ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **R. V.**, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 28. 4. 2025, č. j. 59 Af 10/2023-118,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále „správce daně“) ze dne 20. 9. 2017 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014 a současně mu byla stanovena povinnost uhradit příslušné penále. Došlo k tomu na základě daňové kontroly, která přinesla závěr, že žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, konkrétně z pořízení zboží od společností Major Corporation s.r.o. a D.V.A., s.r.o. (dále „deklarovaní dodavatelé“). Správce daně za účelem ověření žalobcových tvrzení vyzval deklarované dodavatele k poskytnutí důkazních prostředků, ale ti na výzvu nereagovali, a tak vyzval k prokázání skutečností k uplatnění odpočtu i žalobce. Ten ale podle závěrů správce daně skutečnost, že přijal od deklarovaných dodavatelů zdanitelná plnění, neprokázal. Proto mu byla za jednotlivá zdaňovací období doměřena daň. Žalobcovo

odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2019, č. j. 38848/19/5300-22443-607102, zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“). Ten shledal žalobu důvodnou a uvedené rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 9. 5. 2022, č. j. 59 Af 57/2019-55 (dále též „první zrušující rozsudek“), zrušil. Krajský soud poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, z nichž plyne závěr, že dodavatel zboží nemusí být za účelem uplatnění odpočtu na DPH jednoznačně identifikován, pokud z ostatních skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení plátce daně. Na základě právního názoru uvedeného v tomto rozsudku daňové orgány doplnily dokazování a seznámily žalobce se zjištěnými skutečnostmi.

[3] Rozhodnutím ze dne 21. 4. 2023, č. j. 13515/23/5300-22443-712892, pak žalovaný odvolání opět jako nedůvodné zamítl. I toto rozhodnutí napadl žalobce žalobou, přičemž krajský soud rozsudkem ze dne 18. 4. 2024, č. j. 59 Af 10/2023-90, částečně zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání (v části týkající se zdaňovacích období listopad a prosinec 2014; výrok I) a ve zbylém rozsahu (tj. ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor až říjen 2014; výrok II) žalobu zamítl. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 3. 2025, č. j. 6 Afs 99/2024-52 (dále „rozsudek šestého senátu“), výrok I rozsudku krajského soudu zrušil (včetně závislého výroku o nákladech řízení) a se závazným právním názorem věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud poté žalobu rozsudkem označeným v záhlaví ve zbývající části předmětu řízení, tj. ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období listopad a prosinec 2014, zamítl. Krajský soud převzal závazný názor Nejvyššího správního soudu, který byl založen na tom, že žalovaný pro případ těchto zdaňovacích období postupoval v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a žalobce řádně seznámil se zjištěnými skutečnostmi a nově provedenými důkazy, přičemž mu také umožnil, aby se k tomuto seznámení vyjádřil. Skutečnosti týkající se určení přesného místa prodeje nebyly pro posouzení podstaty věci, tedy zda žalobce přijal zdanitelná plnění od plátce DPH, stěžejní, čímž nebylo možné považovat za vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí to, že žalovaný žalobci nesdělil své pochybnosti, zda bylo zboží vůbec pořízeno na prodejně zachycené v žalobcem předloženém videozáznamu. Podle soudu bylo na žalobci, aby tvrdil a prokázal, že přijal zdanitelné plnění od plátce DPH, neboť k tomu byl jasně instruován výzvou ze dne 9. 6. 2022. K této výzvě žalobce nejdříve zůstával pasivní a následně bez dalších důkazů změnil svá původní tvrzení tak, že skutečným dodavatelem zdanitelných plnění byla společnost Amadeo Gold s.r.o. (později byla obchodní firma změněna na TIGO LPL s.r.o.; dále „TIGO“). Pro naplnění požadavků dle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo dostačující, že žalovaný předestřel v seznámení ze dne 24. 2. 2023 důvody, pro které považuje žalobcova tvrzení ohledně jeho skutečného dodavatele za nedostatečná. Žalobce, jehož tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně identity skutečného dodavatele, který by byl plátcem DPH, toto břemeno neunesl, a proto mu nebylo možno uznat nárok na odpočet DPH za zdaňovací období dvou výše uvedených kalendářních měsíců.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu označenému v záhlaví podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Upozornil, že daňové orgány v návaznosti na první zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 9. 5. 2022 provedly rozsáhlé šetření, z něhož vyplynulo, že všechno zboží, které se prodávalo v prodejně, v níž stěžovatel nakupoval, bylo ve vlastnictví společnosti TIGO. Tato společnost byla ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2014 plátcem DPH. Podle názoru žalovaného nicméně skutečný dodavatel nebyl zjištěn, což stěžovatel považuje za závěr rozporný s výsledkem dokazování. Krajský soud pak tento nesprávný názor žalovaného potvrdil. Není pravdou, že obchodní vztah stěžovatele a společnosti TIGO zůstal pouze v rovině tvrzení. Názor, že stěžovatelovým dodavatelem mohl být i jiný subjekt než společnost TIGO, je zavádějící. Podle dokazování neměli deklarovaní dodavatelé vlastní prodejnu. V prodejně, kde stěžovatel nakoupil zboží, se prodávalo pouze zboží společnosti TIGO, což potvrdil výslech tehdejšího jednatele Cong Chung Duonga. Možnost, že by se v této prodejně nabízelo také zboží jiných dodavatelů, jednatel odmítl. Z jeho svědecké výpovědi plyne, že skutečným dodavatelem stěžovatele musela být právě tato společnost, která byla plátcem DPH. S ohledem na závěry rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* nemůže názor žalovaného ani krajského soudu obstát.

[6] K závěru krajského soudu, že není nesporné, že nákupy probíhaly na jedné konkrétní prodejně, stěžovatel podotkl, že tento závěr neodpovídá průběhu daňového řízení a obsahu spisu. Krajský soud tím učinil místo nákupu spornou skutečností, ač v daňovém řízení jej nikdo nesporoval. Ve spise daňového řízení není obsažena žádná písemnost, z níž by vyplývalo, že daňové orgány vyjádřily ohledně konkrétního místa nákupů pochybnost. Vždy zpochybňovaly pouze jedinou skutečnost, a to identitu skutečného dodavatele zboží. K rozšíření pochybností nedošlo ani v návaznosti na první zrušující rozsudek krajského soudu. Doplněné řízení se totiž týkalo výhradně otázky, kdo byl skutečným dodavatelem a zda má postavení plátce DPH. Šetření, které bylo provedeno, přitom do detailu zkoumalo i vlastnické a nájemní vztahy v obchodním areálu SAPA, v němž nákupy probíhaly. Stěžovatel upozornil, že ve vztahu k jinému zdaňovacímu období žalovaný jeho odvolání vyhověl, přičemž se zabýval právě i konkrétní prodejnou a tím, komu patřilo zboží, které zde bylo nabízeno k prodeji. V nynější věci byla pochybnost ohledně konkrétní prodejny poprvé vyjádřena až v napadeném rozhodnutí žalovaného, a to ryze účelově a v rozporu s takřka sedmiletým průběhem daňového řízení. Krajský soud však od této skutečnosti zcela odhlédl a žalobními námitkami vztahujícími se k této skutečnosti se nezabýval. Nezabýval se ani tvrzením, že pokud by skutečně trvala pochybnost správních orgánů ohledně konkrétní prodejny, kde probíhal nákup, bylo by iracionální celé rozsáhlé dokazování navazující na první zrušující rozsudek krajského soudu. Takovou míru iracionality postupů daňové správy nelze podle stěžovatele předpokládat.

[7] Co se týče konstatování, že žádné ze shromážděných dokladů vystavených společností TIGO neobsahují údaje o stěžovateli (z čehož má plynout, že obchodní vztah vůbec nevznikl), stěžovatel poznamenal, že takový závěr je z pohledu rozsudku *Kemwater ProChemie* absurdní, neboť předložené doklady nemohou mít vypovídající hodnotu. Podle tohoto rozsudku má faktický stav přednost před stavem formálním. Stěžovatel netvrdil, že by při nákupu od společnosti TIGO obdržel nějaké daňové doklady. Tvrdil pouze to, že v dané prodejně přijal daňové doklady vydané deklarovanými dodavateli. Skutečný stav věci následně objasnila svědecká výpověď uvedeného jednatele, podle níž veškeré zboží v dané

prodejně patřilo společnosti TIGO. Nelze tedy pochybovat, že právě tato společnost byla vlastníkem zboží, a tedy i jeho dodavatelem, byť z neznámého důvodu došlo k vystavení dokladů pod cizí firmou. Ani shromážděné doklady, ale případně ani vykázané obraty společnosti TIGO nemohou mít přednost před svědeckou výpovědí. Vystavené doklady totiž zjevně neodpovídaly skutečnosti. Účelovost závěru žalovaného ale zůstala v napadeném rozsudku bez povšimnutí, přestože na ni stěžovatel poukazoval.

[8] Stěžovatel rovněž ke kasační stížnosti přiložil konkrétní důkazy k posouzení, a to rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, první zrušující rozsudek krajského soudu, sdělení správce daně ze dne 26. 9. 2022, protokol o výslechu svědka ze dne 21. 11. 2022, seznámení se zjištěnými skutečnostmi s výzvou k vyjádření ze dne 24. 2. 2023 a dvě rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2023 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad 2013 až leden 2014 a ke zdaňovacím obdobím únor až prosinec 2014).

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud s odkazem na rozsudek šestého senátu poukázal na to, že stěžovatelovou povinností bylo tvrdit a prokázat, že přijal zdanitelné plnění od plátce DPH. Naopak určení konkrétní prodejny, kde proběhl nákup, nebylo pro výsledek řízení stěžejní. Dokazování týkající se konkrétní prodejny proběhlo kvůli tomu, že na ni stěžovatel poukazoval. Nepředložil však žádný podklad, jímž by pro relevantní zdaňovací období prokázal, že uskutečnil nákup právě na prodejně provozované společností TIGO. Neunesl tak důkazní břemeno ohledně prokázání identity skutečného dodavatele, který byl plátcem DPH. Ohledně stěžovatelovy interpretace výsledku dokazování v tom směru, že s ohledem na jeho nákup v prodejně společnosti TIGO a výslech jejího jednatele muselo být zboží nutně nakoupeno právě od této společnosti, žalovaný uvedl, že ze shromážděných podkladů (zejména zaslaných faktur a výše obratu uvedené společnosti) vyplývá, že stěžovatel nebyl odběratelem této společnosti. Z tvrzení jednatele společnosti TIGO, že všechno zboží dostupné v prodejně bylo v jeho vlastnictví, neplyne závěr, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění od této společnosti. Společnost TIGO obchodování se stěžovatelem nepotvrdila, přičemž ze zjištění správce daně vyplynulo, že dodavatelem stěžovatele ani být nemohla. Stěžovatel neposkytl žádné objektivní důkazy k prokázání, že tato společnost je skutečným dodavatelem zdanitelného plnění, pouze v návaznosti na zjištění daňových orgánů upravil svá předchozí tvrzení týkající se deklarovaných dodavatelů. Co se týče období listopad 2013 až leden 2014, žalovaný odvolání vyhověl proto, že i přes důkazní návrh stěžovatele nebyl proveden výslech osoby, která v tomto období provozovala danou prodejnu. Jde-li o úvahu v napadeném rozhodnutí, že dokazováním nebyla potvrzena ani konkrétní prodejna, v níž stěžovatel nakupoval, tu žalovaný vyslovil pouze ve spojitosti s tím, že stěžovateli se nepodařilo prokázat, kdo byl jeho dodavatel a zda měl postavení plátce DPH. Stěžovatel měl po celou dobu řízení možnost předkládat důkazní prostředky k prokázání dodavatele plnění v pozici plátce DPH. Ve vztahu k údajné spolupráci se společností TIGO však zůstal v rovině tvrzení, přičemž svědecká výpověď jejího jednatele vazbu na tuto společnost neprokázala. Kasační stížnost proto žalovaný nepovažoval za důvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla

podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Přitom zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.")].

[11] Kasační stížnost **není důvodná**.

[12] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že nepřehlédl, že stěžovatel označil v kasační stížnosti soubor důkazů, které měly podkládat jeho tvrzení. Tyto důkazy jsou ovšem součástí správního spisu a dokazování správním spisem se ve správním soudnictví neprovádí (např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 4 As 113/2018-39, č. 3836/2019 Sb. NSS, bod 36, rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 39/2005-53, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, či ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75).

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný, neboť případná nepřezkoumatelnost brání jeho věcnému přezkumu. Zrušení pro nepřezkoumatelnost připadá v úvahu spíše výjimečně, zejména není-li vůbec patrné, jak byly hodnoceny podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci námitek (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný a jak posoudil skutečnosti mající pro věc zásadní význam (např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Krajský soud ale nemá povinnost vypořádat se s každým dílčím tvrzením či argumentem, postaví-li proti tvrzení účastníka řízení ucelenou argumentaci, z níž dovodí, že jeho námitky jako celek neobstojí (rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, bod 16, ze dne 11. 5. 2023, č. j. 6 Afs 34/2022-31, bod 11, nebo ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 69/2022-33, bod 12).

[14] Napadený rozsudek nepřezkoumatelný není. Jde-li o tvrzení, že pochybnost ohledně konkrétní prodejny žalovaný vyjádřil až v napadeném rozhodnutí, a to ryze účelově, krajský soud stěžovateli v bodech 29 až 33 napadeného rozsudku s odkazem na závazný právní názor vyslovený v rozsudku šestého senátu vysvětlil, že podstatou daňového řízení bylo, zda byl zjištěn dodavatel stěžovatele v postavení plátce DPH. Naproti tomu otázka určení konkrétní prodejny nebyla pro výsledek řízení stěžejní. Dokazování ve vztahu ke konkrétní prodejně probíhalo na základě skutečnosti, že stěžovatel na tuto prodejnu poukazoval (zejména prostřednictvím předložení videozáznamu z dané prodejny), nicméně ani tímto poukazem, který vyústil v doplnění dokazování, neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného dodavatele plnění. Touto argumentací krajský soud odpověděl stěžovateli i na tvrzení o zarážející iracionalitě dokazování ve vztahu ke konkrétní prodejně. K ní se navíc konkrétně vyjádřil i Nejvyšší správní soud v bodech 31 a 32 rozsudku šestého senátu, z něhož krajský soud v tomto posouzení vyšel. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

[15] Stěžovatel dále poukazoval na zásadní rozpor mezi skutkovými zjištěními vyplývajícími ze spisu a jejich interpretací ze strany žalovaného, s níž se ztotožnil i krajský soud. V prodejně, kde stěžovatel nakoupil zboží, se totiž v rozhodné době prodávalo výhradně zboží ve vlastnictví společnosti TIGO, čímž podle něj došlo ke zjištění jeho

skutečného dodavatele, který byl v postavení plátce DPH. K této argumentaci Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení je založeno na rozdělení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Každý daňový subjekt má primární povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. V návaznosti na to může správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá však povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen prokázat pouze to, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44). Jestliže správce daně pochybnosti prokáže, je znovu na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost, průkaznost, věrohodnost a správnost svých tvrzení ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dále viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, či ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32).

