



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **TOWN, s.r.o.**, se sídlem nám. Franze Kafky 16/1, Praha 1-Staré Město, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2023, č.j. 14987/23/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 4. 2024, č. j. 10 Af 14/2023-40,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.
- IV. Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**, který ji bude zaplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupkyně JUDr. Mgr. Petře Novákové, Ph.D., advokátky se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

### I. Vymezení věci

[1] Správce daně provedl v roce 2020 u žalobkyně – věnující se polygrafickým činností – dvě daňové kontroly na DPH, které se týkaly zdaňovacích období červenec až listopad 2019. Jejich výsledkem bylo pět platebních výměřů, jimiž správce daně za všechna kontrolovaná období doměřil DPH a stanovil související povinnost uhradit penále.

[2] K odvolání žalobkyně změnil žalovaný některé doměřené částky a související penále tak, že celkem byla žalobkyně povinna doplatit na DPH a penále celkem 1 698 689 Kč.

Za klíčové žalovaný považoval to, že příjmové pokladní doklady předložené žalobkyní (celkem 1 093 kusů) a vztahující se k údajným plněním (roznos tiskovin a letáků), která měla žalobkyně přijmout celkem od 11 různých obchodních společností, byly vždy v hodnotě do 10 000 Kč, s neznámým předmětem a rozsahem plnění spolu s nejasnými kontaktními osobami dodavatelů a platbou všech těchto dokladů v hotovosti na denní bázi. Dále žalovaný poukázal na nekontaktnost, nespolehlivost, virtuální sídla či absenci zaměstnanců dodavatelů (body 21 až 49 rozhodnutí žalovaného). Uzavřel tak, že vznikly důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, které žalobkyně následně nerozptýlila (bod 60 tamtéž).

[3] Podanou žalobu městský soud zamítl napadeným rozsudkem, ve kterém se ztotožnil se závěrem žalovaného o neprokázání uskutečnění distribučních služeb (body 64 a 65 napadeného rozsudku).

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka předně namítala, že městský soud nedostatečně odůvodnil napadený rozsudek a nevypořádal se s její první žalobní námitkou, která se týkala plošného dovození fiktivnosti plnění z rozsahu zakázek do 10.000 Kč. Potřebu velkého množství malých plnění přitom vysvětlila placením roznašečů „na ruku“. Měla za to, že nelze akceptovat nevypořádání této námitky s odkazem na existenci i jiných pochybností správce daně.

[6] Dále stěžovatelka uvedla, že není sporu o tom, že některé tiskoviny distribuovaly osoby odlišné od těch, které je přímo vyráběly, a že nedistribuované tiskoviny roznesli kameloti. Pokud bylo prokázáno, že alespoň část tiskovin takto byla roznesena, pak je spor o rozsah plnění, a nikoliv o jeho existenci. Už jenom proto se nemohlo jednat o fiktivní plnění. Navíc v řízení s L. P., daňovým subjektem sdílejícím stejné obchodní prostory se stěžovatelkou, správci daně uzavřeli, že roznos tiskovin mu byl fakticky poskytnut.

[7] Stěžovatelka také uvedla, že závěr městského soudu o nepoměru vyrobených a distribuovaných tiskovin je nepodložený, jelikož správce daně nečinil k produkci dokazování. Nesoučinnost, nekontaktnost či virtuální sídlo dodavatelů jí navíc nemohou správci daně klást k tíži. Sama přitom uvedla všechny zákonem požadované údaje a oprávněnost nároku na odpočet DPH doložila. Závěrem stěžovatelka dodala, že jí – s ohledem na konstatování správce daně o typickém jednání článku podvodného řetězce jednoho jejího dodavatele – nebylo zřejmé, jakou procesní obranu měla zvolit.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, jelikož se městský soud vypořádal s podstatou věci. Dále žalovaný nesouhlasil s tím, že by stěžovatelka vysvětlila fungování svého podnikání a vysvětlila důvody pro opakované placení nízkých částek v hotovosti. K dalším námitkám stěžovatelky poté uvedl, že neprokázala uskutečnění plnění od svých dodavatelů. Na předložených dokladech zcela chyběl předmět a rozsah plnění. Závěr městského soudu o poměru vyrobených a distribuovaných tiskovin má základ ve správním spisu. K nesoučinnosti a nekontaktnosti dodavatelů žalovaný dodal, že tyto skutečnosti pouze vyvolaly pochybnosti. Z žádné části rozhodnutí žalovaného poté neplyne, že by odpočet

pokračování

na DPH byl stěžovatelce odepřen pro účast na daňovém podvodu. Závěrem poukázal na to, že stěžovatelka vytrhuje určité skutečnosti z kontextu a pomíjí některé další skutečnosti, jakož i jejich komplexní hodnocení. Žalovaný tak navrhnul kasační stížnost zamítnout.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

#### III.a K nepřezkoumatelnosti

[10] Stěžovatelka předně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nevypořádání její žalobní námitky týkající se dovozování fiktivnosti plnění z velkého množství dokladů na nízkou částku. Námitka není důvodná.

[11] Pokud soud zcela opomene vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě, zatíží rozsudek nepřezkoumatelností (např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Tak tomu ale v projednávané věci nebylo, neboť městský soud shledal, že pro rozdělování distribučních služeb na takto malé části neposkytla stěžovatelka racionální vysvětlení (bod 64 napadeného rozsudku) a vyjádřil se i k jejímu obchodnímu modelu (bod 73 tamtéž). Kasační soud připomíná, že nepřezkoumatelnost nezakládá stručnost anebo nevyvrácení každého argumentu krajským soudem (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Nejvyšší správní soud také rovnou dodává, že množství malých plnění bylo jednou ze šesti pochybností vyjádřených správcem daně, a ten tak nedospěl k závěru o fiktivnosti plnění pouze na základě jedné, stěžovatelkou rozporované, pochybnosti (bod 21 rozhodnutí žalovaného).

#### III.b K neprokázání uskutečnění plnění

[12] Stěžejní námitka stěžovatelky se týká unesení důkazního břemene ohledně prokázání uskutečnění plnění. Ani tato kasační námitka není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení platí základní zásada, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Existují-li pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, musí daňový subjekt prokázat jeho existenci (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Daň či nárok na odpočet DPH

totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[14] Stěžovatelka v průběhu daňových kontrol předložila 1093 zjednodušených daňových dokladů od 11 dodavatelů (obchodních společností) v celkové hodnotě 8 586 778 Kč, které jí měly být vystaveny za distribuční služby. To představovalo v průměru 78,76 % všech přijatých plnění v kontrolovaných obdobích. Jak již uvedl městský soud, z dokladů není zřejmé, jaké služby měly být poskytnuty a případně co bylo předmětem roznosu. Tyto neúplné doklady jsou přitom jediné důkazy, kterými stěžovatelka prokazovala existenci plnění (bod 65 napadeného rozsudku; totožně pak i bod 26 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s městským soudem i žalovaným, že na základě takto neurčitých dokladů nemůže být existence plnění prokázána.

[15] Je tak zřejmé, že z předložených dokladů (a ani jiných důkazů, s výjimkou tvrzení stěžovatelky) nevyplývá, jaké služby stěžovatelka měla vůbec pořídit. Dva z dodavatelů navíc k výzvě správce daně spolupráci se stěžovatelkou popřeli, ostatní byli nekontaktní (bod 66 napadeného rozsudku). V této části není otázka rozsahu roznosu tiskovin relevantní, neboť vůbec není zřejmé, že by se sporné doklady vztahovaly právě k roznosu tiskovin. Stěžovatelka pak ani nepředložila žádné jiné důkazy, jimiž by prokázala faktické uskutečnění jejich distribuce.

[16] Pokud jde o vytýkanou nesoučinnosti, nekontaktnosti a virtuální sídla stěžovatelčiných dodavatelů, je nutné uvést, že se jednalo toliko o jednu z pochybností správce daně. Stěžovatelka si může zvolit jakékoliv dodavatele a samozřejmě jim může v mezích stanovených právními předpisy platit v hotovosti (např. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54, body 48 a 49), nicméně by si ve vlastním zájmu měla zajistit dostatečné důkazy pro prokázání svých daňových tvrzení (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021 - 47, bod 14). Takové ovšem, jak bylo uzavřeno výše, v projednávané věci nepředložila.

[17] Nejvyšší správní soud se také ztotožňuje s městským soudem (bod 68 napadeného rozsudku), že závěry správců daně o neprokázání faktického uskutečnění plnění je zcela zřejmý (bod 50 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka tak nemohla mít na základě jedné zmínky o typickém jednání článku podvodného řetězce u jednoho z jejích dodavatelů (bod 45 tamtéž) pochybnosti ohledně volby své obrany. Bylo jasné, že důvodem doměření DPH je neprokázání plnění, nikoliv účast na podvodném řetězci.

[18] Konečně námitka, že správci daně v řízení s L. P., který je společníkem a jednatelem stěžovatelky a sdílel s ní společnou provozovnu, dovodili roznos letáků, a postupují tedy vůči různým subjektům odlišně, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Jak kasační soud ověřil ze spisu městského soudu, stěžovatelka ji neuplatnila v řízení o žalobě, ač tak učinit mohla.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

pokračování

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud mu tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

[21] K výroku IV. rozsudku Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka zaplatila soudní poplatek dvakrát, dne 4. 6. 2024 a 6. 6. 2024. Jelikož stěžovatelka nebyla povinna platit dva soudní poplatky za kasační stížnost, rozhodl soud o vrácení jednoho z nich (§ 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 25. září 2024

Ivo Pospíšil  
předseda senátu