



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Czechbonnie unit, a.s., v likvidaci**, IČO: 034 71 888  
sídlem Vojtěšská 211/6, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 25317/24/5300-22441-711776 z 13. 8. 2024

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 25317/24/5300-22441-711776 z 13. 8. 2024 se **ruší** v rozsahu, v němž zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 26205/24/2001-52523-107624 (prosinec 2020) z 5. 1. 2024, a č. j. 26262/24/2001-52523-107624 (únor 2021) z 5. 1. 2024 a věc se v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba se **zamítá** v rozsahu, v němž žalovaný rozhodnutím č. j. 25317/24/5300-22441-711776 z 13. 8. 2024 zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 26050/24/2001-52523-107624 (říjen 2020) z 5. 1. 2024, č. j. 26131/24/2001-52523-107624 (listopad 2020) z 5. 1. 2024, č. j. 26235/24/2001-52523-107624 (leden 2021) z 5. 1. 2024, č. j. 26293/24/2001-52523-107624 (březen 2021) z 5. 1. 2024,

č. j. 26324/24/2001-52523-107624 (duben 2021) z 5. 1. 2024,  
č. j. 26347/24/2001-52523-107624 (květen 2021) z 5. 1. 2024,  
a č. j. 26368/24/2001-52523-107624 (červen 2021) z 5. 1. 2024.

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### 1. Základ sporu a průběh daňového řízení.

1. V posuzované věci je spor především o to, zda byl Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „**správce daně**“) povinen postupovat dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tedy vyzvat žalobkyni před zahájením daňové kontroly k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021, neboť za totožná zdaňovací období předtím vydal zajišťovací příkazy, v nichž vyjádřil vysokou pravděpodobnost budoucího doměření daně.
2. Dne 22. 9. 2021 vydal správce daně zajišťovací příkazy za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021 dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), neboť identifikoval řetězce, v nichž došlo v důsledku podvodného jednání k narušení daňové neutrality. Těchto řetězců se účastnila i žalobkyně, přičemž existovaly indicie nasvědčující tomu, že věděla, nebo minimálně vědět měla a mohla, že se účastí transakcí stížených podvodem na DPH. Na základě těchto zjištění správce daně usoudil, že existovaly skutečnosti nasvědčující tomu, že by mohla být daň doměřena, a proto vydal zajišťovací příkazy. Správce daně posléze 5. 10. 2021 zahájil za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Po provedené kontrole správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že jí uplatněný nárok na odpočet z plnění (třídící, pomocné a úklidové práce, obsluha vysokozdvizného vozíku) přijala od dodavatelů MIXTRON s.r.o., Familyres s.r.o., IMPO express, s.r.o. v likvidaci, Lubstar s.r.o. a NOVAKOIL s.r.o., případně od jiných osob v postavení plátce DPH, jakož i v tvrzeném rozsahu plnění. Správce daně proto 5. 1. 2024 vydal:
  - dodatečný platební výměr za zdaňovací období říjen 2020 č. j. 26050/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 385 350 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 77 070 Kč,
  - dodatečný platební výměr za zdaňovací období listopad 2020 č. j. 26131/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 369 863 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 73 973 Kč,
  - dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2020 č. j. 26205/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 334 203 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 66 841 Kč,
  - dodatečný platební výměr za zdaňovací období leden 2021 č. j. 26235/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 383 775 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 76 755 Kč,

- dodatečný platební výměr za zdaňovací období únor 2021 č. j. 26262/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 295 777 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 59 156 Kč,
- dodatečný platební výměr za zdaňovací období březen 2021 č. j. 26293/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 357 788 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 71 558 Kč,
- dodatečný platební výměr za zdaňovací období duben 2021 č. j. 26324/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 395 136 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 79 028 Kč,
- dodatečný platební výměr za zdaňovací období květen 2021 č. j. 26347/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 366 912 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 73 383 Kč,
- dodatečný platební výměr za zdaňovací období červen 2021 č. j. 26368/24/2001-52523-107624, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 400 680 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 80 136 Kč

(dále jen „**prvostupňová rozhodnutí**“).

3. Žalobkyně proti prvostupňovým rozhodnutím podala odvolání. Žalovaný doplnil odvolací řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu a poté žalobkyni dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se skutečnostmi, které žalovaný v rámci odvolacího řízení zjistil při dokazování. Závěry správce daně přitom shledal správné, proto odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. K odvolacím námitkám, která jsou pro danou věc relevantní, konstatoval, že správce daně sice vydal zajišťovací příkazy, a tedy věděl o skutečnostech nasvědčujících tomu, že by mohla být daň doměřena, avšak i přes existenci tohoto důvodného předpokladu doměření daně správce daně nebyl povinen vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud má totiž správce daně podezření, že daňový subjekt byl účasten takového daňového podvodu, jehož důsledkem může být nepřiznání práva na uplatnění nároku na odpočet DPH, není povinen výzvu vydat. K žalobkynině námitce, že unesla své důkazní břemeno stran tvrzeného nároku na odpočet, žalovaný shrnul průběh daňové kontroly a vydání výzev k prokázání skutečností, v nichž správce daně žalobkyni vyložil, v čem spatřuje pochybnosti stran splnění hmotněprávních podmínek nárok na odpočet. Žalobkyně tyto pochybnosti neodstranila, proto své důkazní břemeno neunesla. Žalovaný rovněž uzavřel, že daňové orgány se seznámily s veškerými podklady pro vydání rozhodnutí, a to i se zprávou o daňové kontrole za zdaňovací období únor 2018 a protokolem o ústním jednání provedeném za zdaňovací období únor 2018, a řádně je v rámci provádění dokazování zhodnotily.

