nepřevzal a městský soud proto pochybil, když z nich vyšel.

[40] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně k takovému závěru dospěl na straně 54 zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 1. 2020, čj. 48040/20/2403-60561-404938 (dále „ZDK 2016“) a na straně 38 zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 1. 2020, čj. 48592/20/2403-60561-404938 (dále „ZDK 2017“), kde shodně uvedl následující: „*Z hodnocení jednotlivých důkazů vyplývá, že dodavatelé[...] fakturované služby pro daňový subjekt neuskutečnili a uplatněný nárok na odpočet daně u předmětných daňových dokladů nemá základ v reálné existenci zdanitelného plnění dle ust. § 2 ZDPH.*“ (zvýraznění zde i dále doplněno NSS). Mimo to správce daně například na stranách 40 a 53 ZDK 2016 a straně 37 ZDK 2017 použil formulaci, že „*plnění nebyla uskutečněna tak, jak je deklarováno na předmětných dokladech, zejména dodavateli uvedenými na daňovém dokladu*“. Ze zprávy o daňové kontrole tak je jednoznačné, že správce daně v první řadě sporoval to, že vůbec došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, přičemž i pokud by nějaká plnění uskutečněna byla, pak nikoliv dodavateli uvedenými na daňových dokladech.

[41] Stěžovatelka následně v odvolání soustředila svou argumentaci proti závěrům správce daně o tom, že neprokázala totožnost deklarovaných dodavatelů. Na závěr, že uplatněný nárok na odpočet nemá základ v reálné existenci zdanitelného plnění, reagovala pouze tvrzením, že „*zdanitelná plnění uskutečněna byla a někdo je evidentně musel uskutečnit*“, což však opět primárně směřuje k identitě dodavatele. S ohledem na zaměření odvolacích námitek se proto žalovaný v napadeném rozhodnutí následně zabýval zejména otázkou (ne)prokázání totožnosti deklarovaných dodavatelů. Závěry správce daně o tom, že bylo zpochybněno i faktické uskutečnění poskytnutého plnění, však nepopřel. Nejprve je rekapituloval v bodě 2 napadeného rozhodnutí v rámci stručného shrnutí skutkového stavu. Následně na ně navázal na mnoha dalších místech napadeného rozhodnutí, kde ve vztahu k jednotlivým dodavatelům používá obecnější tvrzení o tom, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že se plnění uskutečnila tak, jak bylo „*uvedeno na daňových dokladech*“, či „*tak, jak bylo deklarováno*“ (například body 35, 43, 47, 49, 59, 72, 73, 83, 88, 97, 98, 109, 112, 113, 126, 130 a 131 napadeného rozhodnutí). Z kontextu obou správních rozhodnutí přitom vyplývá, že ani prvně užitá zobecňující tvrzení se nevztahují pouze k totožnosti tvrzených dodavatelů, ale mohou se vztahovat ke kterýmkoliv informacím, které jsou na daňových dokladech uvedeny. Lze pod ně proto podřadit jak pochybnost o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění, tak o jeho rozsahu či o identitě deklarovaného dodavatele. Ostatně shodně postupuje NSS, který v rozsudku ze dne 25. 9. 2024, čj. 1 Afs 103/2024-47, TOWN,

bodů 13, uvedl, že „prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, **není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno**, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Existují-li pochybnosti o **faktickém uskutečnění plnění**, musí daňový subjekt prokázat jeho existenci (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107). Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“

[42] Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí pochybnosti o tom, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo, uvedl i výslovně. Například v bodech 33 a 34 ve vztahu k plnění od společnosti Mobbile Group konstatoval: *Není jasné, kdo (a zda vůbec) měl předmětná plnění fakticky uskutečnit, když ani jednatelé subdodavatelů subdodavatele neměli o deklarovaných službách povědomí. [...] Ve vztahu k oprávněnosti nárokováného odpočtu DPH setrval odvolatel primárně v rovině vlastních tvrzení, předložené důkazní prostředky přitom nebyly kvalifikované prokázat, že pro něj fakturované služby uskutečnil deklarovaný dodavatel a že by uplatněný nárok na odpočet DPH měl základ v reálném plnění.*“

