



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **LYUPEN s. r. o.**  
se sídlem Fričova 892/13, Praha 2,  
zastoupen Mgr. Stanislavem Bodlákem, advokátem  
se sídlem Sobotín 270, Petrov nad Desnou

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2021, č. j. 28276/21/5300-21442-713011,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ve dnech 23. 12. 2019 a 14. 1. 2020 za zdaňovací období leden, únor, březen, duben a květen, červen, listopad a prosinec 2017 a leden 2018 tak, jsou specifikovány ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a vyčísleno penále ve zde

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

uvedené výši (dále též „předmětné dodatečné platební výměry“ nebo „DPV“), a předmětné dodatečné platební výměry potvrzeny.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že předmětné dodatečné platební výměry byly správcem daně vydány po daňových kontrolách na daň z přidané hodnoty u žalobce, a to mimo jiné po daňové kontrole, zahájené dne 10. 10. 2017, a to mimo jiné v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní korporace TBD Transport s. r. o. v likvidaci (dále jen „TBD“) za zdaňovací období leden až červen 2017, a od obchodní korporace TEASS spol. s r. o. (dále jen „TEASS“) za zdaňovací období únor až červen 2017 (dále též „daňová kontrola 1). Správci daně v rámci této daňové kontroly vyvstaly i pochybnosti mimo jiné o tom, zda žalobce přijatá zdanitelná plnění skutečně přijal od deklarovaných dodavatelů TBD a TEASS a v deklarovaném rozsahu. Jelikož nebyly v průběhu daňové kontroly č. 1 pochybnosti správce daně odstraněny, vydal dodatečné platební výměry ze dne 23. 12. 2019. Proti nim podal žalobce odvolání (dále též „odvolání 1“), v nichž navrhl mimo jiné výslech svědků (zaměstnanců TBD a TEASS, jednatelů, dodavatelů TBD a TEASS, zaměstnanců žalobce a odběratelů žalobce. V průběhu odvolacího řízení žalovaný vyrozuměl žalobce o neprovedení těchto svědeckých výpovědí a zaslal výzvu k poskytnutí informace Moneta Money Bank a. s. (dále též „Moneta“), která žalovanému zaslala výpis z účtu dodavatele TEASS za období roku 2017. Dále žalovaný od správce daně obdržel výpis z bankovního účtu dodavatele TBD za období leden až červenec 2017.
3. Dále byla u žalobce dne 7. 3. 2019 zahájena daňová kontrola na DPH, a to mimo jiné v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní korporace PETIT SERVICE s. r. o. (dále jen „PETIT SERVICE“) za zdaňovací období listopad 2017, prosinec 2017 a leden 2018 (dále též „daňová kontrola 2“). Také v rámci této daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti, zda žalobce přijatá zdanitelná plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele PETIT SERVICE a v deklarovaném rozsahu. Jelikož nebyly tyto pochybnosti v průběhu řízení odstraněny, vydal správce daně DPV ze dne 14. 1. 2020, proti nimž podal žalobce odvolání (dále též „odvolání 2“). V rámci odvolacího řízení žalovaný uložil správci daně doplnit odvolací řízení, s provedenými důkazními prostředky a jejich hodnocením byl žalobce seznámen, ve stanovené lhůtě však nereagoval.
4. Vzhledem k tomu, že žalobce ani v průběhu odvolacího řízení o odvolání 1 a odvolání 2 (dále též společně „odvolání“) neprokázal splnění hmotně právních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), žalovaný podaná odvolání zamítl a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil.

## II. Žaloba

5. Žalobce v podané žalobě tvrdil, že je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné, nesprávné, nedůvodné, nepřezkoumatelné a porušuje všechny zásady daňového řádu v oblasti dokazování.
6. Konkrétně v *prvním žalobním bodu* namítal, že správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili, že na deklarovaných provozovnách dochází k praní prádla. Bez bližšího odůvodnění však správce daně k důkaznímu návrhu ohledně místního šetření uvedl, že by nic nového nepřinesl. Tím rezignoval na náležité zjištění skutkového stavu bez důvodných

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

pochybností. K tomu žalobce poukázal na stranu 40 bod 112 rozhodnutí správce daně (poznámka soudu: správně má být uvedeno žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného).

7. Dále poukázal na bod 116 žalobou napadeného rozhodnutí a měl za to, že správce daně ani žalovaný nepochybnili, že by provedení prací ve skutečnosti nedošlo, ale zpochybnili osobu, která měla práce vykonat. Z toho dovedl, že správce daně nerozporuje objem provedených prací, ačkoli tak činí na straně 36. Vzhledem k rozporům v textu považoval rozhodnutí za zmatečné, nesrozumitelné v tom smyslu, zda je tedy rozsah prací zpochybňován či nikoli.
8. Ve *druhém žalobním bodu* tvrdil s poukazem na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že podstatou sporu není, zda konkrétní práce proběhly, ale zda je uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu (bod 116 žalobou napadeného rozhodnutí), tedy TDB, TEASS a PETIT SERVICE. Měl za to, že uvedené nelze prokázat jinak než výsledkem svědků, a to vzhledem k tomu, že listinné důkazy byly předloženy. Správce daně ale mimo jiné považoval výsledek svědků za nadbytečný a nehošpodárný. Takový závěr je dle žalobce předčasný a nedůvodný. Správci daně byly předloženy dostatečné důkazní prostředky - objednávky fakturace, předávací protokoly, platby na registrované účty, obchodní případy byly řádně zahrnuty do kontrolních hlášení a daňových přiznání.
9. Ve *třetím žalobním bodu* namítal, že správce daně nereagoval na stížnosti, výhrady a připomínky proti jeho postupu tak, jak byly tyto vymezeny v odvolání 1, odvolání 2 a odpovědi na výzvu. Žalobou napadené rozhodnutí nereagovalo na námitky, které byly součástí odvolání, a proto je nepřezkoumatelné co do důvodu.
10. Ve *čtvrtém žalobním bodu* tvrdil, že správce daně selektivně vybíral důkazní prostředky, které směřují proti žalobci, neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti a nepřihlížel ke všemu, co při zprávě dani vyšlo najevo, důležité svědecké výpovědi neuskutečnil. Důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce odbyl např. slovy *neznamená automaticky bez dalšího...*“ (str. 38 žalobou napadeného rozhodnutí), nebo obdobně *„platby samy o sobě prokazují pouze finanční tok“* (str. 17), tedy chybí jednotlivost a vzájemná souvislost.
11. V *pátém žalobním bodu* ve vztahu ke svědecké výpovědi bývalého jednatele TDB XXX (dále též „svědek“) poukázal na protokol č. j. 1615281/19, kde svědek uvedl, že uzavřel rámcovou smlouvu, vystavil faktury pro dodavatele a tyto korespondují s odvedenou prací. Jeho tvrzení jsou tak dostatečně konkrétní a skutečnost, že si nepamatuje podrobnosti nemůže být dána k tíži žalobce. Správce daně ale jen vágně tvrdil, že důkazní hodnota této svědecké výpovědi je rovna nule, aniž by bylo zřejmé, co uvedené konstatování znamená. Tím porušil § 96 daňového řádu.
12. Namítal, že správce daně neuložil svědkovi pořádkovou pokutu, resp. se o tom správce daně nezminil.
13. Svědeckou výpověď správce daně dostatečně nevyhodnotil, neposoudil a nepostupoval dle daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

14. Žalovaný nezpochybnil, že deklarovaná plnění byla ze strany žalobce poskytnuta jeho odběratelům, ale odmítl, že by je pro žalobce uskutečnili dodavatelé, konkrétně TBD neměla v roce 2017 personální vybavení pro vykonávání deklarované činnosti.
15. Dále žalobce poukázal na argumentaci žalovaného ve věci plateb mezi žalobcem a dodavatelem TBD a měl za to, že z rozhodnutí není patrné, jaký právní předpis zakazuje či činí podezřelý výběr hotovosti z účtu po jejím přijetí, naopak se to jeví být logické a důvodné. Za zcela bizarní považoval použití termínu „značná výše“ s tím, že pokud je podnikání vedeno v těchto objemech, pak jde o výši adekvátní, termín značná výše je subjektivně zabarven a svědčí o tom, že proces nebyl veden korektně.
16. Tytéž úvahy vztáhl také ke společnosti TEASS a PETIT SERVICE. K tomu poukázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a platby, které byly přijaty od žalobce ve vztahu k těmto společnostem.
17. Dle žalobce pochybnosti správce daně plynou i ze skutečnosti, že jsou dodavatelé pro správce daně nekontaktní, mají virtuální sídla, nemají personální vybavení atd., a uzavřel, že vzhledem k nedostatku dalších důkazních prostředků a nemožnosti hodnověrných svědeckých výpovědí je jeho obrana velmi obtížná. Žalovaný a správce daně zcela rezignovali na své povinnosti provádět dokazování úplně a správně. Žalobce však prokázal vše, a proto měl povinnost přinést protidůkaz správce daně. Ve věci tedy byly porušeny povinnosti dokazování, jakož i základní zásady daňového řízení.
18. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě.

19. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný stručně shrnul skutkový stav, poukázal na spisový materiál a žalobou napadené rozhodnutí, v němž je skutkový stav a jeho právní posouzení podrobně rozvedeno s tím, že žalobní námitky jsou vesměs totožné s námitkami odvolacími.
20. K prokázání naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet označil judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a s odkazem na bod 25 a 73 žalovaného rozhodnutí uvedl, že žalobce v souladu s § 73 zákona ZDPH uplatnil nárok na odpočet předložením daňových dokladů, čímž unesl své primární důkazní břemeno. Správce daně v průběhu obou daňových kontrol zjistil, že existují vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda byly naplněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně. Proto v jejich rámci vydal výzvy k prokázání skutečností (bod 4, 7, 28, 78 až 82 žalovaného rozhodnutí), kterými došlo k přenesení důkazního břemene stran pravdivosti tvrzení žalobce o faktickém uskutečnění předmětných plnění a jejich uskutečnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech zpět na žalobce (bod 10 až 21 žalovaného rozhodnutí). S odkazem na rozsáhlé odůvodnění žalovaného rozhodnutí a spisový materiál považoval za podstatné, že žalobce neprokázal, v jakém rozsahu měla být přijatá zdanitelná plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech uskutečněna a zda se na jejich uskutečnění podíleli deklarovaní dodavatelé TBD, TEASS a PETIT (bod 49 a 67 až 71, bod 98 žalovaného rozhodnutí), a to ani v průběhu doměřovacího řízení, ani v průběhu odvolacího řízení. Žalobce tedy neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

21. K obecné námitce nesouladu postupu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu konstatoval, že dle této zásady správce daně zvažuje, zda navrhované důkazní prostředky postačují a které další je třeba použít pro volné hodnocení důkazů. Neexistují pevná pravidla, v projednávané věci je z žalovaného rozhodnutí a spisového materiálu zřejmé, že správce daně a žalovaný postupovali v souladu s touto zásadou a hodnotili důkazy podle svého úvahy každý jednotlivě, a všechny v jejich vzájemné souvislosti a přihlíželi ke všemu, co v řízení vyšlo najevo.
22. Odmítl, že by správce daně či žalovaný selektivně vybírali důkazní prostředky v neprospěch žalobce. Poukázal na procesní právo žalobce navrhopvat důkazy a tomu odpovídající právo žalovaného o těchto rozhodnout, přičemž není povinen provést každý žalobcem navrhovaný důkaz, pro případ, že návrhu ale nevyhoví, je povinen tuto skutečnost řádně odůvodnit. K tomu odkázal na příslušné body žalovaného rozhodnutí a judikaturu Ústavního soudu.
23. K nesouhlasu žalobce se závěry ohledně podezřelého výběru peněžních prostředků v hotovosti odkázal na příslušné body svého rozhodnutí s tím, že se jedná o skutečnost, která v kontextu s ostatními prohloubila pochybnost správce daně, zda se fakturované plnění uskutečnilo, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, což je pro uznání nároku na odpočet DPH zásadní.
24. K výsledku svědka opět odkázal na svou argumentaci v rozhodnutí, stejně tak učinil ve vztahu k tvrzení žalobce, že si svědek „nepamatuje podrobnosti“. Konstatoval, že svědecká výpověď měla prakticky nulovou důkazní hodnotu ve vztahu k tvrzením, jež jí měla být prokázána. K tomu připomněl judikaturu NSS a zdůraznil, že důkazní břemeno naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH je na straně žalobce, bylo tak v jeho zájmu shromáždit důkazy, které mohou prokázat, že jsou jeho tvrzení o předmětných zdanitelných plnění na daňových dokladech pravdivá. Daňový subjekt musí ve vztahu ke zdanitelnému plnění, u nichž zamýšlí uplatnit nárok na odpočet postupovat obezřetně, aby následně mohl toto plnění pro splnění podmínek pro uplatnění nároku prokázat.
25. K (ne)uložení pořádkové pokuty svědkovi uvedl, že mu není zřejmé, zač by měl svědkovi takovou pokutu uložit a není příslušný domýšlet si obsah žalobních námitek.
26. K neprovedení místního šetření u odběratelů žalobce poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že podstatou sporu je, zda byla předmětná zdanitelná plnění fakticky provedena deklaroványými dodavateli a v deklarováném rozsahu, provedení místního šetření za účelem zjištění, že na provozovnách odběratelů žalobce skutečně dochází k praní prádla, by ve věci nic nového nepřineslo. Podstatné je, že ve vztahu k prokázání přijetí předmětného zdanitelného plnění od deklarováných dodavatelů a v deklarováném rozsahu nemá žalobcem navržené místní šetření žádnou relevanci.
27. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je formulována obecně, bez označení odvolací námitky, se kterou se žalovaný nevypořádal, přičemž podle judikatury NSS není příslušný domýšlet si jejich obsah. S odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze a nálezy Ústavního soudu konstatoval, že není povinen vypořádat se s každou odvolací námitkou, zpravidla postačuje vypořádat alespoň základní tvrzení o rozporech.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

28. Žalobce evidentně zaměňuje zpochybnění faktického uskutečnění zdanitelného plnění a zpochybnění toho, že bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno, to je (mimo jiné) v deklarováném rozsahu a deklarováním dodavatelem. Z žalovaného rozhodnutí je však zřejmé, že bylo zpochybněno uskutečnění přijatého zdanitelného plnění deklarovánými dodavateli a současně byl zpochybněn i deklarováný rozsah přijatých zdanitelných plnění.
29. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Další podání účastníků řízení

30. Po nařízení ústního jednání na den 31. 8. 2022 soud upozornil účastníky řízení na aktuální judikaturu SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci Kemwater ProChemie (C-154/20) a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208 (dále též „rozsudek ve věci Kemwater“), a dal jim možnost se vyjádřit. Žalovaný tak učinil podáním ze dne 23. 6. 2022, v němž pojednal o rozsudku ve věci Kemwater a zdůraznil, že v daném případě nepanovaly pochybnosti pouze o osobě deklarováného dodavatele, ale rovněž i o rozsahu u plnění, které je přitom třeba vnímat jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH. K tomu poukázal na Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice“) a důvody, které v tomto směru uvedl na straně 8 až 9 svého rozhodnutí a rovněž judikaturu NSS. Podrobně rozvedl k jednotlivým dodavatelům, z jakého důvodu dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění od jiného (odlišného) deklarováného plátce DPH, protože z předloženého spisového materiálu žádný jiný možný dodavatel zdanitelných plnění nevyplýval (ve vztahu k dodavateli TEASS). Ve vztahu k tomuto dodavateli ani z okolností s jistotou nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH.
31. Ve vztahu k dodavateli TBD s poukazem na konkrétní doklady konstatoval, že žalobce nikterak neprokázal, v jakém rozsahu měla být zdanitelná plnění deklarována na předložených daňových dokladech uskutečněna a zda se na jejich uskutečnění podílel právě deklarováný dodavatel TBD, pročež uzavřel, že rozsah přijatých zdanitelných plnění žalobce neprokázal a nestalo se tak ani dalšími důkazními prostředky. K tomu odkázal na příslušné body svého rozhodnutí. Rovněž žalobce ve vztahu k tomuto dodavateli neprokázal, zda byla deklarována zdanitelná plnění uskutečněna právě deklarováným dodavatelem TBD, a ani u tohoto dodavatele z okolností posuzované věci s jistotou nevyplývalo, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH. Zdůraznil, že ve vztahu k tomuto dodavateli byly poskytovány dva odlišné druhy dělitelných plnění, a to „pomocné práce v prádelně“ a „pomocné práce dílenské výroby“. Nelze tak ani učinit závěr o tom, zda byla tato odlišná plnění poskytována jedním dodavatelem. Nadto ve vztahu k plnění „pomocné práce v prádelně“ by se tento dodavatel stal plátcem daně až ke dni 1. 7. 2017. Zdůraznil, že ve vztahu ke shora zdanitelným plněním není vůbec zřejmé, kým byly předmětné služby/práce vykonávány, přičemž současně ani není zřejmé, o jaké konkrétní práce či služby se jednalo a nelze tedy učinit žádné závěry v tom smyslu, zda předmětná plnění poskytovala jedna či více osob a zda tyto neznámé osoby překročily zákonný obrat a naplnily tak podmínku dle § 6 odst. 2 ZDPH pro vznik plátcovství ex lege.
32. Obdobně postupoval žalovaný ve vztahu k dodavateli PETIT SERVICE a uvedl, že ani v tomto případě nebylo ze strany žalobce prokázáno, v jakém rozsahu měla být zdanitelná plnění deklarována na uvedených daňových dokladech uskutečněna. Žalobce v daňovém

řízení rovněž neprokázal, zda se uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění podílel právě tento deklarovaný dodavatel. K tomu žalovaný odkázal na příslušné body svého rozhodnutí. Konstatoval, že žalobce taktéž neprokázal, že by plnění přijal od jiné plátce, neboť z předloženého spisového materiálu nevyplýval žádný jiný možný dodavatel zdanitelných plnění. Z okolností ani nevyplývalo s jistotou, že by skutečný dodavatel musel být plátcem DPH. Jednalo se o dva odlišné druhy dělitelných plnění. Jednak „pomocné práce“ a jednak „úklidové práce“ a nelze tedy ani učinit závěr o tom, zda byla tato odlišná plnění poskytována jedním dodavatelem. Ve vztahu k tomuto dodavateli není vůbec jasné, kým byly předmětné služby/práce vykonávány a o jaké konkrétní práce či služby se jednalo, zda je poskytovala jedna či více osob a zda takové osoby naplnily podmínku § 6 odst. 2 ZDPH pro vznik plátcovství ex lege. I kdyby však plnění uskutečnil jeden dodavatel, což z posuzované věci není zřejmé, z podkladů spisového materiálu lze s určitostí říci, že není prokázáno, že tento byl v předmětném zdaňovacím období plátcem DPH, neboť překročil obrát až v lednu 2018 a plátcem by se v souladu s § 6 odst. 2 ZDPH stal až ke dni 1. 3. 2018. Navíc v tomto rozsahu okolnosti nasvědčují tomu, že předmětné služby/práce zajistil žalobci svými kapacitami, tedy prostřednictvím svých zaměstnanců. K tomu poukázal na příslušné body svého rozhodnutí.

33. Uzavřel, že z těchto důvodů bylo nutné žalobci nárok na odpočet DPH odepřít a vyjádřil přesvědčení, že jeho závěr v daňovém řízení, že žalobci nelze nárokovaný odpočet DPH přiznat, ob stojí i po vydání rozsudku ve věci Kemwater. K tomu podpůrně odkázal na bod 27. rozsudku NSS ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78 ve věci M Plast spol. s r. o. v likvidaci, z nějž citoval.
34. Žalovaný trval na návrhu, aby byla žaloba zamítnuta.
35. Žalobce v podání došlým soudu dne 29. 6. 2022 s ohledem na rozsudek ve věci Kemwater nadále souhlasil s projednáním věci bez nařízení ústního jednání, na žalobě trval.

#### **V. Posouzení věci Městským soudem v Praze**

36. Soud jednal o žalobě postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Důkazy navržené žalobcem soud neprováděl, neboť jsou součástí spisového materiálu, ze kterého při přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí vychází, jejich provedení by tak bylo nadbytečné.
37. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
38. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, soud jej tedy ověřil z obsahu spisového materiálu a tak, jak účastníky tvrzen, a přistoupil k vypořádání žalobních bodů.
39. Soud se předně zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí, neboť pokud by dospěl k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti, mohla by být tato skutečnost důvodem pro zrušení žalovaného rozhodnutí soudem bez dalšího.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

40. Nutno podotknout, že žalobce nepřezkoumatelnost žalobou napadené rozhodnutí, zejména ve vztahu nevypořádání jeho odvolacích námitek, tvrdil pouze v obecné poloze. Soud proto v tomto rozsahu rozhodnutí žalovaného ověřil a dospěl k závěru, že vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.
41. Podle ustálené judikatury správních soudů a doktríny musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předesírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a – v případě rozhodování o relativně neurčité sankci – jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Z odůvodnění správního rozhodnutí tedy musí jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Užité argumenty a závěry správního orgánu nesmí vzbudit pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by dostatečně nezaručovalo, že nebylo vydáno v důsledku libovůle.
42. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je přitom zásadně založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody (In: ŠEBEK, Petr. § 76 [Rozhodování bez nařízení jednání]. In: BLAŽEK, Tomáš, JIRÁSEK, Jan, MOLEK, Pavel, POSPÍŠIL, Petr, SOCHOROVÁ, Vendula, ŠEBEK, Petr. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.).
43. Podle aktuální judikatury NSS (rozsudek ze dne 7. 9. 2023, č. j. 9 Afs 10/2023-89, bod 16 a 17 a judikatura tam uvedené) „NSS připomíná, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak musí být „vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). [17] Správní orgán nemusí výslovně reagovat na každou dílčí námitku. V rovině věcného posouzení může vystavět vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci pak námitky účastníků neobstojí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má proto místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. např. již cit. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 92/2012, bod 28, nověji rozsudek NSS ze dne 17. 8. 2023, č. j. 1 Afs 66/2023-79, bod 23).“
44. V projednávané věci je z žalobou napadeného rozhodnutí nade vší pochybnost zřejmé, jak žalovaný o odvolacích námitkách žalobce uvažil, z jakých důvodů je považuje za liché, mylné či vyvrácené, jaké právní předpisy ve svých závěrech užil a s odkazem na jaká konkrétní zjištění z podrobně popsaného skutkového stavu a průběhu řízení, jakož i za

použití relevantní judikatury, na tyto jednotlivé odvolací námitky odpověděl (bod 103 a následující žalobou napadeného rozhodnutí, jednotlivě pak bod 108 až 122).

45. Není také pravdou, že by správce daně nereagoval na stížnosti, výhrady a připomínky proti jeho postupu tak, jak byly formulovány v odvolání. Uvedené je v rozporu s průběhem daňového řízení jak je zaznamenán v obsahu spisového materiálu a rekapitulován žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí (bod 2 až 7), označení samotných odvolacích důvodů (bod 8) a z vypořádání odvolacích důvodů při současné aplikaci právního základu na skutkový stav (bod 22 až 106 žalobou napadeného rozhodnutí). Z nich je totiž zřejmé, že žalobce měl dostatečný prostor pro realizaci svých procesních práv, kterých ostatně ne vždy plnou měrou využil, ať již v průběhu vlastního daňového řízení před správcem daně (např. kdy žalobce nereagoval na výzvu 2.2 správce daně, viz bod 81 až 82 žalobou napadeného rozhodnutí), nebo i v průběhu odvolacího řízení, kdy byl vyzván, aby se seznámil s doplněním podkladů pro rozhodnutí v rámci odvolacího řízení, aniž by toto své právo vyčerpal (viz shrnutí v bodě 88. žalobou napadeného rozhodnutí). S ohledem na obecnost této žalobní námitky a rozsah spisového materiálu soud odkazuje zejména na zprávy o daňových kontrolách 1 a 2, průběh odvolacího řízení a žalobou napadené rozhodnutí.
46. Námitka *třetího žalobního bodu* tak není důvodná.
47. S námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů úzce souvisí i dílčí námitka *prvního žalobního bodu*, v níž žalobce tvrdí nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost pro rozpor textu, konkrétně bodu 116 a strany 36 žalobou napadeného rozhodnutí. K tomu soud uvádí, že ani tento důvod nepřezkoumatelnosti, spočívající v nesrozumitelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neshledal. Jednotlivé argumenty žalovaného totiž nelze vytrhávat z kontextu odůvodnění celého rozhodnutí (zde ve vztahu k dodavateli TBD). Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného je i v tomto rozsahu patrné, že důvodem pro odmítnutí žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH ve vztahu k tomuto dodavateli byla nejen skutečnost, že žalobce neprokázal, že se na uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanych na předložených daňových dokladech podílel právě dodavatel TBD, ale i že žalobce nikterak neprokázal, v jakém rozsahu měla být zdanitelná plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech uskutečněna. Uvedené je zřetelné zejména z argumentace žalovaného v bodu 49 žalovaného rozhodnutí, ale dále též v bodech 29 až 48 rozhodnutí. Zde jsou podrobně popsány jednotlivé důkazní prostředky, kterými žalobce nárok prokazoval a pochybnosti správce daně, které ve vztahu k tomuto obchodnímu případu správci daně vyvstaly a vedly jej k vydání výzvy, následnému dokazování, projednání zprávy o daňové kontrole 1 a k vydání předmětných dodatečných platebních výměrů.
48. Námitka není důvodná.
49. Soud tak přistoupil k vypořádání dalších žalobních bodů.
50. Převážná část námitek směřovala proti nezákonnému dokazování (v dílčím rozsahu *první žalobní bod, dále druhý, čtvrtý a pátý žalobní bod*).
51. Při posouzení soud vyšel z právní úpravy ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, podle kterého *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

*ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Žalobce uplatnil námitky neprovedení důkazů místním šetřením, výslechem svědků, tvrdil, že správce daně vybíral důkazní prostředky selektivně v jeho neprospěch, nesouhlasil s posouzením výpovědi svědka a tvrdil, že žalovaný a správce daně rezignovali na povinnost provádět dokazování úplně a správně, protože byly porušeny základní zásady daňového řízení i povinnosti dokazování.

52. Uvedená žalobní tvrzení jsou v rozporu s obsahem spisového materiálu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí. Z nich je totiž zřejmé, že se správce daně a žalovaný v souladu s ustálenou judikaturou NSS zabývali otázkou, zda žalobce unesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní a zohlednili, že povinnost důkazní je především záležitostí dokladovou, aniž by bylo možné odhlédnout od esence nároku na odpočet daně, jíž je prokázání existence zdanitelného plnění. Na podkladě konkrétních judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vytyčili právní základ posuzovaných případů (bod 9 až 21 žalobou napadeného rozhodnutí) a vzali v úvahu, že žalobce/daňový subjekt musí v řízení prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu.
53. Na tomto místě je třeba připomenout, že správce daně a žalovaný rozhodovali ještě před rozhodnutím ve věci Kemwater, na zákonnosti jejich závěrů však rozsudek ve věci Kemwater nebude mít vliv, jak bude pojednáno dále.
54. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je dále zřejmé, že žalovaný a správce daně uvážili i smysl zákonné důkazní povinnosti žalobce/daňového subjektu, která je naplněna tím, že si daňový subjekt ve svém zájmu zajistí důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat, přičemž volba důkazních prostředků je na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, jakými důkazními prostředky může soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Vymezený právní základ pak správce daně a žalovaný za použití relevantních právních předpisů aplikovali na projednávanou věc a ve vztahu k jednotlivým obchodním případům, resp. dodavatelům pojednali rozsáhle o konkrétních skutkových okolnostech a provedeném dokazování, jakož i konkrétních skutkových zjištění dle zpráv 1 a zpráv 2 o daňové kontrole. Příležitě vysvětlili, z jakých důvodů některý s žalobcem navržených důkazů v těchto jednotlivých obchodních případech neprovedli, ať již tomu bylo u důkazu výslechu svědků ve vztahu k dodavateli TBD, které žalobce navrhl v průběhu odvolacího řízení (bod 38 a 39 žalobou napadeného rozhodnutí).
55. Rovněž ve vztahu k dodavateli TEASS vysvětlili svůj postup ve věci návrhu žalobce na výslechy svědků po doplnění kontrolního zjištění (jednatele dodavatele TEASS pana XXX), ale i v rámci odvolacího řízení po podání odvolání 1 ve vztahu k výslechu svědků zaměstnanců TEASS, jednatele dodavatele TEASS, zaměstnanců daňového subjektu a odběratelů daňového subjektu (bod 55, 57 až 58).
56. Konečně i ve vztahu k dodavateli PETIT SERVICE k návrhu žalobce na výslechy svědků označených v odvolání 2, a sice D. S., zaměstnanců dodavatele PETIT SERVICE, zaměstnanců žalobce a odběratelů žalobce. I v tomto ohledu správní orgány vysvětlily, na které důkazy vešly, případně se pokusily o jejich realizaci a z jakých důvodů k provedení některých důkazů nepřistoupily nebo jejich snaha zůstala nevyslyšena (např. výslech

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jednatelky dodavatele PETIT SERVICE paní XXX nemohl být proveden, neboť ji ani policie pro její bezkontaktnost nemohla předvést).

57. Jejich postup tak není v rozporu se zákonem, resp. shora citovaným ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, ani ostatními základními zásadami tohoto zákona, nebo judikaturou Ústavního soudu, na kterou žalovaný důvodně poukázal ve vyjádření k žalobě, včetně nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I.ÚS 118/09.
58. Pokud žalobce v této souvislosti namítal neprovedení místního šetření u jeho odběratelů, soud přisvědčuje stanovisku žalovaného (bod 112 rozhodnutí), že podstatou sporu je, zda byla předmětná zdanitelná plnění ve vztahu, k nimž žalobce nárokoval odpočet DPH, fakticky realizována dle dokladů uvedenými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Lze rozumně očekávat, že místní šetření v provozovnách odběratelů žalobce za účelem zjištění, zda a jaké práce provádějí, nemohou tuto otázku zodpovědět. Jak ostatně vyplývá z odůvodnění žalovaného rozhodnutí a obsahu spisového materiálu nebyla taková skutečnost správcem daně a žalovaným ani zpochybněna.
59. Z obsahu spisového materiálu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se ani nepodává, že by správce daně selektivně v neprospěch žalobce vybíral důkazní prostředky. Naopak je z nich zřejmé, že správce daně a žalovaný přistoupili k posuzování jednotlivých důkazů a jejich ohodnocení v souladu se zmíněným ustanovením § 8 odst. 1 objektivně a hodnotili je jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, aniž by odhlédli od toho, co vyšlo při správě daní najevo, a postupovali v souladu se zákonem, neboť je hodnotili podle své úvahy. Žalobce nic konkrétního o selektivním výběru důkazních prostředků v jeho neprospěch netvrdil, a z obecného hlediska se z obsahu spisového materiálu a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nepodává.
60. Nedůvodná je rovněž dílčí námitka hodnocení svědecké výpovědi bývalého jednatele dodavatele TBD XXX. K tomu soud opětovně připomíná výše citované znění ustanovení § 8 odst. 1 věta první, z něhož je k tomu třeba vytknout větu první „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy.*“ Soud neshledává rozporné se zákonem, pokud správce daně posoudil důkazní hodnotu výpovědi svědka jako nulovou, neboť odpovídá průběhu této svědecké výpovědi, kdy svědek pouze potvrdil uzavření rámcové smlouvy za TBD, vystavení faktur pro žalobce a že tyto odpovídají odvedené práci, na konkrétní okolnosti v případě si ale nepamatoval, ani o jaké služby se jednalo, kde byly tyto práce vykonávány, kdo je činil, nevzpomněl si ani na detaily cenotvorby. Soud v této souvislosti považuje za logický náhled žalovaného (bod 34), který i při zohlednění jisté časové prodlevy považoval za zvláštní, že si na uvedené bývalý jednatel nevzpomíná, ačkoli této společnosti sám vedl účetnictví. Svědek dále potvrdil, že společnost TBD v rozhodném období neměla žádné zaměstnance a zakázky si měla objednat od subdodavatele, na jehož jméno si ale nevzpomněl, ani na jejich počet, nevzpomněl si ani s kým ze strany žalobce jednal.
61. Opodstatněným je tak závěr žalovaného, který při hodnocení výpovědi svědka uvedl, že jeho výpověď nepomohla odstranit pochybnosti správce daně o tom, zda deklarované plnění uskutečnila osoba na daňovém dokladu, jakož i jeho odkaz na přílehlavou judikaturu NSS. V podrobnostech soud odkazuje na vypořádání obdobné odvolací námítky v bodu 34 žalobou napadeného rozhodnutí, jehož závěru plně přisvědčuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

62. Nedůvodným je i nesouhlas žalobce s posouzením „podezření“, pramenící z výběru peněžních prostředků v hotovosti dodavateli žalobce v krátkém časovém odstupu poté, kdy je od žalobce bezhotovostně přijali na účet. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které přisvědčilo závěrům správce daně je patrné, že uvedené nebylo posuzováno jako jednotlivost, ale že na tyto skutečnosti nahlížel správce daně a žalovaný ve vzájemné souvislosti (bod 43 až 46, 62 až 64 a 91 až 95) ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce, a že takové zjištění prohloubilo pochybnost správce daně o tom, zda se zdanitelné plnění, vyplývající z formálně deklarovaného listinného stavu (faktur), uskutečnilo. Soud tak neshledal jakékoliv subjektivní zabarvení v posouzení těchto okolností žalovaným a správcem daně, ani že by daňové řízení nebylo vedeno souladně se zákonem, v rozporu se zásadami daňového řízení a nekorektně, jak žalobce tvrdí.
63. Lze tak uzavřít, že přezkumem postupu správce daně a žalovaného soud nezjistil opodstatněnost žalobního tvrzení žalobce, že bylo dokazování prováděno neúplně a nesprávně, že byly porušeny zásady daňového řízení a povinnosti vyplývající z postupu při dokazování správcem daně či žalovaným.
64. K nesouhlasu žalobce s posouzením věci samé, jak obecně prolíná všemi žalobními body, soud rovněž v obecné rovině připomíná, že formální podmínky uplatnění nároku na odpočet daně jsou upraveny v ustanovení § 73 ZDPH, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63.
65. Současně platí již výše uvedené, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými prostředky. Zpravidla tak bude daňový subjekt činit jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

66. V nyní projednávané věci správce daně a žalovaný ve svém posouzení vyšli z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH a zohlednili ve svých závěrech také judikaturu NSS, kterou žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí přiléhavě, a ve vztahu k jednotlivým řešeným otázkám splnění formálních a hmotněprávních podmínek žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH, označil a aplikoval.
67. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, na základě jakých podkladů, úvah a posouzení zjištěného skutkového stavu ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce žalovaný přisvědčil posouzení správce daně o tom, že žalobce nepředložil ničeho, z čeho by bylo patrné, jaké konkrétní služby/práce byly vyúčtovány, kde byly vykonány a které by prokazovaly uskutečnění prací dodavatelem, uvedeném na daňovém dokladu (TBD, TEASS). Konkrétně ve vztahu k dodavateli TBD (bod 49) uvedl, že žalobce nikterak neprokázal, v jakém rozsahu měla být zdanitelná plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech uskutečněna a zda se na jejich uskutečnění podílel právě deklarovaný dodavatel TBD. Ve vztahu k dodavateli TEASS pak rovněž konstatoval (bod 67), že žalobce ničím neprokázal, v jakém rozsahu měla být zdanitelná plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech uskutečněna a zda se na jejich uskutečnění podílel právě deklarovaný dodavatel TEASS. Společně pak pro oba tyto dodavatele uzavřel (bod 68 až 71), že správce daně postupoval v souladu s platnou právní úpravou, když konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a o deklarovaného dodavatele TBD, TEASS a oprávněnost nároku na odpočet daně z těchto plnění dle § 72 a § 73 ZDPH za příslušné zdaňovací období proto neuznal.
68. Pro úplnost soud poukazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný ve vztahu k odvolání 2 zabývá obchodním případem dodavatele PETIT SERVICE, u nějž také shrnul (bod 98), že žalobce nikterak neprokázal, v jakém rozsahu měla být zdanitelná plnění deklarovaná na předložených dokladech uskutečněna a zda se na jejich uskutečnění podílel právě deklarovaný dodavatel PETIT SERVICE.
69. S ohledem na rozsáhlost skutkového děje jednotlivých obchodních případů jednotlivých dodavatelů žalobce a četnost odvolacích námitek, které se svou podstatou shodují s žalobním body, a vyčerpávající argumentaci žalovaného za použití relevantní judikatury NSS, kterému soud plně přisvědčuje, soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, jehož závěry považuje za přiléhavé a plně jim přisvědčuje.
70. Soud tak ve shodě se žalovaným uzavírá, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet dle § 72, § 73 ZDPH a právní posouzení skutkového stavu správcem daně a žalovaným považuje za souladné se zákonem.
71. Soud při posouzení důvodnosti žalobních námitek nemohl odhlédnout od závěrů SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater*. Je pravdou, že výklad hmotněprávní podmínky týkající se dodavatele zdanitelného plnění, nebyl judikaturou Nejvyššího správního soudu řešena jednotně. Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU, C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát v bodě [21] rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 uzavřel, že „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

*plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“.* (srovnej rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29).

72. S ohledem na to, že v nyní projednávané věci důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH žalobci ze strany daňových orgánů byla nejen pochybnost o osobě dodavatele(ů) předmětných deklarovaných plnění, ale také předmětu a rozsahu takového plnění, má soud za to, že se v projednávané věci závěry rozsudku ve věci Kemwater neuzijí. Ostatně žalobce poté, kdy mu soud dal prostor vyjádřit se k závěrům tohoto rozsudku jiného faktického dodavatele, který by přicházel v úvahu, neoznačil, ani netvrdil, že byl faktický dodavatel plátcem DPH. Přitom podle shora citovaného závěru rozsudku ve věci Kemwater v této otázce zásadně tíží důkazní břemeno daňový subjekt, tedy žalobce (srovnej rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2023, 2 Afs 187/2022-35, bod 30).

#### VI. Závěr a náklady řízení

73. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením – 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, žalovanému správnímu orgánu, který byl procesně úspěšný však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Praha 30. srpna 2023

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.