



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Miroslav Hrdlička**, IČ 49572016, se sídlem Pivovarská 5/7, Bílovec, zast. Mgr. Dianou Koťovou, advokátkou, se sídlem Kollárova 1879, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 23999/23/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2025, č. j. 22 Af 26/2023-60,

t a k o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 10. 2016 na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 daň ve výši 149.650 Kč a současně mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 29.930 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014 daň ve výši 157.759 Kč a současně mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 31.551 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 daň ve výši 135.255 Kč a současně mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 27.051 Kč. Učinil tak na základě výsledků daňové kontroly, během které žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně z plnění (práce, dodávky materiálu, zařízení a vybavení při čištění lakovny) přijatých od společnosti STARK Technologies s.r.o. (dále jen „společnost STARK“) podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017, resp. neprokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaného dodavatele.

[2] Odvolání žalobce proti uvedeným rozhodnutím žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45741/17/5300-2244-710968, zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Toto rozhodnutí však bylo k žalobě žalobce zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ze dne 11. 4. 2019, č. j. 22 Af 1/2018-43.

[3] Žalovaný se tedy odvoláním žalobce zabýval znovu, načež jej rozhodnutím ze dne 27. 10. 2020, č. j. 38424/20/5300-22444-710968, opět zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. I toto rozhodnutí žalovaného však bylo k žalobě žalobce zrušeno, a to rozsudkem krajského soudu ze dne 10. 8. 2022, č. j. 22 Af 62/2020-86.

[4] Žalovaný se tedy odvoláním žalobce zabýval potřetí, načež jej rozhodnutím ze dne 14. 7. 2023, č. j. 23999/23/5300-22444-704601, opětovně zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Žalovaný aproboval závěr, že žalobce neprokázal dodání předmětných plnění deklarovaným dodavatelem a také s ohledem na vývoj judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) shledal, že zde ani není jistota ohledně dodání předmětného plnění osobou v postavení plátce daně z přidané hodnoty.

[5] Žalobu podanou proti poslední zmíněnému rozhodnutí žalovaného krajský soud rozsudkem ze dne 28. 5. 2025, č. j. 22 Af 26/2023-60, zamítl jako nedůvodnou.

[6] Krajský soud ve svém rozsudku nejprve shrnul podání účastníků, dosavadní stav věci a průběh jednání. Následně shledal, že rozhodnutí žalovaného je srozumitelné a zákonné, přičemž často odkazoval právě na napadené rozhodnutí i své předchozí zrušující rozsudky. Krajský soud v první řadě nepřisvědčil žalobci ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel posuzovaných plnění určitě byl v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Stejně tak nepřisvědčil žalobci ohledně výkladu rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 (dále jen „rozhodnutí Kemwater“). V souladu s ním tížilo právě žalobce důkazní břemeno ohledně prokázání dodavatele jakožto osoby v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Krajský soud také potvrdil, že v situaci, kdy žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, resp. plátce daně z přidané hodnoty, nebyly orgány finanční správy povinny šetřit daňový podvod. Jako nedůvodné označil i zbylé žalobní námitky týkající se nesprávného postupu orgánů finanční správy při dokazování a (ne)udělení statusu nespolehlivého plátce společnosti STARK.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou následně včas doplnil na základě výzvy Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel napadený rozsudek označil za nepřezkoumatelný a nezákonný. Je přesvědčen, že v jeho případě byly splněny formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných plnění a že vše v průběhu dokazování dostatečně prokázal. Má tedy za to, že k odeprání nároku na odpočet byl žalovaný povinen prokázat účast stěžovatele na daňovém podvodu, k čemu nedošlo. Odeprání je proto v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU. Nesprávné závěry žalovaného převzal i krajský soud, přičemž se ani nevypořádal s částí žalobní argumentace. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud neztotožnil se stěžejním právním názorem stěžovatele, měl by podat předběžnou otázku k SDEU.

pokračování

[8] S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V případě neúspěchu kasační stížnosti pak navrhl, aby mu vzhledem k délce celého sporu bylo alespoň prominuto penále a úroky z prodlení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že uplatněné námitky považuje za nedůvodné, neboť napadený rozsudek je přezkoumatelný i věcně správný. Navrhl proto Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

[10] Stěžovatel k vyjádření žalovaného podal repliku, kde přednesl další obdobnou argumentaci na podporu svého názoru ohledně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet. Žalovaný pak v následném vyjádření setrval na zamítnutí kasační stížnosti. I na toto podání žalovaného stěžovatel reagoval, ale *de facto* pouze jinak zopakoval již dříve uplatněnou argumentaci.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění účinném do 31. 12. 2025 (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[12] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písm. d) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[13] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť platí, že teprve dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105). Vada nepřezkoumatelnosti totiž představuje objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Za nepřezkoumatelná jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4

As 5/2003-52). Nejvyšší správní soud zároveň připomíná, že přezkoumatelnost rozhodnutí není závislá na subjektivní představě účastníka o tom, jak podrobně by mělo být odůvodněno. Stejně tak nesouhlas účastníka s právním názorem soudu nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, ve kterém je tento názor obsažen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2019, č. j. 1 Afs 184/2019-38).

[14] Na úvod je třeba podotknout, že stěžovatel k otázce nepřezkoumatelnosti nevznese v kasační stížnosti žádnou ucelenou a srozumitelnou argumentaci. Vady naznačující nepřezkoumatelnost uvádí na různých místech kasační stížnosti, a to zpravidla bez bližšího zdůvodnění. Nejvyšší správní soud proto zde považuje za vhodné připomenout, že kvalita obsahu stížnostních bodů do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 86/2020-34).

[15] V souvislosti s nepřezkoumatelností stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně krajskému soudu vytýká odkazy na rozhodnutí žalovaného. Namísto nich by podle něj měly být uvedeny vlastní úvahy ohledně jednotlivých žalobních námitek. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že soud může pro vypořádání již dříve uplatněné argumentace odkázat na odůvodnění předchozího rozhodnutí soudu či správního orgánu, pokud s ním souhlasí, aniž by svoje vlastní rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2024, č. j. 4 As 158/2023-53, a ze dne 22. 1. 2024, č. j. 4 Afs 296/2022-37). V nyní řešeném případě krajský soud při vypořádávání žalobní argumentace souhlasně odkazoval na konkrétní body odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, u kterého Nejvyšší správní soud neshledává z hlediska přezkoumatelnosti vadu. Zmíněné odkazování tudíž nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[16] Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že vůbec nevypořádal některé žalobní námítky. Současně však neuvedl, které konkrétní žalobní námítky byly opomenuty. Přiměřeně tomu proto Nejvyšší správní soud k této výtce konstatuje, že neshledal žádnou zásadní žalobní argumentaci, kterou by krajský soud nevypořádal.

[17] Stěžovatel také pouze obecně namítl, že krajský soud dal v napadeném rozsudku přednost judikatuře Nejvyššího správního soudu před přímým právem Evropské unie, aniž by svůj postup vysvětlil. Stěžovatel k tomu však neuvedl, které soudní rozhodnutí ani který právní předpis má konkrétně na mysli. Přiměřeně tomu Nejvyšší správní soud k uplatněné argumentaci konstatuje, že žádné (ani nevysvětlené) upřednostnění jeho judikatury na úkor evropského práva v napadeném rozsudku nespatriil. Neshledal tedy, že by napadený rozsudek byl z tohoto důvodu vnitřně rozporný či nepřezkoumatelný, jak je namítáno.

[18] Posledně pak stěžovatel k otázce nepřezkoumatelnosti uvedl, že „*krajský soud sice konstatuje průběh řízení, zejména kopírováním podání obou stran sporu, nepřináší však do rozhodnutí žádnou svou hodnotící inektivu ani odůvodnění, proč rozhodl o zamítnutí žaloby stěžovatele. Žaloba (míněno zřejmě napadený rozsudek) zcela postrádá řádné odůvodnění hodné rozsahu tohoto případu otázkám položeným stranami sporu v průběhu řízení.*“ S tímto se Nejvyšší správní soud i s ohledem na již uvedené nemůže ztotožnit. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil.

pokračování

Napadený rozsudek je tedy řádně odůvodněn a je plně srozumitelný, v důsledku čehož netrpí vadou nepřezkoumatelnosti.

[19] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[20] Stěžovatel dále trvá na tom, že oprávněnost uplatněného nároku na odpočet dostatečně prokázal. Zároveň orgánům finanční správy vytýká, že své pochybnosti opřely o skutečnosti nasvědčující přítomnosti podvodu, ačkoli k jeho prokázání nedošlo.

[21] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře soustavně potvrzuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle které každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky (popř. důkazní návrhy) budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit odůvodněné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují *vážné a důvodné pochyby* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Jestliže daňový subjekt toto své *sekundární* důkazní břemeno neunesl, nemůže mu být (v případě daně z přidané hodnoty) uznán nárok na odpočet u dotčených plnění. S tímto je podle obsahu jeho podání stěžovatel dobře srozuměn.

[22] Krajský soud k otázce důkazního břemene již ve svém druhém zrušujícím rozsudku (bod 19.) konstatoval, že byla prokázána realizace posuzovaných plnění, avšak ani po doplnění odvolacího řízení provedeném v návaznosti na jeho první zrušující rozsudek nebylo prokázáno, že plnění realizoval deklarovaný dodavatel, tzn. společnost STARK, na čemž stěžovatel dosud trvá. V nyní napadeném rozsudku (bod 13.) pak s ohledem na rozhodnutí Kemwater také shledal, že zde není jistota ohledně dodání plnění jinou osobou v postavení plátce daně z přidané hodnoty.

[23] Nejvyšší správní soud prověřil průběh dokazování a shledal, že oba zmíněné závěry krajského soudu jsou správné. Stěžovatel totiž své *sekundární* důkazní břemeno oproti pochybnostem orgánů finanční správy neunesl, a tedy neprokázal přijetí plnění od

deklarovaného dodavatele. Stěžovatel v kasační stížnosti opakuje, že nárok na odpočet prokázal předložením daňových dokladů. Tímto však (podle výše uvedeného) unesl pouze své *primární* důkazní břemeno. Na to prvostupňový správce daně reagoval v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2015, kde srozumitelně přednesl důvody svých přetrvávajících pochybností ohledně dodání plnění deklarovaným dodavatelem, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatele. Při následném dokazování k odstranění pochybností nedošlo, přičemž ani stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, čím a jak tyto pochybnosti vyvrátil, ale pouze orgánům finanční správy vytýká jednotlivá pochybení v jejich postupu při dokazování. Nejvyšší správní soud přiměřeně tomu uvádí, že ohledně nevyvrácení pochybností souhlasí s krajským soudem i žalovaným a v podrobnostech odkazuje na jejich rozhodnutí. K tomu navíc považuje za vhodné připomenout, že není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za účastníka. Tím by přestal být nestranným rozhodčím sporu a naopak by přebíral roli advokáta, což je vyloučeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, č. j. 8 As 267/2020-34).

[24] Co se týká výtky ohledně neprovedení důkazního návrhu v podobě kamerových záznamů v místě plnění, tak s tou se krajský soud vypořádal ve svém druhém zrušujícím rozsudku (bod 21.), na který v nyní napadeném rozsudku odkázal. Krajský soud zde přitakal žalovanému, že kamerové záznamy nemohly bez dalšího oproti vyvstalým pochybnostem prokázat nic jiného než pohyb osob na pracovišti a ve vztahu k deklarovanému dodavateli s ohledem na další skutkové okolnosti (zejm. přítomnost zaměstnanců minimálně dvou společností poskytujících plnění konečnému odběrateli) nemohou mít relevantní vypovídající hodnotu. Stěžovatel s tímto zdůvodněním v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje, pouze bez bližšího vysvětlení žalovanému opětovně vytýká neakceptování tohoto důkazního návrhu. Vzhledem k tomu, že neprovedení zmíněného důkazního prostředku je srozumitelně odůvodněno a stěžovatel toto odůvodnění konkrétně nepochybňuje, shledal Nejvyšší správní soud i tuto výtku nedůvodnou.

[25] Stěžovatel také orgánům finanční správy v souvislosti s dokazováním vytýká, že přistoupily k využití mezinárodního dožádání za účelem zajištění výsledku S. P., který byl v dotčeném období jednatelem společnosti STARK, až v roce 2019, kdy již tato osoba nebyla kontaktní. Nejvyšší správní soud k tomu zjistil, že o výsledk této osoby prvostupňový správce daně usiloval od počátku daňové kontroly, tj. už v roce 2015, a to marně formou opakovaného předvolání, které adresoval nejprve na adresu osoby zapsanou v obchodním rejstříku (vráceno z důvodu: na adrese neznámý) a poté do datové schránky společnosti STARK, ale vždy bez odezvy. Místo skutečného pobytu S. P. nezjistilo ani Ministerstvo vnitra. Nebylo tedy možné využít institutu předvedení. Stěžovatel sice navrhoval výsledk této osoby cestou mezinárodního dožádání v Bulharsku, ale ani on nebyl schopen uvést, na jaké adrese se má zdržovat. Krajský soud k tomuto již ve svém prvním zrušujícím rozsudku (bod 14.) uvedl, že nebylo v možnostech orgánů finanční správy výsledk svědka zajistit. Přesto se žalovaný následně pokusil o zajištění výsledku S. P. cestou mezinárodního dožádání, avšak i zde bez úspěchu. Od bulharských orgánů se pouze dozvěděl, že identifikátory této osoby neodpovídají žádné bulharské fyzické osobě. Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud ani v tomto neshledává pochybení orgánů finanční správy při dokazování a naopak jejich postup považuje za odpovídající dané situaci, přičemž popsanou nekontaktnost S. P. správně stěžovateli nepřikládaly k tíži. Navíc nic nenasvědčuje tomu, že

pokračování

by v případě přistoupení k mezinárodnímu dožádání již v roce 2015 k provedení výslechu došlo, jak naznačuje stěžovatel. Nejvyšší správní soud zde také považuje za vhodné připomenout svůj ustálený postoj, podle kterého každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si důkazy pro případné prokázání svých tvrzení. Je tedy v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k dodání plnění deklarovaným dodavatelem skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně těchto skutečností je na jeho straně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Tím jsou míněny zejména takové důkazy, které lze při případné kontrole bez problému předložit a provést. Pokud tak jakýkoli subjekt stejně jako stěžovatel nečiní, sám se vystavuje riziku neunesení důkazního břemene a nemůže správci daně vytýkat, že za něj potřebné důkazy neobstaral.

[26] Správný je pak i závěr krajského soudu, že v tomto případě není ani postaveno najisto, že předmětné plnění muselo být dodáno osobou v pozici plátce daně z přidané hodnoty. Stěžovatel s tímto názorem krajského soudu nesouhlasí, přičemž poukazuje na hodnotu dodaných plnění (přes 1.000.000 Kč), podle které se jakýkoli dodavatel od listopadu 2014 musel stát plátcem daně z přidané hodnoty, a tedy alespoň část předmětného plnění v této pozici dodal. Podle Nejvyššího správního soudu by tuto variantu bylo možné s jistotou potvrdit jen tehdy, pokud by bylo vyloučeno dodání předmětných plnění více dodavateli, aby se hodnota plnění nemohla mezi ně rozprostřít. Žalovaný k tomuto poukázal na konkrétní pochybnost v podobě vícečetné fakturace plnění v rámci totožného měsíce a konkrétně popsal, proč nedospěl k závěru, že všechny dodávky předmětného plnění určitě učinila totožná osoba. Krajský soud mu přisvědčil, že zde potřebná jistota není (bod. 13), s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Rozšířený senát v usnesení navazujícím na rozhodnutí (SDEU) Kemwater ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, jasně uvedl, že „[j]ak navíc lze dovodit z názorů SDEU, tento závěr musí být učiněn nikoliv jako pravděpodobný, ale s jistotou, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH (bod 39 rozsudku SDEU Kemwater ProChemie).“ Podle Nejvyššího správního soudu žalovaným popsaná pochybnost i vzhledem k předmětu posuzovaných plnění není nesmyslná, jak tvrdí stěžovatel, ale otevírá reálnou možnost varianty, že tato plnění mohla být ve skutečnosti dodána více dodavateli. Důkazní břemeno ohledně prokázání potřebné jistoty podle rozhodnutí Kemwater tížilo stěžovatele, který jej neunesl.

[27] Nejvyšší správní soud proto k otázce dokazování uzavírá, že stěžovatel své důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet neunesl a orgány finanční správy se žádného vytýkaného pochybení v průběhu dokazování nedopustily.

[28] Na uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že v rozhodném období nebyl společnosti STARK udělen status nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, což stěžovatel vnímá jako pochybení orgánů finanční správy. V kontextu toho navíc považuje navázání obchodní spolupráce se společností STARK bez dalšího za obezřetné a její nesoučinnost s orgány finanční správy mu nelze přikládat k tíži. K této námitce žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti příhodně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39, kde se k obdobné kasační argumentaci uvádí následující skutečnosti: „Argumentace institutem nespolehlivého plátce svědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není

uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý - ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence.“ Z uvedeného plyne, že na neevidování (byť nedůvodné) plátce jako nespolehlivého nelze spoléhat a nic nemění na požadavcích na obezřetnost při obchodním styku ani na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V namítané skutečnosti tedy nelze spatřovat důvod pro zrušení doměřené daně. Ohledně nekontaktnosti společnosti STARK pak Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že k tíži stěžovatele přičítána nebyla.

[29] Stěžovatel dále krajskému soudu (a žalovanému) vytýká výklad a aplikaci rozhodnutí Kemwater. Je přesvědčen, že v souladu s tímto rozhodnutím SDEU měly orgány finanční správy v jeho případě (kdy došlo k prokázání realizace předmětných plnění) pro odepření nároku na odpočet prokázat přítomnost daňového podvodu, a to i když nedošlo současně k prokázání, že předmětná plnění dodal deklarovaný dodavatel, resp. osoba v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Pokud by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s právním názorem stěžovatele, navrhl mu předložit k SDEU následující předběžnou otázku. *„Je v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, aby správce daně podmiňoval šetření podvodu na DPH prokázáním toho, že dodavatel daného zboží či služeb měl postavení osoby povinné k dani?“*

[30] Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že se s názorem stěžovatele neztotožňuje a navrhovanou předběžnou otázku považuje za již zodpovězenou (acte éclairée). SDEU totiž v rozhodnutí Kemwater konstatoval následující. *„Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“*

[31] Již před rozhodnutím Kemwater Nejvyšší správní soud judikoval, že zkoumání podvodu může nastoupit až v případě předchozího prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39) a v souladu s rozhodnutím SDEU tak činí i nadále (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2025, č. j. 2 Afs 345/2023-78). Nelze tedy než potvrdit, že orgány finanční správy postupovaly správně, když nepřistoupily k šetření podvodu za situace, kdy předtím nedošlo k prokázání hmotněprávních podmínek v podobě dodání plnění plátcem daně z přidané hodnoty. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že v daném případě byly přítomny prvky typické pro plnění zasažené podvodem (např. virtuální sídlo a nekontaktnost dodavatele).

[32] Lze tedy shrnout, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, krajský soud posoudil příslušné právní otázky správně a vycházel přitom z náležitě zjištěného skutkového stavu

pokračování

věci orgány finanční správy. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

[34] Pro úplnost Nejvyšší správní soud k návrhu stěžovatele na prominutí penále a úroků z prodlení pro případ neúspěšnosti kasační stížnosti uvádí, že je kasačním soudem a o tomto návrhu mu nepřísluší (pozitivně pro stěžovatele) rozhodnout. Odkazuje proto stěžovatele na institut prominutí příslušenství daně podle § 259 a násl. daňového řádu.

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

V Brně dne 5. března 2026

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu