



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **CONSI s.r.o.**, sídlem Mikulůvka 257, zastoupena Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2023, č. j. 20086/23/5300-22442-713231, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 3. 2024, č. j. 62 Af 35/2023-77,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 3. 2022 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2018 – leden 2019 a březen 2019 v celkové výši 2 226 Kč. Žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně ve výši 78 704 Kč. Zároveň správce daně vyměřil žalobkyni za zdaňovací období duben 2019 DPH ve výši 328 245 Kč. Žalobkyně dle správce daně neprokázala přijetí zdanitelného plnění (poskytnutí úklidových a pomocných prací) od společnosti BARBUDA Business s.r.o. (dále jen „Barbuda“ nebo „deklarovaný

dodavatel“). Správce daně nezpochybnil existenci předmětu plnění (provedení práce), nebylo však prokázáno, že plnění poskytl deklarovaný dodavatel.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, kterým platební výměry potvrdil. Žalovaný oproti správci daně pojal rovněž pochybnosti o předmětu a rozsahu deklarovaných plnění.

[3] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány unesly důkazní břemeno stran pochybností o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Deklarovaný dodavatel fungoval vysoce nestandardně, neevidoval žádné zaměstnance, resp. neevidoval ani jednu z osob, které byly poskytnuty žalobkyni. Tyto osoby dostatečně neidentifikovala ani žalobkyně, třebaže jí byly přiděleny do provozu. Žalobkyně jednala s panem M., který nedoložil žádné oprávnění k jednání za deklarovaného dodavatele, a podpisy na smlouvě a vystavených fakturách neodpovídaly podpisu osoby oprávněné jednat za deklarovaného dodavatele. Navíc existují i důvodné pochybnosti o tom, jaký byl skutečný předmět a rozsah přijatých plnění, respektive zda se fakticky v případě dotčených ukrajinských pracovníků (ať je poskytl kdokoli) nejednalo spíše o zastřené agenturní zaměstnávání. Krajský soud poznamenal, že z předložené evidence docházky plyne flagrantní porušování pracovněprávních předpisů. Pochybnosti správce daně mohla prohloubit také skutečnost, že žalobkyně deklarovanému dodavateli DPH neuhradila s tím, že počká na výsledek šetření finančním úřadem.

[5] Krajský soud konstatoval, že osoby, které byly v průběhu daňového řízení vyslechnuty, označil deklarovaný dodavatel nebo jeho účetní za osoby, které byly poskytnuty žalobkyni. Svědci navržené žalobkyní byli nedostatečně identifikováni, správci daně byla s jedinou výjimkou známa pouze jejich jména a příjmení (jejich fonetický přepis). Jedinou výjimkou v tomto ohledu byla paní V. P., která se v provozovně žalobkyně nacházela v době místního šetření. Správce daně se neúspěšně pokusil provést výslech pana M. a jednatele deklarovaného dodavatele prostřednictvím mezinárodního dožádání. Stejně tak neúspěšně zjišťoval, zda se tyto osoby zdržují na území ČR. Skutkový stav byl dle krajského soudu dostatečně zjištěn.

[6] Krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s opačnými závěry vyslovenými ve skutkově shodných věcech, ve kterých vystupoval totožný dodavatel. Obecné vypořádání této námitky v žalobou napadeném rozhodnutí odpovídalo její formulaci v odvolacím řízení. Žalobkyně ani krajskému soudu odkazovaná rozhodnutí nepředložila, takže si jen stěží mohl udělat představu o tom, zda se opravdu jednalo o *naprosto shodné* případy. Navíc žalobkyně podle krajského soudu uznala, že v odkazovaných věcech šlo o jiný předmět plnění. Krajský soud dále odkázal na návrh stanoviska k odvolání, v němž správce daně uvedl, že ve srovnávaných případech předložil daňový subjekt plnou moc zástupce deklarovaného dodavatele, svářečské průkazy a alespoň některá jména se na předložených seznamech shodovala.

pokračování

[7] Krajský soud konstatoval, že nemůže detailně hodnotit řízení o registraci plátce DPH (deklarovaného dodavatele), které není předmětem posuzované věci. Výsledky registračního řízení však zjevně nevyvrací pochybnosti týkající se přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.

[8] Podle krajského soudu se žalovaný dopustil dílčího pochybení, protože přehlédl smlouvy obsažené ve spise, ve kterých vystupuje deklarovaný dodavatel jako smluvní strana, a nevypořádal se s nimi. O nestandardní obchodní činnosti deklarovaného dodavatele však svědčí množství dalších skutečností. K odepření nároku na odpočet daně nedošlo proto, že by správce daně popřel ekonomickou činnost deklarovaného dodavatele, nýbrž proto, že nebylo prokázáno, že tento dodavatel dodal žalobkyni zpochybňovaná plnění. Plnění pro jiné odběratele není důkazem o dodání plnění pro žalobkyni.

II. Podání účastníků řízení

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[10] Stěžovatelka namítá, že krajský soud vystavěl skutkový stav na nové argumentaci, s níž neměla možnost se seznámit. Krajský soud nově uvedl, že stěžovatelka platby ze dne 13. 12. 2018 a 14. 11. 2018 poukázala na bankovní účet, který byl společností Barbuda zveřejněn až dne 17. 1. 2019. Krajský soud však pominul, že společnost Barbuda byla jako plátce DPH registrována v roce 2019 se zpětnou účinností k 1. 10. 2018. V době úhrady stěžovatelka nedisponovala daňovými doklady, na nichž by bylo uvedeno a vyčísleno DPH. Krajský soud rovněž nově identifikoval za nestandardnost neuhrazení DPH deklarovanému dodavateli. Stěžovatelka však pouze využila zadržovacího práva, neboť neznala výsledek daňové kontroly. Stěžovatelka považuje za nepřijatelné *novum* v rozsudku krajského soudu rovněž odkaz na porušování pracovněprávních předpisů; krajský soud zde nahrazoval činnost žalovaného. Z napadeného rozsudku se navíc nepodává *kauzální nexus* mezi množstvím odpracovaných hodin a neprokázáním dodavatele. Krajský soud rovněž nově formuloval důvody neprovedení výsledků navržených svědků. Takto se pasoval do role právního zástupce žalovaného a snažil se napadené rozhodnutí vyztužit zcela novou argumentací. Tvrzení stěžovatelky přetavil do alternativního skutkového stavu.

[11] Stěžovatelka namítá, že v průběhu odvolacího řízení byly vyslechnuty osoby, se kterými nikdy nepřišla do styku a nikdy u ní nepůsobily. Svědci navržení stěžovatelkou však vyslechnuti nebyli, a to s poukazem na nemožnost jejich identifikace, údajně z důvodu fonetického přepisu jejich jmen. Stěžovatelka ovšem nikdy nebyla vyzvána k tomu, aby je blíže identifikovala. Daňové orgány netvrdily, že překážkou výsledku je fonetický přepis jmen, toto tvrdí až krajský soud, přestože uvedený problém mohl nastat pouze u dvou osob. Jedna z těchto osob ale byla identifikována správcem daně při místním šetření dne 13. 6. 2019, během něhož předložila své doklady totožnosti. V případě dalších tří osob se pak o fonetický přepis jejich jmen nejedná a krajský soud nevysvětluje, jak by se tato jména měla lišit od jejich přepisu v evidenci docházky. Ze spisového materiálu se zároveň nepodává ani minimální snaha o jejich identifikaci u příslušných institucí. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by uvedené osoby nebyly u společnosti Barbuda zaměstnány.

Například paní L. S. disponovala rozhodnutím o povolení k zaměstnání, kde je jako zaměstnavatel uvedena společnost Barbuda. Tvrzení krajského soudu, že pan D. byl poskytnut stěžovateli zprostředkovaně panem M., je v rozporu dokonce se závěry žalovaného a zjištěným skutkovým stavem. Tato osoba navíc nepůsobila u stěžovatelky v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Stěžovatelka se v souhrnu domnívá, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a vyslovené závěry jsou v rozporu se spisovým materiálem.

[12] Stěžovatelka uvádí, že předložila značné množství důkazů, které jak samostatně, tak ve vzájemné souvislosti potvrzují deklarovaného dodavatele (společnost Barbuda). Okolnosti, které jsou přičítány a hodnoceny v neprospěch uplatněných nároků na odpočet daně, stojí zcela mimo rámec jejich zjišťovacích schopností. Okolnosti registrace zaměstnanců společnosti Barbuda a vykazování jejich daňových povinností nemá stěžovatelka jak zjistit; navíc nemají s otázkou nároku na odpočet daně *a priori* souvislost. Krajský soud aproboval snahu daňových orgánů, aby stěžovatelka prokazovala konkrétní zaměstnance společnosti Barbuda, tedy skutkovou okolnost dle unijního práva na DPH nezávislou a stojící zcela mimo důkazní možnosti stěžovatelky. Stěžovatelka nemohla vyvracet rozpory v evidencích jinak než požadavkem na výsledch osob, které u ní fakticky činnost vykonávaly.

[13] V další kasační námitce stěžovatelka tvrdí, že společnost Barbuda byla v okolí Vsetínska známá a obchodovala s dalšími společnostmi. Minimálně ve dvou rozhodnutích byly nároky na odpočet daně uplatněné od společnosti Barbuda uznány. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že tato rozhodnutí měla sama předložit, naopak bylo povinností správce daně a žalovaného si je obstarat, neboť jimi museli disponovat. Krajský soud se obdobnou žalobní námitkou zabýval pouze formálně a překročil svoji pravomoc, neboť doplnil argumentaci za žalovaného. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že žalovaný shodné znaky s meritem její věci nerozporoval. Stěžovatelka také zpochybňuje, že společnost Barbuda byla i přes závažné indicie vpuštěna do systému DPH. Tyto indicie jsou přitom brány fakticky k tíži stěžovatelky. Tuto skutečnost, byť ji stěžovatelka namítala, krajský soud v napadeném rozsudku pominul.

[14] V posledním kasačním bodu stěžovatelka uvádí, že se krajský soud nijak nevypořádal s odkazem na možnost aplikace rozsudku *Kemwater Prochemie s.r.o.* Krajský soud nevysvětlil, proč by plnění nebylo možno sečíst dohromady, čímž by byl zjištěn obrat nutný pro identifikaci plátcovství, tedy naplnění hmotněprávních podmínek ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud neformuloval nové autonomní důvody pro zamítnutí žaloby.

[16] Žalovaný považuje skutkový stav věci za dostatečně zjištěný. Správce daně nebyl povinen za účelem identifikace svědků „naslepo“ procházet veřejnoprávní evidenci či za tímto účelem dožadovat jiné orgány veřejné moci a vynakládat jiné nepřiměřené úsilí. Volba vyslechnutých svědků byla vystavěna na racionálním základu, neboť se jednalo o osoby výslovně uvedené v mzdové evidenci pracovníků společnosti Barbuda. Závěry krajského

pokračování

soudu žalovaný považuje nejen za jasně a přezkoumatelně vysvětlené, ale především za zcela správné.