## 2. Průběh soudního řízení.

4. Žalobkyně v žalobě namítla, že ji měl správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Opačným postupem byla zkrácena na svém právu spočívajícím v možnosti podat dodatečné daňové přiznání za předpokladu, že by jí bylo známo, že DPH by měla být v jiné výši, než byla vyměřena na základě řádných daňových přiznání. Pokud žalovaný tvrdí, že správce daně nebyl povinen výzvy vydávat z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu, tak bylo třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo z důvodu podvodného jednání, a rovněž provedl vědomostní test.

Správce daně však žádný vědomostní test neprovedl, resp. z daňového spisu nevyplývá, že by jej provedl či prokázal existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně věděla, nebo mohla a měla vědět, že se účastní úniku na DPH.

5. Žalobkyně dále upozornila, že daňové orgány neodstranily ani neodůvodnily rozpor mezi provedenými svědeckými výpověďmi pana V. a pana M., resp. svědeckou výpověď pana M. zhodnotily v neprospěch žalobkyně. Porušily proto zásadu *in dubio pro reo*. Žalobkyně stejně jako v odvolání zopakovala, že daňové orgány nepřihlédly ke zprávě o daňové kontrole a protokolu o ústním jednání za zdaňovací období únor 2018. Z těchto dokumentů přitom mělo být zřejmé, že žalobkyně deklarovaná přijatá zdanitelná plnění přefakturovala společnosti TIMIDUS, a.s. Žalobkyně je tak přesvědčena, že své důkazní břemeno ve vztahu k plněním přijatým od společností usnesla a nárok na odpočet jí měl být přiznán.
6. Žalobkyně dodala, že žalovaný nedůvodně ignoroval daňové doklady od společností Lubstar a NOVAKOIL předložené v odvolacím řízení, ačkoli jimi žalobkyně unesla své důkazní břemeno.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval, že vydání zajišťovacích příkazů samo o sobě nemůže znamenat, že má správce daně povinnost vydat výzvu k podání dodatečných daňových priznání. V žalobkynině případě existovala výjimka, neboť měl správce daně podezření, že žalobkyně se účastní podvodu na DPH a o své účasti v něm věděla nebo alespoň mohla a měla vědět. V rámci zajišťovacího řízení přitom nebylo jeho povinností provádět dokazování a vytvářet úřední záznamy o skutečnostech svědčících o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH; to je náplní až nalézacího řízení. Žalovaný dále dodal, že svědecké výpovědi nehodnotil v neprospěch žalobkyně; žádná svědecká výpověď totiž neosvědčila, že by žalobkyně přijala plnění od dodavatelů deklarovaných na přijatých daňových dokladech, případně jiné osoby povinné k dani, jakož ani v deklarovaném rozsahu. K námitce, že daňové orgány nepřihlédly k dokumentům za zdaňovací období únor 2018, žalovaný uvedl, že se jednalo o jiné zdaňovací období a jinou daňovou kontrolu, přičemž žalobkyně byla povinna unést své důkazní břemeno v každém daňovém řízení samostatně. Konečně žalovaný přiznal, že pochybil ve vztahu k hodnocení přijatých daňových dokladů od společností Lubstar a NOVAKOIL, předložených v odvolacím řízení, neboť k nim nepřihlédl, přestože byly předmětem kontroly. Proto navrhl, aby soud žalobě vyhověl v části, v níž žalobkyně navrhuje zrušení výměrů za zdaňovací období prosinec 2020 a únor 2021, neboť za tato období deklarovala plnění právě od společností Lubstar a NOVAKOIL. Ve zbytku navrhl žalobu zamítnout.
8. Žalobkyně v replice opřela svoji námitku týkající se nevydání výzvy k podání dodatečných daňových priznání o rozsudek zdejšího soudu č. j. 3 Af 3/2024-36 z 19. 11. 2024.

### 3. Posouzení věci.

#### 3.1. Podmínky řízení a rozhodnutí bez jednání.

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalovaného rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

10. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci řízení po poučení soudem (výzva z 18. 10. 2024) nevyslovili nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009].

3.2. *K povinnosti vydat výzvy k podání dodatečných daňových přiznání.*

11. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení. Znění § 145 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
12. Povahou povinnosti správce daně zakotvené v citovaném ustanovení se NSS zabýval například v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55 z 16. 11. 2016, v němž dospěl k závěru, že *„dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“* Z této obecné povinnosti správce daně dovodil rozšířený senát výjimku v případě, že *„by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní [...] O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“*
13. Správce daně vydal 22. 9. 2021 zajišťovací příkazy a záhy poté 4. 10. 2021 zahájil daňovou kontrolu. Soud je toho názoru, že otázku § 145 odst. 2 daňového řádu je nutno v žalobkynině případě vykládat ve dvou rovinách. Je tomu tak proto, že v zajišťovacích příkazech z 22. 9. 2021 správce daně vyjádřil obavu v budoucí stanovení daně z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH, avšak daň byla následně doměřena z důvodu nesplnění hmotněprávních a materiálních podmínek, tedy že se plnění neuskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech (konkrétně od dodavatelů a v rozsahu dle daňových dokladů).
14. Předně soud uvádí, že v daňovém spise se nenacházejí žádné indicie nasvědčující tomu, že by měla být žalobkyni daň doměřena z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet (jak tomu však posléze v rámci doměřovacího řízení bylo). Koneckonců z těchto důvodů správce daně ani zajišťovací příkazy nevydal. Není však ani vyloučeno, že v rámci zajišťovacího řízení se „předběžně“ domníval, že hmotněprávní podmínky splněny byly. Ani tato skutečnost by jej z logiky věci sama o sobě nezavazovala k povinnosti vydat výzvy k podání dodatečných daňových přiznání. Ze zajišťovacích příkazu přitom vyplývá, že správce daně splnění hmotněprávních podmínek vůbec nezkontroloval, a z důvodu poznatků o pravděpodobném zapojení žalobkyně do podvodu na DPH na základě detektovaných podezřelých řetězců jeho úvahy „rovnou“ vedly k pravděpodobné účasti žalobkyně na

