



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **M Plast spol. s r.o. - v likvidaci**, Malý val 1541/45, Kroměříž, zast. advokátem Mgr. Lukášem Regecem, Nádražní 344/23, Praha 5 – Smíchov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 6. 2018, čj. 29756/18/5300-21444-712153, a ze dne 6. 9. 2018, čj. 39607/18/5300-21444-712153, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, čj. 31 Af 74/2018-118,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 5. 2020, čj. 31 Af 74/2018 - 118, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, čj. 29756/18/5300-21444-712153, a ze dne 6. 9. 2018, čj. 39607/18/5300-21444-712153, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 43 912 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Lukáše Regece.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Klíčovou otázkou této věci je zákaz svévolného a rozdílného rozhodování daňových orgánů na základě stejných důkazů o stejných skutkových otázkách. Konkrétně se tato věc týká doměření DPH žalobkyni (stěžovatelce), která dle daňových orgánů neprokázala, že přijala zdanitelné plnění právě od stěžovatelkou deklarovaného dodavatele.

[2] Stěžovatelka je obchodní společnost, která se zabývá zejména nákupem a prodejem stavebního materiálu a poskytováním služeb – podnájmem stavebních strojů a mechanismů. Podle stěžovatelčina účetnictví a daňových dokladů si v letech 2012 až 2014 pořizovala stavební materiál od společnosti SONOTEK, s. r. o. Materiál (např. panely, štetovnice, PVC potrubí, řezivo, cement, cihly apod.) poté prodávala svým odběratelům. Dále si pronajímala od společnosti SONOTEK stavební stroje a jiné mechanismy, které dávala do podnájmu svým odběratelům. Tato obchodní spolupráce byla dle tvrzení stěžovatelky významná, v rádech mnoha desítek miliónů korun. A právě tato obchodní spolupráce je jádrem nynějšího sporu.

[3] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) zahájil dne 18. 9. 2014 u stěžovatelky daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden 2014. Tuto kontrolu správce daně posléze rozšířil též na zbytek roku 2012. Sérií dodatečných platebních výměrů z 30. 8. 2017 správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil stěžovatelce DPH za kontrolovaná zdaňovací období. Správce daně došel jednak k závěru, že stěžovatelka se zapojila do podvodného řetězce s DPH, jednak k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, obchodní společnosti SONOTEK.

[4] Stěžovatelka podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o kterých žalovaný rozhodl dvěma rozhodnutími. Prvním rozhodnutím sérii odvolání zamítl a platební výměry změnil jen v detailech (rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018), druhým rozhodnutím však některým odvoláním dílem vyhověl a rozhodnutí správce daně podstatně změnil (rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2018). V posléze uvedeném rozhodnutí totiž žalovaný souhlasil se stěžovatelkou, že se do žádného podvodného řetězce nezapojila, protože v řetězci nechybí daň. Nicméně i v tomto rozhodnutí žalovaný potvrdil závěry správce daně ohledně toho, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží a služeb právě od společnosti SONOTEK, stěžovatelkou formálně tvrzeného dodavatele.

[5] V nynější věci tak zůstává spornou jen otázka, zda stěžovatelka prokázala přijetí zboží a služeb od společnosti SONOTEK. Stěžovatelka podala proti oběma rozhodnutím žalovaného žalobu. Krajský soud spojil obě žaloby ke společnému řízení a rozhodl o nich rozsudkem, kterým žaloby zamítl. V rozsudku se zcela ztotožnil s právními a skutkovými závěry žalovaného. Krajský soud krom jiného odmítl, že by pro věc mohla mít nějaký význam zjištění jiného správce daně (Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj) vzešlá z daňové kontroly u společnosti SONOTEK.

## II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka předně shrnuje skutkový stav věci a její procesní vývoj. Kritizuje, že žalovaný v rozhodnutích neprovedl klíčové „důkazy“, rozsudky Soudního dvora EU, kterými stěžovatelka argumentovala. Žalovaný prý jen lakonicky dovedl, že na nynější věc rozsudky nedopadají. Tuto vadu nenapravit ani krajský soud. Stěžovatelka dále kritizuje procesní postup správce daně a upozorňuje, že není jasné, jak správce daně dospěl k závěru, že sporná plnění fakticky proběhla v rozsahu tvrzeném stěžovatelkou. Dle stěžovatelky totiž alespoň v tomto rozsahu musel správce daně uznat předložené důkazy a dovést z nich fakticitu plnění. Pak je ale nepochopitelné, proč současně na základě stejných důkazů neuznal též osobu dodavatele, společnost SONOTEK. Stěžovatelka vznáší řečnickou otázku, kde - pokud ne od SONOTEKU – tak velké množství zboží a služeb v hodnotách stovek miliónů korun vzala.

[7] Daňová kontrola prý byla neúměrně dlouhá. Není proto divu, že vyslychaní svědci si v roce 2016 mohli jen těžko vzpomenout na detaily transakcí tři až čtyři roky starých.

[8] Stěžovatelka se vyjadřuje též k jednotlivým pochybnostem daňových orgánů. Nesrovnalosti ve fakturách se týkají jen malého zlomku plnění, doslova jde o „zlomky promile“ dodaného zboží. Stěžovatelka uznává, že v těchto ojedinělých případech by daňové orgány mohly neuznat nárok na odpočet DPH, ovšem označit všechny daňové doklady za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné jen na základě nepatrného zlomku nejasností je v rozporu se zásadou neutrality daně, kterou se DPH řídí.

pokračování

[9] Stěžovatelka nesouhlasí ani s názorem, že osoba oprávněná jednat za SONOTEK nepodepsala daňové doklady touto společností vystavené. Daňové orgány i soud opomenuly obecně známou skutečnost, že každý člověk v průběhu života mění formu a styl podpisu, stejně jako „*používá různé způsoby aprobace v různých situacích*“. Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi svědka M. S., který v rozhodné době měl oprávnění jednat za SONOTEK. Není pravda, že jeho výpověď byla obecná – obecná byla jen tam, kde svědek odpovídal na obecné otázky správce daně. Nadto stěžovatelka kritizuje, že správce daně nepřihlédl k protokolu o výslechu svědka S. v daňovém řízení se společností SONOTEK – zde opět správce daně jen odkázal na to, že jde o jiné řízení.

[10] Daňové orgány nepřihlédly ani ke kontrolním zjištěním, která jiný správce daně (již zmiňovaný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj) učinil ve vztahu ke společnosti SONOTEK, nepřihlédly ani ke zprávě o daňové kontrole u SONOTEKU. Jediným důvodem, proč k těmto důkazům nepřihlédly, je zjevně to, že jde o důkazy ve prospěch stěžovatelky. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj se při daňové kontrole u společnosti SONOTEK velmi detailně zabýval též spornými transakcemi mezi společností SONOTEK a stěžovatelkou. K těmto totožným obchodním případům Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zaujal zcela odlišný závěr než správce daně v daňovém řízení se stěžovatelkou. Zatímco dle správce daně v nynější věci SONOTEK sporné zboží a služby stěžovatelce nedodala, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj při kontrole SONOTEKU dospěl k závěru opačnému. Nadto v průběhu kontroly u SONOTEKU byl dožádaným správcem daně Finanční úřad pro Zlínský kraj, stěžovatelčin správce daně, který tak zjevně musel Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj poskytnout jiné informace, než k jakým sám dospěl ve vztahu ke stejným transakcím v daňovém řízení u stěžovatelky.

[11] Stěžovatelka dále kritizuje, že daňové orgány nevyslechly některé navržené svědky – její odběratele. Není pravda, že by navržení svědci k otázce dodavatele stěžovatelky nic říci nemohli – jak stěžovatelka vysvětlovala již správci daně, objednané zboží se přepravovalo od společnosti SONOTEK rovnou k zákazníkům stěžovatelky. To plyne též ze svědecké výpovědi M. S.

[12] Konečně stěžovatelka upozorňuje na judikaturu Soudního dvora EU ve vztahu k otázce totožnosti dodavatele u poskytnutých zdanitelných plnění. Kritizuje, že krajský soud nepoložil předběžnou otázku k Soudnímu dvoru. Dle judikatury Soudního dvora lze nárok na odpočet odmítnout jen tehdy, je-li uplatněn podvodně. Nic takového se však v nynější věci nestalo.

[13] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Ve vyjádření krom jiného upozorňuje, že nesrovnalosti ohledně podpisů zástupce společnosti SONOTEK na daňových dokladech byly jen podpůrným argumentem k závěru, že SONOTEK ve skutečnosti sporná plnění neposkytla. Další navrhované výslechy byly zbytečné, protože mohly prokázat jen nikým nezpochybňovanou skutečnost, že zboží i služby existovaly a stěžovatelka je dále dodala svým odběratelům, nikoli spornou skutečnost, zda je stěžovatelce dodala právě SONOTEK. K otázce použití závěrů z daňové kontroly se společností SONOTEK na věc nynější pak žalovaný upozorňuje, že každé daňové řízení je individuální a nelze přejímat výsledek jednoho daňového řízení do řízení jiného.

### III. Sporná otázka u Soudního dvora EU a další vyjádření stěžovatelky

[14] Usnesením ze dne 11. 3. 2020, věc *Kemwater ProChemie*, předložil rozšířený senát Soudnímu dvoru EU předběžné otázky ohledně výkladu směrnice 2006/112/ES o společném

systému daně z přidané hodnoty.<sup>1</sup> Předseda senátu dospěl k tomu, že závěry, které měl Soudní dvůr vyslovit ve věci *Kemwater ProChemie*, by mohly být významné také pro posouzení této kauzy. Proto na základě § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. nynější řízení přerušil.

[15] Desátý senát Soudního dvora EU rozhodl o předložených předběžných otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989. Vyslovil, že směrnice 2006/112/ES musí být vykládána tak,

„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.“

[16] Tím odpadla překážka řízení a předseda senátu podle § 48 odst. 6 s. ř. s. usnesením ze dne 20. 12. 2021 vyslovil, že se v řízení pokračuje. Současně dal možnost účastníkům řízení vyjádřit se k právní situaci po rozhodnutí Soudního dvora ve lhůtě třiceti dnů ode dne doručení tohoto usnesení.

[17] K věci podala vyjádření jen stěžovatelka. Obsáhle citovala z rozhodnutí *Kemwater ProChemie*. Tímto rozsudkem prý dal Soudní dvůr za pravdu její argumentaci. Objem dodaného zboží v nynější věci vylučuje, že by dodavatelem mohla být osoba, která není povinná k DPH. S ohledem na rozsah dodávek, které stěžovatelka měla ve sporných zdaňovacích obdobích, by totiž jinak musela mít cca 40 dodavatelů. Stěžovatelka dále opět upozorňuje na daňovou kontrolu společnosti SONOTEK, z níž plyne, že to byla právě tato společnost, která zboží a služby stěžovatelce poskytl.

#### IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejprve NSS předesílá, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud „bezezbytku“ se všemi žalobními námitkami nevypořádal. NSS však připomíná, že k otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu nelze přistupovat dogmaticky (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30). Krajský soud v nynější věci se nemusel vypořádat s každým dílčím žalobním argumentem, *nota bene* v reakci na obsáhlou žalobu, kde se jednotlivé argumenty opakují a navzájem prolínají. Soud mohl v této situaci proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí. Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání rozsáhlých, jako je i stěžovatelčina žaloba, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping-pongu“ mezi NSS a soudy krajskými (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, *MPM Invest*, body 34 a 35, s citací další judikatury).