[43] Obdobné žalovaný konstatoval ve vztahu ke společnosti ApliKor v bodě 49 napadeného rozhodnutí, kde také uvedl, že není jasné, „kdo **a zda vůbec** měl předmětná plnění fakticky uskutečnit, když ani jednatelé subdodavatelů subdodavatele neměli o deklarovaných službách povědomí.“

[44] Ve vztahu ke společnosti IRAX žalovaný v bodě 59 uvedl, že „na základě výše uvedených zjištění, z nichž vyplývá, že sama IRAX žádné práce neuskutečňovala, ale tyto si měla objednat u svých subdodavatelů, kteří ale uskutečňování plnění pro ni popřeli, [...] vznikly pochybnosti, zda byla předmětná plnění přijata v souladu s daňovými doklady [...]“. V bodě 67 následně dodal, že „není tak zřejmé, kdo měl předmětné práce **a jestli vůbec** pro společnost IRAX, a tedy i pro odvolatele, vykonávat.“ V bodě 72 poté uvedl, že „předložené důkazní prostředky nebyly přitom kvalifikované prokázat, že pro [stěžovatelku] fakturované služby uskutečnil deklarovaný dodavatel a že by **uplatněný nárok na odpočet DPH měl základ v reálném plnění**. Prvostupňový správce daně vyslechl odvolatelem navržené svědky, avšak ani tyto svědecké výpovědi nevyvrátily pochybnosti o tom, zda bylo dodání předmětných služeb uskutečněno v souladu s daňovými doklady. Naopak, skutečnosti zjištěné o povaze společnosti IRAX ve spojení s okolnostmi zjištěnými u společností Mobbile Group a ApliKor **pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětných plnění** v souladu s daňovými doklady jen prohloubily.“

[45] Obdobně ve vztahu ke společnosti JC PRO žalovaný v bodě 97 zopakoval, že stěžovatelka neprokázala, že by „**uplatněný nárok na odpočet DPH měl základ v reálném plnění**“. Ve vztahu ke společnosti GROUND FLOOR v bodě 112 napadeného rozhodnutí uvedl, že předložené důkazní prostředky „**nebyly kvalifikované prokázat, že pro [stěžovatelku] fakturované služby uskutečnil deklarovaný dodavatel a že by uplatněný nárok na odpočet DPH měl základ v reálném plnění.**“ K témuž závěru následně dospěl i v bodě 130 napadeného rozhodnutí ve vztahu ke společnosti GORMIT.

[46] Z výše uvedeného vyplývá, že tvrzení stěžovatelky, že žalovaný nepřevzal závěry správce daně stran zpochybnění jednotlivých hmotněprávních podmínek, se nezakládá na

pokračování

pravdě. Žalovaný, stejně jako správce daně, dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala nejen totožnost deklarovaných dodavatelů, ale také to, že by měl uplatněný nárok na odpočet DPH základ v reálném plnění. Nejedná se proto o situaci, kterou zmiňuje v replice stěžovatelka s odkazem na rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2022, čj. 8 Afs 188/2020-103, *DAV*, dle kterého nelze připustit, aby krajský (zde městský) soud vzal v potaz závěry správce daně v případě, že se odlišují od závěrů napadeného rozhodnutí. V projednávané věci žalovaný závěrům správce daně přisvědčil a v takovém případě je zcela v pořádku, pokud městský soud odkázal i na závěry prvostupňového rozhodnutí. Ve správním řízení tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek. Proto platí, že i případné mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25). Námitka, že městský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, jelikož v něm vychází ze závěrů správce daně, které žalovaný nepřevzal, proto není důvodná.

[47] V poslední řadě spatřuje stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že městský soud nerozhodl o důkazních návrzích, které vznesla při ústním jednání konaném dne 11. 5. 2023, tedy po vydání zrušujícího rozsudku NSS.

[48] Konkrétně se mělo jednat o důkazní návrhy v podobě faktury dodavatele Mobbille Group s přílohami a souvisejícími fakturami vydanými na odběratele dotčeného plnění, společnost Pražské služby a.s. Následně o propojenou fakturační řadu nezpochybněného dodavatele PK Holding CZ s.r.o., interní směrnici stěžovatelky upravující kontakt s dodavatelem a tabulku přijatých a uskutečněných služeb za březen 2016.

[49] Tato námitka není důvodná. Ze záznamu ústního jednání konaného dne 11. 5. 2023 vyplývá, že městský soud v čase 40:00 až 50:45 provedl stěžovatelkou navržené důkazy popsané v předchozím bodě. Jelikož se jednalo o listinné důkazy, městský soud je provedl tak, že konstatoval, co je jejich obsahem (§ 129 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). To se následně promítlo do bodu 71 napadeného rozsudku, ve kterém se městský soud vypořádal s tím, proč ani tyto provedené důkazy nic nemění na existenci pochybností o tom, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak bylo deklarováno. Stěžovatelce proto nelze přisvědčit, že městský soud o těchto důkazních návrzích nikdy nerozhodl, pokud je provedl při jednání a v písemném odůvodnění rozsudku se vypořádal s jejich vypovídající hodnotou.

[50] Nad rámec uvedeného stěžovatelka městskému soudu vytýká, že nikdy nerozhodl o důkazním návrhu na výslech osob, se kterými v rozhodné době jednala za deklarované dodavatele. Ty totiž mohly osvětlit, kdo deklarované plnění skutečně dodal.

[51] Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. platí, že *soud rozhodne, který z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné*. Z ustálené judikatury vyplývá, že povinností soudu není provést všechny navržené důkazy, ale odůvodnit, proč některé z nich neprovedl. Nevyhovění návrhu na provedení důkazu lze odůvodnit pouze tím, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, nebo že je nadbytečný (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS). Neodůvodní-li soud, proč navržený důkaz neprovedl, jde o tzv. opomenutý důkaz, který téměř vždy zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 29. 2. 2012, čj. 1 As 16/2012-24, bod 15) a porušení práva na spravedlivý proces. Za opomenutý považuje

judikatura Ústavního soudu důkaz, který byl soudem bez odůvodnění zamítnut, eventuálně zcela opomenut. Tedy, že ve vlastních rozhodovacích důvodech o něm ve vztahu k jeho zamítnutí nebyla zmínka buď žádná, či nedostatečná a neodpovídající povaze a závažnosti věci (náleze Ústavního soudu ze dne 25. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 2343/08). Celkově judikatura klade požadavek na to, aby bylo zejména řádně zdůvodněno, proč určitý účastníkem navržený důkaz nebylo třeba provést (náleze Ústavního soudu ze dne 13. 10. 2011 sp. zn. I. ÚS 2610/11). Ne každé opomenutí důkazu však nutně vede k porušení práva na spravedlivý proces. Situace, v nichž lze takové pochybení soudu z ústavněprávních hledisek akceptovat, mohou nastat třeba v případě důkazních návrhů, které nemají k projednávané věci žádný vztah, **nemohou vést k objasnění skutečností a otázek podstatných pro dané řízení**, či dokonce mohou být výrazem „zdržovací“ procesní taktiky (náleze Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2015, sp. zn. II. ÚS 2172/14).

[52] Pokud se ve věci koná ústní jednání a soud dospěje k závěru, že má přes další návrhy účastníků dostatek skutkových zjištění pro své rozhodnutí, vyhlásí při jednání usnesení, jímž návrhy na doplnění dokazování zamítne a dokazování ukončí. Zamítnutí musí být řádně odůvodněno jak v písemném vyhotovení rozhodnutí, tak přímo v jednací síni. [srov. Jirsa, J. In: Jirsa, J. a kol. Komentář k § 120 odst. 1 o. s. ř. *Občanské soudní řízení. Soudcovský komentář. Kniha I (§ 1 až 250l o. s. ř.)*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2023, dostupné v systému ASPI]. Takový postup má především zajistit, že se účastník řízení může při ústním jednání vymezit proti důvodům, pro které byl důkaz zamítnut (náleze Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2610/11) a například navrhnout další skutečnosti, které chtěl zamítnutým důkazním návrhem prokázat.

[53] Městský soud při ústním jednání konaném dne 11. 5. 2023 usnesení o zamítnutí důkazního návrhu a o skončení dokazování nevyhlásil. Dokazování tedy řádně neukončil. Předseda senátu v čase 53:56 jednání pouze uvedl: *„Na to po tiché poradě senátu přistoupeno k závěrečným návrhům. Pane doktore, já jsem si vědom toho, že tam máme ještě další návrhy na doplnění dokazování, soud v rámci porady senátu se bude zabývat tou otázkou, jestli tedy budeme pokračovat v dokazování, nebo ne. Ale pro případ že bychom dneska dospěli k rozhodnutí, já Vás poprosím o závěrečný návrh.“* Po stručných závěrečných návrzích bylo ústní jednání v čase 55:05 přerušeno za účelem porady senátu. Následně jednání pokračovalo vyhlášením rozsudku.

[54] Městský soud tedy svým postupem stěžovatelce upřel možnost, aby přímo v jednací síni reagovala na důvody, pro které nebyl její důkazní návrh proveden. Ve smyslu judikatury citované v bodě [51] tohoto rozsudku se proto jedná o tzv. opomenutý důkaz, který v řízení zpravidla zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Řádné neukončení dokazování pak představuje vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[55] Nejvyšší správní soud však s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem nyní projednávané věci dospěl k závěru, že toto pochybení městského soudu nedosahuje takové intenzity, že by bylo nezbytné jeho rozsudek zrušit. Stran možné nepřezkoumatelnosti nelze totiž ztrácet ze zřetele, že k aplikaci tohoto kasačního důvodu je nutné přistupovat krajně zdrženlivě, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení (rozsudek NSS ze dne

pokračování

25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25, nebo usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS). Jeho použití je namísto například pomine-li soud podstatná skutková tvrzení opřena o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, **mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci.** (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS). Obdobně není namísto zrušení rozhodnutí soudu v případě, kdy je zatíženo vadou, která však neměla vliv na jeho zákonnost.

[56] Soud se proto dále zabýval otázkou, zda uvedená pochybení městského soudu zakládají důvod pro zrušení napadeného rozsudku. S přihlédnutím ke konkrétním okolnostem projednávané věci dospěl k závěru, že tomu tak není.

[57] Stěžovatelka navrhovala provedení důkazu výsledkem osob jednajících za deklarované dodavatele pouze za účelem prokázání identity skutečného dodavatele. To vyplývá ze záznamu z ústního jednání. V čase 07:44 její právní zástupce uvedl, že se jedná o jedinou otázku, kterou má městský soud v této fázi řízení posoudit a že za tímto účelem přistupuje k dalším důkazním návrhům. V čase 21:15 výslovně zdůraznil, že výsledek osob jednajících za deklarované dodavatele navrhuje k prokázání identity skutečného dodavatele.

[58] Nejvyšší správní soud však výše dospěl k závěru, že totožnost dodavatele není v případě stěžovatelky jedinou z tzv. hmotněprávních podmínek, o jejímž naplnění existují pochybnosti. Žalovaný i městský soud dospěli k závěru, že stěžovatelka také neprokázala, že by uplatněný nárok na odpočet DPH měl základ v reálné existenci zdanitelného plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH.

[59] Podle ustálené judikatury se mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu DPH řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Stěžovatelka prokazovala nárok na odpočet DPH formálně bezvadnými doklady, ale o faktickém stavu pojal správce daně pochybnosti. Stěžovatelka ani na výzvy správce daně nepředložila důkazy, které by osvědčily, že měl nárok na odpočet DPH základ v existenci reálného plnění. V případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění však nemůže být nárok na odpočet přiznán (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107, *FORMKOV*, ze dne 15. 11. 2018, čj. 7 Afs 282/2017-37, *Bath Deluxe*, bod 18, či ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, *ALTIN JM GROUP*, bod 30).

[60] Pro přiznání nároku na odpočet daně navíc nepostačuje ani to, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Lze tedy uzavřít, že neprokázání toho, zda k uskutečnění plnění fakticky došlo a případně v jakém rozsahu, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, *Granit Tower*, bod 32, a ze dne 12. 7. 2022, čj. 6 Afs 403/2020-63, *VIZOPOL*, bod 16, či ve vztahu k jinému dodavateli stěžovatelky též bod 98 zrušujícího rozsudku).

[61] Soud považuje za vhodné na tomto místě poznamenat, že správce daně a žalovaný ve svých rozhodnutích výslovně vyjádřili pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Městský soud nadto zmiňuje také rozsah deklarovaného plnění. Pochybnosti stran rozsahu deklarovaného plnění však v daňovém řízení vznesl pouze správce daně, a to ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 2. 2018 ve vztahu ke společnosti GORMIT. NSS

však dospěl k závěru, že to na správnosti závěrů napadeného rozsudku nic nemění, jelikož rozsah a faktické poskytnutí zdanitelného plnění jsou kategorie, které spolu úzce souvisí. Nebylo-li totiž plnění poskytnuto vůbec, lze stále říci i to, že nebylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu.

[62] I pokud by tedy městský soud navrhovaný důkaz provedl, nemohlo by to reálně vést k přehodnocení merita věci, kterým je otázka, zda stěžovatelka oprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH. Pokud se jí totiž nepodařilo vyvrátit pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, nemá smysl zabývat se otázkou identity dodavatele takového plnění. Není totiž splněna jedna z hmotněprávních podmínek, která sama o sobě ob stojí jako důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH. Totéž platí i pro vadu řízení spočívající v řádném neukončení dokazování. Ani ta totiž nemohla mít s ohledem na zde uvedené vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[63] K tomu soud poznamenává, že podle ustálené judikatury nelze nedostatečnou aktivitu daňového subjektu v daňovém řízení „dohánět“ v řízení před soudem (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-124, *KCK Cyklosport*, č. 1906/2009 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2021, čj. 6 Afs 223/2020-28). Stěžovatelkou navržené svědecké výpovědi v daňovém řízení nevedly k unesení důkazního břemene ani stran totožnosti deklarovaných dodavatelů, ani faktického uskutečnění deklarovaného plnění. Není proto možné, aby rozhodnutí daňových orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovala v řízení před soudem tím, že by dodatečně navrhovala provedení důkazů, které za účelem prokázání naplnění konkrétní hmotněprávní podmínky (zde faktické uskutečnění zdanitelného plnění) mohla navrhnout již v daňovém řízení. V takovém případě judikatura připouští neprovedení důkazního návrhu s odůvodněním, že měl zjevně sloužit k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany daňových orgánů dostatečně informován (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 4 Afs 142/2014-22, *EDHESSA*). To je právě případ stěžovatelky, které správní orgány již v daňovém řízení zřetelně předešly svou pochybnost nejen o tom, zda plnění dodali deklarovaní dodavatelé, ale také o tom, zda se vůbec fakticky uskutečnilo. Stěžovatelka však v daňovém řízení svou argumentaci směřovala výhradně ke zpochybnění totožnosti deklarovaných dodavatelů (což ostatně činí neustále). I kdyby tedy v řízení před městským soudem navrhla provedení důkazu výsledkem osob jednajících za deklarované dodavatele za účelem prokázání, že má uplatněný nárok na odpočet DPH základ v reálném plnění, bylo by ve smyslu citované judikatury již pozdě. Neunesení důkazního břemene v daňovém řízení stran této otázky totiž nelze dohnat v řízení před soudem. Výjimkou, kdy se tento závěr prolamuje, byl případ aplikace judikatury *Kemwater ProChemie* v otázkách neprokázání totožnosti deklarovaného dodavatele. Ta totiž vytyčila zcela nový směr, kterým se dokazování v daňovém řízení ve vztahu k této otázce mohlo ubírat. To však platí jen ve sporech, kde je zpochybněna totožnost dodavatele coby jediná hmotněprávní podmínka. To však není případ stěžovatelky.

[64] Pokud by za této situace NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, činil by tak pouze proto, aby městský soud při jednání formálně vyhlásil usnesení o zamítnutí důkazního návrhu a o ukončení dokazování s odůvodněním, proč důkaz neprovedl. Na výrok jeho rozsudku by to však nemělo žádný vliv. To by s ohledem na výše uvedené nebylo v souladu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení, ke které

pokračování

soudy při rušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost přihlíží (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25).

III.E Důkazní břemeno a aplikace judikatury ve věci Kemwater ProChemie

[65] Stěžovatelka dále rozporuje závěry žalovaného a městského soudu, že neunesla důkazní břemeno stran prokázání identity skutečného dodavatele. K tomu přednáší zevrubnou teoretickou argumentaci ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Z kasační stížnosti je však zřejmé, že argumentaci, že na ni správce daně kladl přílišné nároky stran unesení důkazního břemene, vztahuje pouze k otázce prokázání identity dodavatele. Činí tak v souladu se svým opakovaně vyjádřeným přesvědčením, že totožnost skutečného dodavatele je jedinou hmotněprávní podmínkou pro přiznání odpočtu DPH, která byla v jejím případě zpochybněna.

[66] Nejvyšší správní soud však již výše vysvětlil, že závěr stěžovatelky o tom, že identita dodavatele je jedinou z hmotněprávních podmínek odpočtu DPH, jejichž naplnění stěžovatelka neprokázala, se nezakládá na pravdě. Jak z rozhodnutí daňových orgánů, tak z napadeného rozsudku plyne jasný závěr, že jsou dány pochybnosti také o skutečném poskytnutí zdanitelného plnění. Tento závěr stěžovatelka sporovala primárně argumentací, že takto městský soud uzavřel v rozporu se závazným právním názorem NSS. Tato kasační námitka však byla vyvrácena v části III.C výše. Dále měla za to, že rozsudek městského soudu v této části trpí vadou nepřezkoumatelnosti. Tuto námitku však soud výše shledal nepřipustnou (viz část III.B tohoto rozsudku). Lze tedy konstatovat, že stěžovatelka nepřednesla argumentaci, která by byla způsobilá zvrátit závěr žalovaného a městského soudu o tom, že existence poskytnutého plnění nebyla v posuzované věci zpochybněna.

[67] S ohledem na uvedené soud nyní dospěl k závěru, že odpověď na kasační námitky týkající se otázky, zda stěžovatelka unesla či neunesla důkazní břemeno stran identity skutečného dodavatele, nemůže zvrátit závěr o tom, že stěžovatelka nenaplnila všechny hmotněprávní podmínky nezbytné pro přiznání nároku na odpočet DPH. Obdobně není třeba reagovat ani na námitky mířící proti bodům 51 až 58 napadeného rozsudku, které stěžovatelka vznesla v příloze kasační stížnosti, jelikož ty také směřují do otázky (ne)prokázání totožnosti dodavatele.

[68] Analogicky k ustálené judikatuře lze konstatovat, že Nejvyšší správní soud není povinen vypořádat kasační námitky, pokud rozhodnutí krajského (zde městského) soudu ob stojí pouze na důvodech, které stěžovatel relevantně nezpochybnil (rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, čj. 9 Azs 84/2016-22, body 11 až 13, a ze dne 31. 1. 2024, čj. 8 As 132/2022-71, *Rezidence Pavlovice Liberec*, body 22 a 23).

[69] S ohledem na uvedené se Nejvyšší správní soud dále nezabýval ani námitkami týkajícími se aplikace judikatury *Kemwater ProChemie* na projednávanou věc. Tou se totiž není třeba zabývat v případě, že není zpochybněna pouze totožnost dodavatele, ale i samotná existence či rozsah poskytnutého plnění (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2022, čj. 10 Afs 146/2022-33, *OŠTĚP Plzeň*).

[70] Pouze nad rámec nutného odůvodnění proto Nejvyšší správní soud poznamenává, že městský soud sice dospěl ke stejném závěru stran neprokázání více hmotněprávních podmínek, avšak následně judikaturu *Kemwater ProChemie* na případ stěžovatelky aplikoval.

Byť to v této situaci bylo nadbytečné, nemohl tento postup žádným způsobem ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku. Městský soud stěžovatelce pouze poskytl vyšší standard vypořádání jejích námitek, než bylo nutné.

IV. Závěr a náklady řízení

[71] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[72] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 26. listopadu 2024

Petr Mikeš
předseda senátu