podvodu na DPH, přestože k samotnému doměření daně z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH správce daně přistoupí až v okamžiku, kdy shledá splnění hmotněprávních podmínek (tj. splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně). V řízení o zajištění dosud nestanovené daně správce daně však vychází ze skutečností a indicií, které mu jsou známy v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů; klasické dokazování se v tomto řízení neprovádí. To se děje až v rámci samotného nalézacího řízení. Soud tak uzavírá, že správce daně nebyl povinen vydávat výzvy k podání dodatečných daňových přiznání z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky, neboť v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů neměl indicie o tom, že daň doměří z důvodu nesplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

15. Soud následně zkoumal, zda byl správce daně povinen vydat výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu z důvodu pochybností o účasti žalobkyně na podvodu na DPH. K tomu soud pro úplnost dodává, že důvod doměření daně se dle judikatury NSS může v rámci zajišťovacího a nalézacího řízení lišit (srov. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 277/2019-58 z 30. 6. 2021). Samotné daňové orgány přitom shledaly, že správce daně již před zahájením daňové kontroly s ohledem na obsah zajišťovacích příkazů disponoval důkazními prostředky vedoucími k důvodnému předpokladu o doměření daně za daná období. Správce daně totiž identifikoval řetězce, ve kterých došlo v důsledku podvodného jednání k narušení daňové neutrality a jichž se účastnila rovněž žalobkyně. Identifikoval rovněž indicie nasvědčující tomu, že žalobkyně věděla, nebo minimálně vědět měla a mohla, že se účastní transakcí stížených podvodem na DPH. Samotné důvodné indicie o budoucím doměření daně však automaticky neznamenají, že musí být vydána výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu. S odkazem na Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly z 22. 6. 2022 lze dle žalovaného od vydání výzvy upustit v případě, že by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jakými informacemi správce daně ve vztahu k daňovému subjektu disponuje, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, který je zakotven v § 1 odst. 2 daňového řádu, nebo v případě, kdy má správce daně podezření, že daňový subjekt byl účasten daňového podvodu, jehož důsledkem může být nepřiznání práva na uplatnění nároku na odpočet DPH. Vzhledem k obsahu napadeného rozhodnutí má soud za to, že žalovaný dovodil, že se na žalobkyni se vztahuje výjimka z povinnosti § 145 odst. 2 daňového řádu z důvodu podezření o účasti na podvodu DPH.
16. Z již citované judikatury rozšířeného senátu NSS však vyplývá, že nezbytnou podmínkou výjimky z povinnosti vydat výzvu je možné zmaření cíle správy daní, nikoliv samotné podezření na účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Daňové orgány se tedy nevěnovaly otázce, zda by již samotné informování daňového subjektu o podezřeních správce daně vedlo ke zmaření cíle správy daní. Z postupu správce daně lze jen obtížně vyvodit závěr, že by jej k nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení vedly obavy ze zmaření cíle správy daní. Správce daně totiž vydal 22. 9. 2021 zajišťovací příkazy, v nichž podrobně popsal obchodní model žalobkyně a uvedl, že nese znaky charakteristické pro řetězce, v jejichž rámci jsou páhány daňové podvody, popsal konkrétní podezřelé okolnosti žalobkyniných transakcí, identifikoval chybějící daň a nastínil možnou vědomost žalobkyně o účasti na podvodném jednání. Nevydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání a zahájení daňové kontroly nelze v projednávané věci ospravedlnit obavou ze zakrývání skutkového stavu žalobkyní, neboť již v zajišťovacích příkazech správce daně podrobně uvedl svá podezření ohledně podvodného jednání, jehož se žalobkyně měla účastnit.