[17] Stěžovatelka se mýlí, pokud setrvale tvrdí, že po ní bylo vyžadováno, aby dokládala skutečnosti ležící mimo rámec jejích limitovaných zjišťovacích schopností. Po stěžovatelce bylo požadováno pouze to, aby prokázala, že ve vztahu ke konkrétním obchodním případům, do nichž byla zapojena, jsou pochybnosti správce daně liché.

[18] Žalovaný uvádí, že správce daně má pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originárně. Závěry vyslovené v jiném daňovém řízení v zásadě nemohou bez dalšího vyvolat žádné legitimní očekávání u jiného daňového subjektu. Žalovaný nebyl povinen stěžovatelkou odkazovaná rozhodnutí začlenit do spisového materiálu a vycházet z jejich obsahu coby podkladu pro vydání rozhodnutí. Argumentace registrací společnosti Barbuda k DPH je pak ze své podstaty zcela mimoběžná s předmětem nyní projednávané věci.

[19] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvává na důvodech kasační stížnosti. Opakuje, že závěry krajského soudu byly založeny na zcela nové argumentaci a nikdy nebyla vyzvána k tomu, aby blíže identifikovala uvedené svědky. Žalovaný nebyl veden snahou zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v co nejširším rozsahu. Stěžovatelka opět tvrdí, že fonetický přepis jmen mohl být překážkou výsledku pouze u dvou osob, přičemž z ničeho nevyplývá, že důvodem nemožnosti jejich identifikace bylo znění jmen. Stěžovatelka ve shodě s kasační stížností uvádí, že jí odkazovaná rozhodnutí ohledně jiných daňových subjektů jsou relevantní, a proto měla být žalovaným zařazena do spisu a následně zohledněna krajským soudem. Stěžovatelka opakuje, že se krajský soud nevypořádal s možností aplikace rozsudku *Kemwater Prochemie s.r.o.*

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud překročil svoji pravomoc, neboť své závěry vystavěl na zcela nové argumentaci.

[23] Nejvyšší správní soud k této námitce předesílá, že správní soudnictví je založeno na kasačním principu, a správní soud tedy může při meritorním přezkumu v zásadě buď žalobu zamítnout, nebo zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu; naopak nemůže napadené rozhodnutí změnit či nahradit. Jak vyjádřil Ústavní soud v právní větě nálezů ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99: „Změna právního názoru soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutím správních orgánů je nevyhnutelně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že správní rozhodnutí posoudilo věc nesprávně a nejde

přítom o případ, kdy účastník, ačkoli zákon porušen byl, na svých právech nebyl nijak dotčen. V projednávané věci však soud poté, co dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním rozhodnutím, sám právně i skutkově „vykročil“ jiným směrem a především stanovisko, jež by v prvním sledu měl zaujmout správní orgán. V takových případech je totiž účastníkům zcela uzavřena cesta k tomu, aby mohli předložit důkazy, které z dosavadního pohledu se neukazovaly jako relevantní, byť důkazní břemeno zde může být na straně účastníka, a navíc je takovým soudním rozhodnutím věc posunuta do roviny nepřezkoumatelnosti.“ Z logiky tohoto nálezu vychází i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž krajskému soudu nepřísluší nahrazovat žalovaný správní orgán v jeho roli (srov. např. rozsudky ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102, či ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35, č. 3027/2014 Sb. NSS). Žalobu podanou ve správním soudnictví proto nelze zamítnout z jiných skutkových a právních důvodů, než o které své rozhodnutí opřel správní orgán, a to obzvláště v situaci, kdy se správní orgán totožnými skutkovými a právními důvody ve svém rozhodnutí nezabýval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102). Pokud správní soud dospěje k závěru o nezákonnosti správního rozhodnutí, napadené rozhodnutí zruší, nemůže však právně i skutkově „vykročit“ jiným směrem a předjímat stanovisko, jež by měl nejprve zaujmout správní orgán, neboť by tím účastníkům odepřel možnost právně i skutkově argumentovat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Ads 296/2021-26, body 20 a 21, a ze dne 6. 10. 2022, č. j. 9 Afs 62/2022-38, bod 14).

[24] Na straně druhé ovšem platí, že krajský soud může přiměřeně korigovat závěry správních orgánů, aniž by musel napadené správní rozhodnutí zrušit pro nezákonnost. Krajský soud nemůže ve správním soudnictví absentující úvahu žalovaného nahradit úvahou vlastní, pokud ovšem shledá, že i přes důkladné nevypořádání určité otázky napadené správní rozhodnutí ob stojí, může argumentaci žalovaného doplnit, jestliže tím nepřekročí rámec kasačního přezkumu. Klíčovou skutečností pro posouzení akceptovatelnosti korekce závěrů správních orgánů bude, zda žalobou napadené správní rozhodnutí ob stojí jako celek, a to především s přihlédnutím k jeho nosným závěrům. Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobně v rovině kasačního přezkumu přistupuje k přezkumu rozsudků krajských soudů, neboť ustáleně judikuje, že zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ob stojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými.

[25] Na základě těchto principů Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsah argumentace krajského soudu v nyní napadeném rozsudku a shledal, že krajský soud nepřekročil meze kasačního přezkumu, protože stěžovatelkou rozporovaná *nova* nebyla klíčová pro zamítnutí žalobní argumentace, nýbrž pouze doplnila důvody napadeného rozhodnutí.