[20] Stěžovatelka nemá pravdu ani v tom, že by snad žalovaný neprovedl navrhované „důkazy“, totiž rozhodnutí Soudního dvora EU. Předně, nejde o žádné „důkazy“. Právními

<sup>1</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

pokračování

závěry soudních rozhodnutí se nedokazuje, ale argumentuje ve vztahu ke správnému výkladu práva. Proto v dané věci bohatě postačilo, že se daňové orgány k judikatuře Soudního dvora, kterou argumentovala stěžovatelka, vyjádřily a vysvětlily, proč dle jejich názoru není na nynější věc použitelná, respektive proč z nich stěžovatelka vyvozuje nesprávné závěry.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti kritizovala krajský soud za to, že nepoložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru. V mezidobí tak ale učinil rozšířený senát NSS. Ostatně právě proto v nynější věci NSS přerušil řízení (k tomu část **III.** výše). K otázce prokázání skutečného dodavatele pro účely nároku na odpočet DPH se vyjádřil Soudní dvůr EU nejen ve věci „české“ předběžné otázky (cit. rozsudek C-154/20, *Kemwater ProChemie*), ale též v rozsudku ze dne 11. 11. 2021, C-281/20, *Ferimet SL*, EU:C:2021:910, z něhož ostatně rozsudek *Kemwater ProChemie* vychází. Právě k výkladu nových judikátů se NSS vyjadřuje na prvním místě (**IV. A.**). V další části se pak NSS věnuje klíčové otázce, totiž rozdílnému rozhodování daňových orgánů o stejných transakcích (**IV. B.**).

#### IV. A. Judikatura Soudního dvora EU

[22] Co se týče závěrů Soudního dvora EU, s nimi nejsou (v obecné rovině) rozhodnutí daňových orgánů v rozporu.

[23] Jak Soudní dvůr vysvětlil, identifikace dodavatele na faktuře, kterou je uplatňován nárok na odpočet DPH, je **formální podmínkou** uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu **věcnou podmínkou** tohoto nároku (*Ferimet*, bod 27, *Kemwater ProChemie*, body 24 a 25).

[24] Základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální. Nárok na odpočet DPH však nelze přiznat, pokud na faktuře týkající se zboží nebo služeb není uvedena totožnost skutečného dodavatele, znemožňuje-li tato skutečnost jeho identifikaci, a tedy prokázání toho, že měl postavení osoby povinné k dani (*Ferimet*, body 33, 36 a 37, *Kemwater ProChemie*, body 29 až 31).

[25] Správce daně nemůže zkoumat pouze samotnou fakturu. Musí zohlednit i další informace poskytnuté osobou povinnou k dani. Je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. Daňové orgány tak mohou od osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba požadovaný odpočet daně přiznat, či nikoli. Osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, musí doložit, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb byl v postavení osoby povinné k dani. Doloží to zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH (*Ferimet*, body 38 a 39, *Kemwater ProChemie*, body 33 a 34).

[26] Nelze obecně vyžadovat, aby osoba, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je její dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Jinak je tomu ale za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna věcná podmínka nároku na odpočet. V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato věcná podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (*Ferimet*, body 42 a 43, *Kemwater ProChemie*, body 37 a 38).

[27] Není-li na faktuře uvedena totožnost skutečného dodavatele, musí být nárok na odpočet DPH odepřen, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení osoby povinné k dani (*Ferimet*, bod 44, *Kemwater ProChemie*, bod 41). Správce daně v takovém případě nemusí 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. Klíčové je, že skutečný dodavatel nebyl ztotožněn a osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že 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 (*Kemwater ProChemie*, bod 42).

[28] Z právě citovaných východisek, plynoucích z dlouholeté judikatury Soudního dvora, opětovně potvrzené dvěma citovanými judikáty, daňové orgány v obecné rovině vycházejí. Problém této věci leží jinde: v problematickém dokazování, že stěžovatelkou deklarovaný dodavatel není tím, kdo zboží a služby dodal.

#### IV. B. K zákazu svévolného a rozdílného rozhodování daňových orgánů

[29] Obecně k rozložení důkazního břemene není třeba mnoho dodávat, neboť v obecné rovině o tom není mezi stranami žádný spor. Jen pro přehlednost NSS uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. 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 pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)].

[30] Klíčovým problémem nynější věci je diametrálně odlišné hodnocení stejných důkazů v různých daňových řízeních o stejných obchodních případech.

[31] Žalovaný i krajský soud mají samozřejmě v obecné rovině pravdu, že neuneseli-li jeden daňový subjekt ve svém daňovém řízení důkazní břemeno, nelze vyloučit, že v jiném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána být může. V daňovém řízení daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení důkazního břemene. *Správce daně nemůže zjištění z jiného daňového řízení ignorovat* (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného

pokračování

zacházení), to ovšem za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předestře, odkáže na ně, výsledky navrhne provést jako důkaz či jiným způsobem „vнесе do řízení“ (srov. krajským soudem cit. rozsudek ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018 - 24, *DOMINOTRANS OPAVA*, body 23 a 25).

[32] NSS zdůrazňuje, že jako protizákonnou svévoli lze hodnotit nijak nevysvětlené dvojí různé posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně *posuzoval*. Neproověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobačí správce daně (takto např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, věc *EURO PRIM*, č. 1572/2008 Sb. NSS, právní věta III, ze dne 2. 3. 2011, čj. 1 Afs 9/2011 - 199, *AGRA Deštná*, bod 19, ze dne 2. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, bod 35, ze dne 5. 5. 2020, čj. 10 Afs 363/2019-50, *JKP AGRO*, bod 44).

[33] V nynější věci stěžovatelka opakovaně upozorňovala na odlišné hodnocení stejných skutečností dvěma správci daně. Předkládala k tomu důkazy a navrhovala též další důkazy provést. Žalovaný však odmítl k těmto argumentům přihlídnout. Dle něj totiž nemohou mít pro tuto věc žádný význam poznatky zjištěné v jiném daňovém řízení.

[34] Daňové orgány v nynější věci dovodily, že SONOTEK ve skutečnosti deklarovaná plnění stěžovatelce neposkytl. Správce daně založil pochybnosti ohledně dodání zboží a služeb společností SONOTEK na tom, že tato společnost neměla žádné zaměstnance, její jednatel nezasahoval do chodu společnosti, za společnost jednal pověřený zmocněnec M. S. Jeho výpověď v prosinci 2016 však byla jen velmi obecná, svědek S. si na řadu důležitých otázek ohledně sporných plnění nevzpomněl, byť přitom měl za společnost SONOTEK plnění poskytovat sám. V rozhodnutích žalovaný zmínil též nejasnosti kolem podpisu osoby jednající za společnost SONOTEK (dle stylu podpisu se zjevně nejednalo ani o jednatele, ani o zmocněnce S.), k tomu však žalovaný sám v bodě 14 vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že šlo jen o argument „*podpurný*“. Daňové orgány zvýraznily různorodost a rozsah poskytovaných plnění (například v roce 2012 zboží ve výši 91 mil. Kč bez DPH a v roce 2013 ve výši cca 47 mil. Kč). Společnost SONOTEK neměla dostatečné personální zázemí, aby tak velké obchody mohla reálně uskutečnit. Jednotlivé tvrzené dodávky neprobíhaly v souladu s obsahem rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností SONOTEK. Nadto technické poradenství údajně poskytované stěžovatelce nemělo základ v žádné písemné smlouvě. V jiných smluvních vztazích s jinými dodavateli stěžovatelka žádné technické poradenství tohoto typu nepotřebovala (např. body 25, 28 násl., 38, 47, 64, 66 násl. rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018).

[35] Správně uvedeným ostře kontrastují zjištění jiného správce daně - Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - v rámci daňové kontroly u společnosti SONOTEK. Ze zprávy o kontrole DPH z listopadu 2015 lze zjistit, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj prováděl daňovou kontrolu u společnosti SONOTEK od dubna 2015 do listopadu 2015, tedy ve stejné době, kdy probíhala daňová kontrola u stěžovatelky. Předmětem kontroly byla taktéž zdaňovací období let 2012 a 2013 a měsíce ledna 2014. Finanční úřad prověřoval řadu obchodních vztahů společnosti SONOTEK včetně jejich vztahů se stěžovatelkou. Byť zjevně nekontroloval všechna plnění, která nyní daňové orgány zpochybňují, přinejmenším v podstatné míře se množiny kontrolovaných plnění u stěžovatelky a u SONOTEKu překrývají. V daňové kontrole u SONOTEKu stěžovatelka sama vystupovala, poskytovala finančnímu úřadu informace a podklady ohledně plnění od společnosti SONOTEK. Finanční úřad měl zjevně k dispozici i stejné dokumenty jako daňové orgány v nynější věci (např. již zmíněnou rámcovou smlouvu uzavřenou mezi společností SONOTEK a stěžovatelkou). Finanční úřad též provedl dokazování

u několika odběratelů stěžovatelky, kterým stěžovatelka zboží pořízené od společnosti SONOTEK dále dodala. Tito odběratelé přijetí zboží potvrdili.

[36] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj provedl též v červenci 2015 výslech svědka M. S., který ve sporné době za společnost SONOTEK vystupoval. Nutno říci, že hodnocení tohoto výslechu Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (s. 8 a 9 a taktéž s. 17 a 18 zprávy o daňové kontrole) je zcela jiné než hodnocení protokolu o tomto výslechu žalovaným. Zatímco Finanční úřad pro Jihomoravský kraj hodnotil závěry tohoto výslechu jako dostatečně konkrétní a prokazující dodání zboží společností SONOTEK *mnoha odběratelům včetně stěžovatelky*, dle stručného závěru žalovaného, který vycházel z protokolu o tomto výslechu (předloženého stěžovatelkou), tvrzení svědka během výslechu dodání zboží a služeb právě společností SONOTEK neprokazují (např. bod 85 rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018).

[37] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj jmenovitě ke smluvnímu vztahu mezi stěžovatelkou a SONOTEK uvedl, že místně příslušný správce daně stěžovatelky (což je právě Finanční úřad pro Zlínský kraj) obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností SONOTEK potvrdil. Dle Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj *„byly zjištěny rozdíly mezi daňovými doklady zúčtovávanými v účetnictví [stěžovatelky] a daňovými doklady vystavenými [společností SONOTEK]. S předmětnými nesoulady byl [SONOTEK] seznámen a tyto nesoulady byly správci daně objasněny.“* (s. 11 a 12 zprávy o daňové kontrole u SONOTEK). Odlišnosti totiž vznikly ve špatné sestavě faktur, kam byly omylem zahrnuty daňové doklady vystavené na jiné odběratele (tamtéž, s. 14).

[38] Ve zprávě o kontrole Finanční úřad pro Jihomoravský kraj uzavřel, že společnost SONOTEK je kontaktní, plní povinnosti vůči správci daně, nemá daňové nedoplatky. Kromě formálně správných daňových dokladů předložila společnost SONOTEK též dodací listy, objednávky, výpisy z bankovního účtu, fotodokumentaci lisovacích forem, technickou specifikaci kabelů apod. Zatímco daňové orgány v nynější věci zpochybnily schopnost společnosti SONOTEK dodat zboží v řádech desítek milionů stěžovatelce, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj neměl pochyb o tom, že SONOTEK od třetího čtvrtletí roku 2011 až do ledna 2014 uskutečnila řadu velkých transakcí nejen se stěžovatelkou, ale i s mnoha jinými odběrateli.

[39] Žalovaný se k těmto zásadním odlišnostem hodnocení stejných obchodních případů dvěma různými správci daně odmítl vyjádřit. Namísto toho jen odkázal na judikaturu, dle níž skutková zjištění v jednom daňovém řízení nelze mechanicky přenášet do daňového řízení jiného (srov. body [31] a [32] výše). Tím však nejen tuto judikaturu dezinterpretoval, ale zejména se dopustil svévolného rozhodnutí.

[40] V nynější věci je nepochybné, že řada aspektů (byť ne všechny) sporných transakcí byla ve stejné době detailně posuzována dvěma správci daně, jednou u stěžovatelky, jednou u společnosti SONOTEK. V obou řízeních byly používány stejné důkazy, stejné dokumenty a listiny (jakkoli kontrola u společnosti SONOTEK měla větší záběr a prověřovala kontrakty této společnosti nejen se stěžovatelkou, ale též s velkou řadou jiných podnikatelů). V obou řízeních však daňové orgány dospěly k diametrálně odlišným závěrům. Zatímco v nynější věci daňové orgány nahlíží na společnost SONOTEK tak, že nebyla s to uskutečnit tvrzené transakce se stěžovatelkou, ve věci daňové kontroly u SONOTEK naopak správce daně dospěl k závěru, že SONOTEK byla v cílech obchodních vztazích s daleko větším počtem subjektů (a uskutečnila daleko větší počet transakcí). Ostatně též stěžovatelka poskytla v průběhu daňového řízení se SONOTEK namnoze stejné podklady a dokumenty, které následně použila ve vlastním daňovém řízení. O to je podivnější, že závěry obou správců daně se tak liší. Takto rozporný a zcela odlišný popis aktivit společnosti SONOTEK je i pro NSS nevysvětlitelný. NSS proto



pokračování

rozumí stěžovatelce, která se diví, jak je možné, že daňové orgány ve stejné době uvádí ke stejným obchodním vztahům tak protichůdné závěry.

[41] V nynější věci jde závěry rozhodnutí žalovaného pochopit o to hůře, že daňové orgány nezpochybují fakticitu plnění v řádech desítek miliónů korun, nezpochybují existenci zboží apod. Žalovaný ani nenaznačil, že by snad sporná plnění byla dotčena daňovým podvodem či jiným nelegálním jednáním. Jednoduše dospěl k závěru, že společnosti SONOTEK a jejímu podnikatelskému potenciálu v letech 2012, 2013 a v lednu 2014 nebylo možno důvěřovat. Naopak z výsledků daňové kontroly u společnosti SONOTEK plyne, že v rozhodné době byla vzorným daňovým subjektem. Stěžovatelka proto klade trefnou otázku, odkud – když ne od SONOTEKU – zboží v takovém velkém množství pořídila.

[42] Daňové orgány hledí na společnost SONOTEK jednou jako na ctihodného doktora Jekylla, jednou jako na nedůvěryhodného pana Hyda. Co si však mohl dovolit romanopisec Stevenson, nesmí si dovolit ve své praxi daňová správa. V takto výjimečném případě zcela opačného hodnocení namnoze stejných důkazů proto bylo spravedlivé požadovat, aby žalovaný vysvětlil důvody těchto rozdílů blíže. Stěžovatelka o to žalovaného opakovaně žádala (srov. např. bod 111 rozhodnutí žalovaného – stěžovatelka žalovanému dokonce předkládala zprávu o daňové kontrole společnosti SONOTEK). Nejde o to, že by snad žalovaný měl nyní přezkoumávat rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. To jistě nelze. Žalovaný však měl vysvětlit, proč daňové orgány v nynější věci dospěly k tak odlišným závěrům, např. měl vysvětlit, co Finanční úřad pro Jihomoravský kraj přehlédl, co daňové orgány v nynější věci posoudily navíc, respektive které obchodní případy Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vůbec nezkoumal apod. Rozhodně však nebylo možné, aby tyto stěžovatelčiny argumenty žalovaný smetl s argumentací, že se na jiné řízení odvolávat nelze.

[43] Problematické je též neprovedení výslechů navržených svědků, odběratelů stěžovatelky. Žalovaný má obecně pravdu, že odběratelé se obvykle mohou vyjádřit jen k tomu, že zboží fakticky dostali (o čemž není v nynější věci sporu). Jinak tomu ale bude ve stěžovatelkou tvrzeném scénáři, podle něhož zboží šlo rovnou od SONOTEKU ke stěžovatelčiným odběratelům, tedy bez překládky ve stěžovatelčině skladě. Stěžovatelka má tedy pravdu, že (teoreticky) mohli odběratelé potvrdit též to, že zboží jim dorazilo od společnosti SONOTEK. Pak ale mohl být výslech odběratelů či jejich zástupců klíčový. Rozhodně nebylo možno návrh na provedení těchto důkazů odmítnout tak snadno, jak to učinily v této věci daňové orgány.

[44] Pokud daňové orgány poukázaly na určité další skutečnosti, např. na to, že společnosti SONOTEK byla zrušena registrace plátce DPH ke dni 21. 3. 2016, neboť tehdy nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost, v červnu 2016 byl do funkce jednatele SONOTEKU jmenován bulharský občan a v prosinci 2017 vstoupila SONOTEK do likvidace, je třeba říci, že všechny tyto skutečnosti se staly až několik let po nyní prověřovaných zdaňovacích obdobích (2012, 2013 a leden 2014).

[45] Důležité je též upozornit na to, že výslech svědka S. proběhl v prosinci 2016, tedy bezmála tři roky poté, co měla proběhnout poslední sporná plnění mezi stěžovatelkou a SONOTEK (v lednu 2014). Ve vztahu k většině sporných plnění byl časový odstup ještě větší (např. k dodávce softwaru více než čtyři roky). Větší míru obecnosti jeho odpovědí lze v takovém případě pochopit. Ostatně stěžovatelka správně upozorňuje na to, že průběh daňové kontroly se u ní táhl řadu let, takže k postupnému zapomínání svědka S. i jiných svědků v této věci přispěl i pomalý postup správce daně. I v této souvislosti je třeba zkritizovat žalovaného, že neprovedl bližší analýzu protokolu o výslechu svědka M. S., provedeného Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj o rok a půl dříve, v červenci 2015 (srov. k tomu bod [36] výše).

## V. Závěr a náklady řízení

[46] Kasační stížnost je tedy důvodná, proto NSS rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i obě napadená rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[47] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatelku. Naopak žalovaný v řízení neuspěl.

[48] Stěžovatelka tak obdrží náhradu nákladů řízení, kterou tvoří tyto částky:

- soudní poplatky ve výši **11 000 Kč** (6 000 Kč za dvě žaloby, 5 000 Kč za kasační stížnost);
- zastupování daňového poradce v řízení o žalobách, pět úkonů právní služby - dvakrát převzetí a příprava věci, dvakrát sepsání žaloby a jedenkrát doplnění žaloby. Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu), činí 5 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. K úkonům právní služby je třeba připočíst 5 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada je zvýšena o DPH ve výši 3 570 Kč. To činí dohromady 17 000 Kč + DPH 3 570, celkem **20 570 Kč**.
- odměna advokátovi za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za tři úkony právní služby – příprava a převzetí věci, sepsání kasační stížnosti a vyjádření po rozhodnutí Soudního dvora EU. Obdobně jako v předchozím bodě, odměna činí 3 x 3 100 Kč + 300 Kč náhrady hotových výdajů ke každému úkonu. Jelikož advokát je plátcem DPH, je třeba přičíst DPH 2 142 Kč. To činí dohromady 10 200 Kč + DPH 2 142 Kč, celkem **12 342 Kč**.

[49] Žalovaná je tedy povinna stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti ve výši **43 912 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího advokáta. Ve vztahu k náhradě nákladů řízení daňového poradce je advokát pouze platebním místem.

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

V Brně dne 25. února 2022

Zdeněk Kühn  
předseda senátu