17. Přesto soud odkazuje na závěry NSS vyjádřené v rozsudku č. j. 4 Afs 306/2020-70 z 20. 9. 2022, který v bodě 64 uvedl, že smyslem výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení je umožnit napravení potenciálního pochybení v době, kdy daňovému subjektu ještě nehrozí předepsání penále. Odkázal přitom na již citované usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014-55, dle kterého *„zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“* Také zdejší soud má za to, že v žalobkynině případě byl smysl tohoto požadavku naplněn. Žalobkyně totiž v zajišťovacích příkazech dostala konkrétní informace o podezřeních správce daně ohledně jejího zapojení do daňového podvodu i o tom, že za takovéto transakce nemůže oprávněně uplatňovat odpočet daně. Žalobkyni tedy byla poskytnuta dostatečná příležitost k přehodnocení svého postoje a k případnému podání dodatečných daňových tvrzení za předmětná zdaňovací období, byť k tomu nebyla výslovně vyzvána, a to bez ohledu na skutečnost, jaký byl konečný důvod pro doměření daně. Soud zde opakuje, že správce daně neměl před zahájením daňové kontroly žádné indicie o tom, že daň doměří z důvodu nesplnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet. Ve vztahu k tomuto (potenciálnímu) důvodu pro nepřiznání odpočtu by byl býval správce daně naopak oprávněn rovnou zahájit daňovou kontrolu, aniž by byl dal žalobkyni možnost její pochybení napravit. Z hlediska žalobkyně tak spočívala nesprávnost postupu správce daně pouze v tom, že jí své pochyby o jejím zapojení do daňového podvodu sdělil v zajišťovacích příkazech, nikoli ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, což žalobkyni nemohlo nijak zkrátit na jejích právech.
18. Za této situace ob stojí závěr, že nevydání výzev k podání dodatečných daňových tvrzení nelze považovat za závažné pochybení s dopadem na zákonnost dodatečných platebních výměrů. Jak vyplývá z bodu 66 již citovaného rozsudku č. j. 4 Afs 306/2020-70, opačný závěr by byl výrazem přepjatého formalismu, neboť žalobkyně měla dostatečný prostor k případnému zjednání nápravy již na základě zajišťovacích příkazů. Nelze přitom rozumně očekávat, že by se její postoj změnil jen z toho důvodu, že by jí své pochybnosti správce daně místo zajišťovacích příkazů sdělil formou výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení. Soud dodává, že je mu z úřední činnosti známo, že proti zajišťovacím příkazům žalobkyně podala odvolání a proti rozhodnutí o odvolání brojila u zdejšího soudu žalobou (rozsudkem č. j. 6 Af 3/2022-43 z 19. 10. 2023 byla zamítnuta) a následně kasační stížností u NSS (rozsudkem č. j. 7 Afs 291/2023-37 z 30. 10. 2024 byla rovněž zamítnuta). I v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně brojila proti samotným důvodům doměření daně. Soud z toho dovozuje, že vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání namísto zahájení daňové kontroly by v případě žalobkyně nebylo účelné, neboť ať už v rámci brojení proti zajišťovacím příkazům, tak i proti dodatečným daňovým přiznáním, žalobkyně zpochybňuje důvody pro stanovení daně. Za takového stavu si lze jen těžko představit, že by v případě vydání výzev „dobrovolně“ podala dodatečná daňová přiznání.
19. Žalobkyně k výše uvedenému sice odkazuje na rozsudek zdejšího soudu č. j. 3 Af 3/2024-36 z 19. 11. 2024, avšak v tam řešeném případě nebylo mezi stranami sporné, že správce daně pochybil, pokud před zahájením daňové kontroly nevydal výzvu k podání dodatečného

daňového přiznání (bod 33 rozsudku); soud se zabýval pouze tím, zda tato vada měla vliv na doměřenou daň a stanovené penále.

K žalobkynině námitce, že správce daně v rámci zajišťovacích příkazů nedostatečně identifikoval podvodné řetězce, žalobkyninu účast v nich, chybějící daň, nestandardní okolnosti a objektivní okolnosti, soud uvádí, že unesení důkazního břemene správcem daně stran prokázání podvodu na DPH a účast daňového subjektu v něm je úkolem správce daně v rámci doměřovacího řízení, nikoliv zajišťovacího, a nikde není stanoveno, že by pro aplikaci výjimky z povinnosti dle § 145 odst. 2 daňového řádu musel mít správce daně daňový podvod a účast daňového subjektu postaveny na jisto. Platí totiž, že (slovy rozšířeného senátu NSS) „o takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi.“ Správce daně takové poznatky nepochybně měl, neboť v zajišťovacích příkazech určitě a srozumitelně identifikoval podvodné řetězce, chybějící daň, nestandardní okolnosti případů a příčinnou souvislost mezi chybějící daní a podvodným jednáním. Rovněž pak dostatečně vyložil, z jakých důvodů se domnívá, že žalobkyně o své účasti na podvodu DPH minimálně mohla vědět. Nakonec soud podotýká, že žalobkynina argumentace je v tomto ohledu vnitřně rozporná: na jedné straně argumentuje tím, že z důvodu vydání zajišťovacích příkazů (tedy předpokladu budoucího doměření daně) bylo povinností správce daně vydat výzvy k podání dodatečných daňových přiznání, na druhé straně ale uvádí, že indicie o podvodu nebyly natolik silné, aby na základě nich bylo možné uplatnit výjimku dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

### 3.3. Důkazní břemeno.

#### 3.3.1. Teoretická východiska.

20. Pokud jde o další žalobní námitky týkající se veskrze (ne)unesení důkazního břemene stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet, soud předesílá, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet DPH pouze za zboží či služby, které ZDPH označuje za zdanitelná plnění. Zároveň toto zboží či služby musí přijmout od osoby, která je v době transakce plátcem DPH. Pokud tvrdí, že od takové osoby zboží či služby přijal, musí tato tvrzení také prokázat. Svou prvotní povinnost splní předložením daňových dokladů ke konkrétním transakcím s předepsanými náležitostmi. A v případě přetrvávajících pochybností také předložením dalších důkazů.
21. Přestože je prokázání nároku na odpočet prvotně dokladovou záležitostí, tvrzené skutečnosti musí být v souladu se skutečným stavem. Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění a daňový subjekt je nevyvrátí, nemůže přiznat nárok na odpočet DPH. Je na správcovi daně, aby tyto důvodné pochyby ohledně tvrzení daňového subjektu prokázal. Tíží ho tedy důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Avšak nemá povinnost prokázat, že skutečnosti tvrzené daňovým subjektem se nestaly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V tomto směru dostačuje prokázat vážné a důvodné pochybnosti. Pokud toto své důkazní břemeno správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Daňový subjekt má v takovém případě prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech.
22. Konkrétní obsah důkazního břemene při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet vychází z § 72 odst. 1 ZDPH. Plátce daně má nárok na odpočet, pokud přijatá zdanitelná

plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet povinen mít daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDPH daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (srov. i čl. 226 odst. 5 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty).

23. V případě důvodných pochybností správce daně o správnosti údajů na dokladech musí daňový subjekt prokázat pravdivost tam uvedených údajů, přestože doklady obsahovaly všechny požadované náležitosti. Pokud daňový subjekt neprokáže pravdivost údajů uvedených na dokladech, správce daně neuzná nárok na odpočet DPH (např. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 317/2021-43 z 24. 3. 2022, bod 38). Ani soulad údajů v dokladech se skutečností ovšem nemusí být dostatečnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH. Pro jeho přiznání nepostačuje to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, ale musí jej poskytnout osoba, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH), a rovněž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 235/2020-76 z 9. 8. 2021 nebo č. j. 6 Afs 307/2021-29 z 9. 3. 2023). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu.
24. Správce daně jistě nemůže po daňovém subjektu požadovat takové důkazy, jež by fakticky vyloučily unesení důkazního břemene. Důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat je s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Správce daně tak musí rozumně nastavit míru pravděpodobnosti nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr bez vážných pochybností. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 25/2023-55 z 31. 7. 2024, bod 25).
25. SDEU v rozsudku C-154/20, *Kemwater ProChemie* z 9. 12. 2021 připustil, že zdanitelné plnění může realizovat i jiná osoba než ta, která vystavila daňový doklad. Rozšířený senát NSS pak v navazujícím rozsudku v témž případě uvedl, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (rozsudek č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS z 23. 3. 2022). SDEU připustil, aby za určitých podmínek nemusel být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně byl v postavení plátce DPH. Z toho plyne, že dle SDEU není nezbytnou podmínkou, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Nutné ovšem je, aby skutečný dodavatel měl postavení plátce DPH. Rozšířený senát NSS konkretizoval, že v takovém případě nepostačuje pouhá dobrá víra daňového subjektu v to, že jednal s plátcem DPH. Opačný postup by nově umožnil vznik nároku na odpočet DPH, s nímž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění plnění plátcem DPH tíží daňový subjekt. Jedinou výjimkou je situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
26. Soud ve stručnosti rekapituluje, že žalobkyni bylo 5. 10. 2021 doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádce 40 příslušných daňových přiznání. Žalobkyně posléze předložila přijaté daňové doklady od dodavatelů MIXTRON, Familyres a IMPO

s předmětem plnění „*Fakturujeme Vám dle Vaší objednávky: služby v areálu Letňany, Praha 9 třídění, sekundár, primár in, primár out, pomocné práce, úklid, obsluha VZV*“. Daňové orgány shledaly, že předmět plnění byl velice obecný, na fakturách nebyla uvedena měrná jednotka plnění a rovněž vyjádřily pochybnosti o věrohodnosti podpisu na fakturách. Předmět rámcových smluv uzavřených mezi žalobkyní a těmito dodavateli pak nekomunikoval s plněním specifikovaným daňovými doklady. Nadto žalobkyně nepředložila žádné objednávky, předávací protokoly ani dodací listy. Plnění byla hrazena převážně hotovostně, v případě bezhotovostních úhrad pak docházelo k podezřelým finančním tokům. Dodavatelé se správcem daně nekomunikovali a nereagovali na jeho výzvy, sídlili na virtuálních adresách, neměli evidovanou žádnou provozovnu, nezveřejňovali účetní výkazy ve Sbírce listin, neprovozovali webové stránky, neměli nahlášené žádné zaměstnance a byl jim přidělen status nespolehlivého plátce. Dodavatelé sice plnění deklarovaná žalobkyní vykazali v rámci svých kontrolních hlášení, avšak daň z těchto plnění již neuhradili. Správce daně proto vydal 6. 6. 2022 výzvu k prokázání skutečností, kterou vyjádřil své pochybnosti o přijetí deklarovaného plnění od dotčených dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Zároveň žalobkyni vyzval k předložení přijatých daňových dokladů od společností NOVAKOIL a Lubstar. Žalobkyně přes tuto výzvu pochybnosti správce daně neodstranila a rovněž nepředložila požadované přijaté daňové doklady. Správce rovněž provedl několik svědeckých výpovědí, avšak ani jimi nebylo osvědčeno, že žalobkyně přijala předmětná plnění právě od těchto dodavatelů v deklarovaném rozsahu.

27. Žalovaný rovněž konstatoval, že ze spisu nevyplývá existence žádných jiných možných dodavatelů, kteří by byli v postavení plátce DPH. S ohledem na souhrnnou hodnotu na předmětných daňových dokladech (převyšující 1 mil. Kč) by se skutečný dodavatel stal plátcem DPH až od zdaňovacího období leden 2021, proto za zdaňovací období říjen až prosinec 2020 nutně nemusel být plátcem DPH. S ohledem na různorodý předmět plnění na fakturách se ani nemuselo jednat o jediného dodavatele. Z těchto důvodů vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně předmětná plnění přijala od jiných osob v postavení plátce DPH, a vydal proto 27. 9. 2023 v pořadí druhou výzvou k prokázání skutečností, kterou žalobkyni vyzval k prokázání, že předmětná plnění přijala od společností MIXTRON, Familyres a IMPO deklarovaných na sporných daňových dokladech, nebo od jiných osob v postavení plátce DPH a v jakém rozsahu se tato plnění uskutečnila.
28. Soud k výše uvedenému dodává, že žalobkyně otázku unesení důkazního břemene z její strany namítala pouze kuse. Kvalita žaloby předurčuje kvalitu rozsudku soudu, přičemž není povinností soudu vyzývat žalobkyni k hlubší konkretizaci žalobních bodů. Řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Je-li tedy žaloba kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Jinými slovy, pokud stěžovatel uplatní obecnou námitku, může se jí ve stejném rozsahu zabývat i soud (srov. rozsudek NSS č. j. 7 As 102/2018-25 z 3. 7. 2018, bod 12). Touto optikou se soud zabýval zbývajícími žalobkyninými námitkami.

### 3.3.2. Důkazní břemeno ve vztahu k plněním přijatým od dodavatelů Lubstar a NOVAKOIL

29. Žalovaný v bodě 53 napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalobkyní předložené daňové doklady od společností Lubstar a NOVAKOIL nejsou a ani nebyly předmětem sporu, a jsou tedy pro danou věc irelevantní, proto se jim nebude zabývat. Jak však vyplývá z oznámení

o zahájení daňové kontroly ze 4. 10. 2021, daňová kontrola byla zahájena za říjen 2020 až červen 2021 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádku č. 40 daňových priznání. Z výzvy k prokázání skutečností z 6. 6. 2022 pak soud zjistil, že v bodě 2) výzvy správce daně žalobkyni vyzval k předložení daňových dokladů od společností Lubstar a NOVAKOIL, neboť plnění od těchto dodavatelů uvedla v kontrolních hlášeních za prosinec 2020 a únor 2021. Nepředložením přijatých faktur přitom dle výzvy nesplnila základní podmínku pro uplatnění nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Rovněž ze zprávy o daňové kontrole z 5. 1. 2024 za dotčená zdaňovací období je zřejmé (str. 72), že předmětem daňové kontroly bylo rovněž plnění přijaté od jmenovaných společností. Správě daně daň dodatečnými platebními výměry za prosinec 2020 a únor 2021 doměřil žalobkyni z těchto plnění daň z důvodu, že přijaté daňové doklady od těchto dodavatelů nedoložila ani v průběhu daňové kontroly.

30. Je tedy zřejmé, že předmětem daňové kontroly byla i plnění přijatá od dodavatelů Lubstar a NOVAKOIL za prosinec 2020 a únor 2021 a žalobkyně k prokázání svého nároku na odpočet v tomto rozsahu v rámci odvolacího řízení (písemnost z 23. 7. 2024) požadované daňové doklady předložila. Žalovaný se jimi však odmítl zabývat, neboť nesprávně usoudil, že plnění v tomto rozsahu není předmětem sporu. To však není pravdou, jak sám posléze přiznal ve vyjádření k žalobě. Žalovaný tedy pochybil, neboť bezdůvodně nepřihlédl k žalobkyní navrženým důkazům a porušil tím § 8 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Tato vada nepochybně mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť předložením přijatých daňových dokladů daňový subjekt splní formální podmínku pro priznání jím uplatněného nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH.

*3.3.3. Důkazní břemeno ve vztahu k plněním přijatým od dodavatelů MIXTRON, Familyres a IMPO.*

31. Žalobkyně bez bližších souvislostí uvádí, že jí správce daně neumožnil unést důkazní břemeno při opakované svědecké výpovědi pana J. M. (jednatel společnosti MIXTRON) konané 22. 3. 2023. Svědek uvedl, že ke své původní výpovědi nechce nic doplnit a rovněž dodal, že mu nejsou známy společnosti Familyres a IMPO. Popřel, že by znal pana V. a že by od něj obdržel jakékoliv dokumenty týkající se společnosti MIXTRON. Správce daně tak dle žalobkyně nepřihlédl ke svědecké výpovědi pana V., který označil pana M. za hybatele společnosti, přičemž neodstranil či nezdůvodnil rozpor ve svědeckých výpovědích pánů M. a V. Soud k tomu uvádí, že žalovaný v bodech 40, 42 a 49 svého rozhodnutí popsal průběh výslechů svědků M. a V. Soud ověřil, že svědek M. při svědecké výpovědi 22. 3. 2023 jakožto jednatel MIXTRON popřel jakoukoli spolupráci s žalobkyní a uzavření předložené rámcové smlouvy z 1. 10. 2020 nebo vystavení daňových dokladů pro žalobkyni. Žalobkyni svědek vůbec neznal. Rovněž pak svědek V. při výslechu konaném 28. 8. 2023 popřel spolupráci mezi společností MIXTRON (v níž měl dle svých slov postavení tzv. bílého koně) a žalobkyní, smlouvu uzavřenou mezi oběma subjekty ani vystavené daňové doklady nikdy neviděl. Svědek rovněž uvedl, že zná J. M., neboť mu předával podklady pro přístup do datové schránky společnosti MIXTRON. Svědek M. při opakované svědecké výpovědi 25. 10. 2023 uvedl, že pana V. nezná a nic mu nepředával.
32. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že provedenými svědeckými výpověďmi nebylo osvědčeno, že by žalobkyně přijala předmětná plnění od společnosti MIXTRON deklarované na části sporných daňových dokladů, ani v jakém rozsahu se tato plnění měla uskutečnit. Právě tyto

otázky přitom byly podstatou sporu. Soud nerozumí tomu, proč by měl správce daně vysvětlovat nebo odstraňovat rozpor mezi tím, zda pan V. zná pana M. a zda si tyto osoby předávaly údaje pro přístup do datové schránky společnosti MIXTRON. Jejich výpověďmi totiž nelze jakkoliv prokázat žalobkyní tvrzený nárok na odpočet, tedy realizaci plnění od společnosti MIXTRON. I kdyby se snad tyto osoby znaly a předávaly si informace k datové schránce, na věci to nic nemění, neboť oba svědci popřeli jakoukoliv znalost nebo spolupráci s žalobkyní, což je pro meritum věci klíčové.

33. Žalobkyně dále cituje žalovaného, podle nějž plnění přijatá od deklarovaných dodavatelů měla být dle kontrolních hlášení přefakturována společností TIMIDUS, avšak faktické přefakturování nebylo prokázáno. Žalobkyně k tomu namítá, že se daňové orgány odmítly zabývat důkazy získanými v rámci daňové kontroly za únor 2018, přičemž výslovně zmínila Smlouvu o skladování a poskytování dalších navazujících služeb účinnou od 1. 8. 2015. Právě tyto dokumenty dle ní prokazují, že k přefakturaci společnosti TIMIDUS skutečně došlo. Soud k tomu uvádí, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno stran oprávněnosti nároku na odpočet poté, co správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti o jí vykázaných tvrzeních. Pokud však žalobkyně kuse odkazuje na zprávu o daňové kontrole za únor 2018 a v ní doloženou smlouvu, soud konstatuje, že daňové kontroly probíhaly odděleně a za jiná zdaňovací období a v každém tomto řízení žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Zároveň ze zprávy o daňové kontrole za zde řešená období (str. 23) vyplývá, že již správce daně uvedl, že se seznámil se zprávou o daňové kontrole za únor 2018 (jakož i s protokolem o ústním jednání z 13. 10. 2021 vztahujícím se k témuž období) a shledal, že v protokolu je pouze obecné vysvětlení předmětu plnění. Soud k tomu dodává, že i kdyby v protokolu bylo jasně vysvětleno, co znamená fakturovaný předmět plnění „primár“ a „sekundár“, neznamená to, že k totožnému plnění došlo i za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021. Smlouva účinná od 1. 8. 2015, uzavřená zřejmě mezi žalobkyní a společností TIMIDUS, byla dle samotné žalobkynině předložena v rámci daňové kontroly za únor 2018 a žalobkyně netvrdí, že by se vztahovala na plnění poskytnutá v nyní posuzovaných obdobích. Uvádí pouze, že z ní je zřejmý předmět plnění, avšak již ne to, jak je ve smlouvě identifikován. Soud dodává, že klíčové je prokázání přijetí plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech (a v deklarovaném rozsahu). I kdyby žalobkyně prokázala, že jí deklarovaná plnění přefakturovala společnost TIMIDUS, automaticky to neznamená, že tato plnění přijala od dotčených dodavatelů. Soud se též ztotožňuje s žalovaným, že z daňových dokladů vystavených žalobkyní společnosti TIMIDUS nevyplývá, že by se na realizaci plnění, která žalobkyně poskytla svému jedinému odběrateli, jakýmkoli způsobem podílely společnosti MIXTRON, Familyres a IMPO nebo jiná osoba v postavení plátce DPH. I když je v přílohách k těmto daňovým dokladům podrobně specifikován rozsah plnění, nelze tyto doklady nijak provázat se spornými daňovými doklady, které jsou naopak značně obecné. Společnost TIMIDUS navíc nereagovala na výzvu správce daně z 19. 10. 2023 k poskytnutí sdělení, jaké konkrétní služby od žalobkyně přijala, v jakém rozsahu a které osoby práce prováděly. Ani daňové doklady vystavené žalobkyní společnosti TIMIDUS tedy nejsou způsobilé prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Jak soud konstatoval výše, zpráva o daňové kontrole za únor 2018, protokol o ústním jednání z 13. 10. 2021 ani smlouva účinná od 1. 8. 2015 na tom nic nemění, neboť tyto dokumenty se týkaly jiného zdaňovacího období a žalobkyně ani neuvedla, jaké konkrétní informace dokumenty obsahují. K tvrzení žalobkyně, že z těchto dokumentů musí být správci daně jasné, jaké konkrétní služby byly poskytnuty, nezbyvá než opakovat, že předmětem daňové kontroly za únor 2018 nebyla zde řešená plnění od společností MIXTRON, Familyres a IMPO.

34. Soud uzavírá, že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci vážných a důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně (výzvy k prokázání skutečností z 6. 6. 2022 a 27. 9. 2023), čímž na žalobkyni přenesl důkazní břemeno. Bylo pak na žalobkyni, aby tvrzení a důkazy prokazující oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla.

#### 4. Závěr a náklady řízení.

35. Soud shledal, že na zákonnost dodatečných platebních výměrů včetně doměřené penále nemělo vliv to, že správce daně přes vydání zajišťovacích příkazů žalobkyni nevyzval k podání dodatečných daňových tvrzení. Přestože disponoval indiciemi o budoucím stanovení daně a nevyjádřil úvahy o možném zmaření cíle daní v případě vydání výzev, žalobkyně byla před zahájením daňové kontroly dostatečně zpravena o tom, že ji správce daně chce daň doměřit, a to právě zajišťovacími příkazy. Mohla tedy dodatečná daňová přiznání i bez vydání výzvy podat. Ve vztahu k plněním přijatým od společností MIXTRON, Familyres a IMPO žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že dotčená plnění přijala od těchto dodavatelů (případně jiného plátce DPH) a v deklarovaném rozsahu. Pokud jde o plnění přijatá od společností Lubstar a NOVAKOIL za zdaňovací období prosinec 2020 a únor 2021, žalovaný opomněl přihlédnout k žalobkyní předloženým přijatým daňovým dokladům, ačkoliv byly pro danou věc relevantní. Tato vada přitom mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.
36. Výrok napadeného rozhodnutí je formulován tak, že je zřejmé, jak žalovaný rozhodl o odvoláních proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům. To umožňuje, aby soud žalobě vyhověl pouze v části (usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS z 9. 6. 2022, body 31 až 33, a rozsudek NSS č. j. 4 Afs 306/2020-70 z 20. 9. 2022, bod 42). Následná judikatura NSS dokonce vyžaduje, aby tak soud učinil v případech, kdy je to možné (rozsudky NSS č. j. 6 Afs 268/2022-42 z 29. 11. 2023, bod 19, a č. j. 3 Afs 162/2022-61 z 16. 1. 2024, bod 36 a 37).
37. Soud proto výrokem I. zrušil napadené rozhodnutí v části, která se týkala dodatečných platebních výměrů za prosinec 2020 a únor 2021 dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
38. Výrokem II. soud zamítl žalobu v rozsahu, v němž žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí v části, kterým žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům za říjen a listopad 2020, leden 2021 a únor až červen 2021, pro nedůvodnost dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
39. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Řádně tedy zhodnotí žalobkyní předložené přijaté daňové doklady od společností Lubstar a NOVAKOIL ve světle oprávněnosti žalobkynina nároku na odpočet DPH z těchto plnění.
40. Výrokem III. a IV. soud rozhodl o nákladech řízení podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyniny náklady sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Vynaložení další nákladů žalobkyně neprokázala, přičemž náhrada nákladů řízení paušální částkou není dle rozhodovací praxe NSS možná: „Soud ve správním soudnictví nemůže přiznat procesně nezastoupenému navrhovateli (potažmo žalobci) náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za

poskytování právních služeb, nýbrž musí vycházet z nákladů, jejichž vynaložení navrhovatel (potažmo žalobce) soudu prokáže (§ 57 odst. 1 s. ř. s.). Použití § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, (v novelizovaném znění účinném od 1. 7. 2015) na řízení podle soudního řádu správního je vyloučeno“ (rozsudek NSS 6 As 135/2015-79 z 25. 8. 2015).

41. Žalobkyně přitom měla ve věci úspěch pouze částečný. Žalovaný rozhodoval o odvolání proti devíti platebním výměřům, přičemž každý z nich představuje samostatnou věc, u níž se hodnotí úspěch v řízení (rozsudek NSS č. j. 4 Ads 257/2021-57 z 24. 10. 2023, bod 50). Žalobkyně byla tedy úspěšná z 2/9.
42. V případě částečného úspěchu hovoří § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s. o poměrné části nákladů. V komentářové literatuře se objevují dva názory na to, jak poměrnou část vyjádřit. Podle prvního je třeba v takovém případě odečíst od míry úspěchu žalobce míru jeho neúspěchu (srov. Šuránek, P. in: Jemelka, L. a kol. *Soudní řád správní*. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, komentář k § 60, bod 11; Kocourek, T. in: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní*. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8). Naproti tomu druhý názor dovozuje, že jakékoliv „krácení“ míry úspěchu žalobce není namíste s ohledem na to, že správním orgánům se náklady řízení v řízeních před správními soudy pravidelně nepřiznávají (srov. Jirásek, J., in: Blažek, T. a kol. *Soudní řád správní – online komentář*. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 60, část B).
43. Soud se přiklonil k prvnímu z uvedených názorů, stejně jako v rozsudku č. j. 11 Af 49/2021-67 ze 7. 2. 2024, na který odkázal například i NSS v rozsudku č. j. 5 As 3/2024-23 ze 17. 1. 2025. Ten totiž jednak odpovídá jazykovému výkladu § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť výši přiznaných nákladů stanoví na základě poměru úspěchů žalobce a žalovaného, jednak je v souladu s dlouhodobou a jednoznačnou praxí civilních soudů, v němž je rozhodná úprava obdobná té v § 60 odst. 1 s. ř. s. (srov. Putna, M. in: Drápal, L., Bureš, J. a kol. *Občanský soudní řád I, II*. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, komentář k § 142 odst. 2, část 3; Bílý, M. in: Svoboda, K., Smolík, P., Levý, J., Doležilek, J. a kol. *Občanský soudní řád*. Komentář. 3. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023, komentář k § 142 odst. 2, bod 6; Jirsa, J., Janek, K. in: Jirsa, J. a kol. *Občanské soudní řízení*. Soudcovský komentář. Kniha I. Praha: Wolters Kluwer, 2023, komentář k § 142 odst. 2).
44. Soud již výše uvedl, že žalobkyně byla úspěšná z 2/9 a neúspěšná ze 7/9. Výsledný úspěch ve věci tedy činí 5/9 ve prospěch žalovaného (7/9 – 2/9). S ohledem na právě rozebrané pravidlo o náhradě nákladů řízení při částečném úspěchu proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 je 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) v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 16. dubna 2025

**JUDr. Ing. Viera Horčicová**  
předsedkyně senátu