



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **M Plast spol. s r. o. - v likvidaci**, se sídlem Malý val 1541/45, Kroměříž, zast. Mgr. Lukášem Regecem, advokátem, se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č. j. 38861/22/5300-22443-712892 a č. j. 38869/22/5300-22443-712892, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 49/2022-103,

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. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č. j. 38861/22/5300-22443-712892 a č. j. 38869/22/5300-22443-712892 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými žalovaný rozhodl o jejím odvolání proti celkem 16 dodatečným platebním výměrům, jež vydal Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“). Těmito dodatečnými platebními výměry doměřil správce daně žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden 2014 a uložil jí povinnost uhradit za každé z těchto zdaňovacích období odpovídající penále. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele SONOTEK s. r. o (pronájem movitých věcí, dodávka

software, dodávka zboží a služeb). Žalovaný rozhodnutím č. j. 38861/22/5300-22443-712892 změnil platební výměry za zdaňovací období červenec, září, listopad a prosinec 2013 tak, že doměřenou daň snížil a snížil i uložené penále (uznal nárok na odpočet z plnění od jiných dodavatelů). Rozhodnutím č. j. 38869/22/5300-22443-712892 odvolání žalobkyně proti zbylým platebním výměrům zamítl a tyto dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalovaný rozhodoval o odvolání proti dodatečným platebním výměrům již podruhé. Jeho předchozí rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78. Důvodem zrušení rozhodnutí bylo, že správce daně (a žalovaný) porušil zásadu zákazu svévolného a rozdílného rozhodování daňových orgánů. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj totiž provedl daňovou kontrolu u společnosti SONOTEK, v jejímž rámci byly provedeny totožné důkazy jako v případě daňové kontroly u žalobkyně, které byly oběma správci daně hodnoceny diametrálně odlišně, aniž by správce daně v nynější věci tento rozpor jakkoliv vysvětlil. Zatímco v případě daňové kontroly u společnosti SONOTEK dospěl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj k závěru, že se zdanitelná plnění mezi společnostmi a žalobkyní uskutečnila (a uskutečnilo se i množství dalších plnění s jinými odběrateli), výsledkem daňové kontroly u žalobkyně byl zcela opačný závěr. Odlišně byla hodnocena i podnikatelská povaha a charakteristika společnosti SONOTEK, z níž správce daně taktéž dovozoval fiktivnost zdanitelných plnění. Správce daně podle NSS pochybil i tím, že nevyslechl žalobkyní navržené svědky, její odběratele, aniž by tento krok zdůvodnil.

[3] V nových (napadených) rozhodnutích žalovaný popsal důvody, ze kterých dovozoval možnost odchýlit se od poznatků a závěrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Konkrétně uvedl, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj neprováděl v rámci daňové kontroly dostatečně komplexní dokazování. Vycházel z výsledků místního šetření, které u žalobkyně provedl správce daně v den zahájení daňové kontroly, což žalovaný považoval za chybný postup. Dále uvedl, že pan S., bývalý zástupce společnosti SONOTEK, který v daňovém řízení vypovídal jako svědek, nově uzavřel se státním zástupcem dohodu o vině a trestu, která byla schválena soudem (rozsudek č. j. 61 T 5/2022-7559). V rámci trestního řízení se pan S. doznal k tomu, že plnění, která měla být poskytnuta žalobkyni společností SONOTEK v době, kdy byl zmocněncem společnosti, byla plněními fiktivními. Tyto informace neměl s ohledem na časovou posloupnost věci Finanční úřad pro Jihomoravský kraj v době jím prováděné daňové kontroly k dispozici, přitom staví dosavadní důkazy do nového světla.

[4] Žalobkyně brojila žalobami i proti novým rozhodnutím žalovaného. V nich namítala, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, čímž zároveň nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 212/2020-78. Dále se měl žalovaný dopustit řady vad dokazování (viz níže). Zpochybnila rovněž věrohodnost svědecké výpovědi pana S. učiněné po uzavření dohody o vině a trestu, ze které žalovaný vycházel, a namítla, že žalovaný upozadil svědeckou výpověď pana Tetura (jednatel společnosti SONOTEK), kterou žalobkyně za věrohodnou považuje. Ani dohoda o vině a trestu nemusí dle žalobkyně vyjadřovat objektivní pravdu. Dále s odkazem na judikaturu *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20) tvrdila, že pokud jí plnění nedodala společnost SONOTEK, muselo se vzhledem k povaze a objemu plnění jednat o jiného plátce daně.

pokračování

[5] Krajský soud žaloby zamítl. Žalovaný se podle něj neprovinil proti § 115 odst. 2 daňového řádu, když žalobkyni znovu neseznámil s hodnocením v původním řízení provedených důkazů. K takovému postupu ho NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 212/2020-78 nezavázal, žalovaný tedy respektoval jeho závazný právní názor. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nezakládá žalovanému povinnost, aby žalobkyni seznamoval s podklady, se kterými již byla dříve seznámena. V nynější věci se navíc nejednalo ani o případ, kdy by žalovaný změnil oproti správci daně právní názor. Žalovaný nepochybil ani tím, že žalobkyni neposkytl daňový spis týkající se společnosti SONOTEK, neboť jím neprováděl důkaz. Ve svém rozhodnutí vycházel toliko ze zpráv o daňové kontrole, které byly součástí daňového spisu a s nimiž měla žalobkyně možnost se seznámit. Žalobkyně nadto ani nedoložila, že by usilovala o nahlížení do daňového spisu společnosti SONOTEK. Podle krajského soudu není pravdou, že by žalovaný žalobkyni neposkytl odpověď banky na výzvu k poskytnutí údajů týkající se bankovního účtu společnosti SONOTEK. Tato odpověď byla součástí spisu, a žalobkyně se s ní tudíž mohla kdykoliv seznámit.

[6] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně se snaží rozporovat závěr žalovaného, že neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, nicméně tak činí pouze výběrově k některým ze zjištění žalovaného, ze kterých tento závěr dovodil. Některé důležité okolnosti žalobkyně ve své argumentaci zcela opomíjí. Závěr žalovaného o neprokázání přijetí plnění jako celek ob stojí.

[7] K námitce žalobkyně, že žalovaný nesprávně hodnotil jí doloženou fakticitu dopravy dodávaného zboží a stavební techniky, krajský soud uvedl, že doložení dopravy mohlo být jedním z mnoha důkazů prokazujících přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, a nebylo tedy bezvýjimečnou povinností žalobkyně prokazovat právě tuto dílčí okolnost. Krajský soud se neztotožnil s tím, že výsledky osob jednajících za odběratele žalobkyně byly vedeny tendenčně, proběhly přesně za účelem, který předpovídal NSS ve svém rozsudku. K relevanci dohody o vině a trestu, kterou v trestním řízení uzavřel pan S., krajský soud uvedl, že se nejedná o jediný důkaz, z něž plyne fiktivnost plnění od společnosti SONOTEK (byť žalovaný ve svém rozhodnutí nesprávně uvedl, že je vázán rozsudkem trestního soudu). Obsah výpovědi pana S. učiněné v trestním řízení totiž žalovaný hodnotil v kontextu důkazů získaných v řízení daňovém. Je pravdou, že pana S. nelze v obecné rovině považovat za věrohodného svědka, některé jeho jednotlivé výpovědi však jako věrohodné hodnotit lze, pokud jejich obsah věcně zapadá do kontextu ostatních důkazů. Výpověď pana S. učiněná v trestním řízení je dle názoru krajského soudu věrohodná, neboť se v ní doznal ke spáchání trestného činu, a souhlasí s výpovědí paní Kocí (prokuristky společnosti Millner stavis s. r. o., která byla dodavatelem společnosti SONOTEK) učiněnou rovněž v trestním řízení. Naopak dřívější výpověď pana S. učiněná v daňovém řízení mohla být logicky tendenční (snaha vyhnout se trestnímu stíhání).

[8] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyní navržené výsledky svědků by byly nadbytečné. Žalobkyně se jimi snažila rozporovat výpověď pana S. z trestního řízení, jenž uvedl, že před výsledky v daňových řízeních obdržel od jednatele žalobkyně písemné instrukce, jak má vypovídat. Dle názoru krajského soudu by výsledky pracovníků správců daně k průběhu výsledků pana S. nemohly fakticky nic změnit. Ze žádného závěru žalovaného nevyplývá, že by zmíněné písemné instrukce měl pan S. s sebou při výsleších. Ani to, zda pan S. jednal za společnost SONOTEK s jinými subjekty než se žalobkyní, není způsobilé prokázat, zda

společnost dodala zboží i žalobkyni. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že výpověď pana Tetura, kterou jako věrohodnou prosazuje žalobkyně, nebyla s to prokázat fakticitu dotčených plnění, neboť byla obecná.

[9] Dle krajského soudu není pro výsledek řízení podstatné, jaká byla motivace subjektů zapojených do obchodního řetězce, ani úvahy žalobkyně týkající se běhu prekluzivní lhůty (daň byla doměřena před jejím uplynutím).

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se aplikace závěrů vyplývajících z judikatury *Kemwater ProChemie*. Žalobkyně totiž tvrdila, že jestliže jí plnění nedodala společnost SONOTEK, musel to být jiný plátcе daně. Zároveň však žalobkyně po celou dobu daňového řízení tvrdila, že jí zboží dodala společnost SONOTEK. Za této situace měl žalovaný toliko posoudit, zda svá tvrzení prokázala, což také učinil. Z rozsudku *Kemwater ProChemie* nelze dovozovat možnost žalobkyně uplatňovat alternativní tvrzení o tom, kdo byl jejím dodavatelem (může však svá tvrzení postupně měnit). V této souvislosti krajský soud poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a posouzení NSS

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] NSS nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté NSS zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

Námítka nedostatečného vypořádání žalob soudem

[14] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud se ve svém rozsudku vypořádal toliko s tím, co explicitně namítala v žalobách. Opomenul přitom vypořádat i to, co tvrdila v rámci daňového řízení. Stěžovatelka totiž výslovně uvedla, že na těchto svých tvrzeních a námitkách i nadále trvá. Stěžovatelka rovněž uvádí, že na obsahu svých vyjádření učiněných v daňovém řízení trvá i v řízení o kasační stížnosti. V souvislosti s tím rovněž trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná.

[15] NSS uvádí, že dle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumá soud žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Požadavky kladené na formulaci žalobního bodu podrobně vymezil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS. Důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí musí být vymezeny dostatečně jednoznačně, určité a srozumitelně. Žalobní body je třeba uvést přímo

pokračování

v žalobě, nelze je uplatnit pouze odkazem na podání učiněná v předchozím řízení. Jedinou výjimku představuje situace, kdy žalobce v žalobě odkáže na konkrétní, ve vztahu k jeho věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení správním, pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely řízení o žalobě žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění (viz rozsudky NSS ze dne 16. 9. 2022, č. j. 8 Afs 84/2021-54, ze dne 15. 2. 2024, č. j. 4 As 349/2023-28, a ze dne 26. 6. 2025, č. j. 4 As 273/2024-55). Vyjádření stěžovatelky obsažené v žalobě, že *„trvá i nadále na všech odvolacích námitkách, které vznesla v průběhu daňového řízení, trvá také na všech důkazech, které v průběhu celého daňového řízení předložila správci daně i OFŘ“*, nesplňuje požadavky kladené na formulaci žalobního bodu či důkazního návrhu, a to pro naprostou nekonkrétnost. Krajský soud tedy nepochybil, jestliže se tímto odkazem stěžovatelky na odvolací námitky a důkazní návrhy vůbec nezabýval, neboť se nejedná o řádně uplatněný žalobní bod.

[16] Co bylo výše uvedeno ohledně požadavků na vymezení žalobních bodů, platí i pro kasační námitky, a to s tím rozdílem, že výtky musí směřovat vůči rozhodnutí krajského soudu, jež je předmětem řízení o kasační stížnosti (viz rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005-79, a ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 As 88/2023-78). Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvádí, že *„musí trvat na svých námitkách vznesených během celého daňového řízení a uvedených v podané žalobě proti rozhodnutí OFŘ“*, nejedná se o kasační námitku, a to jednak pro naprostou obecnost takového odkazu na předchozí podání, jednak proto, že logicky nesměruje proti závěrům krajského soudu.

[17] Za řádně formulovanou kasační námitku nelze považovat ani obecné tvrzení, že napadená rozhodnutí jsou z důvodu logických rozporů nepřezkoumatelná, neboť z něj nevyplývá, čím konkrétně by se měl NSS zabývat.

Odlišné hodnocení důkazů v jednotlivých daňových řízeních

[18] Stěžovatelka namítá, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 212/2020-78 a opětovně dospěl k závěrům, které stojí v neodůvodněném rozporu se závěry učiněnými na základě daňové kontroly u společnosti SONOTEK jiným správcem daně. Žalovaný nevysvětlil, proč k těmto zcela odlišným závěrům dospěl, pouze recykloval své staré závěry, aniž by tak reflektoval názor NSS. Vady předchozích rozhodnutí žalovaného vytknuté NSS tedy nebyly zhojeny a nebyly zhojeny ani nyní napadeným rozsudkem krajského soudu.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že v napadených rozhodnutích v souladu se závazným právním názorem NSS vysvětlil důvody, které ho k odlišnému posouzení relevantních důkazů vedly. Dále žalovaný tyto důvody konkretizuje. Rovněž uvádí, že v rámci nového projednání věci vyslechl další svědky, jejichž výslech považoval NSS ve svém rozsudku za vhodný.

[20] NSS dospěl k závěru, že námitka stěžovatelky je nepřípustná.

[21] Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační námitka přípustná, jestliže ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Námitka nedodržení

závazného právního názoru, kterým NSS žalovanému uložil vysvětlit odlišné hodnocení týchž důkazů v různých daňových kontrolách, nebyla obsažena v žalobách. Stěžovatelka v nich sice zmínila, že žalovaný nerespektoval povinnost, kterou mu NSS uložil v rozsudku č. j. 10 Afs 212/2020-78, což však spojila s námitkou, že ji žalovaný měl seznámit s výsledky doplnění dokazování. To ale předmětem výtek NSS nebylo. Žalovaný měl dle NSS povinnost osvětlit, proč dospěl na základě stejných podkladů k odlišným závěrům než Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Tímto směrem však žádné žalobní námitky nešly, ačkoliv v tom stěžovatelce objektivně nic nebránilo. Svoji námitku uplatnila v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s. poprvé až v kasační stížnosti, a proto se jí NSS nemohl věcně zabývat.

Dohoda o vině a trestu, výpovědi pana S. o a související námitky

[22] Stěžovatelka odkazuje na své žalobní námitky týkající se nepoužitelnosti dohody o vině a trestu, kterou uzavřel pan S. v trestním řízení a následně ji schválil trestní soud, pro účely řízení daňového. Dle názoru stěžovatelky krajský soud tyto námitky ve svém rozsudku pominul a dohodu o vině a trestu komplexně nehodnotil. Stěžovatelka i nadále zastává názor, že obsah dohody není pro výsledek daňového řízení relevantní, což potvrdil i krajský soud, když uvedl, že i přes její existenci hodnotil výpověď pana S. učiněnou v trestním řízení autonomně. Dohoda o vině a trestu totiž není způsobilá zpochybnit identitu dodavatele. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že je rozsudkem trestního soudu vázán, což odporuje tomu, co uvedl v rozsudku krajský soud.

[23] Stěžovatelka považuje za zvláštní, že si svědek S. po 9 letech od předchozí výpovědi vybavil, že po celou dobu správci daně neřikal ohledně plnění poskytnutých stěžovatelce pravdu, nicméně si při nové výpovědi nevzpomněl na plnění poskytnutá jiným subjektům. Krajský soud v rozsudku uvedl, že věrohodnost jeho výpovědi v trestním řízení zvyšuje fakt, že se sám usvědčoval z trestné činnosti. Stěžovatelka vede polemiku, zda tím krajský soud zároveň neznevěrohodnil jeho výpověď učiněnou následně v řízení daňovém (červen 2022). Stěžovatelka naznačuje, že svědek S. mohl výpověď v trestním řízení toliko číst z předpřipravených materiálů, zatímco v řízení daňovém tyto materiály nemusel mít k dispozici, což by vysvětlovalo jeho nejistotu při některých odpovědích při výpovědi v roce 2015.

[24] Stěžovatelka dále v obecnosti poukazuje na rozpory mezi výpověďmi pana S. učiněnými v roce 2015 a 2022. Konkrétně uvádí, že při výpovědi v roce 2015 si svědek vzpomněl na další odběratele společnosti SONOTEK, v roce 2022 již nikoli. Namítá, že v daňovém řízení navrhla provedení výsledku dalších odběratelů společnosti SONOTEK, což žalovaný odmítl učinit. Tím byla zkrácena její práva, neboť tyto výpovědi mohly výpověď pana S. znevěrohodnit.

[25] Stěžovatelka konstatuje, že krajský soud odmítl akceptovat výpověď svědka Tetura. Ten sice odpovídal velice obecně, to se však dá očekávat s ohledem na to, že od uskutečnění zdanitelných plnění uplynula delší doba. Naopak by stěžovatelka očekávala, že výpověď pana S. by měla být s ohledem na to, že krátce předtím vypovídal v trestním řízení, o mnoho konkrétnější. Čím obecněji nadto svědek vypovídá, tím je pravděpodobnější, že jeho výpověď nebude vnitřně rozporná.

pokračování

[26] Stěžovatelka považuje za porušení svých práv i to, že jí nebyla žalovaným poskytnuta výpověď paní Kocí učiněná v trestním řízení. To, že byla součástí spisového materiálu a stěžovatelka měla možnost se s ní seznámit, nezprošťuje žalovaného povinnosti ji stěžovatelce zpřístupnit. Paní Kocí měla být vyslechnuta i v daňovém řízení. Dále stěžovatelka uvádí, že v daňovém řízení navrhovala provedení několika důkazů, které žalovaný odmítl provést. Jednalo se o důkazy, které měly prokázat, kdo mohl nakládat s dodávaným softwarem, a dále o komunikaci společnosti SONOTEK s bankou, která mohla prokázat, že pan S. nevybíral toliko finanční prostředky z účtu společnosti, ale hradil i přijatá plnění svým dodavatelům.

[27] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že dohoda o vině a trestu je jako důkaz akceptovatelná ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak jsou akceptovatelné i důkazy z jiných řízení, včetně řízení trestních. Žalovaný je toho názoru, že závěry vyplývající z trestního řízení v nynější věci vytváří stěžejní pochybnosti o uskutečnění plnění. Do napadených rozhodnutí nadto nepřevzal pouze závěry plynoucí z trestního řízení, ale vycházel ze všech relevantních podkladů. Výpověď pana S. učiněná v trestním řízení byla obsahově potvrzena jeho výpovědí v řízení daňovém. S ohledem na všechny podklady ve spise dospěl žalovaný k závěru, že se jednalo o výpověď věrohodnou. K návrhům výsledků, kterými se stěžovatelka snažila výpověď pana S. znevěrohodnit, žalovaný uvádí, že stěžovatelka jimi navrhovala prokazovat skutečnosti, které jeho stěžejní pochybnosti nemohly rozptýlit. Dále žalovaný podotýká, že z ničeho nevyplývá, že by měl mít pan S. u některého z relevantních výsledků u sebe písemné poznámky, které by během výpovědi četl. Zástupce stěžovatelky byl navíc u výsledků přítomen, a mohl tak tuto okolnost přímo potvrdit, nebo vyvrátit.

[28] Žalovaný uvádí, že v napadených rozhodnutích provedl rozbor svědecké výpovědi pana Tetura a vysvětlil, proč ji nepovažuje s ohledem na další důkazy za věrohodnou. Výpověď paní Kocí učiněná v trestním řízení byla součástí spisu, a stěžovatelka tak měla možnost se s ní seznámit.

[29] NSS považuje za vhodné předeslat, že důkazní břemeno ve vztahu k přijetí zdanitelných plnění od společnosti SONOTEK tížilo stěžovatelku. Stěžovatelka v žalobě nezpochybnila, že toto důkazní břemeno neunesla toliko předloženým účetnictvím, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění jeho věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti, což konstatoval i krajský soud ve svém rozsudku (bod 20). Stěžovatelka závěr o přechodu důkazního břemene nenapadla ani v kasační stížnosti, resp. na uvedenou část rozsudku krajského soudu nijak nereagovala.

[30] Žalovaný vymezil řadu skutečností, které ho vedly k pochybnostem, zda stěžovatelce poskytla plnění společnost SONOTEK, a které ve svém souhrnu přechod důkazního břemene způsobily. Učinil tak již ve svých prvních rozhodnutích ve věci. Ta sice následně zrušil NSS, nicméně tak učinil z důvodu, že žalovaný nedostatečně osvětlil celkové hodnocení získaných důkazních prostředků s ohledem na odlišné závěry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Jak je již uvedeno výše, stěžovatelka v žalobě nezpochybnila, zda toto pochybení žalovaný napravil, a proto se touto problematikou NSS v tomto řízení nezabýval. Důležité je, že samotnou potenciální vypovídací hodnotu podkladů, z nichž žalovaný ve svých původních (zrušených) rozhodnutích vycházel, NSS nezpochybnil. Je

tedy třeba posoudit, zda stěžovatelka v kontextu všech relevantních podkladů rozhodnutí unesla své důkazní břemeno, neboť tato skutečnost nebyla desátým senátem NSS v jeho rozsudku závazně vyřešena.

[31] V této souvislosti je třeba uvést, že následně (po zrušení v pořadí prvních rozhodnutí žalovaného) byly pochybnosti správce daně výrazně podpořeny rozsudkem trestního soudu, který navazoval na uzavření dohody o vině a trestu svědkem S. Je pravdou, že žalovaný v napadených rozhodnutích skutečně nepřesně uvedl, že mu nepřísluší se závěry trestního soudu polemizovat, což mu vytkl již krajský soud. Dohoda o vině a trestu a rozsudek soudu, jímž byla schválena, se týká osoby odlišné od stěžovatelky, která ani nefiguruje v jejích orgánech. Nadto posouzení otázky, zda stěžovatelka přijala zdanitelné plnění od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu, spadá do pravomoci správce daně. Na tento případ jsou proto příléhavé závěry rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, podle nichž *„je nutno zdůraznit, že byť rozhodnutí trestního soudu není v dané věci rozhodnutím o předběžné otázce, a žalovaný jím tedy není vázán ve smyslu § 99 odst. 1 věty první daňového řádu, platí, že se jedná o rozhodnutí orgánu veřejné moci o otázce, která je podstatná i pro rozhodnutí žalovaného. Už jen s ohledem na princip právní jistoty nelze aprobovat situaci, kdy orgán veřejné moci zcela ignoruje učiněné závěry jiného orgánu veřejné moci o stejné věci. Naopak je jeho povinností se s existencí dřívějšího rozhodnutí vypořádat a reagovat na jeho obsah a z něj plynoucí závěry.“* Nejedná se ani o rozsudek, jenž by byl vyhlášen po provedení dokazování v hlavním líčení, nýbrž o alternativní způsob ukončení trestního řízení (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53). Krajský soud správně zdůraznil, že i přes chybné východisko žalovaného ohledně závaznosti rozsudku trestního soudu je pro posouzení věci podstatné, že sám provedl v této otázce dokazování a samostatně zhodnotil jeho výsledky podle logiky ovládající daňové řízení (zejména dle pravidla rozdělení důkazního břemene). Pokud se tedy stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává závěru krajského soudu, jímž korigoval dílčí nesprávnost úvah žalovaného, aniž by však reagovala na to, co krajský soud v této souvislosti považoval za podstatné, nemá NSS co k tomu dodat.

[32] Z trestního rozsudku vyplýval jednoznačný závěr, že společnost SONOTEK neprovozovala žádnou reálnou ekonomickou činnost, byla „loutkovým“ subjektem sloužícím toliko k vystavování faktur ve prospěch stěžovatelky a dle jejích pokynů. Stěžovatelka díky tomu mohla neoprávněně uplatňovat odpočty DPH, přičemž deklarovaná plnění byla fiktivní. Z výslechu pana S. v trestním řízení vyplynulo, že vystupoval v dotčených transakcích v pozici tzv. bílého koně, jenž pouze podepisoval daňové doklady a daňová přiznání. Tyto informace nemohl žalovaný při svém rozhodování pominout, naopak bylo zcela správné, že z nich při svém rozhodování vycházel. Jeho předchozí pochybnosti totiž byly získáním těchto informací značně prohloubeny. V případě zdanitelných plnění, která se uskutečnila v době, kdy společnost SONOTEK zastupoval pan S., se podezření žalovaného o jejich fiktivnosti zcela logicky muselo blížit jistotě.

[33] Není navíc pravdou, že by žalovaný i přes prohloubení pochybností rezignoval na další dokazování, či že by stěžovatelce neumožnil zvrátit závěr, k němuž výsledky dosavadního dokazování směřovaly. Žalovaný prostřednictvím správce daně vyslechl pana S. jako svědka, přičemž jeho výpověď se v podstatných okolnostech shodovala s tou, kterou poskytl v trestním řízení, a zároveň odpovídala původní tezi žalovaného o poměrech společnosti SONOTEK, jakož i o celkové povaze jejího obchodního vztahu se

pokračování

stěžovatelkou. Dohoda o vině a trestu (a navazující trestní rozsudek) tedy nebyla zdaleka jediným důkazem, který vedl žalovaného k závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. To obzvláště platí za situace, kdy nedisponoval dostatkem relevantních či dostatečně silných důkazů svědčících ve prospěch stěžovatelčiny verze o povaze dotčeného obchodního vztahu.

[34] NSS souhlasí s krajským soudem v hodnocení výpovědi pana S. poskytnuté v trestním řízení jako věrohodné, a to zejména proto, že její obsah korespondoval s jinými provedenými důkazy osvědčujícími důvodnost pochybností žalovaného (např. body 65 až 94 rozhodnutí č. j. 38861/22/5300-22443-712892). Krajský soud podpůrně zmínil i to, že jestliže se v roce 2015 mohl svědek snažit svojí výpovědí vyhnout nebezpečí trestního stíhání, jeho výpověď z roku 2022 není tímto podezřením zatížena, neboť se jí naopak usvědčoval z trestného činu. Je pravdou, že krajský soud ve svém rozsudku výslovně hodnotil pouze výpověď učiněnou v trestním řízení, přičemž výpovědi poskytnuté následně v daňovém řízení v červnu 2022 se přímo nevěnoval. NSS to však nepovažuje za problematické, neboť obě výpovědi zprostředkovávají ve svém základu shodný obraz o povaze obchodního vztahu stěžovatelky a společnosti SONOTEK. Jestliže tedy krajský soud hodnotil jako věrohodnou výpověď pana S. z trestního řízení, logicky se závěr o její věrohodnosti vztahuje i na výpověď z června 2022 uskutečněnou v rámci daňového řízení.

[35] Krajský soud se rovněž dostatečně vypořádal s otázkou věrohodnosti svědecké výpovědi pana S. z roku 2015, když nastínil, že se uvedením nepravdivých skutečností mohl snažit vyhnout hrozbě trestního postihu (trestní stíhání bylo zahájeno až v roce 2021). Stěžovatelka sice poukazuje na některé aspekty obou výpovědí, které podle ní zakládají důležité rozpory mezi nimi, konkrétně že si svědek v roce 2022 nevzpomněl na jiné dodavatele společnosti SONOTEK, zatímco v roce 2015 ano. NSS nepovažuje za účelné zabývat se dílčími rozpory ve svědeckých výpovědích v roce 2015 a 2022, neboť obě výpovědi jsou protichůdné již ve svém základu. Je logické, že předešle-li svědek postupně dvě protichůdné výpovědi, budou mezi nimi i dílčí rozpory. NSS znovu opakuje, že výpověď pana S. z června 2022 byla toliko součástí souboru důkazů, z nichž žalovaný vycházel. Stěžovatelka přitom napadá výpověď pana S. izolovaně, aniž by se konkrétně vyjádřila k tomu, že sama o sobě toliko potvrzovala pochybnosti správce daně založené i na jiných zjištěních.

[36] Důkazní nouzi stěžovatelky lze vykreslit na tom, že v daňovém řízení i v rámci soudního přezkumu v pořadí prvních rozhodnutí žalovaného trvala na tom, že výpověď svědka S. z roku 2015 je věrohodná a průkazná. Při zásadních nedostatcích písemné dokumentace k přijatým zdanitelným plněním totiž byla stěžejním důkazním prostředkem na podporu jejího daňového tvrzení. Jestliže následně v roce 2022 svědek S. ve svých výpovědích zcela „otočil“, pak stěžovatelku připravil o možnost prokázat přijetí zdanitelných plnění od společnosti SONOTEK. Pokud by stěžovatelka byla úspěšná ve své snaze zásadním způsobem zpochybnit věrohodnost výpovědí tohoto svědka učiněných v roce 2022, lze si jen stěží představit, že by v této situaci bylo možné jeho výpověď z roku 2015 vyhodnotit jako věrohodnou a průkaznou. Utrpěla by tím totiž celková věrohodnost svědka, což ovšem pro stěžovatelku není v tomto daňovém řízení dostatečné, neboť ji tíží důkazní břemeno, a proto je povinna prokázat svá tvrzení věrohodnými a průkaznými důkazními prostředky.

[37] Je pravdou, že krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že věrohodnost výpovědi pana S. je podpořena i výpovědí paní Kocí, která v trestním řízení vystupovala v pozici spoluobviněné. NSS je toho názoru, že význam této výpovědi poněkud přecenil. Žalovaný na ni v napadených rozhodnutích odkázal proto, že stěžovatelka v řízení argumentovala písemným vyjádřením paní Kocí z roku 2015, které bylo s její pozdější výpovědí v rozporu. Nejednalo se tedy o žádný zásadní důkaz, o který by žalovaný významněji opíral své nosné závěry. NSS však ve shodě s krajským soudem podotýká, že protokol o výpovědi paní Kocí byl součástí daňového spisu, stěžovatelka byla s jeho hodnocením ze strany žalovaného seznámena podle § 115 odst. 2 daňového řádu přípisem ze dne 14. 9. 2022 a mohla se s ním prostřednictvím nahlížení do spisu seznámit, případně se k němu vyjádřit. Není povinností žalovaného, aby obsah spisu stěžovatelce zprostředkoval z vlastní iniciativy. Chtěla-li stěžovatelka, aby byla paní Kocí vyslechnuta opětovně v daňovém řízení, mohla učinit návrh na doplnění dokazování. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by tak učinila. Námitku neprovedení svědecké výpovědi paní Kocí v daňovém řízení nadto ani neuvedla v žalobě, ačkoliv tak učinit mohla, a proto se jedná o námitku nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[38] Námitka stěžovatelky, dle níž mohl pan S. při výpovědi v trestním řízení číst předem připravené poznámky, je pouhou spekulací, ke které ani žádný důkazní návrh nesměřoval. Je navíc zřejmé, že žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel i z obsahově obdobné výpovědi poskytnuté v daňovém řízení z června 2022. Zástupce stěžovatelky byl této výpovědi přítomen, a mohl si tak snadno ověřit, zda pan S. nějaké písemné poznámky využívá, či nikoli.

[39] Ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi pana Tetura NSS opětovně uvádí, že je to právě stěžovatelka, na kom leželo důkazní břemeno, a proto jí námitky ospravedlňující obecnost výpovědi pana Tetura nemohou pomoci. Bylo v zájmu stěžovatelky, aby v případě, že sporná plnění skutečně přijala od společnosti SONOTEK, k nim shromáždila dostatek důkazů, aby mohla řádně prokázat jejich průběh. Je zřejmé, že výpověď svědka Tetura absenci řádných důkazů nahradit nemohla.

[40] K námitce stěžovatelky, že žalovaný odmítl provést navrhované výslechy osob jednajících za další potenciální odběratele společnosti SONOTEK, se vyjádřil krajský soud tak, že tyto výslechy by nic nového nepřinesly, jelikož ani skutečnost, že pan S. fakticky jednal za společnost SONOTEK s jinými odběrateli, by nebyla způsobila prokázat uskutečnění plnění údajně poskytnutých stěžovatelce (bod 31 rozsudku). Stěžovatelka však v kasační stížnosti na toto vypořádání žalobní námitky přímo nereaguje, pouze opakuje, co bylo jejím předmětem. Nevysvětluje, jak by výpovědi osob jednajících za jiné případné odběratele společnosti SONOTEK, i kdyby jimi bylo prokázáno, že tato společnost vyvíjela skutečnou ekonomickou činnost, přispěly k prokázání jejího tvrzení, že plnění, z nichž nárokovala odpočet, přijala od deklarovaného dodavatele. Jak již NSS zmínil výše, zpochybnění věrohodnosti výpovědi pana S. z roku 2022 by jen stěží mohlo vyústit v to, že by jeho výpověď z roku 2015 (od počátku hodnocená jako neprůkazná pro svou obecnost) byla posouzena jako věrohodná a průkazná. Stěžovatelka zcela pomíjí kontext ostatních zjištění, do nichž byla výpověď z roku 2015 (i kdyby byla hodnocena jako věrohodná) zasazena. Krajský soud stěžovatelku na tuto skutečnost opakovaně upozornil, což však stěžovatelka nijak nereфлекtuje.

[41] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že krajský soud aproboval postup žalovaného, jenž neprovedl výslech pracovníků správce daně, kteří prováděli výslech pana S. v roce 2015, resp. s ním jednali v rámci daňových kontrol prováděných u společnosti SONOTEK. O správnosti závěru krajského soudu není přesvědčena. NSS se ztotožňuje s vysvětlením krajského soudu o neúčelnosti tohoto důkazního návrhu. Pan S. totiž v roce 2022 uvedl, že před výslechem v roce 2015 a v souvislosti s daňovými kontrolami prováděnými v tomto období u společnosti SONOTEK obdržel předem písemné pokyny od jednatele stěžovatelky, jak má vypovídat. Pan S. netvrdil, že tyto písemné pokyny měl při jednání se správcem daně u sebe, nahlížel do nich či je předčítal. Výslechy pracovníků správce daně tak nelze prokázat, že pan S. písemné pokyny od jednatele stěžovatelky neobdržel. Neexistuje ani žádná logická souvislost mezi podrobností výpovědi v roce 2015 a tím, zda před ní svědek obdržel pokyn, jak má vypovídat. Předpoklad stěžovatelky, že kdyby byl svědek S. v roce 2015 instruován jejím jednatelem ohledně své výpovědi, podal by detailní a přesvědčivou výpověď (ta přitom byla správcem daně hodnocena jako neprůkazná), je nepodložený.

[42] Dále stěžovatelka vysvětluje, že informace o pohybech na účtu společnosti SONOTEK poskytnuté správci daně bankou, jimiž navrhla provést důkaz, sice nemohou samy o sobě prokázat uskutečnění plnění, nicméně finanční toky mohou doložit, že pan S. nevybíral hotovost z účtu, nýbrž hradil přijatá plnění svým dodavatelům. NSS nejprve připomene, že krajský soud v bodě 18 rozsudku zmínil, že výpisy z účtu společnosti SONOTEK jsou (byť v částečně znečitelněné podobě) založeny ve veřejné části spisu, takže se s nimi mohla stěžovatelka seznámit, pokud by do něj nahlédla. I z této omezeně čitelné podoby výpisů je zřejmé, že pan S. velmi často vybíral z účtu hotovost v řádu statisíců až milionů korun. Informace, pro něž má stěžovatelka tento důkazní prostředek za významný, tak mohla z veřejné části spisu sama získat. Potvrzují výpověď pana S. z roku 2022, že částky, které stěžovatelka poukázala na účet společnosti SONOTEK, krátce poté vybral v hotovosti. Jak s hotovostí naložil, pochopitelně z výpisů zjistit nelze, k tomu nemají žádný vypovídací potenciál (svědek uvedl, že ji předal jednatele stěžovatelky či jím pověřeným osobám).

[43] K významu skutečnosti, zda společnost SONOTEK disponovala licencí k účetnímu software POHODA, k jejímuž prokázání navrhla stěžovatelka v daňovém řízení důkazy, se krajský soud vyjádřil v bodě 30 rozsudku. V kasační stížnosti k tomu stěžovatelka pouze uvádí, že tím mohl být doplněn řetězec důkazů. Nejedná se tak o polemiku se závěry krajského soudu, jenž vysvětlil, že dokazování vedené k této skutečnosti by bez ohledu na jeho výsledek nevypovídalo nic o skutečném poskytovateli plnění ani o věrohodnosti výpovědi svědka S.

[44] NSS rovněž uvádí, že není pochybením, pokud krajský soud výslovně nereagoval na veškeré dílčí námitky stran použitelnosti dohody o vině a trestu. Je totiž přípustné na několik dílčích námitkách reagovat jednotnou ucelenou argumentací, která obsahově jednotlivé námitky překlene, jak v nynější věci učinil krajský soud (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04).

[45] NSS tedy dospěl k závěru, že tento okruh námitek není jako celek důvodný.

Aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu

[46] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem v tom, že účelem tohoto ustanovení je zabránit tomu, aby bylo v odvolacím řízení vydáno překvapivé rozhodnutí. Dle názoru stěžovatelky je tímto účelem umožnit daňovému subjektu obranu proti závěrům odvolacího orgánu. Stěžovatelka rovněž uvádí, že od žalovaného žádala přístup do daňových spisů vedených k daňovým kontrolám u společnosti SONOTEK, neboť nahlížení do těchto spisů dle jejího názoru nelze nahradit zpřístupněním toliko zpráv o daňové kontrole. O nahlížení do spisu stěžovatelka sama usilovala, leč bezúspěšně.

[47] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že stěžovatelka byla s doplněným dokazováním před vydáním rozhodnutí prokazatelně seznámena. Nesouhlasí s tím, že by měl povinnost zpřístupnit stěžovatelce celé daňové spisy týkající se daňových kontrol u společnosti SONOTEK. Stěžovatelka měla možnost žádat příslušného správce daně o nahlížení do spisu sama. Zprávy o daňových kontrolách byly z hlediska dokazování zcela postačující.

[48] NSS uvádí, že ani těmito argumenty nemůže stěžovatelka závěry krajského soudu účinně rozporovat. V kasační stížnosti totiž vyjádřila toliko nesouhlas s tím, jak krajský soud vyhodnotil účel § 115 odst. 2 daňového řádu. Nerozporovala však žádný z argumentů, na jejichž základě krajský soud shledal postup žalovaného zákonným. Stěžovatelka uvádí, že účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zajištění obrany proti závěrům odvolacího orgánu. Krajský soud uvedl, že jeho účelem je zabránit tomu, aby bylo v odvolacím řízení vydáno rozhodnutí překvapivé. Obě tvrzení jdou však ruku v ruce – nežádoucí povaha překvapivého rozhodnutí tkví zejména v tom, že bere účastníkovi řízení prostor pro efektivní procesní obranu ještě v daňovém řízení, kterou je tak nucen směřovat až do soudního řízení. NSS nepovažuje stěžovatelkou prezentovaný názorový spor za nepřekonatelný (právě naopak), zejména však nemá žádný praktický dopad na posuzovanou věc. Krajský soud totiž ve svém rozsudku dostatečně vysvětlil, proč žalovaný nemusel stěžovatelku seznámit s tím, s čím ji seznámil už dříve (tj. před vydáním prvních rozhodnutí ve věci). Stěžovatelka naproti tomu neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, proti nimž nemohla v důsledku postupu žalovaného brojit ještě v rámci nového odvolacího řízení.

[49] Z § 115 odst. 2 daňového řádu nevyplývá, že by ukládal žalovanému povinnost stěžovatelku seznámit s celým obsahem daňových spisů týkajících se daňových kontrol u společnosti SONOTEK. V daňovém řízení totiž žalovaný vycházel pouze ze zpráv o daňové kontrole, které považoval pro účely dokazování za postačující. Měla-li snad stěžovatelka za to, že ve spisech jsou obsaženy dokumenty, které by jí mohly pomoci unést důkazní břemeno, mohla příslušného správce daně požádat o nahlížení do spisu. Žalovaný neměl žádnou povinnost tuto aktivitu stěžovatelky sám nahrazovat. Stěžovatelka sice tvrdí, že jí nahlížení do spisů týkajících se společnosti SONOTEK nebylo umožněno, přičemž proti zamítnutí brojila zákonnými prostředky, tato tvrzení však nijak nedokládá. Je přitom třeba poznamenat, že o pokusu nahlížet do spisů a využití nástrojů obrany proti odepření nahlížení se zmiňuje až v řízení o kasační stížnosti. K této nově uplatněné skutečnosti by tak NSS ani nemohl přihlédnout dle § 109 odst. 5 s. ř. s.

pokračování

[50] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud ve svém rozsudku odchýlil v její neprospěch od rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, a rozsudku NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, oba ve věci *Kemwater ProChemie*, když uvedl, že se na posuzovaný případ tato judikatura nevztahuje. Závěry krajským soudem citovaného rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, nejsou v tomto smyslu na její případ přílehlavé.

[51] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že daňový subjekt je v daňovém řízení povinen tvrdit určitý průběh transakcí. Stěžovatelce byla dána možnost tvrdit a prokázat, že sporná plnění jí dodal jiný dodavatel, zůstala však u tvrzení, že jí je dodala společnost SONOTEK, což se jí následně nepodařilo prokázat. Ani z ostatního dokazování nevyplynuly žádné indicie, že by plnění stěžovatelce dodal jiný plátce daně. Závěry plynoucí z judikatury *Kemwater ProChemie* nelze uplatňovat alibisticky tak, že pokud daňový subjekt neprokáže dodání plnění od tvrzeného plátce, má být prověřeno, zda zboží nedodal jiný hypotetický subjekt s postavením plátce daně.

[52] NSS k této námitce uvádí, že krajský soud ve svém rozsudku zřetelně vymezil důvody, na jejichž základě dovodil, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* nemůže být stěžovatelce v nynější věci ku prospěchu. Podrobně vyložil, že stěžovatelka mohla v průběhu daňového řízení změnit své tvrzení, pokud jde o osobu dodavatele. Setrvala nicméně (i v žalobě) na tom, že jejím dodavatelem byla společnost SONOTEK, čímž se zbavila možnosti argumentovat tím, že skutečným dodavatelem je neznámý plátce daně. Krajský soud vysvětlil, že stěžovatelka byla povinna tvrdit konkrétní průběh transakcí. To, že mohla svá tvrzení změnit, neznamená, že by mohla současně tvrdit řadu alternativních variant s tím, nechť si správce daně vybere, kterou z nich bude mít za prokázanou, a pokud žádnou, nechť je všechny vyvrátí. Na toto podrobné vypořádání žalobních námitek reagovala stěžovatelka v kasační stížnosti pouhým konstatováním, že se krajský soud odchýlil v její neprospěch od judikatury ve věci *Kemwater ProChemie*, když uvedl, že se na posuzovaný případ nevztahuje. Stěžovatelka nicméně v tomto ohledu dezinterpretuje závěry krajského soudu, neboť ten nevyloučil, že se v posuzované věci obecně závěry plynoucí z judikatury *Kemwater ProChemie* mohou uplatnit, pokud by tomu odpovídalo jednoznačné tvrzení stěžovatelky. Vymezil se však vůči přístupu stěžovatelky, který vychází z přesvědčení, že nemusí předložit konkrétní tvrzení o tom, kdo byl jejím dodavatelem (popř. že to byla neznámá osoba v postavení plátce DPH), a může předložit v tomto ohledu paletu alternativních tvrzení. Vůči tomuto závěru nepředložila stěžovatelka v kasační stížnosti žádnou oponenturu, omezila se na lakonické konstatování, že závěry vyplývající z rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115 nejsou přílehlavé, což ovšem nijak nerozvedla. Jedná se z její strany o prostý nesouhlas se závěrem krajského soudu, z něž ovšem nevyplyvá, proč ho považuje za nesprávný. Nelze jej proto považovat za řádně formulovanou kasační námitku, a soud se jím proto dále nezabýval (viz rozsudky NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, nebo ze dne 9. 4. 2024, č. j. 3 Ads 281/2022-43).

Zbylé kasační námitky

[53] Stěžovatelka dále namítá, že byla ze strany orgánů daňové správy porušena její práva tím, že daňová řízení byla vedena se zřetelem na blížící se konec prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Krajský soud její související žalobní námitku pochopil nesprávně. Dále

konstatuje, že krajský soud odmítl námitku ohledně motivace, proč by měla plnění odebrat od plátce, „*který jí ho fakticky nedodal*“.

[54] Žalovaný uvádí, že obsah námitky týkající se uplynutí prekluzivní lhůty byl v žalobě jiný než v kasační stížnosti, čemuž odpovídalo i její vypořádání krajským soudem. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by v daňovém řízení postupoval účelově tak, aby se uplynutí lhůty vyhnul. Rovněž uvádí, že stran motivace stěžovatelky k uskutečnění fiktivních plnění se krajský soud ve svém rozsudku výslovně vyjádřil.

[55] Ačkoliv je kasační námitka související s uplynutím prekluzivní lhůty formulována způsobem, který snižuje její srozumitelnost, lze z ní dovodit, že podle stěžovatelky neprovedl žalovaný jí navržené důkazy z toho důvodu, že by prekludovala daňová povinnost za některá zdaňovací období zahrnutá v napadených rozhodnutích. Tato námitka ovšem nemá podle NSS předobraz v argumentaci obsažené v žalobách. V nich se stěžovatelka zabývala tím, zda bude moci krajský soud zrušit napadená rozhodnutí, jestliže v mezidobí uplyne lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Poukázala rovněž na jistou „nespravedlnost“, kdy orgány finanční správy jsou oprávněny v případě pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu stanovit daň i po uplynutí lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu, zatímco stěžovatelka již po marném uplynutí této lhůty nemá možnost pravomocně vyměřenou daň opravit. Z toho stěžovatelka dovodila, že žalovaný měl respektovat zásadu presumpce neviny, rozhodnout v její prospěch a teprve v případě jejího pravomocného odsouzení (popř. odsouzení jejího jednatele) za trestný čin krácení daně doměřit daň. Pokud tedy stěžovatelka teprve v kasační stížnosti namítá, že žalovaný neprovedl jí navržené důkazy s ohledem na hrozbu uplynutí prekluzivní lhůty, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, jedná se o kasační námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Jestliže stěžovatelka současně vytýká krajskému soudu, jak se s její žalobní argumentací vypořádal, resp. že ji nesprávně vyložil, neshledal NSS tuto námitku důvodnou. Krajský soud na ni reagoval v bodě 35 rozsudku plně v intencích toho, co stěžovatelka uvedla v žalobách. Vysvětlil, že jelikož byla napadená rozhodnutí vydána v průběhu lhůty pro stanovení daně a žaloby byly zamítnuty, jsou úvahy stěžovatelky hypotetické a pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí bezpředmětné.

[56] Stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud nijak nereagoval na její úvahy stran motivace pořizovat deklarovaná plnění od plátce, který jí je fakticky nedodal. Toto tvrzení však není pravdivé, neboť krajský soud se k těmto úvahám podrobně vyjádřil v bodě 36 rozsudku. Vysvětlil, že napadená rozhodnutí jsou založena na tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzení, že plnění přijala od společnosti SONOTEK. Pro tento závěr není rozhodná subjektivní stránka jejího jednání (tj. zavinění, natož pohnutka). Rozsudek krajského soudu tak není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Přesvědčení stěžovatelky, že by daňové orgány měly na tuto otázku odpovědět, nemíří proti důvodům rozsudku krajského soudu (nenapadá je konkrétní argumentaci). Tato část námitky se tak míjí s důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 s. ř. s., a je proto nepřípustná na základě § 104 odst. 4 s. ř. s.

III. Závěr a náklady řízení

pokračování

[57] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. srpna 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu