

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: **Vinařství Noemi s.r.o.**, se sídlem Vinohradská 1305/82a, Brno, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Ghegova 1019/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2024, č. j. 8929/24/5300-22441-708274, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2025, č. j. 29 Af 28/2024-70,

takto:

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] Žalobkyni byla Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného obchodního partnera, společnosti Wine-world company s.r.o., jakož ani to, že plnění obdržela v deklarovaném rozsahu, a tudíž jí nevznikl ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), nárok na odpočet daně za zdaňovací období květen až prosinec 2014 a leden až březen 2015. Správce daně dále žalobkyni uložil povinnost uhradit odpovídající penále. Proti platebním výměrům

podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17087/19/5300-22441-708274, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl, jeho rozsudek nicméně ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, zrušil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“), a s ním zrušil i rozhodnutí žalovaného. Naznal totiž, že daňové orgány měly povinnost vyslechnout jako svědka účetního společnosti Wine-world company pana B., kterého opakovaně označil svědek Jan Lengál, jednatel této společnosti, jako osobu, která pro společnost zařizovala většinu obchodních záležitostí. NSS se neztotožnil s názorem krajského soudu, že provedení svědecké výpovědi pana B. měla s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení navrhnout jedině stěžovatelka, která tak neučinila. NSS uvedl, že dle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, má správce daně povinnost dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňového subjektu. Proto musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou podstatné pro stanovení daně, včetně těch, které v řízení vyjdou najevo ve smyslu § 114 odst. 3 a § 8 odst. 1 daňového řádu bez ohledu na to, zda na ně poukazuje daňový subjekt, kterého ohledně daných skutečností tíží důkazní břemeno. Skutečnosti, které mohl pan B. při výslechu sdělit, mohly být pro správné stanovení daně relevantní. Proto NSS žalovanému uložil, aby svědeckou výpověď pana B. provedl, případně přezkoumatelně zdůvodnil, proč není potřebné či vůbec možné výslech provést.

[3] Zbylé kasační námitky shledal NSS nedůvodnými. Ztotožnil se s krajským soudem v tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno stran zpochybnění správnosti, věrohodnosti a průkaznosti žalobkyní předložených daňových dokladů. Tyto pochybnosti nebyla schopna vyvrátit svědecká výpověď pana Lengála, ani předložená e-mailová komunikace se společností Wine-world company. Návrhy na provedení výslechu řidičů dvou cisteren, které měly být využity k přepravě zboží (vína), neshledal NSS relevantními, neboť žalobkyně nedokázala řidiče specifikovat, navíc se výslechy neměly týkat spolupráce s dodavatelem Wine-world company, ale s jinými subjekty. NSS se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, vydaný v téže věci).

[4] **Po provedení nového řízení** žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 3. 2024, č. j. 8929/24/5300-22441-708274 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobkyně opětovně zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry. V novém řízení provedl ve věznici výslech pana B., účetního společnosti Wine-world company, který však odmítl vypovídat z důvodu, že by se mohl vystavit nebezpečí dalšího trestního stíhání. Dále provedl jako důkaz dva daňové doklady společnosti Wine-world company vystavené pro žalobkyni, které byly dohledány při daňové kontrole u této společnosti. V napadeném rozhodnutí však konstatoval, že tyto doklady, které měl již dříve k dispozici z účetnictví stěžovatelky, nic nemění na posouzení věci. Ve výsledku tedy dle názoru žalovaného nedošlo v novém řízení k posunu ve skutkovém stavu.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně další **žalobu**. V té opět vznesla námitku vycházející z judikatury *Kemwater ProChemie*. Dále namítla, že žalovaný neunesl ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu své důkazní břemeno, pochybnosti ohledně správnosti, věrohodnosti a průkaznosti žalobkyní předložených daňových dokladů nadto vznesl až v napadeném rozhodnutí. Namítla, že nárok na odpočet DPH v daňovém řízení prokázala, k čemuž odkázala na konkrétní podklady, z nichž má oprávněnost jejího nároku vyplývat. Dle jejího názoru bylo povinností žalovaného, aby zjistil identitu řidiče jedné z cisteren, v níž bylo zboží (víno) dle tvrzení žalobkyně přepravováno, neboť žalobkyně jeho identitu objektivně znát nemohla. V žalobě se rovněž ohradila vůči hodnocení svědecké výpovědi pana Lengála, jehož výslech měl být v novém řízení zopakován. Dále namítla, že žalovaný měl v návaznosti na její návrh vyslechnout oba jednatele společnosti Dixo Group s. r. o., která jí spolupráci s dodavatelem Wine-world company doporučila. Žalobkyně rovněž tvrdila, že v daňovém řízení předložila ke sporným transakcím obdobné důkazy jako v případě plnění přijatých od jiného dodavatele, přičemž odpočty z těchto plnění správce daně uznal.

[6] **Krajský soud žalobu zamítl**. V odůvodnění svého rozsudku uvedl, že on i žalovaný jsou v novém řízení vázáni závěry vyslovenými NSS ve zrušujícím rozsudku, v důsledku čehož je značná část námitek nepřípustná či nedůvodná. Tato vázanost může být prolomena toliko v případě, došlo-li v rámci nového řízení před žalovaným ke změně skutkových či právních poměrů, nebo při podstatné změně judikatury. K žádné ze jmenovaných situací v nynější věci nedošlo. Žalovaný sice v novém řízení doplnil dokazování, to však nevedlo ke změně skutkového stavu. Námitky žalobkyně, které již jednou vypořádal NSS, tedy nemohou obstát. Krajský soud se věnoval konkrétním důkazům, které v novém řízení provedly daňové orgány, a zdůvodnění žalovaného, proč nemohly nic změnit na již dříve zjištěném skutkovém stavu. Žalovaný dle názoru krajského soudu řádně zdůvodnil neprovedení žalobkyní navrženého výslechu jednatelů společnosti Dixo Group (paní Lengálové a pana Masuma). Krajský soud se ztotožnil s žalovaným v tom, že by se jednalo o mimoběžné, a tudíž nadbytečné důkazy. Žalovaný nepochybil ani tím, že nezopakoval výslech pana Lengála. Otázce důkazů k transakcím s jiným dodavatelem, možností aplikace judikatury *Kemwater ProChemie* a výslechu řidiče cisterny se již věnoval NSS ve svém zrušujícím rozsudku, přičemž tyto námitky shledal nedůvodnými. Ani v novém řízení se nadto žalobkyni nepodařilo řidiče cisterny jakkoliv identifikovat. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že dané vozidlo (reg. zn. 8B6 9265) v inkriminovanou dobu neopustilo území města Brna, tudíž nemohlo být užito k přepravě zboží žalobkyni.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] **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.“). Navrhla, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka namítla, že pochybnosti správce daně jsou v rozporu s obsahem spisu. Z daňových dokladů vyplývá předmět a rozsah plnění přijatého od společnosti Wine-world company. Touto otázkou se však krajský soud ve svém rozsudku odmítl

zabývat, když toliko odkázal na svůj předchozí rozsudek a zrušující rozsudek NSS. Není přitom pravdou, že by bylo napadené rozhodnutí založeno na stejných skutkových základech; pochybnosti daňových orgánů vyvstaly až v novém řízení po zrušení původního rozhodnutí žalovaného ze strany NSS. Není rovněž pravdou, že by žalovaný provedl dokazování pouze výslechem pana B. a dvěma daňovými doklady společnosti Wine-world company. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaný předstřel zcela nové posouzení rozsahu sporných plnění a nové závěry o obsahu stěžovatelkou předložených listin, z čehož měla dle jeho názoru vyplývat nemožnost identifikace obdrženého zboží. Ve vyjádření k seznámení stěžovatelka na tuto skutečnost poukázala, jakož i na manipulaci žalovaného s listinami, na jejichž základě bylo možné trasovat původ zboží ve vztahu k jednotlivým transakcím. V žalobě specifikovala, že se jedná o nově předestřené závěry, tedy o změnu skutkových poměrů. Krajský soud se měl tedy argumentací stěžovatelky v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. zabývat. Pouhý odkaz na závěry zrušujícího rozsudku NSS proto nemohl postačovat.

[9] Ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. brání tomu, aby byla žalobní argumentace směřující proti novému rozhodnutí žalovaného paušálně odmítnuta s poukazem na dřívější rozhodnutí, přestože v „prvním kole“ žalobce předloží méně dokonalou argumentaci. V opačném případě by bylo žalobci odejmuto dispoziční oprávnění formulovat žalobní důvody, jakož i možnost hájit svá veřejná subjektivní práva. Toto ustanovení má rovněž přednost před principem vázanosti rozsudkem NSS, neboť v opačném případě by nebyla zaručena rovnost mezi žalobcem a žalovaným. Žalovaný má totiž možnost své rozhodnutí po jeho zrušení soudem změnit. Naproti tomu žalobci by nebyla dána možnost měnit svá žalobní tvrzení, a tudíž by již napoprvé musel vznést precizní a úplnou žalobní argumentaci, jinak by totiž byl fakticky diskvalifikován z budoucího soudního přezkumu. Krajský soud postupoval v rozporu s § 2 a § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť rezignoval na svoji přezkumnou úlohu, a odmítl tak poskytnout ochranu veřejným subjektivním právům stěžovatelky. Tím zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti.

[10] Stěžovatelka uvádí, že přeprava vína byla realizována pomocí dvou cisteren. Daňové orgány se zabývaly jen jednou z nich (reg. zn. 5B2 2386), role druhé cisterny (reg. zn. 8B6 9265) zůstala v daňovém řízení neobjasněna. K otázce druhé cisterny se věcně nevyjádřil ani krajský soud, který nadto obě vozidla ve svém rozsudku zaměnil. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Přeprava vína byla potvrzena Celním úřadem pro Jihomoravský kraj. Daňové orgány nevysvětlily, jak je možné, že dochází k rozkolu mezi veřejnou a soukromou listinou ověřující dopravu, a proč považovaly za průkaznější listinu soukromou.

[11] Dle stěžovatelky byl její návrh na provedení výslechu jednatelů společnosti Dixo Group důvodný. Tito svědci totiž mohli ověřit počátek obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Wine-world company. Z jejich výpovědi mohlo vyplynout, že sporná plnění obdržela stěžovatelka skutečně od tohoto dodavatele. Byly rovněž splněny (s ohledem na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2025, č. j. 2 Afs 147/2024-42) důvody pro opakování výslechu svědka Lengála. Nevěrohodnost jeho výpovědi má dle daňových orgánů tkvět v tom, že se neshodují podpisy pana Lengála na daňových dokladech vystavených společností Wine-world company s jinými jeho podpisy. Tyto pochybnosti správce daně mohly být odstraněny již během výpovědi, k čemuž nedošlo.

[12] **Žalovaný** ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Poukázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, které považuje za přezkoumatelné a s nímž se věcně ztotožňuje. Závěry zrušujícího rozsudku NSS se přirozeně promítly do hodnocení žalobních námitek krajským soudem. NSS ve svém zrušujícím rozsudku konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a v důsledku toho se znovu aktivovalo důkazní břemeno stěžovatelky, které již neunesla. NSS vyhodnotil jako nedůvodnou námitku proti nevyslechnutí řidičů cisteren, požadavek na aplikaci judikatury *Kemwtaer ProChemie* i námitky týkající se spolupráce stěžovatelky s jinými dodavateli. V návaznosti na zrušující rozsudek NSS provedl správce daně další dokazování, které však nepřineslo změnu skutkového stavu. Závěry zrušujícího rozsudku NSS již nelze překonat, neboť NSS je v posuzované věci vázán svým dříve vysloveným právním názorem. To platí i pro případ, kdy kromě zrušení rozsudku krajského soudu přistoupil NSS i ke zrušení rozhodnutí žalovaného, který ve věci rozhodoval podruhé a jehož druhé rozhodnutí je rovněž předmětem kasačního přezkumu. Jelikož se skutkový ani právní stav od vydání minulého rozsudku NSS nijak nezměnil, neuplatní se ani žádné výjimky z tohoto pravidla. Žalovaný popřel tvrzení stěžovatelky, podle níž došlo ke zcela novému rozsahu posouzení věci žalovaným a pochybnosti ohledně deklarovaných plnění vyvstaly teprve v novém odvolacím řízení. Stěžovatelka předkládá obdobnou argumentaci jako v předchozím soudním řízení, která již však byla soudy jednou vypořádána, a proto nemůže být nyní důvodná.

[13] Žalovaný souhlasí se stěžovatelkou, že krajský soud ve svém rozsudku zaměnil registrační značky dotčených cisteren. To však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Posláním daného bodu rozsudku bylo poukázat na nekonkrétnost stěžovatelčiných důkazních návrhů. NSS se ve svém zrušujícím rozsudku k otázce řidičů cisteren vyjádřil, a to tak, že není podstatné, zda se daňové orgány druhou cisternou v daňovém řízení zabývaly, ale to, že úspěšně zpochybnily tvrzení o uskutečňování přepravy dvěma vozidly.

[14] Daňové orgány nepochybily, když nezopakovaly výslech pana Lengála, neboť k tomu nebyly splněny předpoklady (tj. původní výslech byl veden v souladu se zákonnými pravidly, svědek se neměl vyjadřovat k doposud neprojednaným okolnostem, ani se nejednalo o výslech provedený v jiném daňovém řízení za současného splnění § 93 odst. 3 daňového řádu). Stěžovatelka v daňovém řízení ani netvrdila splnění některé z podmínek opakování výslechu. Stěžovatelka nadto ignoruje závěry NSS vyslovené v jeho zrušujícím rozsudku, který se hodnocení výpovědi pana Lengála již jednou věnoval. Žalovaný trvá na tom, že výslechy paní Lengálové a pana Masuma by byly s ohledem na skutečnosti, které jimi měly být dle stěžovatelky prokázány, nadbytečnými.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud 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 Nejvyšší správní soud 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.

[16] NSS v nynější věci rozhoduje o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu, jenž byl vydán v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného vydanému v novém řízení, které následovalo po zrušení původního rozhodnutí žalovaného rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 262/2021-55. V tomto rozsudku se NSS již vyjádřil k rozhodným okolnostem sporných transakcí, přičemž kasační námitky stěžovatelky, kterými se závěry krajského soudu ohledně těchto okolností snažila zpochybnit, shledal až na výjimky nedůvodnými, případně nepřípustnými, neboť nijak nereagovaly na vypořádání námitek žalobních krajským soudem.

[17] Z relevantní judikatury vyplývá, že *„právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem představuje definitivní řešení dotčených otázek v konkrétní věci, které již zásadně není možné v rámci správního soudnictví revidovat, není-li naplněna některá z výjimek z kasační závaznosti. Kasační závaznost právního názoru vysloveného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se uplatní i při přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu vydaného poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo správními soudy zrušeno.“* (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS). Závaznost dříve vysloveného právního názoru platí pro NSS a krajský soud i tehdy, pokud se jedná o judikaturní exces (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2026, sp. zn. III. ÚS 3716/25).

[18] Z uvedeného principu však existují výjimky. Jak uvedl rozšířený senát v již zmíněném usnesení č. j. 1 Azs 16/2021-50, *„platí, že ani kasační závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu nemá absolutní povahu. Lze ji prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí. Tak by tomu bylo v případě, že jinak o rozhodné právní otázce uvážil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s., případně že by bylo k rozhodné otázce přijato stanovisko pléna či kolegia podle § 19 s. ř. s. To vše za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci (usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 59/2007-56; shodně usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2018-50, body 30).“* Stěžovatelka se v kasační stížnosti odvolává na první výjimku z principu, neboť dle jejího názoru došlo ke změně skutkových poměrů. NSS však tento její názor nesdílí.

[19] Nové rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu je třeba chápat v kontextu důvodů, na nichž vystavěl NSS svůj zrušující rozsudek č. j. 8 Afs 262/2021-55, jakož i v kontextu principů, na nichž stojí rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Primární důkazní břemeno ohledně oprávněnosti odpočtu DPH tíží v daňovém řízení daňový subjekt, který své důkazní břemeno unese, pokud v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH předloží daňový doklad. Správce daně tíží důkazní břemeno stran zpochybnění správnosti, úplnosti, věrohodnosti či průkaznosti předloženého dokladu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, aktivuje se opět

důkazní břemeno daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27).

[20] NSS ve svém zrušujícím rozsudku výslovně uvedl, že daňové orgány v této věci své důkazní břemeno stran pochybností o správnosti stěžovatelkou předložených dokladů unesly (viz body 24 až 27 rozsudku). Důvody, proč přistoupil ke zrušení rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného, plynuly z nesprávného postupu žalovaného aprobovaného krajským soudem, v jehož důsledku bylo stěžovatelce znemožněno unést své důkazní břemeno. NSS daňovým orgánům uložil napravit toto procesní pochybení a provést výpověď svědka B. (případně zdůvodnit, proč její provedení není možné či vhodné). Jeho výpověď totiž měla potenciál rozptýlit pochybnosti daňových orgánů, a pomoci tak stěžovatelce unést její důkazní břemeno, a to jak ohledně faktického přijetí plnění, tak ve vztahu k osobě dodavatele. V tomto kontextu je však důležité poznamenat, že tato výpověď nemohla mít potenciál cokoliv změnit na závěru, že daňové orgány své důkazní břemeno unesly. Důvodnost a podloženost pochybností daňových orgánů zůstala NSS nezpochybněna.

[21] Ke změně skutkového stavu mohlo v novém řízení před žalovaným dojít především v důsledku provedení dalšího dokazování. Jak uvedl krajský soud v nyní napadeném rozsudku, daňové orgány se v souladu se závazným právním názorem NSS pokusily vyslechnout svědka B., který však odmítl vypovídat, a tudíž z tohoto důvodu ke skutkovému posunu dojít nemohlo. Dále daňové orgány provedly důkaz dvěma daňovými doklady, které získaly v souvislosti s daňovou kontrolou provedenou u společnosti Wine-world company a které již dříve předložila i sama žalobkyně. Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že ani tyto doklady nemohly stěžovatelce pomoci unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání fakticity plnění, a tudíž ke skutkovému posunu v tomto ohledu nedošlo ani v jejich důsledku. Stěžovatelka důkazní váhu těchto daňových dokladů v kasační stížnosti nijak nezpochybnila. Uvedla pouze, že žalovaný doplnil spisový materiál i o další důkazy, ty však blíže nespecifikovala. Není přitom povinností NSS identifikovat tyto tvrzené důkazy za stěžovatelku. Platí totiž, že „*kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatele domýšlet další argumenty a vyhledávat na jejím místě možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti*“ (viz rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2021, č. j. 9 As 198/2021-20).

[22] Stěžovatelka namítá, že žalovaný vystavěl své rozhodnutí na „zcela novém posouzení rozsahu plnění včetně nových závěrů o obsahu listin“ a „zcela nových okruzích závěrů“. Předně je třeba podotknout, že rozsah sporných plnění se od minulého posouzení věci žalovaným nezměnil. V obou případech byly posuzovány tytéž sporné transakce dokládané týmiž daňovými doklady (bod 21 původního rozhodnutí žalovaného a bod 23 napadeného rozhodnutí). Výše doměřené daně se v novém řízení taktéž nezměnila. Rovněž lze poukázat na skutečnost, že již v původním řízení byla primárním důvodem doměření daně skutečnost, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí sporných plnění v deklarovaném rozsahu (zejm. body 32, 34, 37, 43 a 46 rozhodnutí žalovaného). Proto ostatně NSS již ve svém zrušujícím rozsudku odmítl stěžovatelčinu argumentaci judikaturou *Kemwater ProChemie*, neboť prostor pro její aplikaci by vznikl až tehdy, „*kdy budou pochybnosti pouze*

o deklarovaném dodavateli jako formální podmínce nároku na odpočet DPH, nikoli o samotném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, tj. o splnění podmínky hmotněprávní".

[23] Je však pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil i další okolnosti sporných transakcí, které v původním rozhodnutí nebyly obsaženy. Stěžovatelka konkrétně poukazuje na tu část rozhodnutí žalovaného, v níž uvedl, že stěžovatelka měla dle daňových dokladů od svého dodavatele obdržet víno v množství definovaném v litrech, přičemž takto určené množství zboží nebylo možné při jeho předání ani poté zpětně zkontrolovat, není-li v daňových dokladech uvedeno, v jakém balení a v jakém množství daného balení mělo být víno dodáno. Dále stěžovatelka uvádí, že z daňových dokladů bylo možné vyčíst množství jednotlivých druhů nakupovaných vín. Těmito námitkami však pomíjí skutečnost, že žalovaný otázku množství nakupovaného vína řadí mezi pochybnosti o správnosti, úplnosti, věrohodnosti a průkaznosti stěžovatelčiných daňových dokladů. Tyto „nové" okolnosti pouze doplňují původní výčet okolností, kterými daňové orgány podepřely své pochybnosti v rámci prvního rozhodování ve věci. Nedošlo tedy ke změně obsahu pochybností, ale k jejich doplnění.

[24] V tomto kontextu nemůže stěžovatelčina argumentace obstát. Zaměřuje se totiž na jednotlivosti. I kdyby stěžovatelka relevanci či správnost daných pochybností úspěšně vyvrátila, stále přetrvává řada dalších stěžovatelkou nevyvrácených pochybností, jejichž důvodnost uznal již ve svém zrušujícím rozsudku NSS. Tyto pochybnosti jsou shrnuty v bodech 24 až 26 zrušujícího rozsudku, dále například v bodě 23 zrušeného rozsudku krajského soudu či na stranách 25 a 26 výzvy k prokázání skutečností ze dne 30. 9. 2016. Kupříkladu lze zmínit, jakým způsobem daňové orgány poukázaly na důvody, které je vedly k závěru o neprůkaznosti dokladů vystavených společností Wine-world company. Tyto pochybnosti neměly oporu pouze v obsahu těchto dokladů samotných, ale především v dalších důkazech, například obsahu svědecké výpovědi pana Lengála, vyjádření samotné stěžovatelky nebo zjištění ohledně přepravy zboží. Nebyla prokázána nejen spolupráce stěžovatelky s dodavatelem Wine-world company, jenž nevykázal stěžovatelkou deklarovaná plnění ve svých daňových tvrzeních, ale ani přeprava vína a úhrada kupní ceny. Proto nemůže stěžovatelce nijak prospět argument, že z každého daňového dokladu vystaveného společností Wine-world company lze zjistit nákup konkrétního druhu vína v konkrétním množství, když byla daňovými orgány úspěšně zpochybněna vypovídací hodnota těchto dokladů.

[25] NSS kromě toho neušlo, že stěžovatelka sice namítá změnu skutkového stavu, na tvrzenou změnu však nijak věcně nereaguje a nepředkládá žádné důkazy, které by mohly tyto „nové" závěry žalovaného zpochybnit. Odkazuje toliko na listinné důkazy nacházející se ve spise, s nimiž měly daňové orgány dle jejího názoru nepřípustně manipulovat, nespecifikuje však, o které konkrétní daňové doklady jde, ani jakou podobu měla tvrzená manipulace mít. Stěžovatelka tedy v novém řízení před žalovaným nedokázala předložit důkazy, kterými by se pokusila vyvrátit ať už „nové", či původní pochybnosti správce daně (kromě nerelevantních návrhů výslechu svědků; k tomu viz dále), ačkoli ji v tomto smyslu tížilo důkazní břemeno. Skutková situace tedy zůstává od minulého řízení před NSS v podstatě stejná. Přijetí deklarovaných plnění bylo daňovými orgány úspěšně zpochybněno a tyto pochybnosti stěžovatelka nedokázala v dalším řízení před žalovaným vyvrátit.

[26] Na příkladu daňového dokladu č. 8114 ze dne 10. 9. 2014 lze poukázat na to, že pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a věrohodnosti trvají i po doplnění dokazování v novém řízení. Konkrétně ve vztahu k tomuto daňovému dokladu bylo dokazování doplněno tím, že se tento doklad shodného znění podařilo dohledat i v účetnictví společnosti Wine-world company (jedná se o jeden ze dvou dokladů, jež se podařilo tímto způsobem ověřit, přičemž stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet na základě cca 70 daňových dokladů vystavených tímto dodavatelem). Podle doprovodného dokladu pro přepravu vinařských produktů mělo být zboží uvedené v tomto dokladu dopraveno do Velkých Pavlovic vozidlem reg. zn. 5B2 2386. Z knihy jízd za rok 2014, kterou správce daně opatřil u provozovatele tohoto vozidla, vyplývá, že se pohybovalo pouze na území města Brna. Podle příjmového pokladního dokladu měla být provedena platba v hotovosti, přičemž na dokladu je podpis „Lengál" a razítko společnosti Wine-world company. Svědek Lengál vypověděl, že sice platby byly prováděny i v hotovosti, ovšem popřel, že by on osobně kdykoliv přijal nějakou hotovostní platbu. Stěžovatelka nedokázala konkrétně uvést, komu platby v hotovosti poskytovala, totožnost příjemce nikdy nezjišťovala. Výpisy z účtů společnosti Wine-world company nebylo možné potvrdit, že by tyto prostředky uvedená společnost reálně přijala a složila je na svůj účet; pohyby na účtech nesvědčí o výkonu obchodní činnosti. Pan B., jenž měl obchody jménem společnosti Wine-world company reálně zajišťovat, odmítl vypovídat z obavy z trestního stíhání. Z výše uvedeného je zřejmé, že ani po doplnění dokazování nebylo prokázáno, že by stěžovatelka toto plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele.

[27] Platí tedy, že NSS je v projednávané věci vázán svými závěry, které vyslovil v rozsudku č. j. 8 Afs 262/2021-55. Nemůže proto obstát argumentace stěžovatelky ohledně druhé cisterny, která měla zajišťovat přepravu vína, neboť obdobnou námitku již jednou NSS vypořádal (viz bod 25 rozsudku č. j. 8 Afs 262/2021-55). NSS k tomu dodává, že i kdyby byl stěžovatelčin názor o změně skutkových poměrů v důsledku nového vymezení pochybností daňových orgánů správný, neznamenalo by to, že by tím byly automaticky „zneplatněny" veškeré závazné závěry vyslovené NSS ve zrušujícím rozsudku. Stěžovatelka v nynější kasační stížnosti nadto ani nevysvětlila, proč by měl NSS otázku s ohledem na tvrzený skutkový posun hodnotit odlišně. Stran přepravy zboží argumentuje stěžovatelka rovněž tím, že daňové doklady, z nichž lze přepravu identifikovat, byly potvrzeny Celním úřadem pro Jihomoravský kraj. Stěžovatelka však opětovně pomíjí, že otázka přepravy zboží byla závazně vyřešena již v předchozím rozsudku NSS. Její nynější námitky se týkají obsahu dokladů, které daňové orgány důvodně zpochybnily, přičemž *„správce daně nemá povinnost se zabývat, resp. prokázat, jak přeprava probíhala či mohla probíhat ve skutečnosti. Nebylo proto jeho povinností zjistit všechny okolnosti o stěžovatelkou tvrzené přepravě druhým vozidlem. Povinnost doložit (za účelem vyvrácení pochybností správce daně), jakým způsobem jí bylo dodáno zdanitelné plnění, tížila výhradně stěžovatelku (rozsudky NSS z 22. 3. 2023, čj. 6 Afs 214/2022-37, bod 46, a z 5. 4. 2023, čj. 6 Afs 384/2021-31, bod 40).*" (bod 25 rozsudku č. j. 8 Afs 262/2021-55). Stěžovatelka v novém řízení před žalovaným nenavrhovala provedení žádných nových důkazů, které by mohly vést ke změně posouzení otázky dopravy zboží, a na žádné nové důkazy nepoukazuje ani v řízení soudním.

[28] S ohledem na výše uvedené není rozhodné, zda krajský soud zaměnil registrační značku obou dotčených cisteren. Z odůvodnění jeho rozsudku je totiž zjevné, že odkazuje na dřívější vypořádání obdobné námitky ve zrušujícím rozsudku NSS, který spornou otázku již vyřešil.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti předkládá obsáhlou analýzu vztahu § 75 odst. 2 a § 78 odst. 5 s. ř. s. Ta je však bez významu, neboť, jak NSS uvedl výše, od vydání zrušujícího rozsudku NSS nedošlo v této věci ke skutkovému posunu, který by odůvodňoval prolomení závazného právního závěru. Nebyl ani popřen princip rovnosti účastníků soudního řízení. Stěžovatelce byl dán prostor zpochybnit nové rozhodnutí žalovaného prostřednictvím žaloby, avšak jak již NSS vysvětlil, stěžovatelka měla předně předložit taková tvrzení a důkazy, které by směřovala vůči nosnému jádru pochybností správce daně. Místo toho se však upnula na vyvracení jednotlivostí pomocí odkazů na obsah podkladů, jejichž průkaznost daňové orgány již jednou úspěšně zpochybnily.

[30] Stěžovatelka se domnívá, že měla právo v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí předložit propracovanější argumentaci v porovnání s žalobou podanou proti prvnímu rozhodnutí žalovaného v této věci, přičemž krajský soud byl povinen se s touto kvalitnější polemikou vypořádat. Stěžovatelka však přehlíží závěry ustálené judikatury vycházející z rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007-119. Podle nich je žaloba proti novému rozhodnutí správního orgánu vydanému v návaznosti na zrušení předchozího rozhodnutí soudem přípustná primárně co do námitky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou přípustné námitky, že v řízení došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k nezákonnosti, kterou v pořadí první rozhodnutí nebylo zatíženo, popř. mohou být namítány i vady „původního“ řízení, které se však projevily až v nezákonnosti nového správního rozhodnutí nebo které byly podstatné až po zrušení původního rozhodnutí. Žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud jej zrušil z jiných důvodů, aniž se těmito žalobní důvody zabýval. Naopak nemohou být úspěšně namítány žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly soudem posouzeny jako opodstatněné. Tyto závěry potvrdil NSS v rozsudcích ze dne 27. 10. 2011, č. j. 7 Afs 60/2010-148, a ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 221/2022-40. Z toho vyplývá, že pokud se krajský soud a následně i NSS určitou otázkou ve svých rozhodnutích zabývaly, nemůže stěžovatelka její posouzení zpochybnit v žalobě podané proti v pořadí druhému rozhodnutí žalovaného podrobnější či komplexnější argumentací.

[31] V návaznosti na právě uvedené je třeba odlišit možnost stěžovatelky v žalobě proti napadenému rozhodnutí opakovaně zpochybnit závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stran faktického přijetí plnění v deklarovaném rozsahu od možnosti brojit proti souběžně učiněnému závěru o neprokázání skutečnosti, že plnění poskytl plátce DPH. Unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání faktického přijetí plnění v deklarovaném rozsahu, a to jak ze strany daňových orgánů, tak stěžovatelky, bylo posouzeno již v předchozím soudním řízení v celém rozsahu, přičemž dokazování provedené v novém řízení o odvolání nepřineslo žádný posun ve prospěch stěžovatelky (odepření výpovědi svědkem B. pro obavu z trestního stíhání spíše posiluje pochybnosti

daňových orgánů). Pokud jde o prokázání podmínky, že zdanitelná plnění byla poskytnuta právě společností Wine-world company nebo jiným (přesně neurčeným) dodavatelem, jenž byl plátcem DPH, tato otázka nebyla v předchozím soudním řízení v úplnosti vyřešena. Krajský soud ani NSS totiž ve věci neaplikovaly přístup judikatury *Kemwater ProChemie*, což vysvětlily tím, že je nejprve třeba prokázat faktické přijetí plnění. Žalovaný následně napadené rozhodnutí opětovně založil na dvou důvodech, přičemž ve vztahu k prokázání toho, zda dodavatel sporných plnění měl postavení plátce, aplikoval v celém rozsahu přístup dovozený judikaturou *Kemwater ProChemie*. Pokud stěžovatelka v žalobě uplatnila žalobní bod proti výsledku tohoto posouzení, tedy poukazovala na to, že (přesně neurčený) dodavatel plnění nutně musel mít postavení plátce DPH, byl tento žalobní bod přípustný a krajský soud by se jím musel zabývat, přičemž v tomto ohledu nebyl vázán žádným právním názorem vysloveným v předchozím soudním řízení v této věci, neboť tato otázka v něm nebyla posuzována. Krajský soud nicméně nepřistoupil k přezkumu správnosti těchto závěrů, neboť pro zamítnutí žaloby postačovalo, že (po odstranění vady daňového řízení vytknuté NSS) nadále obstojí závěr, že nebylo prokázáno faktické přijetí plnění v deklarovaném rozsahu (bod 20 rozsudku krajského soudu). Takovému postupu nelze nic vytknout.

[32] Je však třeba podotknout, že krajský soud ve svém rozsudku nereagoval přesně na podstatu stěžovatelčiných žalobních námitek. Ty směřovaly zjevně k tomu, že žalovaný dospěl k novému vymezení pochybností o rozsahu deklarovaného plnění. Krajský soud poněkud mimoběžně s touto námitkou uzavřel, že v důsledku provedeného dokazování nedošlo ke změně skutkového stavu. NSS je však toho názoru, že rozsudek krajského soudu i přes tuto dílčí vadu jako celek obstojí. Ke změně skutkového stavu totiž mohlo dojít prakticky jedině prostřednictvím doplnění dokazování, nikoli opakovaným poukazováním na již provedené a daňovými orgány zpochybněné důkazy. Nosné závěry rozsudku krajského soudu jsou tedy správné. Krajský soud rovněž přezkoumatelně a dostatečně reagoval na námitky týkající se neprovedení opakovaného výslechu svědka Lengála a výslechu paní Lengálové a pana Masuma, jejichž provedení stěžovatelka navrhla v novém řízení před žalovaným, jakož i na námitky, které již byly jednou posouzeny ze strany NSS. Lze tedy uzavřít, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť je z něj patrné, proč nemůže argumentace stěžovatelky jako celek obstát (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[33] NSS se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že žalovaný správně vyhodnotil stěžovatelčiny důkazní návrhy jako nadbytečné. Konkrétně se jednalo o návrh vyslechnout svědky pana Masuma a paní Lengálovou, kteří měli dle stěžovatelky ověřit počátek obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Wine-world company. NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že zjištění, jak navázala stěžovatelka se svým dodavatelem spolupráci, ani kdo a jak jí spolupráci doporučil, nemá bez dalšího potenciál prokázat, že na základě tvrzeného doporučení skutečně došlo ke sporným plněním v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele. Jinými slovy – navržení svědci by mohli toliko prokázat, že stěžovatelce doporučili jako dodavatele společnost Wine-world company, nikoli že stěžovatelka přijala plnění odpovídající předloženým daňovým dokladům. Krajský soud nadto správně vysvětlil,

že paní Lengálová se stala jednatelkou společnosti Dixo Group s.r.o. dávno poté, co již měla probíhat obchodní spolupráce stěžovatelky se společností Wine-world company.

[34] Co se týče námitky proti neprovedení opakovaného výslechu pana Lengála, krajský soud se s obdobným žalobním bodem vypořádal v bodě 15 svého rozsudku. Uvedl, že již ve svém prvním (zrušeném) rozsudku aproboval závěry žalovaného o nevěrohodnosti výpovědi pana Lengála, přičemž důvody, které žalovaného k tomuto závěru vedly, podrobně popsal v bodech 25 až 27 svého rozsudku. Obsah výpovědi byl nadto dle krajského soudu neprůkazný. Krajský soud ve svém rozsudku rovněž uvedl, že NSS názor krajského soudu potvrdil proto, že ho v kasační stížnosti stěžovatelka nedokázala úspěšně zpochybnit. Opakovat výslech svědka je dle krajského soudu možné pouze ve zvláštních případech, mezi něž ten stěžovatelčin nepatří, neboť se opakováním výslechu snažila toliko o znovuotevření skutečností, k nimž se již svědek Lengál jednou vyjádřil. Stěžovatelka nyní v kasační stížnosti namítá, že závěr žalovaného a krajského soudu o nevěrohodnosti svědecké výpovědi pana Lengála stojí na tom, že se neshodovaly jeho podpisy na daňových dokladech společnosti Wine-world company s jinými jeho podpisy.

[35] Dle názoru NSS stěžovatelka v rámci této námitky pomíjí jádro úvah krajského soudu a žalovaného. Jejich závěry totiž nestojí na nesouladu podpisů pana Lengála na jednotlivých listinách, ale především na tom, že svědek Lengál nebyl vůbec schopen dosvědčit podobu a rozsah spolupráce společnosti Wine-world company se stěžovatelkou. Opakování výslechu by tedy k ničemu nevedlo, neboť i kdyby se snad potvrdilo, že podpisy na fakturách odpovídají jiným podpisům pana Lengála, stále by nebyl odstraněn problém prakticky nulové vypovídací hodnoty jeho tvrzení (v podrobnostech viz body 25 až 27 prvního rozsudku krajského soudu). Nutno dodat, že svědek Lengál již jednou vypověděl, že daňové doklady podepisoval on (viz bod 55 napadeného rozhodnutí), přičemž jeho výpověď jako celek byla hodnocena jako nevěrohodná. Závěr žalovaného a krajského soudu, že nebyly splněny podmínky pro opakování výslechu, tedy byl správný, neboť původní výslech byl proveden přímo v této věci v souladu se zákonem a stěžovatelka nepožaduje prokázání žádných nových skutečností (viz rozsudky NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, a ze dne 31. 1. 2024, č. j. 2 Afs 95/2023-42).

IV. Závěr a náklady řízení

[36] NSS neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první 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 soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

pokračování

V Brně dne 14. května 2026

Tomáš Kocourek
předseda senátu