



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: P. Č., zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Brno, Zahradnická 223/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 16/2022 – 90,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) 12 dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 8. 2020 (dále jen „*platební výměry*“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) v tam uvedené konkrétní výši a rovněž mu stanovil povinnost uhradit penále, a to za zdaňovací období srpen 2016, říjen 2016, listopad 2016, prosinec 2016, leden 2017, únor 2017, březen 2017, květen 2017, září 2017, listopad 2017, prosinec 2017 a únor 2018 (dále společně jen „*relevantní zdaňovací období*“). Důvodem doměření daně bylo to, že správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet DPH z plnění od společností JOHAL TRANS s. r. o. (dále jen „*JOHAL TRANS*“), Flash Business s. r. o. (dále jen „*Flash Business*“) a BAUKOMERZ, s. r. o. (dále jen „*BAUKOMERZ*“), neboť nebyly prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 1. 2022, č. j. 1913/22/5300-21444-711869 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil výše uvedené platební výměry správce daně. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a u části plnění rovněž jeho použití k ekonomické činnosti žalobce, respektive i rozsahu plnění (viz odst. 28 napadeného rozhodnutí).

[3] Nejvyšší správní soud pro přehlednost předesílá, že žalobce uplatnil (i) za relevantní zdaňovací období v roce 2016 nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti JOHAL TRANS v celkové výši 1 211 190 Kč, dále (ii) za relevantní zdaňovací období v roce 2017 nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti Flash Business v celkové výši 892 357 Kč, a konečně (iii) za relevantní zdaňovací období v roce 2018 nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti BAUKOMERZ ve výši 108 936 Kč (viz odst. 3 napadeného rozhodnutí). Předmětným plněním bylo v převážné míře (i) zboží – dřevní hmota, kulatina (všechna předmětná zdaňovací období), a poté (ii) zprostředkování dřevní hmoty (zdaňovací období říjen 2016) a (iii) oprava hydraulické ruky (zdaňovací období listopad 2016), jak vyplývá z tabulek č. 1 až 3 obsažených ve zprávě o daňové kontrole (založené ve správním spisu).

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 16/2022 – 90, zamítl. Krajský soud označil za jádro sporu otázku, zda žalobce prokázal splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet DPH z plnění od dodavatelů JOHAL TRANS, Flash Business a BAUKOMERZ. K tomu poznamenal, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení, přičemž poukázal na rozložení důkazního břemene dle § 92 daňového řádu a na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce, a to jak obecně, tak i k nároku na odpočet DPH.

[5] K námitkám týkajícím se vedení skladové evidence krajský soud uvedl, že otázka průkaznosti účetních dokladů je klíčová spíše v první fázi daňové kontroly pro účely přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Po přechodu důkazního břemene (který žalobce nezpochybnil) se již nejednalo o otázku stěžejní, neboť daňový subjekt musel realizaci deklarovaných plnění prokázat jiným způsobem než svým účetnictvím. Skladová evidence je pouze evidencí formálních dokladů, které z povahy věci nejsou způsobilé prokázat faktickou realizaci plnění. Skutečnost, že v některých dílčích otázkách stran vedení skladové evidence dal krajský soud za pravdu žalobci, neměla vliv na závěr o zákonnosti rozhodnutí žalovaného. S ohledem na to, že žalobce až na výjimky evidoval dřevní hmotu pouze v souhrnu, nelze jeho skladovou evidenci považovat za reálný obraz o příjmu a výdeji ze skladu a o skladových zásobách. Kromě toho skladová evidence žalobce neposkytovala věrný obraz reality také proto, že vykazovala značné anomálie (v letech 2016, 2017 i 2018 měl žalobce podle výdejek více kulatiny, než naskladnil, včetně zůstatku z předchozího roku), a nejednalo se přitom o zanedbatelné odchylky.

[6] Jelikož žalobce namítal, že unesl důkazní břemeno a že daňové orgány měly k dispozici další důkazy svědčící v jeho prospěch, krajský soud provedl celkové hodnocení skutkových zjištění, přičemž se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám. Konstatoval, že prvotní pochybnosti správce daně pramenily z toho, že k jednotlivým obchodním transakcím nebyly doloženy listiny prokazující okolnosti spolupráce mezi žalobcem

pokračování

a deklarovanými dodavateli dřevní hmoty. Zároveň správce daně zjistil nedostatky ve výkupních lístcích (neuvedení místa nakládky a vykládky, uvedení SPZ vozidel, u kterých ze záznamů o provozu neplynula souvislost s nákupem dřevní hmoty, respektive v případě BAUKOMERZ nebyly žádné výkupní lístky předloženy) a dále formálnost sídel všech tří uvedených dodavatelů (navíc ani neměli provozovnu a nevlastnili žádné nemovitosti).

[7] Petr Surý (jednatel společnosti Flash Business) v daňovém řízení vypověděl, že neví kdo, odkud a jak přepravoval dřevní hmotu, kterou nakupoval. Společnost Flash Business dřevní hmotu kupovala na nádraží ve Vyškově, on tomu ale nebyl přítomen a nejsou mu známy osoby, které dřevní hmotu nakládaly a vykládaly. Současně nevěděl, z jaké lokality dřevní hmota pochází a kým byla vytěžena. Všechny úhrady při tvrzených dodávkách dřevní hmoty probíhaly v hotovosti; úhrady za dodanou dřevní hmotu hradila společnost Flash Business většinou M. K., který měl na základě plné moci jednat jménem společnosti JOHAL TRANS (která byla dodavatelem společnosti Flash Business). Žalobce si měl dřevní hmotu odvážet svou technikou, svědek však nevěděl, zda vozidlem či vlakem. Výkupní dodací lístky vystavoval žalobce, měření dřevní hmoty svědek neprováděl. K obchodním transakcím mezi společností JOHAL TRANS a žalobcem svědek Surý uvedl, že doporučil M. K. žalobce jako odběratele dřevní hmoty a společnost JOHAL TRANS měla žalobci dodávat dřevní hmotu také na nádraží ve Vyškově. O konkrétních okolnostech obchodní spolupráce mezi společností JOHAL TRANS a žalobcem nic nevěděl. Ve vztahu ke společnosti BAUKOMERZ Petr Surý uvedl, že tuto společnost zastupoval na základě plné moci, postup byl stejný jako v případě Flash Business. Ohledně společnosti BAUKOMERZ a jejích dodávkách žalobci nic dalšího nevěděl. Dříví částečně viděl, zároveň ale uvedl, že nebyl osobně přítomen přepravy dřevní hmoty, neznal dopravce dřevní hmoty a nevěděl, kdo byl přítomen nakládce a vykládce. Nebylo mu známo, z jaké lokality dřevní hmota pocházela, za dodavatele společnosti BAUKOMERZ jednal s panem F. někde ze Šternberska.

[8] Pavel Trlida (jednatel BAUKOMERZ) uvedl, že tato společnost vykonávala ekonomickou činnost v podstatě v autě, provozovnu ani zaměstnance neměla. K obchodování se dřevem zplnomocnil Petra Surého. O obchodní spolupráci se žalobcem nic nevěděl, žalobce neznal, obchodní spolupráci zprostředkoval Petr Surý. Potvrdil vystavení nějakých daňových dokladů, ale nebyl si jistý, zda vystavil a podepsal právě ty faktury, které mu předložil správce daně. Nevěděl, zda došlo k faktickému dodání dřeva tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, nebyl u toho přítomen. Petr Surý přebíral úhrady v hotovosti od odběratelů, Pavel Trlida tomu nebyl přítomen, dostával od něj pouze provizi, asi do 5 % ze zisku. Ohledně průběhu transakcí, původu dřeva či přepravy svědek nic nevěděl.

[9] M. K. orgánům činným v trestním řízení vypověděl, že faktury a doklady, které vystavoval jménem společnosti JOHAL TRANS, byly falešné a žádné obchodní transakce podle něj neproběhly. V průběhu daňové kontroly odmítl vypovídat. Jednatel společnosti JOHAL TRANS (Vlastimil Müller) při podání vysvětlení u Policie ČR uvedl, že o činnosti této společnosti nic nevěděl; jejím jednatelem se stal na žádost M. K. za úplaty (v průběhu daňové kontroly se jeho výslech nepodařilo provést).

[10] Daňové orgány dále zjistily, že společnosti Flash Business a JOHAL TRANS neuzavřely žádnou smlouvu týkající se využití nádraží ve Vyškově k nakládce a vykládce dřeva (přestože tam mělo docházet k předávání dřevní hmoty – pozn. NSS). Současně ze záznamů o provozu vozidel vyplynulo, že k odvozu dřeva z nádraží ve Vyškově nebyl použit ani automobil. To vyplývalo také z výslechu M. T. (žalobcova zaměstnanec), jenž uvedl, že jezdil jen s vozidlem Volvo registrační značky X do lokality Rychtářov u Vyškova, Myslejovice, a to pro dřevo, které žalobce kupoval od společnosti Vojenské lesy a statky ČR, s.p. (dále jen „*Vojenské lesy*“), přičemž s jiným řidičem se nestřídal. K fakturám za opravu hydraulické ruky M. T. uvedl, že nebyla měněna celá hydraulická ruka, ale jen její díly. Kde oprava probíhala, nevěděl. P. Č. ml. (syn žalobce) rovněž nevěděl, kdo opravu hydraulické ruky provedl a současně uvedl, že některé věci (brzdy na návěsu, měchy) opravoval on sám společně s M. T. a žalobcem. Správce daně zjistil, že společnost JOHAL TRANS některé úhrady za dřevo, které jí bylo dodáno, prováděla na bankovní účet společnosti Gordianus s.r.o., jehož disponentem byli Mgr. P. Z. a M. K.

[11] Na základě takto zrekapitulovaných skutečností zjištěných správcem daně krajský soud učinil závěr, že pochybnosti správce daně o tom, že dodavatelé JOHAL TRANS, Flash Business a BAUKOMERZ poskytli žalobci deklarované zboží a služby byly zcela na místě. Žalobci se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat, že právě tyto subjekty skutečně deklarované plnění žalobci dodaly. Zároveň žalobce neprokázal, že by zboží a služby dodal jiný konkrétní subjekt, který by byl plátcem DPH.

[12] Krajský soud uvedl, že společnost JOHAL TRANS neměla žádné zázemí či zaměstnance, přičemž M. K., který měl za tuto společnost vše zařizovat, výslovně uvedl, že ani jeden z obchodních případů se neuskutečnil a jím vystavované faktury a doklady byly falešné. Ohledně výslechu M. T. krajský soud souhlasil s žalovaným, že tento svědek implicitně vyloučil, že by jezdil pro dřevo na nádraží do Vyškova. Vytýkal-li žalobce žalovanému, že se svědka na tuto otázku výslovně nezeptal, krajský soud zdůraznil, že zástupce žalobce mohl svědkovi u výslechu klást otázky. Výpověď Petra Surého (jednatele společnosti Flash Business) krajský soud ve shodě s daňovými orgány považoval za obecnou a nevěrohodnou. Jako zcela obecnou hodnotil i výpověď Pavla Trlidy (jednatele společnosti BAUKOMERZ). Krajský soud konstatoval, že žádný ze svědků nebyl schopen k transakcím mezi žalobcem a společnostmi JOHAL TRANS, Flash Business či BAUKOMERZ konkretizovat jejich průběh, okolnosti vykládky, nakládky a přepravy či původ dřevní hmoty. Dodal, že daňové orgány svědecké výpovědi nehodnotily selektivně. Výtka žalobce, že se měl správce daně společnosti České dráhy a.s. dotázat na existenci smluvního vztahu s dalšími subjekty, dle krajského soudu nebyla namístě, jelikož důkazní břemeno tížilo žalobce.

[13] Podle krajského soudu k unesení důkazního břemene žalobcem nemohla přispět daňová priznání na DPH žalobcových dodavatelů, jejich kontrolní hlášení či účtenky vydané systémem elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“). Tyto doklady nejsou relevantním důkazem o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Pokud jde o jednotlivé listiny týkající se daňových povinností jeho dodavatelů, žalobce byl s nimi v odvolacím řízení seznámen. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobce, že by šlo o skutečnosti, které uvedl žalovaný až v napadeném rozhodnutí. Ani výpisy z EET, které krajský soud provedl k důkazu, by nemohly prokázat skutečnou realizaci plnění, nýbrž

pokračování

pouze onen stav formálně evidovaný a navenek deklarovaný. S ohledem na to, že správce daně u deklarovaných dodavatelů neprováděl daňovou kontrolu DPH na výstupu, nelze vycházet z toho, že by na tytéž transakce nahlížel jinak v případě žalobce a jinak v případě jeho dodavatelů. Napadené rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelné z důvodu, že žalovaný údajnou rozdílnost nahlížení na tytéž transakce nezdůvodnil. O odlišném nahlížení na shodné transakce nelze hovořit ani v případě odlišného hodnocení údajně srovnatelných skutkových okolností s případem jiného daňového subjektu – L. D. Skutkové hodnocení je vždy jedinečné a nelze je přenášet do jiného daňového řízení, byť se na první pohled může jednat o případ obdobný či související.

[14] Krajský soud se shodl s daňovými orgány, že samotná skutečnost, že hydraulická ruka byla opravena, neznamena, že žalobce finanční prostředky na opravu skutečně vynaložil a že mu tuto službu poskytla právě společnost JOHAL TRANS. Konstatoval, že svědkové nepotvrdili, že by opravu provedla uvedená společnost, když nevěděli, kdo opravu provedl, navíc svědek Č. ml. připustil, že řadu oprav prováděli svépomocí, tudíž podle krajského soudu nelze vyloučit, že tomu tak bylo i v případě opravy hydraulické ruky.

[15] Na základě provedeného hodnocení skutkových zjištění daňových orgánů krajský soud dospěl k následujícím dílčím závěrům. Ve vztahu k nákupu dřevní hmoty žalobce neprokázal, že plnění přijal právě od společností JOHAL TRANS, Flash Business a BAUKOMERZ, nebo od jiných konkrétních subjektů a že je použil ke své ekonomické činnosti (z důvodu nespárovatelnosti příjemek a výdejek totiž nebylo možné ani zjistit, komu dřevní hmotu prodal). Ve vztahu ke službě zprostředkování dřevní hmoty žalobce neprokázal, že plnění přijal právě od společností JOHAL TRANS nebo od jiného konkrétního subjektu, dále že je použil ke své ekonomické činnosti, a rovněž neprokázal rozsah tohoto plnění. A konečně ve vztahu ke službě opravy hydraulické ruky dospěl k závěru, že i v případě tohoto plnění žalobce neprokázal, že jej přijal právě od společnosti JOHAL TRANS nebo od jiného konkrétního subjektu, a to v deklarovaném rozsahu.

[16] Krajský soud se nakonec vyjádřil k hodnocení předmětné věci ve světle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*Soudní dvůr*“) ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*Kemwater*“), tedy zda nelze u uvedených plnění dovést alespoň nepřímou, že skutečný (byť neprokázaný) dodavatel byl plátcem DPH. Krajský soud kromě toho, že se ztotožnil s hodnocením této otázky provedeným žalovaným, zdůraznil, že žalovaný shledal u všech plnění rovněž nesplnění některé z dalších zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Tudíž ani v případě, že by bylo skutečně možné nepřímou dovozovat, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH, nemohlo by to samo o sobě vést k uznání nároku na odpočet DPH (ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 - 63). Přesto krajský soud doplnil, že tak jako tak nelze učinit závěr, že by skutečný dodavatel žalobce byl plátcem DPH, neboť nebylo prokázáno, že by skutečnými dodavateli byli deklarovaní dodavatelé, či Petr Surý (jehož žalobce v daňovém řízení označil jako možného dodavatele, ovšem tuto verzi nepotvrdil žádný ze svědků, včetně Petra Surého), anebo jiná osoba v postavení plátce DPH (nic takového žalobce ani konkrétně netvrdil).

[17] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[18] Stěžovatel v první řadě namítá, že krajský soud „i přes ucelený řetězec přímých a nepřímých důkazů svědčících o tom, že společnosti Johal Trans, Flash Business a Baukomerz byly faktickými dodavateli“, vyhodnotil, že daňové orgány mu sdělily důvodné pochybnosti. Krajskému soudu přitom vytýká, že důkazy prakticky redukoval a přihlédl pouze k jedinému důkazu, a to výslechu M. K. provedenému Policií ČR, jemuž ale ani stěžovatel ani jeho zástupce nebyli přítomni. Tento důkaz krajský soud staví do privilegovaného postavení. Stěžovatel odkazuje na dopis M. K. ze dne 28. 5. 2018 adresovaný správci daně a konstatuje, že tento svědek sleduje nepoctivý záměr a je nevěrohodný. Ovšem krajský soud se nezabýval uvedeným dopisem a rovněž tím, že M. K. odmítl v daňovém řízení vypovídat. Podle stěžovatele měl M. K. vypovídat pouze ke společnosti JOHAL TRANS, nicméně krajský soud jeho výpověď zohlednil i ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet daně z plnění od zbylých dvou dodavatelů.

[19] Dále se stěžovatel vyjadřuje ke skladové evidenci. Poukazuje na to, že podle krajského soudu vady skladové evidence nebyly důvodem neuznání nákladů, neboť tyto vady byly klíčovými spíše v první fázi daňové kontroly. Zde podle stěžovatele „není zřejmé, zda krajský soud dostatečně četl napadené rozhodnutí žalovaného a fakticky se mu věnoval“. Jinak by dospěl k závěru, že právě vady skladové evidence byly součástí pochybností o deklarovaných dodavatelích, neboť nebylo možné spárovat příjem na sklad s konkrétními dodavateli, což prostupuje prakticky celým napadeným rozhodnutím. Navíc podle stěžovatele krajský soud významně závěry žalovaného „přetáčí“ a mění je, což vede k nezákonnosti napadeného rozsudku. Podstatné pro meritum věci je, že hodnocení žalovaného je věcně nesprávné, neboť skladová evidence má potřebnou vypovídací hodnotu (lze identifikovat konkrétní přijatá plnění ve vazbě na konkrétní daňový doklad, tedy i na konkrétního dodavatele). Stěžovatel má rovněž za nesprávné hodnocení odpovědi od společnosti České dráhy, neboť daňové orgány svou výzvu k poskytnutí informací zúžily pouze na deklarované dodavatele, tudíž následná odpověď svědčí pouze o tom, že jeho dodavatelé nebyli přímými skladujícími (tudíž se muselo jednat o „subdodavatelský vztah“).

[20] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením krajského soudu v odst. 41 a 42 napadeného rozsudku, podle kterého k unesení důkazního břemene by mu nemohla nijak přispět ani daňová evidence na DPH jeho dodavatelů, jejich kontrolní hlášení či vydané účtenky ze systému EET. Má za to, že polemika krajského soudu směřuje zcela mimo žalobní námitky. Argumentuje, že nepožadoval provést důkaz výpisy z EET „z důvodu prokázání fiktivnosti nákladů na straně dodavatelů“, nýbrž je požadoval provést z důvodu, že výpis z EET umožňuje jednoznačně identifikovat osobu poplatníka. Stěžovatel poté poukazuje na to, že důkazy musí být hodnoceny ve vzájemné souvislosti, což ani žalovaný ani krajský soud neučinili. Daňové orgány nemohou odmítnout provedení důkazů navrhovaných daňovým subjektem, pokud toto odmítnutí vede „ke ztrátě daňové uznatelnosti uplatněných nároků na odpočet daně“. Stěžovatelovy důkazní návrhy přitom nebyly nadbytečné, bez dostatečné důkazní potence nebo mimo „standardní penzum důkazů“. Rovněž namítá „extrémně nesprávný a vnitřně rozporný“ závěr krajského soudu, že stěžovatel neprokázal použití přijatých zdanitelných plnění k jeho ekonomické činnosti (odst. 45 napadeného

pokračování

rozsudku). Domnívá se, že připustil-li krajský soud, že příjmy lze spárovat se skladovou evidencí (odst. 15, 16 a 17 napadeného rozsudku), pak nemůže současně tvrdit, že kvůli nemožnosti spárování příjmek a výdejek není možné zjistit, komu byla dřevní hmota dodána.

[21] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně hodnotil svědecké výpovědi, zřejmě pod prizmatem věrohodnosti výpovědi M. K. Ve vztahu k výslechu M. T. uvádí, že tento svědek nevyloučil skutečnost, že jezdil pro dřevní hmotu na nádraží do Vyškova. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že pokud se stěžovatel nedotazoval tohoto svědka na odvoz dřevní hmoty z nádraží ve Vyškově, nečinil aktivní kroky k unesení svého důkazního břemene. Pokud krajský soud považoval výpověď Petra Surého za obecnou, tak daňové orgány měly pokračovat v dotazování a výpověď konfrontovat s dalšími důkazy. Za podstatnou považuje výpověď Pavla Trlidy, který měl stvrdit skutkovou verzi stěžovatele a Petra Surého.

[22] Dále stěžovatel poukazuje na to, že v průběhu ústního jednání u krajského soudu upozornil na případy daňových subjektů L. D. a M. K., které jsou skutkově obdobné s nynější věcí. Krajský soud se nezabýval tím, že daňové orgány v těchto případech postupovaly odlišně než v nynější věci.

[23] V závěrečné části své kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud „zjevně nepochopil“ část žaloby, ve které bylo poukazováno na závěry vyplývající z rozsudku ve věci *Kemwater*. Způsob, jakým tyto závěry krajský soud aplikoval, je činí v tuzemském kontextu obsoletní. Navíc závěry obsažené v odst. 53 napadeného rozsudku stěžovatel označuje za „*novum*“, ke kterému se nemohl celé řízení vyjádřit. Stěžovatel nemůže odpovědět na okolnosti relevantní pro aplikaci rozsudku *Kemwater*, pokud se jej na ně „*nikdo nikdy nezeptal*“. Z uvedeného dovozuje, že krajský soud v rozporu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. významně překročil svou přezkumnou pravomoc. Poté stěžovatel tvrdí, že mezi jednotlivými plněními existuje věcná, časová souvislost a souvztažnost. Namítá, že faktury od každého ze třech deklarovovaných dodavatelů vykazují shodné znaky, tudíž nelze dospět k závěru, že by každé dílčí plnění mohl dodat jiný subjekt. Nepřípuštění důkazních prostředků v podobě zpráv o daňových kontrolách, popřípadě rozhodnutích o odvolání, vede k nezákonnosti postupu krajského soudu, který měl tyto důkazy ve smyslu rozsudku *Kemwater* připustit. Z těchto důkazů podle stěžovatele vyplývá, že ať již plnění poskytly tři subjekty nebo jeden, vždy se muselo jednat o plátce DPH. V úplném závěru stěžovatel dále ve vztahu k aplikaci rozsudku *Kemwater* navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil čtyři předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie, a to „*s ohledem na postup krajského soudu a novost posouzení právní otázky ve věci Kemwater*“.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[25] Nejprve se vyjadřuje k námitkám týkajícím se hodnocení výslechu M. K. Poukazuje na to, že stěžovatel v žalobě na žádném místě nerozporoval hodnocení tohoto výslechu provedeného na Policii ČR dne 13. 6. 2017, a ani nenamítal, že by tento měl být hodnocen v souvislosti s dopisem M. K. správci daně ze dne 28. 5. 2018. S touto argumentací přišel až nový zástupce stěžovatele pro řízení o kasační stížnosti. Krajský soud tedy neměl povinnost za stěžovatele sám domýšlet jeho žalobní námitky. Z napadeného rozsudku

pak nevyplývá, že by krajský soud považoval uvedený výslech za jakýsi „kardinální důkaz“ a že by ostatní provedené důkazy nehodnotil či upozadil. Žalovaný poukázal na odst. 44 svého rozhodnutí, v němž uvedl, že skutečnosti, které vypověděl M. K. u Policie ČR, pouze potvrzují závěr žalovaného o neprokázání dodání předmětných plnění společností JOHAL TRANS stěžovateli. Navíc nelze souhlasit se stěžovatelovou interpretací dopisu ze dne 28. 5. 2018, neboť M. K. pouze navázal na svoje předchozí tvrzení ohledně fiktivnosti obchodů s tím, že vše podrobně popíše v případě, že mu Petr Surý neuhradí dluh.

[26] K námitce stěžovatele, že skladovou evidenci lze spárovat co do dodavatelských subjektů, žalovaný konstatuje, že se tvrzení stěžovatele nezakládá na pravdě, přičemž odkázal na hodnocení sestav skladových pohybů ve svém rozhodnutí. Na základě porovnání předložených sestav v jejich souhrnu bylo zjištěno, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci jednotným a průkazným způsobem, neboť z ní nevyplývá návaznost nákupů a prodejů. Nelze tak zjistit, komu bylo pořízené zboží následně prodáno, a to ani při posouzení skladové evidence v souhrnu. Stěžovatel proto neprokázal, že by plnění přijal od předmětných společností a že by jej použil k ekonomické činnosti. Navíc dle evidence stěžovatel prodal větší množství dřeva, než předtím nakoupil. Žalovaný nepovažuje za důvodnou ani námitku o vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku. Krajský soud jasně uvedl, že příjmy a výdeje lze spárovat s jednotlivými doklady, nicméně již je nelze spárovat mezi sebou (tj. příjmy s výdeji). V evidenci je dané zboží evidováno pouze obecně jako kulatina, přestože stěžovatel do skladu nakupoval různé druhy dřevin.

[27] Námitku týkající se hodnocení odpovědi od společnosti České dráhy žalovaný označuje za účelovou. Stěžovatel v daňovém řízení netvrdil, že by smlouvu o pronájmu pozemku měl uzavřít nějaký (sub)dodavatel deklarovaných dodavatelů. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, tudíž správce daně neměl důvod nynější tvrzení stěžovatele z vlastní iniciativy ověřovat. K námitkám týkajícím se zaúčtování v systému EET žalovaný uvádí, že stěžovatel v daňovém řízení netvrdil, že by zaevidování některých úhrad v systému EET prokazovalo dodání zboží deklarovaným dodavatelem (s touto argumentací přišel až v žalobě). Stěžovatel sice předložil k některým fakturám od společností Flash Business a BAUKOMERZ rovněž účtenky o zaevidování tržby v systému EET, nicméně již pomíjí, že samotné faktury byly hrazeny v hotovosti, tudíž zaevidování tržby v systému EET žádnou reálnou auditní stopu nevytváří. Jedná se *de facto* pouze o zaúčtování dané platby. Pro uplatnění odpočtu DPH není rozhodující zaplacení zdanitelného plnění, ale zda se fakturované zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s daňovým dokladem. Namítá-li stěžovatel, že o deklarovaném dodavateli svědčí daňová přiznání a kontrolní hlášení předmětných společností na DPH a že tyto důkazní prostředky žalovaný opomněl, pak dle žalovaného to není pravdou. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně v průběhu odvolacího řízení doplnil do spisového materiálu výsledky daňových řízení na DPH u všech tří deklarovaných dodavatelů stěžovatele, které hodnotil (viz odst. 99 a 100 rozhodnutí). Z výsledku jednotlivých daňových řízení nevyplývá, že by správce daně posoudil obchodní případy odlišně, neboť tehdy u deklarovaných dodavatelů nebyla ověřována správnost daně na výstupu.

[28] Za nedůvodné žalovaný považuje i námitky stěžovatele týkající se hodnocení svědeckých výpovědí. Je zřejmé, že M. T. *de facto* popřel, že by v letech 2016 a 2017 jezdil někam jinam než do Vojenských lesů v lokalitách Rychtářov u Vyškova, Myslejovice, a zpět

pokračování

do Bučovic. Svědek Petr Surý sice potvrdil obchodní spolupráci stěžovatele se společností JOHAL TRANS v oblasti dodávek dřeva, ovšem jeho výpověď byla obecná a nekonkrétní, navíc částečně nevěrohodná ohledně místa vykládky a nakládky dřeva. Stěžovatel v žalobě nenamítal nesprávné vedení svědecké výpovědi Petra Surého, činí tak až v kasační stížnosti. Správce daně svědkovi položil celkem 74 konkrétních otázek, přičemž nelze klást k tíži správci daně, že odpovědi svědka byly obecné či nekonkrétní. Původní zástupce stěžovatele byl svědecké výpovědi přítomen a mohl se doptat na další okolnosti. Pokud jde o hodnocení výpovědi Pavla Trlidy, to stěžovatel nerozporoval v podané žalobě, ač tak učinit jistě mohl. Žalovaný trvá na tom, že výpověď byla nekonkrétní, a proto nemohla doložit přijetí předmětných plnění od společností BAUKOMERZ.

[29] Žalovaný se rovněž vyjádřil k argumentaci stěžovatele o jiných obchodních případech, ve kterých daňové orgány dospěly k závěrům na základě „*prakticky shodných důkazů*“ a na které stěžovatel měl v soudním řízení poukázat, ovšem krajský soud se jim „*nevěnoval*“. Upozornil, že stěžovatel v žalobě (odst. 48) odkázal pouze na řízení vedené u L. D., nikoli na řízení u M. K. Druhého jmenovaného při ústním jednání konaném u krajského soudu blíže neidentifikoval ani neodkázal na konkrétní rozhodnutí. Pokud jde o případ L. D., k tomu se žalovaný vyjádřil v odst. 111 svého rozhodnutí. Proto pouze ve stručnosti nyní uvádí, že v odkazovaném případě se jednalo o jiné daňové řízení u odlišného daňového subjektu, a proto závěry v něm učiněné nelze přenášet do daňového řízení vedeného se stěžovatelem.

[30] Závěrem se žalovaný vyjadřuje k námitce týkající se aplikace rozsudku *Kemwater*. Nejprve upozorňuje, že stěžovatel v tomto ohledu neustále mění svoje tvrzení. V odvolacím řízení stěžovatel namítal, že dodavatel předmětných plnění měl postavení plátce DPH s tím, že se lze důvodně domnívat, že skutečným dodavatelem předmětných plnění byl Petr Surý. Toto své tvrzení však stěžovatel nedoložil, přičemž tato skutečnost nevyplývala ani ze svědecké výpovědi Petra Surého. Stěžovatel svoji argumentaci v podané žalobě a následně i v kasační stížnosti pozměnil, neboť opět tvrdí, že dodavateli byly deklarovány tři společnosti. Podle žalovaného z okolností posuzovaného případu s jistotou nevyplývá, že by skutečný dodavatel předmětných plnění musel mít postavení plátce DPH. Stěžovatel sice nově oproti podané žalobě namítá, že faktury od předmětných společností vykazují shodné znaky, tudíž je musely vystavit nejvýše tři subjekty, s tím ovšem nelze souhlasit, neboť stejné znaky faktury nijak neimplikují, že by plnění musel dodat jeden či nejvýše tři subjekty. Stěžovatel tak neposkytl takové informace či důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit, že skutečný dodavatel sporných plnění měl postavení plátce DPH. Takovými informacemi a důkazy pak nedisponovali ani správce daně a žalovaný. Žalovaný má za to, že závěry daňových orgánů o neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně nejsou v rozporu se závěry Soudního dvora uvedenými v rozsudku *Kemwater*. Byl to stěžovatel, kdo jako první argumentoval aplikací rozsudku *Kemwater* již v odvolacím řízení a žalovaný se k této otázce opakovaně vyjádřil. Původní zástupce stěžovatele při ústním jednání setrval ve svém tvrzení, že plnění dodaly předmětné tři společnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že závěry krajského soudu uvedené v odst. 53 napadeného rozsudku nejsou pro stěžovatele žádné novum. Není chybou krajského soudu, že původní stěžovatelův zástupce setrval na svém tvrzení, že plnění bylo přijato od deklarovovaných dodavatelů, a nijak nereagoval na argumentaci žalovaného o tom, že zde neexistují indicie o tom, že by jiný blíže neidentifikovaný dodavatel či dodavatelé museli mít v době

uskutečnění plnění v postavení plátce DPH. K návrhu stěžovatele, aby Nejvyšší správní soud k aplikaci rozsudku *Kemwater* položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, žalovaný konstatuje, že výkladem i aplikací rozsudku *Kemwater* se Nejvyšší správní soud od jeho vydání mnohokrát zabýval, přičemž v tomto ohledu neexistují žádné nejasnosti, tudíž podání předběžných otázek není na místě.

[31] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že se většinou kasačních námitek uplatněných stěžovatelem v nynější věci již zabýval v rozsudku ze dne 22. 8. 2024, č. j. 3 Afs 229/2023 - 46 (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém zamítl kasační stížnost stejného stěžovatele směřující proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 13/2022 - 74. V uvedené dřívější věci správní soudy přezkoumávaly postup daňových orgánů, které stěžovateli doměřily daň v příjmu fyzických osob za zdaňovací období roků 2017 a 2018, neboť stěžovateli neuznaly náklady na zboží (kulatina, dřevní hmota) a služby (zprostředkování za dřevní hmotu a oprava hydraulické ruky) od dodavatelů JOHAL TRANS a Flash Business jako daňově účinné z důvodu neprokázání přijetí těchto plnění od deklarovaných dodavatelů. Jednalo se tedy o stejné zboží a služby, ohledně kterých správce daně stěžovateli neuznal ani nárok na odpočet DPH řešený v nyní projednávané věci (uvedenou skutečnost stěžovatel potvrzuje na str. 9 kasační stížnosti a vyplývá to i z odst. 29 zmíněného rozsudku č. j. 3 Afs 229/2023 - 46). Stěžovatel koncipoval kasační námítky v čl. I. až VI. obou kasačních stížností prakticky totožně, odlišný je (s ohledem na doměřenou daň) pouze čl. VII. kasační stížnosti, kde stěžovatel v nynější věci podrobně argumentuje rozsudkem ve věci *Kemwater* (zatímco v předešlé věci argumentoval tzv. esenciálními výdaji). Uvedené rovněž potvrzuje průběh ústního jednání v nyní projednávané věci, které krajský soud konal bezprostředně po ústním jednání ve věci sp. zn. 31 Af 13/2022 a na kterém stěžovatelův zástupce v převážné míře odkázal na svou argumentaci uvedenou při ústním jednání v předešlé věci. Nejvyšší správní soud neshledal žádného důvodu, proč by se měl od svého dřívějšího posouzení shodně koncipovaných kasačních námitek v nynější věci odchýlit.

[34] Nejprve Nejvyšší správní soud posoudí přezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť případnou nepřezkoumatelností rozsudku je povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti. Stěžovatel sice uplatnil kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ovšem ucelenou argumentaci odůvodňující namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v kasační stížnosti neuvádí. Obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Nepřezkoumatelnost ovšem není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka

pokračování

řízení o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, respektive jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[35] Napadený rozsudek uvedená kritéria přezkoumatelnosti zcela nepochybně splňuje, neboť krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se s podstatou všech žalobních námitek a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací, založenou na obsahu správního spisu. Ostatně o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí i skutečnost, že stěžovatel s posouzením krajského soudu polemizuje v kasační stížnosti. Z obsahu kasační stížnosti je patrné, že stěžovatel nesouhlasí s posouzením věci samé krajským soudem, což ovšem není, jak již bylo uvedeno výše, důvodem nepřezkoumatelnosti rozsudku.

[36] Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelem namítanou „*vnitřní rozpornost*“ napadeného rozsudku mezi jeho odst. 15, 16 a 17 (dílčí závěry o možnosti spárovat příjemky a výdejky s daňovými doklady), na straně jedné, a odst. 45 (závěr o neprokázání přijetí dřevní hmoty od deklarovaných dodavatelů), na straně druhé. Krajský soud v odst. 15 a 45 svého rozsudku jednoznačně uvedl, že byť dává v dílčí otázce za pravdu stěžovateli, tak to nic nemění na závěru, že skladovou evidencí nelze prokázat faktické plnění deklarovaným dodavatelem a použití plnění k ekonomické činnosti, pro které je právě klíčové párování příjemek a výdejků, aby bylo možné zjistit, komu byla dřevní hmota prodána (a to skladová evidence stěžovatele neumožňovala). Je tudíž zřejmé, že napadený rozsudek je i v tomto ohledu srozumitelný a vnitřně bezrozporný.

[37] Jelikož napadený rozsudek je přezkoumatelný a žádná jiná vada řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebyla stěžovatelem namítána, respektive ani nebyla zjištěna kasačním soudem z úřední povinnosti, kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[38] Ostatní kasační námitky lze podle jejich obsahu rozdělit do tří okruhů, a to (i) námitky proti hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení, jež krajský soud aproboval, ač podle stěžovatele bylo nesprávné, respektive že krajský soud nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, (ii) námitka nevěnování se jiným obchodním případům s deklarovanými dodavateli, a (iii) námitka nesprávné aplikace rozsudku *Kemwater* na stěžovatelův případ.

[39] Pokud jde o první okruh námitek, v něm stěžovatel nesouhlasí s hodnocením (i) výpovědi M. K. před orgány Policie ČR, (ii) skladové evidence stěžovatele, (iii) odpovědi společnosti České dráhy týkající se nádraží ve Vyškově, (iv) zaúčtování plateb v systému EET, a (v) svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení. Všechny tyto stěžovatelovy námitky již Nejvyšší správní soud posoudil v rozsudku č. j. 3 Afs 229/2023 - 46 jako nedůvodné.

[40] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že krajský soud v nyní projednávané věci přihlédl ke všem skutečnostem zjištěným v daňovém řízení, jak vyplývá zejména z odst. 14 až 49 napadeného rozsudku. Důkazy provedené v daňovém řízení a v řízení u krajského soudu nesvědčí o tom, že se tvrzené plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatel deklaroval. Žádný

ze svědků nedokázal sdělit konkrétní okolnosti poskytnutí zboží a služeb a ani listiny předložené stěžovatelem či informace poskytnuté dalšími subjekty nesvědčily o realizaci tvrzených obchodních transakcí.

[41] Se stěžovatelem nelze souhlasit, že by krajský soud považoval výpověď Petra Surého za nedůvěryhodnou jen proto, že byla v rozporu s výpovědí M. K. Krajský soud shledal, že průběh událostí, jak jej Petr Surý popisoval, nedává z obchodního hlediska žádného smyslu a nadto nekoresponduje ani s informací poskytnutou společností České dráhy. Odůvodnění krajského soudu je i v tomto ohledu srozumitelné a logické (blíže viz odst. 36 napadeného rozsudku). Nelze souhlasit ani s námitkou, že krajský soud výpověď M. K. „aprobuje i ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet daně z plnění od společností Flash Business a Baukomerz“, ačkoli měl tento svědek vypovídat pouze ve vztahu ke společnosti JOHAL TRANS. Z napadeného rozsudku uvedené nevyplývá a stěžovatel toto své obecné tvrzení ani nedoplňuje uvedením konkrétních příkladů, kdy tak krajský soud měl učinit. Navíc stěžovatel přehlíží, že podle tvrzení Petra Surého (jednatele společnosti Flash Business a zmocněnce společnosti BAUKOMERZ) dřevní hmotu (která měla být následně přeprodávána stěžovateli) měl nakupovat od společnosti JOHAL TRANS, zastoupené M. K. Pokud tedy M. K. opakovaně uvedl, že žádné transakce za společnost JOHAL TRANS neprováděl, že žádné dřevo neprodával a že pouze vystavoval (falešné) faktury a doklady, pak to zcela zjevně má relevanci i pro tvrzené dodávky společností Flash Business a BAUKOMERZ stěžovateli.

[42] Pokud stěžovatel v souvislosti s výpovědí Petra Surého (respektive i s dalšími výpověďmi svědků) namítá, že krajský soud vynechal kontext nevěrohodnosti výpovědi M. K. (přičemž poukazuje na dopis ze dne 28. 5. 2018 zaslaný správci daně), pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitku zpochybňující věrohodnost výpovědi M. K. před orgány Policie ČR stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti. Tato námitka tak nemá svůj předobraz v žalobě, ač v žalobě uplatněna být mohla (žalovaný se výpovědi M. K. věnoval v odst. 44 napadeného rozhodnutí, zatímco stěžovatel ji v žalobě zcela pominul). Jedná se tudíž o nepřípustnou kasační námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad rámec potřebného Nejvyšší správní soud doplňuje, že součástí správního spisu je nejen protokol o výsledku M. K. ze dne 13. 6. 2017 (pořízený v trestním řízení, kde byla tato osoba obviněným), ale též úřední záznam o podání vysvětlení ze dne 19. 5. 2021, pořízený Policií ČR v trestní věci stěžovatele (doplněn v odvolacím řízení), přičemž v obou případech M. K. shodně uvedl, že žádné transakce za společnost JOHAL TRANS neprováděl a že pouze vystavoval (falešné) faktury.

[43] Dovolává-li se stěžovatel výpovědi Pavla Trlidy (jednatele BAUKOMERZ, který, dle svých slov, vykonával ekonomickou činnost této společnosti v autě), pak je třeba souhlasit s krajským soudem, že i tento svědek vypovídal velmi obecně a o tvrzeném obchodování s dřevní hmotou mezi stěžovatelem a společností BAUKOMERZ prakticky nic nevěděl. Dokonce ani nepřebíral hotovost za zboží, které měla tato společnost dodat stěžovateli, úhrady přebíral Petr Surý (jako zmocněnec), od kterého Pavel Trlida dostával pouze „provizi, asi do 5 % ze zisku [...], například dva až tři tisíce Kč“, přesně ale nevěděl; Petr Surý mu „dal provizi hotově bez jakéhokoli dokladu. [On] [m]ěl celkově s doklady problém“ (viz protokol o výsledku tohoto svědka ze dne 20. 5. 2019 – součást správního spisu). Takovouto výpověď Nejvyšší správní soud nemá za přesvědčivou do té míry, aby mohla stvrdit

pokračování

skutkovou verzi stěžovatele vystavěnou na velmi obecné a nevěrohodné výpovědi Petra Surého.

[44] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s krajským soudem v hodnocení výpovědi M. T. Pokud tento svědek na otázku správce daně „[d]o jakých konkrétních objektů, na které konkrétní adresy jste pro dřevo nebo se dřevem s vozidlem Volvo jezdil v letech 2016 a 2017 [...]?“ odpověděl tak, že pravidelně jezdil do Bučovic (kde má stěžovatel zázemí), kam vozil dřevo pořízené od Vojenských lesů z lokality Rychtářov u Vyškova, Myslejovice, tak lze z této odpovědi usuzovat, že svědek nikam jinam, než právě do jím zmíněné lokality, pro dřevní hmotu nejezdil. S krajským soudem lze souhlasit také v tom, že pokud se stěžovatel domníval, že správce daně otázku položil nevhodně či že je odpověď svědka neúplná, mohl svědkovi položit otázku stran odvozu dřevní hmoty z Vyškova on sám. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020 - 53, součástí práva daňového subjektu na účast u výslechu svědka ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu je možnost klást svědkovi otázky, které daňový subjekt považuje za relevantní, doplňovat a precizovat směr výslechu obecně určovaný správcem daně a doptávat se na potřebné informace. Pokud stěžovatel tohoto svého práva nevyužil, musí nést negativní následky svého opomenutí. Totéž platí i ve vztahu k výpovědi Petra Surého; měl-li stěžovatel za to, že se správce daně nedotazuje na dostatečně konkrétní otázky, mohl tak učinit právě stěžovatel. Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71).

[45] Stěžovatel rovněž napadá závěry krajského soudu stran významu skladové evidence. Namítá, že žalovaný považoval vady skladové evidence za podstatné pro své rozhodnutí a že tyto vady označil za důvod vzniku pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle stěžovatele krajský soud závěry žalovaného „významně přetáčí a mění je“. Nejvyšší správní soud nemůže tomuto tvrzení stěžovatele přisvědčit, neboť souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel při „obhajobě“ své skladové evidence přehlíží podstatu věci, tedy že důvod neuznání nároku na odpočet DPH nespočívá v neprůkaznosti skladové evidence. V napadeném rozsudku se jasně uvádí, že vady skladové evidence byly podstatné právě pro zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených stěžovatelem ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu a potažmo pro přenesení důkazního břemene na stěžovatele. Krajský soud pak správně konstatoval, že po přechodu důkazního břemene stěžovatel musel pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost předložených dokladů prokazovat jinými důkazními prostředky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 - 39). To se v projednávané věci stěžovateli nepodařilo, jak uzavřel krajský soud a Nejvyšší správní soud se s tím ztotožňuje.

[46] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením krajského soudu v odst. 41 a 42 napadeného rozsudku, podle kterého k unesení důkazního břemene by stěžovateli nemohla nijak přispět ani daňová evidence na DPH jeho dodavatelů, jejich kontrolní hlášení či vydané účtenky ze systému EET. Podle stěžovatele „polemika krajského soudu směřuje zcela mimo žalobní námitky“. Nejvyšší správní soud této části kasační argumentace příliš nerozumí, neboť je zmatečná. Krajský soud v odkazované části napadeného rozsudku uvedl jasné důvody, proč daňová evidence či účetní doklady (včetně účtenek ze systému EET) nemohou sloužit jako

důkazy faktické realizace deklarovaného plnění (dodání zboží a služeb), neboť dokládají toliko stav formálně evidovaný a navenek deklarovaný. Není tak zřejmé, proč by krajským soudem uváděné důvody měly směřovat mimo žalobní námitky. Navíc stěžovatel v této části kasační stížnosti ani nepřichází s žádnou konkrétní argumentací, která by toto odůvodnění krajského soudu byla způsobilá jakkoli zpochybnit. Pouze opakuje obecné argumenty, které již uváděl v žalobě, aniž by věcně polemizoval s jejich vypořádáním ze strany krajského soudu. Kasační stížnost je ovšem opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí a nelze je nahradit zopakováním námitek v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 - 59, a ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Nejedná se tedy o námitky ve smyslu § 103 s. ř. s. (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[47] Na základě právě uvedeného je zřejmé, že nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že by krajský soud důkazy prakticky redukoval a přihlédl pouze k důkazu jedinému. Stejně tak nemá nejmenší oporu ve skutkových zjištěních plynoucích z provedení dokazování tvrzení stěžovatele, že by existoval „*ucelený řetězec důkazů*“ svědčících o tom, že deklarovaní dodavatelé byli v posuzovaném případě i dodavateli faktickými. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou kasační námitku, že krajský soud aproboval nesprávné hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným, respektive že nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

[48] Stěžovatel ve druhém okruhu kasačních námitek tvrdí, že daňové orgány ve skutkově obdobných případech jiných daňových subjektů postupovaly odlišně než v případě stěžovatele. Konkrétně zmiňuje daňové subjekty L. D. a M. K.

[49] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že stěžovatel obdobným řízením u daňového subjektu M. K. argumentoval v řízení vedeném u krajského soudu až při ústním jednání, tudíž tak učinil po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2, věta třetí s. ř. s.). Kasační námitka, která vychází z opožděné žalobní námitky, je ovšem nepřipustná (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39).

[50] Pokud jde o tvrzené obdobné řízení u daňového subjektu L. D., tak na něj již stěžovatel odkázal v daňovém řízení a žalovaný se k němu vyjádřil v odst. 111 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zejména poukázal na to, že každé daňové řízení je posuzováno na základě individuálního zjištěného skutkového stavu a nelze přenášet závěry v něm učiněné do jiného daňového řízení, tedy ani stěžovatelem namítané závěry správce daně u zcela odlišného daňového subjektu nelze přenášet do daňového řízení vedeného se stěžovatelem (žalovaný přitom odkázal na závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24). Stěžovatel v žalobě v dané souvislosti toliko uvedl, že považuje „*za velmi důvodný i svůj odkaz na obdobné řízení ve stejné věci u subjektu L. D., neboť žalobce zcela jistě požadavkům na splnění hmotně právních podmínek dostal*“. Při ústním jednání pak doplnil, že L. D. byl dalším odběratelem dřevní hmoty od dodavatelů JOHAL TRANS a Flash Business a že v daňovém řízení tohoto daňového subjektu měl mít správce daně za prokázané, že se jednalo o skutečné dodavatele. Krajský soud v odst. 45 napadeného rozsudku tuto argumentaci vypořádal zejména tím, že se ztotožnil s žalovaným,

pokračování

že skutkové hodnocení je vždy jedinečné a nelze jej přenášet do jiného daňového řízení, byť se na první pohled může jednat o případ obdobný či související (příčemž považoval za přílehlavý i žalovaného odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 360/2018 - 24). Nejvyšší správní soud se v tomto směru s krajským soudem ztotožňuje a rovněž považuje postup daňových orgánů v jiném daňovém řízení s jiným daňovým subjektem za irelevantní z hlediska posouzení, zda stěžovatel v daňovém řízení vedeném s ním prokázal naplnění zákonných podmínek pro jím nárokované odpočty DPH. Nad rámec nezbytného Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudky tohoto soudu ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022 - 53, a ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 266/2023 - 41, kterými byly zamítnuty kasační stížnosti L. D. proti rozsudkům krajského soudu, jimiž byly zamítnuty jeho žaloby směřující proti rozhodnutím daňových orgánů ve věci doměření DPH za zdaňovací období v letech 2016 až 2018. Důvodem doměření DPH bylo to, že L. D. neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění (nákup dřevní kulatiny a zprostředkování nákupu a prodeje dřevní kulatiny) od deklarovaných dodavatelů JOHAL TRANS, Flash Business a BAUKOMERZ. Je tudíž zřejmé, že není pravdou, že by v případě L. D. měly daňové orgány za prokázané podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z tvrzeného (druhově stejného) plnění od (stejných) deklarovaných dodavatelů, jak v nyníjším řízení tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[51] Poslední kasační námitkou byla tvrzená nesprávná aplikace závěrů rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater* na stěžovatelův případ. Stěžovatel namítá, že krajský soud „zjevně nepochopil tuto část žaloby“ a že jeho výklad rozsudku *Kemwater* je „v tuzemském kontextu v jakémkoli případě nevyužitelný“. Nejvyšší správní soud tento názor stěžovatele nesdílí.

[52] V první řadě je třeba uvést, že stěžovatel sice v žalobě citoval z rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater*, jakož i z prejudikatury Soudního dvora a rovněž navazující judikatury Nejvyššího správního soudu, ovšem tyto citace nedoplnil přílehlavou argumentací, ze které by bylo patrné, proč by se měly závěry plynoucí z judikatury ve věci *Kemwater* v jeho případě aplikovat. Stěžovatel v žalobě pouze v obecné rovině tvrdil, že všichni tři deklarovaní dodavatelé museli být osobou povinnou k DPH, neboť překročili zákonný limit dle § 6 zákona o DPH. Krajský soud tedy zjevně pochopil tuto část žaloby, pokud v odst. 50 a 51 napadeného rozsudku vysvětlil, v čemž je podstata rozsudku *Kemwater* a proč souhlasí s žalovaným, že v projednávané věci závěry z rozsudku *Kemwater* stěžovateli nijak nesvědčí. Stěžejní je to, že správce daně ve shodě s žalovaným shledali u všech deklarovaných plnění neprokázání naplnění některé z dalších zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH (u dřevní hmoty a u zprostředkování dřevní hmoty neprokázání použití k jeho ekonomické činnosti, a poté u zprostředkování a u opravy hydraulické ruky neprokázání rozsahu plnění), tudíž ani v případě, že by bylo skutečně možné nepřímou dovozovat, že skutečný dodavatel stěžovatele byl plátcem DPH (což navíc krajský soud rovněž vyloučil), nemohlo by to samo o sobě vést k uznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud v tomto ohledu přílehlavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 - 63, v němž se konstatuje, že neprokázání rozsahu plnění představuje samostatný důvod, který sám o sobě stačí k neuznání nároku daňového subjektu na odpočet DPH.

[53] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že okolnosti posuzovaného případu neumožňovaly učinit závěr, že by skutečný dodavatel deklarovaného plnění byl plátcem DPH, a to ani ve světle judikatury ve věci *Kemwater*. Podstata relevantní části rozsudku Soudního dvora a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, spočívá v tom, že dodavatel zboží či poskytovatel služeb nemusí být vždy konkrétně označen, pokud daňový subjekt prokáže nebo jinak ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Současně se ale Nejvyšší správní soud v navazující judikatuře opakovaně vyjádřil, že rozsudek ve věci *Kemwater* nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která mu předcházela. Vždy záleží na konkrétních okolnostech věci, tedy například i na tom, že daňový subjekt neprokáže ani v jakém rozsahu plnění přijal (srov. například rozsudky ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59).

[54] Krajský soud konstatoval, že se stěžovatel v žalobě vrátil ke svému původnímu tvrzení, že dodavateli předmětného plnění byli jím deklarovaní tři dodavatelé (a to poté, co v odvolacím řízení přišel s tvrzením, že skutečným dodavatelem mohl být Petr Surý, ovšem tuto verzi žádný ze svědků, včetně Petra Surého, nepotvrdil). Důvodné pochybnosti daňových orgánů o tom, že skutečnými dodavateli byli deklarovaní dodavatelé, ovšem stěžovatel nevyvrátil. Krajský soud se proto zabýval i otázkou, zda by ze skutkových okolností bylo možné s jistotou usoudit, že skutečným dodavatelem deklarovaného plnění by mohla být jiná (blíže neurčená) osoba, která by byla plátcem DPH. Ovšem stěžovatel nic takového neprokázal (v žalobě setrval na tom, že skutečnými dodavateli tvrzeného plnění byli deklarovaní dodavatelé) a ze skutkových okolností, které vyšly v daňovém řízení najevo, ani nebylo možné na takového neznámého dodavatele (plátce DPH) usoudit. Jak přílehavě upozornil krajský soud, u dodávek dřevní hmoty (kasační soud ponechává stranou jednorázová dodání tvrzeného zprostředkování dřevní hmoty a opravy hydraulické ruky, která nedosahovala zákonného limitu pro povinnou registraci k DPH) je reálně možné dodání od více dodavatelů, kteří plátcí DPH být nemusejí, čemuž nasvědčuje i to, že dle tvrzení stěžovatele dřevní hmotu, byť byly okolnosti dodávek prakticky stejné, měli postupně dodat tři různí deklarovaní dodavatelé.

[55] I přes závěry vyslovené v rozsudích Soudního dvora a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater* není povinností daňových orgánů (a tím méně krajského soudu), aby aktivně vyhledávaly skutečné dodavatele, pokud stěžovatel nepředložil žádnou alternativní verzi skutečného průběhu dodávek plnění. Vrátit věc do daňového řízení je namístě jen tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která je plátcem DPH a mohla fakticky dodat sporné plnění. Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátcem DPH přitom nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osob uvedených na dokladu existují vážné pochybnosti, které se stěžovateli nepodařilo vyvrátit. Z provedeného dokazování by musely vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2024, č. j. 3 Afs 2/2023 - 81 nebo ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54). Jelikož stěžovatel argumentoval judikaturou ve věci *Kemwater* již v odvolacím řízení a žalovaný se touto jeho argumentací v napadeném rozhodnutí zabýval, stěžovatel měl zcela nepochybně možnost uvést i konkrétní skutečnosti svědčící o tom,

pokračování

že skutečný (nedeklarovaný) dodavatel předmětného plnění byl plátcem DPH. Závěry krajského soudu obsažené v odst. 53 napadeného rozsudku shrnující důvody, pro které ani tato část žalobní argumentace nebyla důvodná, proto nemohly být pro stěžovatele „*novum*“, kterým by krajský soud „*významně překročil svou přezkumnou pravomoc*“, jak bylo stěžovatelem rovněž nedůvodně namítáno.

[56] Pokud stěžovatel argumentuje shodností vystavených daňových dokladů od všech tří deklarováných dodavatelů, z čehož dovozuje nemožnost závěru o dodání jednotlivých dílčích plnění různými dodavateli, pak tato argumentace nemá předobraz v žalobní argumentaci, ač v žalobě být tvrzena mohla, proto se jedná o nepřípustnou kasační námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[57] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledává důvodu pro podání stěžovatelem formulovaných čtyř předběžných otázek Soudnímu dvoru, které stěžovatel odůvodňuje „*postupem krajského soudu*“ a „*novostí posouzení právní otázky ve věci Kemwater*“. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, postup krajského soudu byl v posuzovaném případě správný a souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Rovněž judikatura navazující na rozsudky ve věci *Kemwater* se již ustálila a v současnosti nelze říci, že by v souvislosti s její aplikací vyvstávaly nejasnosti. To platí zvláště v posuzovaném případě, ve kterém nárok na odpočet DPH nebyl stěžovateli přiznán pro neprokázání více zákonných podmínek, nikoli pouze podmínky vyžadující, aby faktičtí dodavatelé deklarováného plnění skutečně byli v postavení plátce DPH. S ohledem na individuální okolnosti projednávaného případu nemohou stěžovatelem formulované otázky mít vliv na správnost závěru, že daňové orgány stěžovateli důvodně odmítly jím uplatněný nárok na odpočet DPH. Navíc Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci konstatuje, že formulace předběžných otázek vychází ze stěžovatelovy nesprávné interpretace závěrů žalovaného, krajského soudu a rozsudků ve věci *Kemwater*. Stěžovatel totiž formuluje a odůvodňuje předběžné otázky shodně (a to doslovně), jako tak učinil stěžovatel L. D. (zastoupený stejným právním zástupcem jako stěžovatel v nynější věci) v již zmíněné věci projednávané u tohoto soudu pod sp. zn. 10 Afs 231/2022. Nejvyšší správní soud již tehdy uzavřel, že je-li řešená věc posouzena komplexně, aniž by byly jednotlivé okolnosti vytrhovány z kontextu a závěry rozsudku *Kemwater* dezinterpretovány, pak položení předběžných otázek není namístě, neboť daňové orgány o odepření nároku DPH rozhodly v souladu s vnitrostátní úpravou, s unijním právem i s judikaturou Soudního dvora (srov. odst. [39] rozsudku tohoto soudu č. j. 10 Afs 231/2022 - 53, respektive tam odkazovaný rozsudek ze dne 18. 9. 2023, čj. 10 Afs 179/2021 - 90).

[58] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní řešené věci nejsou dány ani stěžovatelem namítané kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[59] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[60] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému ale žádné účelně vynaložené náklady nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému

z účastníků nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. prosince 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu