



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **@ Consulting s.r.o.**, IČO: 24846066  
se sídlem Praha 10, Litevská 1174/8  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Šimonem Petákem, Ph.D., LL.M.  
se sídlem Praha 1, Revoluční 1003/3

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem 602 00 Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2024, č. j. 24115/24/5300-22442-712956,

takto:

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

**Odůvodnění:**

*I. Základ sporu*

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 327198/23/2010-53522-111195 a č. j. 327347/23/2010-53522-111195. Uvedenými rozhodnutími byla žalobci doměřena daň

Shodu s prvopisem potvrzuje M.S.

z přidané hodnoty za období duben 2019 a květen 2019 a současně byla oběma rozhodnutími žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je deklarováno na žalobcem předložených daňových dokladech od deklarování dodavatele, tj. společnosti Greiber-Tech.CZ s.r.o., IČO: 04364279, se sídlem Krapkova 1159/3, Nová Ulice, Olomouc (dále jen „deklarovaný dodavatel“), čímž žalobce nesplnil hmotněprávní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH v souladu s § 73 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

## *II. Obsah žaloby*

3. *V prvním žalobním bodě* namítal žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tvrdil, že žalovaný zcela rezignoval na svou povinnost podle § 102 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, neboť obsahem odůvodnění jsou pouze: i) zcela obecný a nijak individualizovaný právní základ, ii) popis skutkového stavu, iii) zopakování argumentace správce daně obsažené v daňové kontrole, iv) stručné shrnutí svědeckých výpovědí a v) zopakování argumentace žalobce. Absentuje vlastní kritické uvažování a odůvodnění žalovaného. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/1992-23, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 7. 2014, č. j. 47 A 32/2012-38. Namítal, že žalovaný v případech, kdy se neztotožnil s argumentací žalobce, neuvedl důvod, přičemž se vymluvil na údajnou nekonkrétnost odvolání (viz bod 60).
4. *Ve druhém žalobním bodě* namítal žalobce prekluzi z důvodu skryté daňové kontroly. K tomu žalobce poukázal na § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Tvrdil, že „skrytá“ daňová kontrola probíhala již od roku 2019, kdy správce daně vyzýval k obšírnému poskytnutí informací deklarování dodavatele a další subjekty ve vztahu k rozhodnému období. Skrytá daňová kontrola byla správcem daně maskována jako vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu. Při této činnosti však nesmí docházet k vlastnímu hodnocení a osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu, neboť by tím docházelo k výraznému zásahu do práv žalobce, která mu svědčí v případě daňové kontroly, nikoli však v případě vyhledávací činnosti. Správce daně tím nezákonně získával čas navíc pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.
5. *Ve třetím žalobním bodě* žalobce namítal neoprávněný přenos důkazního břemene ze správce daně na žalobce. Tvrdil, že splnil formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, když předložil daňové doklady k předmětnému plnění a dále prokázal faktické dodání předmětného plnění, naproti tomu správce daně v průběhu kontroly nezpochybnil faktické dodání služeb. Stejně nikdy nebylo sporováno, že žalobce za deklarování plnění uhradil deklarovanou cenu. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, sp. zn. C-154/20 ve věci Kemwater ProChemie (dále jen „rozsudek Kemwater“), a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, s tím, že nemůže být důkazní břemeno zcela přeneseno na daňový subjekt, neboť hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH bude naplněna, má-li správce daně údaje potřebné k ověření, že dodavatel byl v postavení osoby povinné k DPH. Závěry uvedených rozsudků správce daně nijak nevypořádal. Žalovaný pouze uvedl, že nelze určit, zda předmětná plnění byla dodána jedním, či více dodavateli s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43. V tomto rozsudku však byla řešena skutkově odlišná situace, a jeho závěry tak nelze použít na případ nynější. Uvedené platí také pro závěry rozsudku Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

soudu ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67. Žalobce tvrdil, že nebyl povinen označit ani prokázat konkrétního dodavatele, který poskytl předmětné plnění, přičemž správce daně ani žalovaný neprovedli patřičné dokazování a neuvedli kvalifikované úvahy o tom, že plnění nedodal plátce DPH.

6. *Ve čtvrtém žalobním bodě* žalobce namítal prokázání plnění od deklarovaného dodavatele, přičemž tvrzení žalovaného vyvracel následujícím způsobem.
- Neznámost společnosti deklarovaného dodavatele je pouze nepřezkoumatelné tvrzení, které vychází z účelového pohledu správce daně a sama o sobě nic neznámá. Není žádný důvod, proč by neznámé společnosti nemohly poskytovat deklarované plnění. Je zcela běžné, že IT činnosti zajišťují například start-upy.
  - Předložené daňové doklady splňují podmínky podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, což správce daně potvrdil. Rozsah předmětného plnění nebyl rozporován. Předmět plnění byl vymezen zcela dostatečně pro všechny zúčastněné.
  - Skutečnost, že jednatel žalobce je sám IT odborníkem, nevyvrací možnost získat předmětná plnění od jiných subjektů.
  - Neexistence internetových stránek deklarovaného dodavatele nic nedokládá, neboť někteří podnikatelé nemají potřebu provozovat vlastní internetové stránky.
  - Virtuální sídlo může působit jako podezřelá okolnost, ale tuto skutečnost je nezbytné posuzovat v rámci kontextu celého případu s poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2023, č. j. 5 Afs 107/2023-102.
  - Včasné nezaložení účetní uzávěrky deklarovaného dodavatele nemůže být samo o sobě rozhodující skutečností, neboť tak činí více podnikatelů.
  - Stejně tak je řada podnikatelů, kteří nemají registrované zaměstnance a svou činnost zajišťují pomocí subdodávek, případně statutárními orgány. V nynějším případě nebylo poskytováno plnění, ke kterému by byli zaměstnanci nezbytní.
  - Svědek J. V., bývalý jednatel deklarovaného dodavatele, nebyl konfrontován, nadto mu byly pokládány návodné otázky, vypovídal až v roce 2022 k událostem z roku 2019 a nijak se nevyjadřoval k předmětnému plnění, vypovídal pouze obecně. Žalobce nikdy netvrdil, že by mu J. V. sám cokoli poskytoval. Žalovaný se v tomto ohledu nevypořádal s rozpornými závěry správce daně, když J. V. byl označován za bílého koně, ale zároveň měl deklarovaný dodavatel vykonávat v rozhodném období podnikatelskou činnost, což ve spojení s tvrzenou absencí zaměstnanců nedává smysl.
  - Nekontaktnost deklarovaného dodavatele nemůže být přičítána k tíži žalobce, naopak by neposkytnutí spolupráce mělo být ve prospěch žalobce, neboť tím bylo ztíženo získávání důkazů prokazujících skutečné poskytnutí předmětných plnění.
  - K neznalosti přesného jména bývalého jednatele deklarovaného dodavatele žalobce uvedl, že není zvláštní, když si jeho jednatel nepamatuje jméno osoby, se kterou jednal před mnoha lety a v rámci podílu předmětného plnění na činnosti žalobce se nejednalo o nijak významné plnění.
7. Namítal, že daňové orgány se nesnažily vypořádat s tím, proč by žalobce používal jako fiktivního dodavatele právě deklarovaného dodavatele, který byl fungující společností bez předchozí praxe se žalobcem. Nebylo provedeno ani žádné bližší dokazování k činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

deklarovaného dodavatele za předmětné období, ani za období předcházející a následující. Skutečným dodavatelem předmětného plnění mohl být někdo, kdo se za deklarovaného dodavatele vydával a kdo mohl být taktéž plátcem DPH, což daňové orgány nijak nezjišťovaly ani neprokazovaly. Tím daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně zpochybnění tvrzení žalobce a jím označených důkazních prostředků prokazujících nárok na odpočet DPH.

8. Závěrem žalobního bodu žalobce zdůraznil, že žalovaný výslovně uvedl, že nemá žádných pochyb o tom, že deklarovaný dodavatel byl v předmětném období plátcem DPH.
9. *V pátém žalobním bodě* namítal žalobce přepjatý formalismus ze strany daňových orgánů, který spočíval v mechanickém hodnocení důkazů, které podporovaly předem učiněný závěr v neprospěch žalobce, aniž by byly zasazeny do kontextu celého případu. Žalobce se dovolával závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 188/04, které zdůrazňují upřednostnění spravedlivé úpravy práv a povinností mezi subjekty při výkladu a aplikaci právních předpisů.

### *III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě*

10. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný setrval na stanovisku uvedeném v napadeném rozhodnutí, nesouhlasil s námitkami žalobce a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
11. *K prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí splňuje všechny zákonné náležitosti zahrnující výrok, odůvodnění a poučení. Odůvodnění obsahuje zjištěný skutkový základ, právní základ případu a aplikaci příslušných hmotněprávních a procesněprávních norem na zjištěný skutkový stav. Z odůvodnění jsou zřejmé úvahy žalovaného, kterými se řídil při hodnocení důkazů a důvody, proč považoval za nadbytečný navrhovaný důkaz celými spisy deklarovaného dodavatele. Všechny námitky žalobce obsažené v odvolání byly vypořádány.
12. *Ke druhému žalobnímu bodu* žalovaný dovodil, že žalobce měl zřejmě na mysli daňovou kontrolu deklarovaného dodavatele. Tato daňová kontrola však nebyla z důvodu chybějící součinnosti daňového subjektu zahájena. Správce daně stanovil daň dokazováním, což vyplývá ze sdělení o výsledku stanovení daně při neumožnění zahájení daňové kontroly ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1009011/20/3005-60563-706225. Předmětem daňové kontroly měla být dle uvedeného sdělení DPH za zdaňovací období duben 2019 a květen 2019, a to v rozsahu nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Daňová kontrola měla být provedena na vstupu a nijak se netýkala plnění, které měl deklarovaný dodavatel poskytnout žalobci. Úkony učiněné vůči deklarovanému dodavateli nemohou být považovány za materiální zahájení daňové kontroly u žalobce.
13. *Ke třetímu žalobnímu bodu* žalovaný nejprve připomenul, že prokázání nároku na odpočet DPH je primárně dokladovou záležitostí, což nepostačí za situace, kdy není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Podle judikatury správních soudů nepostačuje existence dokladů se všemi požadovanými náležitostmi, vzniknou-li správci daně pochybnosti ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud vzniknou správci daně pochybnosti, tíží ho důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k prokázání, že o souladu dokládá se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Pokud své povinnosti dostojí, pak důkazní břemeno přechází na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti rozptýlil a prokázal, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak tvrdil. Je na daňovém subjektu, aby si

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

při své činnosti zachoval míru obezřetnosti a uchovával dostatek důkazních prostředků prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění. K tomu žalovaný poukázal na judikaturu správních soudů.

14. V projednávaném případě vznikly správci daně na základě žalobcem předložených daňových dokladů pochybnosti o uplatnění nároku na odpočet u přijatých plnění od deklarovaného dodavatele. Své pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 3. 2022, č. j. 1490981/22/3005-60563-704646. Uvedenou výzvou byl žalobce vyzván, aby prokázal, že se předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila, a to v deklarovaném rozsahu, a byla přijata od dodavatele uvedeného na daňových dokladech. Následně vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 9. 2022, č. j. 3991579/22/3005-60563-704646, kterou byl žalobce vyzván k prokázání, že předmětná plnění prokazatelně přijal od žalobcem identifikovaného dodavatele v postavení plátce DPH nebo od jiné osoby nebo osob povinných k dani v postavení plátce DPH. V rámci těchto výzev správce daně unesl své důkazní břemeno a důkazní břemeno bylo přeneseno zpět na žalobce.
15. Správce daně i žalovaný reflektovali závěry rozsudku Kemwater a navazujících rozsudků Nejvyššího správního soudu, což vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí. Právě v návaznosti na tuto judikaturu byla vydána druhá výzva, která dala žalobci prostor k prokázání, že předmětná plnění prokazatelně přijal od jiného jím identifikovaného plátce nebo od jiné osoby či osob povinných k dani v postavení plátce DPH.
16. Žalovaný nesouhlasil s tím, že žalobce neměl ve světle výše uvedených rozsudků povinnost označit a prokázat konkrétního dodavatele. Tvrdil, že to je v přímém rozporu se závěry rozsudku Kemwater. Výjimka podle rozsudku Kemwater se vztahuje pouze na případy, kdy ze skutkových okolností vyplývá, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. V projednávaném případě však byl žalobce seznámen s tím, že správce daně ani žalovaný takovými zjištěními nedisponují.
17. *Ke čtvrtému žalobnímu bodu* uvedl žalovaný že podle judikatury správních soudů správcem daně uvedené a zjištěné okolnosti nemohou samy o sobě vést k neuznání nároku na odpočet DPH, avšak mohou být zdrojem pochybností o tom, že se předmětné plnění uskutečnilo tak, jak deklaroval žalobce. Žalobce nepředložil žádné relevantní a věrohodné důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně. Pochybnosti nebyly vyvráceny ani provedením svědecké výpovědi pana V. a ústním jednáním s jednatelem žalobce. Naopak, tímto byly pochybnosti ještě dále prohloubeny. Podle judikatury správních soudů je přitom volba důkazních prostředků zcela na úvaze žalobce a není povinností daňových orgánů doporučovat vhodné důkazní prostředky. Povinnost správce daně ohledně správného zjištění a stanovení daně podle § 92 odst. 2 daňového řádu má pevné limity, neboť daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací. Je to právě žalobce, kdo je povinen prokázat tvrzené skutečnosti, a pokud této povinnosti nedostojí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen příslušné skutečnosti prokazovat namísto žalobce.
18. *K pátému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že spolu se správcem daně postupovali v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Obsah důkazů byl konfrontován se skutečnostmi vyplývajícími z podkladů založených v daňovém spisu a jiných relevantních zdrojů. Způsob hodnocení důkazů nebyl proveden na základě libovůle, ale na základě přísného logického postupu, podepřeného právními předpisy, a to jak samotných jednotlivých důkazů, tak i jejich vzájemných souvislostí. Takový postup nemůže představovat přepjatý formalismus.

#### *IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
20. Soud v dané věci rozhodl bez jednání, jelikož žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce na výzvu soudu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. nikterak nereagoval.
21. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:
  - Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
  - Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
  - Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
  - Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH daňový doklad musí obsahovat tyto údaje: rozsah a předmět plnění.
  - Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
22. Soud o podané žalobě uvážil následovně:
23. Soud se předně zabýval prvním žalobním bodem, tj. námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Při posouzení této námítky soud vyšel z ustálené judikatury správních soudů zabývající se otázkou nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Z uvedené judikatury vyplývá, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí 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. Takovouto vadou dle soudu napadené rozhodnutí netrpí.
24. Žalobce námitku nepřezkoumatelnosti formuloval v podané žalobě v relativně obecné podobě. Soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. V případě, že by tak soud učinil, došlo by k narušení jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

nezávislosti a nestrannosti. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*

25. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřoval zejména v absenci vlastní úvahy žalovaného. Uvedenému tvrzení však napadené rozhodnutí neskýtá žádný podklad. V napadeném rozhodnutí žalovaný, poté co ve stručnosti shrnul skutkový stav, odvolací důvody a právní základ případu, se zcela konkrétně a věcně zabýval aplikací právního základu na skutkový stav projednávaného případu a věnoval se vypořádání odvolacích námitek žalobce. Konkrétně žalovaný v rámci vlastního odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve popsal průběh daného daňového řízení, kdy se zejména soustředil na to, jaké doklady byly žalobcem předloženy, na základě jakých skutečností a důvodů vznikly správci daně pochybnosti o tom, že předmětné plnění poskytl deklarovaný dodavatel, jaké výzvy byly žalobci zaslány a jak na ně žalobce reagoval. Rovněž pak je součástí napadeného rozhodnutí i popis dokazování provedeného správcem daně. V této souvislosti žalovaný neopominul uvést ani relevantní judikaturu související s projednávaným případem. Následně žalovaný provedl vlastní zhodnocení věci. Žalovaný měl v souladu se správcem daně za to, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, když neunesl své důkazní břemeno, neboť neodstranil pochybnosti vzniklé správci daně a neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele či jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Jiný skutečný dodavatel sporných plnění ze skutkových okolností daného případu nevyplýval. Konečně žalovaný zcela konkrétně a věcně vypořádal všechny námitky vznesené žalobcem v průběhu odvolacího řízení.
26. Dle soudu z napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá, jaké důvody a jaká úvaha žalovaného a správce daně vedly k závěru, že žalobce v daném případě nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Stejně tak z napadeného rozhodnutí vyplývá, jakým způsobem byly vypořádány námitky žalobce. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.
27. Soud nepřisvědčil námitce žalobce spočívající v tvrzené prekluzi daně z důvodu skryté daňové kontroly. K podstatě skryté daňové kontroly soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, ve kterém je uvedeno, že: *„Pro posouzení toho, zda byl postup správce daně místním šetřením, nebo již fakticky přesahoval jeho meze a jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, je třeba v každém konkrétním případě zhodnotit vícero relevantních okolností, a to nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, a to i vzhledem k tomu, co posuzovanému úkonu přecházelo a co po něm následovalo, aby bylo možné rozhodnout, zda správce daně prováděl pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“, nebo zda se již jednalo o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.“* Z výše uvedeno vyplývá, že o skrytou daňovou kontrolu půjde zpravidla tehdy, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování, včetně provádění dokazování správnosti stanovení daňové povinnosti. K tomu však v projednávaném případě nedošlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

28. Žalobce na existenci skryté kontroly usuzoval z napadeného rozhodnutí, konkrétně z bodu [39], ve kterém žalovaný popsal svoji snahu zahájit daňovou kontrolu u deklarovaného dodavatele. Z napadeného rozhodnutí tak vyplývá, že daňová kontrola u deklarovaného dodavatele měla být zaměřena na daň na vstupu, tj. ve vztahu k nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vykázaných deklarovaným dodavatelem na řádku 40 podaných přiznání, a měla se týkat zdaňovacích období duben a květen 2019. Tato daňová kontrola se pak současně měla vztahovat na doklady od nekontaktních dodavatelů.
29. Z uvedeno vyplývá, že se chystaná daňová kontrola u deklarovaného dodavatele žalobce, respektive plnění, která byla žalobci ze strany deklarovaného dodavatele poskytnuta, vůbec netýkala. Daní na výstupu se správce daně u deklarovaného dodavatele nijak nezabýval. Správce daně tedy nezjišťoval žádné informace ve vztahu k plnění, která byla deklarovaným dodavatelem poskytnuta žalobci. Spojitost s daňovou kontrolou žalobce je tak dána pouze osobou deklarovaného dodavatele a shodnými zdaňovacími obdobími. Tyto souvislosti však k závěru o probíhající skryté daňové kontrole dle výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu nepostačují.
30. Pro úplnost soud uvádí, že v daném případě nedošlo k prekluzi daně. Lhůta pro stanovení daně započala poprvé běžet v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu dne 27. 5. 2019 v případě zdaňovacího období za duben 2019, respektive dne 25. 6. 2019 v případě zdaňovacího období za květen 2019. Ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu pak lhůta pro stanovení daně začala znovu běžet dne 23. 11. 2021, kdy bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly. Ke dni nabytí právní moci napadeného rozhodnutí, tj. 19. 8. 2024, tak dosud prekluzivní lhůta neuplynula.
31. S ohledem na skutečnost, že třetí a čtvrtý žalobní bod spolu úzce souvisí, je soud vypořádá společně. Ani tyto žalobní body však soud neshledal důvodnými.
32. V projednávaném případě žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. V tomto případě konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen mít pro uplatnění nároku na odpočet daně daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které je prokazování nároku na odpočet daně sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu byly doplněny usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.

33. V projednávaném případě žalobce tvrdí, že unesl důkazní břemeno a že je to naopak žalovaný, koho tíží. S uvedeným tvrzením soud nesouhlasí. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, když k výzvě správce daně předložil příslušné daňové doklady přijaté od deklarovaného dodavatele. Na základě žalobcem předložených daňových dokladů a zjištění správce daně vznikly správci daně pochyby ohledně přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Tyto pochyby byly dány zejména následujícími skutečnostmi: (i) deklarovaný dodavatel sídlí na virtuální adrese, kde nevykonává ekonomickou činnost, (ii) není zřejmé, kde deklarovaný dodavatel vykonává svou ekonomickou činnost, (iii) deklarovaný dodavatel je nekontaktní, (iv) skutečný předmět podnikání deklarovaného dodavatele nelze ověřit, (v) neexistence webových stránek, na kterých by deklarovaný dodavatel prezentoval svoji činnost, případně nabízel své zboží a služby, (vi) jednatel deklarovaného dodavatele v rozhodném období (J. V.) správci daně sdělil, že v roce 2019 neprováděl žádnou podnikatelskou činnost a že podpisy na daňových dokladech nejsou jeho, (vii) daňové doklady nejsou potvrzeny odpovědnou osobou, (viii) deklarovaný dodavatel je od roku 2020 nespolehlivým plátcem, (ix) jednatel žalobce si neověřil osobu, se kterou za deklarovaného dodavatele jednal, nemá na ni žádný kontakt, jmenovala se Janáček nebo Nováček, (x) jednatel žalobce si nebyl jist jménem osoby, od které dostal doporučení na deklarovaného dodavatele a (xi) deklarovaného dodavatele si jednatel žalobce nedostatečně ověřil, neboť jméno Janáček nebo Nováček se v obchodním rejstříku deklarovaného dodavatele nevyskytuje. V podrobnostech soud odkazuje na výzvu správce daně ze dne 30. 3. 2022, č. j. 1490981/22/3005-60563-704646, a ze dne 2. 9. 2022, č. j. 3991579/22/3005-60563-704646.
34. Soud v reakci na námitky žalobce akcentuje, že daňové orgány měly pochyby výlučně ohledně přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Předmět plnění případně jiné skutečnosti ze strany daňových orgánů nebyly zpochybňovány.
35. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že ze strany správce daně byly jednoznačně identifikovány a specifikovány skutečnosti, které u něj vyvolaly pochyby o tom, že žalobce přijal předmětná zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Rovněž pak soud má za to, že výše popsané skutečnosti ve svém souhrnu jednoznačně vzbuzují vážné a důvodné pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Tyto pochyby nebyly v průběhu daňového řízení žalobcem nikterak vyvráceny.
36. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil smlouvy o převzetí dluhu ze dne 20. 8. 2019 a ze dne 5. 9. 2019 uzavřené s obchodní korporací SOFO Group a.s., IČO: 27243389, a návaznou fakturaci nakoupených služeb. K uvedeným dokladům má soud ve shodě s daňovými orgány za to, že přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH neprokazují. Z uvedených dokladů lze usoudit pouze na převzetí dluhu další společností a fakturaci služeb odběratelům žalobce, nic víc. Jiné důkazy nebyly žalobcem předloženy. Není tedy pravdivé tvrzení žalobce, podle kterého předložil nepřeborné množství důkazů a tvrzení k tomu, že mu plnění poskytl deklarovaný dodavatel.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

37. S ohledem na shora uvedené má soud za to, že souhrn zjištěných skutečností, jejich význam a vzájemná provázanost postačovaly daňovým orgánům ke zpochybnění žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění. Za této situace správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, což mělo za následek, že důkazní břemeno přešlo na žalobce. Žalobce tak měl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že přijal plnění uvedená na předmětných daňových dokladech od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH, to se však v projednávaném případě nestalo.
38. Žalobce v podané žalobě izolovaně rozporuje některé ze skutečností, které vedly ke vzniku pochybností správce daně, jakož i některé další okolnosti uvedené v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o skutečnosti, které u správce daně vyvolaly pochyby, soud připouští, že jednotlivé skutečnosti (např. neexistence webových stránek, virtuální sídlo a nekontaktnost deklarovaného dodavatele) by samy o sobě ke vzniku pochybností správce daně nemusely postačovat. Žalobce však pomíjí, že pochyby správce daně byly vyvolány souhrnem zjištění a současně spojitostí jednotlivých zjištění správce daně. Právě soubor a provázanost jednotlivých skutečností vylučuje, že by se v daném případě mohlo jednat o skutečnosti nahodilé (obvyklé).
39. K dalším okolnostem, které jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí (např. neznámost společnosti deklarovaného dodavatele, vágní vymezení předmětu na daňových dokladech, skutečnost, že jednatel žalobce má být sám IT odborníkem, že deklarovaný dodavatel od roku 2017 nezveřejňoval účetní závěrky), soud sděluje, že se jedná o dokreslující skutečnosti, které však k pochybnostem daňových orgánů nevedly. Jejich popírání tak samo o sobě nemůže zvrátit to, že správce daně vyjádřil relevantní pochyby ohledně přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH, v důsledku čehož došlo k přechodu důkazního břemena na žalobce. Tyto pochyby pak žalobce nevyvrátil.
40. Konečně pak soud ke shora uvedeným skutečnostem (např. neznalost jména jednatele deklarovaného dodavatele, ztíženost získávání důkazů v důsledku nekontaktnosti deklarovaného dodavatele, nezakládání účetních závěrek ze strany podnikatelů) připomíná, že jestliže žalobce hodlal uplatnit nárok na odpočet DPH, bylo výlučně na něm, aby si zajistil potřebné důkazy, kterými by byl schopen přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH v souladu s primárními daňovými doklady prokázat.
41. Soud považuje za důležité zdůraznit, že správce daně odpovídajícím způsobem zareagoval na posun, který do daňového řízení přinesl rozsudek Kemwater a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu. Ostatně z uvedeného důvodu správce daně vydal druhou výzvu, tj. výzvu ze dne 2. 9. 2022, č. j. 3991579/22/3005-60563-704646, kterou žalobce vyzval k prokázání, že předmětné plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel, případně jiný dodavatel nebo dodavatelé v postavení plátce(ů) DPH. V uvedené výzvě pak bylo žalobci ze strany správce daně rovněž výslovně ozřejmeno, proč má správce daně za to, že z obsahu spisového materiálu neplyne, že předmětná plnění uskutečnil jiný možný dodavatel nebo jiní možní dodavatelé v postavení plátce(ů) DPH. Tuto judikaturu daňové orgány aplikovaly na projednávaný případ zcela v souladu s jejími závěry. Nelze tak přisvědčit tvrzení žalobce, že se správce daně v daňovém řízení s navazujícími rozsudky Nejvyššího správního soudu nesnažil vypořádat. Napadené rozhodnutí a daňový spis předložený žalovaným svědčí o opaku.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

42. Z rozsudku Kemwater a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu v dané věci jednoznačně plyne že pro posouzení nároku na odpočet DPH nemusí být dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS). Soud zdůrazňuje, že z uvedených rozhodnutí soudů vyplývá, že skutečnost, že skutečný dodavatel nebo dodavatelé měl postavení plátce(ů) DPH, musí být postavena na jisto.
43. V projednávaném případě žalobce (přes výzvu správce daně) neprokázal dodání zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného (neidentifikovaného) dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Současně však z obsahu spisového materiálu neplyne, že by předmětné plnění uskutečnil jiný dodavatel nebo dodavatelé, kteří by byli v postavení plátců DPH. Žalobce žádného jiného dodavatele neoznačil, a to ani náznamem, a jiný dodavatel, případně dodavatelé z dokladů předložených žalobcem správci daně nikterak neplynou. Charakter předmětného plnění a jeho cena pak umožňuje, aby bylo poskytnuto více dodavatelům, kteří nejsou plátcem DPH. Tuto skutečnost pak žalobce v podané žalobě nečiní nikterak spornou. Žalobce v podané žalobě výslovně setrval na tvrzení, že „v rámci daňového řízení předložil nepřeborné množství důkazů a tvrzení k tomu, že mu plnění poskytl deklarovaný dodavatel“.
44. Na základě shora uvedeného soud ve shodě s daňovými orgány uzavírá, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, neboť žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH. Třetí a čtvrtý žalobní bod tak nejsou důvodné.
45. K tvrzením žalobce, že se daňové orgány nesnažily vypořádat s tím, proč by žalobce používal jako fiktivního dodavatele deklarovaného dodavatele a že nebylo provedeno žádné dokazování k činnosti deklarovaného dodavatele, soud uvádí, že vybočují z obsahu povinností, které daňové orgány tíží v daňovém řízení (viz bod 32). Jinými slovy uvedená tvrzení žalobce nejsou relevantní.
46. Konečně nelze přisvědčit námitce žalobce o přepjatém formalismu. Soud si je plně vědom judikatury Ústavního soudu zabývající se touto otázkou. Nicméně v projednávaném případě obsah spisového materiálu dokládá, že správce daně a žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem a zákonem o DPH. Daňové orgány žalobcem předložené důkazy odpovídajícím způsobem zhodnotily a žalobci patřičně vysvětlily, proč nebyly jejich pochyby o uskutečnění předmětných plnění ze strany deklarovaného dodavatele, případně jiného dodavatele nebo dodavatelů v postavení plátce(ů) DPH vyvráceny. S hodnocením daňových orgánů se soud ztotožňuje (viz výše). Na základě shora uvedeného nelze dospět k závěru o přepjatém formalismu daňových orgánů.
47. Nadto soud rovněž uvádí, že i v tomto případě byla námitka žalobce vznesena značně obecně. Žalobce neuvedl, které zjištěné důkazy nebyly zasazeny správně do kontextu nebo která tvrzení byla ze strany daňových orgánů účelově vybrána. Soud se tak námitkou žalobce zabýval pouze povšechně. K bližšímu přezkumu žalobce soud nevytvořil podmínky.

#### V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

48. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha dne 26. února 2025

Milan Tauber v.r.  
předseda senátu