[16] Kasační soud ve stručnosti shrnuje, že k původně uplatněným tvrzením stěžovatele, že plnění mu poskytli deklarovaní dodavatelé, která byla podepřena i doklady od těchto dodavatelů, správce daně vyslovil důvodné pochybnosti. Na ně reagoval stěžovatel mj. předložením videozáznamu. Z něj však vyplývalo pouze to, že na prodejních plochách v rámci tržnice SAPA se v roce 2017 (tedy v jiném než relevantním období) prodávalo zboží, u kterého jsou jako dovozci označeni právě deklarovaní dodavatelé, a ani tento důkaz tak vyjádřené pochybnosti nerozptýlil. K dalšímu doplnění dokazování došlo (po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu) v návaznosti na závěry rozsudku *Kemwater Prochemie*, podle kterých nemusí být dodavatel vždy jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně má postavení plátce DPH. Stěžovatel coby daňový subjekt byl s ohledem na trvající pochybnosti o dodavateli plnění vyzván, aby prokázal, že plnění přijal v jím tvrzeném rozsahu od dodavatele v postavení plátce DPH. Současně se správce daně rozhodl šetřit také to, kdo ve zkoumaném období provozoval prodejnu objevující se ve videozáznamu, s tím, že zjistil, že tuto prodejnu neprovozoval ani jeden z deklarovaných dodavatelů, nýbrž společnost TIGO. K návrhu stěžovatele pak došlo k vyslechnutí tehdejšího jednatele společnosti, který sdělil, že veškeré zboží na prodejně patřilo právě této společnosti. V reakci na uvedený vývoj dokazování stěžovatel změnil svá dosavadní tvrzení tak, že plnění měl přijmout od společnosti TIGO, která byla za období listopad a prosinec 2014 v postavení plátce DPH. K tomuto tvrzení však nedoložil žádné důkazní prostředky. Daňové orgány následně zjistily, že vykázané tržby společnosti TIGO činily méně než souhrn částek uvedených na fakturách přijatých stěžovatelem od Major Corporation s.r.o. Z vydaných faktur společnosti TIGO, které daňové orgány získaly, pak vyplývalo, že stěžovatel nebyl odběratelem této společnosti. Žalovaný proto v seznámení č. j. 7311/23/5300-22443-712892 ze dne 24. 2. 2023 uzavřel, že stěžovateli nemůže být uznán odpočet DPH, který byl vyčíslen na fakturách přijatých od jiného dodavatele. Skutečnosti pro uplatnění odpočtu stěžovatel neprokázal, ač k tomu byl žalovaným vyzván.

[17] Nejvyšší správní soud nemá za to, že by závěry žalovaného, s nimiž souhlasil krajský soud, neměly oporu ve spise nebo byly rozporné s (objektivním) výsledkem doplněného dokazování. Daňové orgány v řízení vyjádřily důvodné pochybnosti o tom, že stěžovatel přijal zdanitelné přijetí od deklarovaných dodavatelů, a stěžovatel na ně později nedokázal reagovat tak, aby unesl důkazní břemeno, které jej v této situaci znovu tížilo. Korigoval sice v návaznosti na vývoj dokazování svá původní tvrzení tím, že nově uvedl, že jeho dodavatelem byla ve skutečnosti společnost TIGO, která měla postavení plátce DPH, nicméně k tomuto tvrzení již nedoložil žádné důkazy, ač i k němu byly v průběhu řízení vyjádřeny relevantní pochybnosti (zejména viz body 22 až 28 seznámení žalovaného ze dne 24. 2. 2023). Odkazoval-li na provedený důkaz výslechem tehdejšího jednatele Cong Chung Duonga, ten předně potvrzoval oprávněnost pochybností o tom, zda stěžovatel odebral zboží od deklarovaných dodavatelů. Ze skutečnosti, že v prodejně nasnímané na videozáznamu se v roce 2017 nacházelo pouze zboží společnosti TIGO, bez dalšího neplyne, že společnost TIGO byla skutečným dodavatelem stěžovatele, tím spíš pak v situaci, kdy dále zjištěné skutečnosti (vydané faktury od společnosti TIGO, poměřování obratu této společnosti s výší tvrzeného plnění) obchodní spolupráci mezi stěžovatelem a společností TIGO v deklarovaném rozsahu vylučovaly. Stěžovatel měl dostatečnou možnost reagovat na seznámení s doplněným dokazováním (a v něm obsažené pochybnosti) a dále vést dokazování ve vztahu ke svým pozměněným tvrzením, ale důkazní břemeno neunesl. Samotným výslechem svědka Cong Chung Duonga nebylo – s ohledem na uvedené skutečnosti zakládající nové pochybnosti daňových orgánů ohledně skutečného dodavatele zdanitelného plnění – s jistotou doloženo, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění od dodavatele v postavení plátce DPH. Stěžovatel mohl po seznámení dále prokazovat skutečný stav, který tvrdil a který byl zpochybněn daňovými orgány, avšak další důkazy již nenavrhl a na tuto procesní situaci, kdy jej tížilo důkazní břemeno, reagoval pouze vyjádřením oponentního názoru na výsledek dokazování. V návaznosti na vyjádřené pochybnosti tedy neunesl důkazní břemeno ani ve vztahu k deklarovaným dodavatelům, ale ani ve vztahu k později tvrzeným dodávkám od společnosti TIGO. Žalovaný podle Nejvyššího správního soudu interpretoval shromážděné důkazy správně, přičemž jeho postup má dostatečnou oporu ve spise a odpovídá právní úpravě i judikatuře k povinnosti tvrzení a důkazní v daňovém řízení.

[18] K doposud uvedenému lze doplnit, že otázkou dokazování, resp. seznámení s doplněným dokazováním, se Nejvyšší správní soud již jednou částečně zabýval v rozsudku šestého senátu (zejména v bodech 29 až 32). Zdůraznil v něm, že v rámci doplňování dokazování po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu nebylo předem vyloučeno, že stěžovatel prokáže, že skutečným dodavatelem (v postavení plátce DPH) byl jiný subjekt než ten uvedený na daňových dokladech. Nejvyšší správní soud zde též konstatoval, že žalovaný stěžovatele řádně seznámil s důvody, pro které nepovažuje jeho tvrzení ve vztahu ke společnosti TIGO za dostatečná, přičemž povinností stěžovatele v této procesní situaci bylo dále prokazovat, že přijal zdanitelné plnění od plátce DPH. Ten ale nic takového neučinil. Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku šestého senátu vyslovil názor, že pokud stěžovatel předložil shora uvedený videozáznam, postupoval správce daně správně, pokud dále zjišťoval skutečnosti týkající se provozování dané prodejny, přičemž těchto zjištění pak do značné míry využil i sám stěžovatel, neboť v návaznosti na toto dokazování změnil svá dosavadní tvrzení ohledně skutečného dodavatele plnění – právě u provozovatele dané prodejny by totiž teoreticky připadalo v úvahu (nejednalo se však o jistotu), že by mohl být oním skutečným dodavatelem stěžovatele. Skutečnosti týkající se místa prodeje, resp.

konkrétní prodejny nebyly podle šestého senátu pro výsledek řízení podstatné; stěžejní bylo, zda byl v řízení spolehlivě zjištěn dodavatel stěžovatele v postavení plátce DPH. S ohledem na kasačně závazný právní názor šestého senátu, ale i shora uvedené závěry k otázce, koho po seznámení s doplněným dokazováním tížilo důkazní břemeno, Nejvyšší správní soud konstatuje, že dokazování provedené v návaznosti na první zrušující rozsudek krajského soudu nelze považovat za iracionální a rovněž skutečnost, že pochybnost ohledně nákupu v konkrétní prodejně byla vyslovena až v napadeném rozhodnutí, nebyla pro posouzení stěžejní, neboť stěžovatel byl prokazatelně seznámen s jinými, obsahově dostatečnými pochybnosti ohledně svého tvrzení o tom, že jeho skutečným dodavatelem byla společnost TIGO, a na tyto pochybnosti nereagoval žádným návrhem na dokazování, jehož prostřednictvím by unesl důkazní břemeno. Ani námitka stěžovatele týkající se rozpornosti závěrů žalovaného se zjištěným skutkovým stavem a opožděného vyjádření pochybností daňových orgánů proto není důvodná.

[19] V kontextu výše uvedených závěrů o rozdělení důkazního břemene je pak nezbytné posuzovat i stěžejní právní otázku, zda byl s ohledem na výsledek doplněného dokazování spolehlivě (s jistotou) zjištěn skutečný dodavatel stěžovatele s postavením plátce DPH, a tedy zda měl stěžovatel za zkoumané období nárok na odpočet daně. Nejvyšší správní soud k této otázce připomíná, že v rozsudku *Kemwater ProChemie* (zejména viz body 34 až 41 tohoto rozsudku) Soudní dvůr EU konstatoval, že pro uplatnění odpočtu daně nemusí být nutně prokázáno, že zdanitelné plnění bylo skutečně přijato od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, pokud ze skutkových okolností vyplývá, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21, navazujícím na tento rozsudek, připustil i možnost uplatnění odpočtu v situaci, kdy nebude zjištěna identita konkrétního dodavatele, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení plátce daně. Důkazní břemeno o tom nicméně tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně. Výjimkou je toliko situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.

[20] Jak vyplývá ze shora uvedené rekapitulace, daňové orgány v řízení vyjádřily důvodné pochybnosti i k obchodnímu vztahu mezi stěžovatelem a společností TIGO, kterou stěžovatel v průběhu řízení označil za svého skutečného dodavatele (namísto původně označených deklarovaných dodavatelů). K rozptýlení těchto pochybností stěžovatel nepředložil žádné další důkazy, ač jej tížilo důkazní břemeno. V této situaci nešlo tvrdit, že by bylo *s jistotou* zjištěno, že by mu dodal zboží dodavatel s postavením plátce DPH. Neuznání odpočtu v této situaci tak bylo plně v souladu s výše uvedenou judikaturou. Tvrdí-li stěžovatel, že daňové orgány měly upřednostnit skutečný stav před stavem formálním, lze uvést, že bylo na stěžovateli, aby skutečný stav (tj. svého skutečného dodavatele v postavení plátce DPH) s jistotou prokázal, nicméně ten zůstal pasivní a vyjádřené pochybnosti nerozptýlil. Krajský soud a žalovaný za tohoto stavu správně uzavřeli, že pro zkoumané období nebyl s jistotou zjištěn dodavatel v postavení plátce DPH, čímž nebylo možné odpočet uplatnit.

[21] Jestliže stěžovatel odkazoval na posouzení odpočtu pro zdaňovací období listopad 2013 až leden 2014, v nichž žalovaný vyhověl jeho odvolání, je nutné připomenout závazný právní názor rozsudku šestého senátu (bod 33), že žalovaný zrušil dodatečné platební výměry

za toto období kvůli skutečnosti, že správce daně nevyslechl osobu, která v tomto období provozovala prodejnu zachycenou ve videozáznamu. Ve vztahu k nyní přezkoumávaným zdaňovacím obdobím však byly relevantní informace o provozu dotčené prodejny zjištěny, čímž řízení v této části nebylo stiženo vadou, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Lze souhlasit s tím, že další dokazování ke konkrétní prodejně nebylo iracionální, protože mohlo přinést jednoznačnou identifikaci jeho skutečného dodavatele. Jeho výstupem nicméně bylo neunesení důkazního břemene stěžovatele ve vztahu k důvodným pochybnostem daňových orgánů. Závěr o tom, že odpočet za zkoumané období nebylo možné uznat, v tomto ohledu nelze považovat za účelový, neboť byl pouze odrazem nastalé procesní situace v daňovém řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 9. dubna 2026

David Hipšr
předseda senátu