[26] Skutečnost, že stěžovatelka blíže identifikované platby poukázala na nezveřejněný bankovní účet deklarovaného dodavatele, krajský soud konstatoval v pasáži, v níž shrnul zjištění daňových orgánů. Navíc ji uvedl pouze jako jednu z mnoha okolností, z nichž správce daně vyvozoval závěr o neopatrnosti stěžovatelky při zahájení spolupráce s deklarovaným dodavatelem. Rovněž porušování pracovněprávních předpisů krajský soud

pokračování

vedl nikoli jako hlavní, ale jako podružný důvod, pro který shledal existenci důvodných pochybností o skutečném předmětu a rozsahu přijatých plnění (viz i uvození této argumentace slovy: „*lze pouze na okraj poznamenat*“). Stejně tak neuhrazení DPH deklarovanému dodavateli krajský soud konstatoval jako určitou známku obezřetnosti stěžovatelky stran toho, zda jí bude uznán nárok na odpočet DPH, která podle krajského soudu prokazovala nestandardnost obchodních vztahů. Jestliže stěžovatelka považuje za další *novum* nemožnost identifikovat jí navržené svědky z důvodu fonetického přepisu jejich jmen a přímení, již v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že identifikace těchto osob za účelem zajištění jejich výpovědi nebo ověření jejich pobytu byla nedostačující. Krajský soud se tedy shodl se žalovaným na nedostatečné identifikaci navržených svědků a poukazem na pouhý fonetický přepis jmen těchto svědků pouze doplnil argumentaci žalovaného (o jeho správnosti viz dále). Konečně pak v bodu 43 napadeného rozsudku krajský soud akceptovatelně vypořádal námitku rozporu napadeného rozhodnutí s jinými rozhodnutími žalovaného. Krajský soud svou argumentaci uvedl i uzavřel tím, že vypořádání totožné odvolací námitky svou obecností reflektuje její formulaci v odvolacím řízení. Jestliže krajský soud dále uvedl některé další důvody, proč nemohl přisvědčit obdobné žalobní námitce, nepřekročil meze kasačního přezkumu, nýbrž adekvátně reagoval na vznesenou žalobní argumentaci. Kasační soud připomíná, že stěžovatelka byla oprávněna vznášet i takové žalobní námitky, které ve správním (daňovém) řízení vůbec neuplatnila. Nemůže však krajskému soudu vytýkat, že svou argumentaci vystavěl na nových důvodech, jestliže žalovaný nemohl na tuto argumentaci (pro její obecnost) v napadeném správním rozhodnutí adekvátně reagovat, nýbrž tak mohl učinit až krajský soud (viz též níže).

[27] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že veškeré důvody napadeného rozsudku, které stěžovatelka označuje za nepřipustná *nova*, nebyla v rozporu s nosnými závěry daňových orgánů a nepředstavovala jediný či významný důvod pro zamítnutí stěžovatelčiny žaloby. Nelze tedy tvrdit, že by krajský soud svůj rozsudek vystavěl na zcela odlišné argumentaci, takže by překročil meze kasačního přezkumu správních rozhodnutí. Sporované dílčí argumenty krajský soud uvedl pouze jako doplnění důvodů, pro které žalovaný nepřisvědčil obdobné odvolací argumentaci. Krajský soud se výslovně ztotožnil s nosnými důvody daňových orgánů pro doměření DPH, a proto kasační námitka stěžovatelka není důvodná.

[28] Stěžovatelka v tomto stížnostním bodě zpochybňuje rovněž věcnou správnost vyslovených závěrů. K tvrzení o úhradě dvou plateb na nezveřejněný účet deklarovaného dodavatele kasační soud opakuje, že v bodu 25 napadeného rozsudku krajský soud pouze shrnul závěry správce daně, aniž by z nich cokoli vyvozoval. Polemika stěžovatelky s touto pasáží je tedy nepřipadná. Jestliže krajský soud považoval za značně nestandardní chování stěžovatelky, která nárokovala odpočet na DPH, ale zároveň s platbou DPH dodavateli vyčkávala až na výsledek šetření správce daně, opakuje kasační soud, že tuto okolnost krajský soud konstatoval pouze okrajově. I v případě, že by kasační soud akceptoval vysvětlení stěžovatelky, proč zadržovala DPH, a ve shodě s daňovými orgány by tuto okolnost nepovažoval za nestandardní, nic by to nezměnilo na zákonnosti a správnosti napadeného rozsudku. Námitka stěžovatelky tedy nemůže být důvodná, neboť by mohla svědčit pouze dílčímu pochybení krajského soudu bez vlivu na zákonnost jím vyslovených závěrů. Obdobně poukaz krajského soudu na porušování pracovně-právních předpisů lze považovat za dílčí okolnost svědčící nestandardnosti výkonu práce pracovníků dodavatele podílejících

se na tvrzené dodávce služeb pro stěžovatelku, která však sama o sobě nevedla k závěru o neprokázání dodavatele (plátce DPH) deklarovaných plnění.

[29] Stěžovatelka dále namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu, především nevyslechnutí jí navržených svědků. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného a krajského soudu, že tyto svědky dostatečně neidentifikovala.

[30] Podle § 92 odst. 6 daňového řádu *navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě (...).*

[31] Z citovaného ustanovení vyplývá, že daňový subjekt musí při návrhu na výslech svědka označit tuto osobu potřebnými údaji, aby mohla být v řízení identifikována a řádně předvolána. Zároveň platí, že pokud žalovaný shledá, že nedisponuje dostatečnými údaji k identifikaci navržených svědků, nemůže to daňovému subjektu sdělit teprve v rozhodnutí, jímž by bylo (odvolací) daňové řízení skončeno, neboť ten by na takový závěr již nemohl jakkoli reagovat. Pokud správce daně či žalovaný míní, že informace, které má k dispozici, mu k identifikaci navržených svědků nepostačují, je povinen daňovému subjektu nejprve umožnit, aby tento nedostatek důkazního návrhu odstranil, a to kupříkladu výzvou k součinnosti spočívající v přesnější identifikaci svědků (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 3 Afs 42/2019-52).

[32] Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem, že v posuzované věci byla daňovým orgánům s jedinou výjimkou známa pouze jména a příjmení navržených svědků (v některých případech pouze jejich fonetický přepis) a stěžovatelka ani na výzvu bližší údaje o těchto osobách nedoplnila, čímž byla dána jejich nedostatečná identifikace pro účely jejich možného výsledku.

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že nikdy nebyla vyzvána k tomu, aby blíže označila uvedené svědky. Toto tvrzení je však v rozporu s obsahem spisového materiálu, z něhož vyplývá, že již při ústním jednání konaném dne 27. 11. 2019 byla stěžovatelka dotazována na bližší identifikaci těchto osob (prostřednictvím data narození a čísla pasů) a rovněž ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval, že stěžovatelka uvedla *jména agenturních zaměstnanců, která u ní měla pracovat, bez jejich bližší identifikace*. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatelka byla v průběhu daňového řízení opakovaně upozorněna, že jí jmenované osoby, které požadovala vyslechnout, nebyly dostatečně označeny. Jestliže stěžovatelka trvala na nezbytnosti jejich výsledku, mohla správci daně či žalovanému poskytnout bližší údaje o těchto svědcích, na jejichž základě by mohlo být ověřeno, zda se zdržují na území České republiky, případně by je bylo možno předvolat k výsledku. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že bylo především v zájmu stěžovatelky, aby poskytla správci daně či žalovanému jejich přesnější identifikaci. Zároveň nelze pomíjet, že pokud skutečně šlo o osoby, které pro stěžovatelku pracovaly, jejich bližší označení by bylo spíše v její moci než v možnostech správce daně. Správce daně není povinen pro zjištění skutečného pobytu osoby prověřovat postupně v podstatě náhodně různé veřejnoprávní evidence; takový požadavek by byl ve vztahu k cíli správy daní nepřiměřený, a to i z toho důvodu, že dle § 7 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu

pokračování

ze dne 13. 6. 2019, č. j. 9 Afs 71/2019-32, bod 14). Správce daně by měl povinnost prověřit informace o možném pobytu svědka, které by mu sdělil daňový subjekt, např. telefon, e-mail nebo způsob, jak svědka daňový subjekt v minulosti kontaktoval (srov. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, nebo ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34). Jestliže však stěžovatelka žádný takovýto údaj daňovým orgánům neposkytla a zůstala v jejich identifikaci pasivní, nebyly daňové orgány povinny vyvíjet další aktivitu pro jejich zjištění.

[34] Stěžovatelka v této kasační námitce opakovaně zpochybňuje tvrzení krajského soudu, že překážkou pro výslech svědků byl fonetický přepis jejich jmen. Nejvyšší správní soud ovšem opakuje, že tento důvod vyřčený krajským soudem nebyl pro posouzení žalobní námítky týkající se nevyslechnutí stěžovatelkou navržených svědků jediný ani stěžejní. Krajský soud této žalobní argumentaci správně nepřisvědčil především s odůvodněním, že označení svědků pouze jejich jménem a příjmením je za účelem podání výpovědi nebo ověření jejich pobytu nedostačující. Poukaz na fonetický přepis jmen krajský soud uvedl pouze nad rámec tohoto nosného důvodu, takže ani jeho případná nesprávnost nemůže založit nezákonnost napadeného rozsudku. Navíc nelze přehlížet, že sama stěžovatelka uznává, že v případě dvou ze šesti svědků se skutečně jednalo o fonetický přepis jejich jmen. Tvrzení krajského soudu tedy nebylo nesprávné, byť jej nebylo možno vztáhnout k celému jmennému seznamu. Klíčovou skutečností však nadále zůstává, že stěžovatelka navržené svědky nijak blíže neoznačila (adresou pobytu, číslem pasu či jinými kontaktními údaji), přestože na jejich nedostatečnou identifikaci byla upozorněna a bylo její povinností, aby za účelem důkazního břemene označila důkazy, jimiž by prokázala svá tvrzení.

[35] Na straně druhé stěžovatelka zpochybňuje účelnost provedených výslechů zaměstnanců společnosti Barbuda. Nejvyšší správní soud se ale shoduje s krajským soudem, že výsledky těchto osob nebyly nahodilé ani nadbytečné. Tito svědci byli v rozhodné době vedeni v mzdové evidenci společnosti Barbuda. Jejich výběr tak byl založen na racionálním základu, neboť mohli dosvědčit, zda pracovali pro stěžovatelku, čímž by bylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele (případně mohli ozřejmit rozsah dodaného plnění). Z jejich výslechů ovšem vyplynulo, že nebyli stěžovatelce deklarovaným dodavatelem poskytnuti. V některých případech sice svědkům práci zprostředkoval pan M., avšak pouze jako fyzická osoba, nikoliv jako zástupce deklarovaného dodavatele. Těmito svědeckými výpověďmi tedy nebylo prokázáno dodání služeb od deklarovaného dodavatele ve zkoumaných zdaňovacích obdobích. Na relevanci tohoto zjištění nic nemění, pokud v jiném zdaňovacím období jeden ze svědků pro stěžovatelku pracoval, neboť tato skutečnost nemohla nic změnit na pochybnostech o přijetí plnění stěžovatelkou od deklarovaného dodavatele v hodnocených zdaňovacích obdobích. Nejvyšší správní soud tedy nemůže přisvědčit stěžovatelce, že by výpovědi těchto svědků nepřinesly žádné relevantní údaje pro daňové řízení. Kasační soud nadto podotýká, že ani nadbytečný výslech nemůže založit pochybnost o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a nemůže představovat podstatnou vadu řízení. Povinností daňových orgánů bylo zjistit rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně (respektive pro náležité zpochybnění daňových tvrzení stěžovatelky), čemuž mohly napomoci a také napomohly výpovědi zaměstnanců deklarovaného dodavatele. Správce daně své důkazní břemeno ohledně zpochybnění tvrzení stěžovatelky o dodavateli zdanitelného plnění unesl.

[36] Stěžovatelka rozporuje rovněž obsah těchto svědeckých výpovědí, ve své argumentaci však neuvádí důvody, pro které neobstojí napadený rozsudek krajského soudu. Stěžovatelka upozorňuje, že svědek D. ve sporných zdaňovacích obdobích pro ni nepracoval, nikterak však neuvádí, jak by tato skutečnost mohla vést k závěru o unesení jejího důkazního břemene co do prokázání, že tvrzená plnění přijala od plátce DPH. Námitku rozporu výpovědi svědkyně S. s jí vydaným povolením k zaměstnání pak stěžovatelka prvně uplatnila až v řízení před kasačním soudem, takže se jedná o nepřípustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[37] Nejvyšší správní soud musí ve vztahu k vyslechnutým svědkům korigovat pouze tvrzení krajského soudu, že se jednalo o „osoby, které jako pracovníky poskytnuté stěžovatelce označil deklarovaný dodavatel nebo jeho účetní“. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že seznam osob předložený deklarovaným dodavatelem obsahoval jména zaměstnanců dodavatele, aniž by z tohoto seznamu bylo zřejmé, že se jednalo o osoby, které byly poskytnuty stěžovatelce. Toto dílčí formulační pochybení však nemá žádný vliv na shora uvedené závěry, neboť stále platilo, že žádné jméno ze zaměstnanců společnosti Barbuda se neshodovalo se stěžovatelkou uvedenými jmény osob, které jí měly být poskytnuty. Tento nesoulad vyvolával zásadní pochybnost, že sporné zdanitelné plnění dodal stěžovatelce deklarovaný dodavatel.

[38] Ohledně informací sdělených správci daně V. P. při místním šetření v provozovně stěžovatelky Nejvyšší správní soud odkazuje k závěrům vyřčeným krajským soudem. Krajský soud uznal, že tato osoba správci daně sdělila, že pracovala u stěžovatelky a zprostředkovatelem byl deklarovaný dodavatel s tím, že ubytovaná byla v hotelu VSACAN, jednala s panem M. a zná i jednatele deklarovaného dodavatele. Správce daně ovšem zjistil, že paní P. byla v místě provozovny stěžovatelky hlášena pouze několik dnů, v hotelu VSACAN bydlela jednu noc, nefiguruje na seznamu zaměstnanců společnosti Barbuda, pracovala pro stěžovatelku i v době, kdy již plnění od společnosti Barbuda nedeklarovala (v červnu 2019), a dle prokuristky stěžovatelky jí 2 dny po místním šetření paní P. sdělila, že musí odjet z rodinných důvodů. Tvrzení stěžovatelky, že tato osoba potvrdila, že pro ni pracovala jako zaměstnanec společnosti Barbuda, tedy byla vyvrácena dalšími zjištěnými skutečnostmi, na něž však stěžovatelka nijak nereaguje a pouze setrvává se své (poměrně obecné) argumentaci.

[39] Stěžovatelka rovněž rozporuje závěr krajského soudu, že pan M. neměl oprávnění zastupovat deklarovaného dodavatele. Nejvyšší správní soud se však shoduje s krajským soudem, že v řízení nebylo prokázáno, že by pan M. byl oprávněn jednat za deklarovaného dodavatele, neboť nefiguroval ve veřejných rejstřících jako osoba jednající za společnost Barbuda a nebylo doloženo jeho oprávnění jednat za ni na základě plné moci či jiného zmocnění (stěžovatelka předložení jeho oprávnění nepožadovala). Stěžovatelka se sice dovolává skutečnosti, že panu M. byly doručovány bankovní výpisy společnosti Barbuda, krajský soud však správně shledal, že to, komu jsou doručovány výpisy z bankovního účtu, neprokazuje oprávnění této osoby jednat za deklarovaného dodavatele ve vztahu k obchodním plněním vykázaným stěžovatelkou. Navíc nelze přehlížet, že podle vyjádření bankovní instituce pan M. dispoziční právo k účtu společnosti Barbuda neměl. A kasační

pokračování

soud konečně souhlasí s krajským soudem, že ani skutečnost, že pan M. obecně jednal s jinými subjekty, což v řízení nebylo popřeno, neprokazuje, že by měl oprávnění zastupovat deklarovaného dodavatele.

[40] V další kasační námitce stěžovatelka namítá, že okolnosti, které jsou přičítány a hodnoceny v neprospěch uplatněných nároků na odpočet daně, stojí zcela mimo rámec jejich zjišťovacích schopností.

[41] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem předně podotýká, že skutečnosti týkající se deklarovaného dodavatele bez dalšího nevedly k odepření stěžovatelčina nároku na odpočet daně. Jednalo se však ve spojení s ostatními zjištěními o skutečnosti, na jejichž základě daňovým orgánům vznikly oprávněné pochybnosti o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem. Krajský soud přílehavě uvedl, že daňové orgány neodmítly nárok na odpočet daně stěžovatelce proto, že si neověřila, zda existuje právní vztah mezi dodanými pracovníky a deklarovaným dodavatelem a zda dodavatel nahlásil své pracovníky na příslušných úřadech. Učinily tak proto, že stěžovatelka nebyla schopna prokázat, že jí plnění uvedené na daňových dokladech poskytl deklarovaný dodavatel. Jestliže tedy stěžovatelka v kasační stížnosti opětovně namítá, že neměla jak zjistit okolnosti týkající se registrace zaměstnanců a vykazování daňových povinností společností Barbuda, v této argumentaci pomíjí stěžejní závěry daňových orgánů a krajského soudu, že bylo její povinností (poté, co u ní došlo k aktivaci důkazního břemene) prokázat, že prověřovaná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna a že je přijala od plátce DPH. K prokázání svých tvrzení měla identifikovat konkrétní osoby, které pro ni vykonávaly práci, a prokázat, že jí byly skutečně poskytnuty společnosti Barbuda (případně jinou osobou v postavení plátce DPH), a dále předložit podklady bezrozporně mapující rozsah plnění, které přijala. Tyto skutečnosti byly pro prokázání nároku stěžovatelky na odpočet daně klíčové. Okolnosti týkající se fungování společnosti Barbuda v souhrnu s dalšími zjištěnými skutečnostmi vyvolaly důvodné pochybnosti o podobě a rozsahu zdanitelných plnění tvrzených stěžovatelkou.

[42] Stěžovatelka v této kasační námitce dále tvrdí, že krajský soud rozhodl v rozporu s rozsudky Soudního dvora ve věcech ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, věc *Gábor Tóth*, a ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, věc *Vikingo Fővállalkozó*, a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud ovšem podle Nejvyššího správního soudu ve svém odůvodnění přílehavě vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2022, č. j. 5 Afs 120/2021-33 (z bodu 29). Kasační soud souhlasí se stěžovatelkou, že totožnost dodavatele nemusí být známa, nesmí však panovat důvodné pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH, přičemž stěžovatelka tyto pochybnosti v projednávané věci nerozptýlila. Kasační soud navíc podotýká, že žalovanému vznikly pochybnosti nikoli pouze o osobě dodavatele plnění, nýbrž rovněž také o rozsahu a předmětu plnění. Stěžovatelkou odkazovaná rozhodnutí Soudního dvora tedy nejsou na posouzení věci přílehavá. Navíc lze zopakovat, že otázka registrace zaměstnanců deklarovaného dodavatele nebyla jediným ani významným důvodem pro neuznání stěžovatelčina nároku na odpočet daně.

[43] V další kasační námitce stěžovatelka rozporuje způsob, jakým krajský soud a potažmo žalovaný vypořádali její odkazy na rozhodnutí vydaná v daňových řízeních s jinými odběrateli společnosti Barbuda.

[44] Stěžovatelka předně namítá, že žalovaný odkazovaná rozhodnutí nezahrnul od spisového materiálu. Tuto námitku však považuje Nejvyšší správní soud za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože ji stěžovatelka prvně uplatnila až v řízení před kasačním soudem. V podané žalobě stěžovatelka k této námitce toliko uvedla, že vypořádání shodné odvolací námitky bylo obecné a nedostačující a poukázala na shodné okolnosti jednotlivých případů. Absencí těchto rozhodnutí ve spisovém materiálu stěžovatelka nikterak neargumentovala, poprvé tak činí až v řízení před kasačním soudem. Nejvyšší správní soud se proto touto námitkou nemohl věcně zabývat.

[45] Nejvyšší správní soud se dále ztotožňuje s krajským soudem, že vypořádání obdobné odvolací námitky bylo ze strany žalovaného sice obecné, neboť žalovaný uvedl, že stěžovatelkou uvedená rozhodnutí jsou výsledkem řízení u zcela jiných daňových subjektů a jejich předmětem byla zcela odlišná plnění, zároveň ale odpovídalo obecnosti námitky uplatněné v odvolacím řízení. Stěžovatelka v podaném odvolání k odkazovaným rozhodnutím toliko uvedla, že v nich *„odvolací orgán posuzoval meritorně shodnou otázku s odvolatelem. V těchto rozhodnutích odvolací orgán zcela odmítl závěry správce daně, neboť odporují spisovému materiálu.“* Stěžovatelka tedy ve svém odvolání neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které zakládaly shodnost jejího případu s případy, v nichž vystupovaly odlišné daňové subjekty. Za této situace žalovaný nepochybil, jestliže odvolací námitku stěžovatelky vypořádal pouze obecně, neboť tato obecnost odpovídala její formulaci. Jestliže v této souvislosti stěžovatelka namítá, že krajský soud doplnil argumentaci za žalovaného, bylo tomu tak pouze proto, že v žalobě stěžovatelka rozhojnila svá tvrzení o rozdílném rozhodování žalovaného ve shodných věcech. Na tuto žalobní argumentaci musel krajský soud reagovat, neboť oproti odvolací argumentaci již nebyla obecná a nekonkrétní (viz výše).

[46] Krajský soud podle stěžovatelky uvedenou žalobní námitku vypořádal pouze formálně a jím vyslovené závěry nejsou pravdivé. Stěžovatelka však neuvádí žádné skutečnosti, které by prokazovaly nesprávnost vyřčených tvrzení. Stěžovatelka pouze konstatuje, že *„tvrdí-li krajský soud, že ve srovnávaných případech byly předloženy svářečské průkazy a alespoň některá jména se na předložených seznamech shodovala, pomíjí, že se tyto skutečnosti týkaly pouze jednoho z odkazovaných případů“*. Stěžovatelka ovšem přehlíží, že krajský soud v první řadě zdůraznil, že v odkazovaných věcech šlo o jiný předmět plnění a shodné znaky uváděné stěžovatelkou správcem daně v nynější věci nerozporoval, ani na jejich základě nepojal pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Navíc krajský soud podotkl, že správce daně upozornil na další dva případy, ve kterých nebyl jiným daňovým subjektům nárok na odpočet z deklarovaných přijatých plnění od společnosti Barbuda uznán. Tato konstatování krajského soudu stěžovatelka ve své argumentaci nezohledňuje, nýbrž setrvává na podobnosti jejího případu a citovaných rozhodnutí. Neuvedí však konkrétní skutečnosti, které by jednoznačně prokazovaly shodu či podobnost těchto případů, odkazuje pouze k podobnosti obchodní spolupráce, kterou však krajský soud nerozporoval.

pokračování

[47] Nejvyšší správní soud k této kasační námitce nadto uvádí, že příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24). Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Jestliže tedy stěžovatelka obecně uvádí některé okolnosti obchodní spolupráce, které dle jejího názoru byly v jejím i v odkazovaných případech stejné, nemůže být tato argumentace *a priori* úspěšná. V projednávané věci žalovaný předestřel konkrétní skutečnosti, které jej vedly k závěru, že stěžovatelka neprokázala, zda sporovaná zdanitelná plnění přijala od společnosti Barbuda či od jiné osoby v postavení plátce DPH a v jakém rozsahu byla plnění fakticky uskutečněna. Poukaz stěžovatelky na některé shodné okolnosti s jinými případy, v nichž byl daňovým subjektům uznán nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od téhož dodavatele, nemohly tento závěr důvodně překonat. Kasační soud opakuje, že výsledek daňového řízení u jednoho subjektu obecně nelze přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu.

[48] Pro úplnost kasační soud uvádí, že krajský soud nepochybil, jestliže vycházel ze stanoviska správce daně k podanému odvolání, neboť tato písemnost byla součástí spisového materiálu a stěžovatelka se s ní mohla v průběhu odvolacího daňového řízení i řízení před soudem seznámit a případně na ni reagovat. Jestliže skutečnosti obsažené v tomto stanovisku považoval krajský soud za významné pro vypořádání žalobní argumentace, mohl z nich vycházet.

[49] Stěžovatelka dále vznáší pochybnosti nad registračním řízením k DPH se společností Barbuda. Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem, že podstatou nyní posuzované věci nebylo řízení o registraci plátce (deklarovaného dodavatele). Tato otázka je tedy mimoběžná s předmětem projednávané věci a krajskému ani kasačnímu soudu nepřísluší jakkoli hodnotit okolnosti spojené s registrací společnosti Barbuda jako plátcem DPH. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem pouze dodává, že otázka registrace k DPH je otázkou evidenční, přičemž z toho, že je deklarovaný dodavatel registrován k DPH, nelze usuzovat na jeho spolehlivost. Registrací společnosti Barbuda jako plátce DPH nemohlo stěžovatelce vzniknout legitimní očekávání o uznání nároku na odpočet DPH. Naopak stále bylo její povinností prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady, což neučinila.

[50] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti odkazuje k bodům 36 až 40 žaloby a obecně konstatuje, že v řízení nebyla vysvětlena otázka sporného rozsahu poskytnutých zdanitelných plnění. Stěžovatelka však nikterak nereaguje na body 61 až 64 rozsudku krajského soudu pojednávající o existenci pochybností o rozsahu plnění. Jestliže tedy stěžovatelka na důvody napadeného rozsudku, který žalobní námitky vypořádal, nereaguje,

nýbrž pouze odkazuje k obsahu žaloby, argumentace obsažená v této části kasační stížnosti je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu. (srov. např. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, či nález Ústavního soudu ze dne 24. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23, body 12 – 16). Kasační soud se jí proto nezabýval.

[51] Stěžovatelka konečně namítá, že se krajský soud nevypořádal s možností aplikace rozsudku *Kemwater* a s možností sečíst plnění dohromady, čímž by byl zjištěn obrat nutný pro identifikaci plátcovství DPH. Nejvyšší správní soud ovšem zdůrazňuje, že v nyní projednávané věci nebylo sporné, zda společnost BARBUDA byla v postavení plátce DPH, nýbrž zda tento subjekt byl skutečným dodavatelem zdanitelných plnění, jak konstantně tvrdila stěžovatelka. Případné nereagování na tuto dílčí námitku tedy nemohlo nic změnit na přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka v průběhu řízení před daňovými orgány či krajským soudem důkazně podloženě neuváděla, že by plnění přijala od jiného plátce DPH. Závěry plynoucí z rozsudku *Kemwater* nebyly pro posouzení této věci relevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 19. března 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu