



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **TOP Wellness s. r. o.**
se sídlem Netřebská 277/42, Praha 6
zastoupen Mgr. Markem Čermákem, advokátem
se sídlem Vrchlického 634, Roztoky

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2024, č. j. SZPI/CB179-68/2023

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4606504/22/2006-51524-110285, o vyměření daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2021 ve výši 753 060 Kč (platební výměr), dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 11. 2023, č. j. 8549756/23/2006-51522-111177, o vyměření DPH za zdaňovací období červen 2021 ve výši 676 398 Kč a penále ve výši 135 279 Kč, a proti dodatečnému platebnímu výměru z téhož dne, č. j. 8565724/23/2006-51522-111177, o vyměření DPH za zdaňovací období červenec 2021 ve výši 726 625 Kč a penále ve výši 145 325 Kč (DPV), a prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (správce daně) potvrzena.
2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce podal za jednotlivá zdaňovací období daňová přiznání, ve kterých si uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Platební výměr a DPV byly vydány po daňových kontrolách, v jejichž rámci správce daně provedl dokazování. Jeho výsledkem bylo v případě zdaňovacího období srpen 2021 (8/2021) neuznání nároku na odpočet DPH, jelikož žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele F. V. (V.) či od jiné osoby v postavení plátce daně, tím nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku. K některým vykázaným přijatým zdanitelným plněním nebyly daňové doklady vůbec doloženy, proto v těchto případech nebyla splněna ani formální podmínka nároku na odpočet DPH. Obdobně tomu bylo za zdaňovací období červen a červenec 2021 (6 a 7/ 2021), neboť žalobce předkládal daňové doklady od deklarovaného dodavatele V., ale neprokázal přijetí od tohoto deklarovaného dodavatele či jiné osoby v postavení plátce DPH, tedy nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. V odvolání proti platebnímu výměru a DPV žalobce namítal obdobně jako v podané žalobě. Žalovaný jeho odvolacím důvodům nevyhověl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

Žaloba

3. Žalobce v žalobě popsal skutkový stav a v *prvním žalobním bodu* tvrdil, že z jeho strany došlo ke splnění všech podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Závěry správce daně o tom, že neprokázal přijetí zdanitelných plnění od tvrzeného deklarovaného dodavatele či jiného náhradního dodavatele v postavení plátce DPH, případně osoby či osob v postavení plátce DPH nevyhovují požadavku § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ), neboť posuzované daňové doklady od dodavatele V. správce daně nesprávně vyhodnotil a nesprávně aplikoval judikaturu správních soudů. Žalobce prokázal poskytnutí plnění od osoby v postavení plátce DPH, konkrétně od dodavatele V. dostatečným množstvím důkazních prostředků. K tomu žalobce poukázal na rozsudek SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 C-154/2, rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208), dle kterých je z hlediska nároku na odpočet DPH rozhodné pouze postavení osoby dodavatele coby plátce DPH, a nikoliv osoba konkrétního dodavatele. Za posuzovaná zdaňovací období (rozhodná období) byl uplatněn odpočet z plnění zachycených na daňových dokladech

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vystavených V. nebo obchodními společnostmi, které žalobce specifikoval. Jde při tom o druhově totožná plnění, která byla bez pochyb přijata fakticky, což nezpochybňuje ani správce daně. Sporováno je, zda byla plnění poskytnuta ze strany dodavatele V. či jiné osoby v postavení plátce DPH. Dle žalobce z předložených daňových dokladů nepochybně vyplývá, že tento dodavatel poskytl v průběhu každého předmětného měsíce plnění v celkové výši základu daně přesahující rozhodnou částku 1 000 000 Kč. K tomu žalobce poukázal na § 6 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2021, dodavatel těchto zdanitelných plnění tak musel být v rozhodném období plátcem DPH. Správci daně je uvedené z jeho činnosti zřejmé, ale nereflekoval to.

4. Za rozporný s rozsudkem NSS ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104, žalobce považoval závěr správce daně, že ze zjištěného stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů žalobci tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani, zda se jednalo o plátce DPH. K tomu žalobce opětovně poukázal na rozsudky ve věci Kemwater a citoval z nich. Měl za to, že se závěry těchto rozsudků dají bez pochyb aplikovat na jeho věc, kdy si lze s ohledem na předmět plnění jen stěží představit, že by dodavatel nebyl plátcem DPH. I za situace kdy by žalobce teoreticky souhlasil se správcem daně o více dodavatelích, musel by správce daně navázat na závěry NSS a uvést, že si lze jen těžko představit dodavatele, který by disponoval těžkými stavebními stroji, každý s hodnotou výrazně překračující hodnotu 1 000 000 Kč. Zda si lze rozumně představit poskytování daného plnění od neplátce DPH nelze dedukovat z jeho ceny (což je v případě žalobce splněno) ale i z dalších skutečností, např. jeho povahy, pravidelnosti, výši vstupních nákladů apod., což správce daně pominul. Uvedená judikatura přitom pracuje toliko s určitou nutnou mírou pravděpodobnosti toho, že se jednalo dodavatele v postavení plátce DPH. Takové míry bylo ve věci žalobce dosaženo, a to zejména s ohledem na hodnocení všech skutečností v jejich vzájemné souvislosti.
5. Žalobce brojil i proti závěrům správce daně ohledně plateb v hotovosti. Tvrdil, že placení v hotovosti probíhalo v návaznosti na požadavek dodavatele V. Nadto jsou hotovostní platby dosud zcela legálním prostředkem platebního styku a zcela v souladu se zákonem č. 136/2011 Sb. S tímto zákonem je naopak v přímém rozporu znemožňování hotovostních plateb, popřípadě závěry správce daně, že jsou hotovostní platby svou povahou podezřelé.
6. Ke správcem daně uváděným nesrovnalostem v daňových dokladech vystavených dodavatelem V. žalobce tvrdil, že to byl právě tento dodavatel, který doklady vystavil, zaslal a žalobce zahrnul do účetnictví. K tomu poukázal na rozsudek NSS ze dne 21. 2. 20212, č. j. 2 Afs 73/2011-76, zabývající se důkazní povinností správce daně. Dle žalobce je nepochybné, že správci daně poskytl dostatek důkazů prokazujících splnění zákonných podmínek pro odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH, a tedy unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 DŘ.
7. Ve *druhém žalobním bodu* žalobce namítal, že je celé daňové řízení postiženo opakovaným pochybením správce daně, který nedodržel procesní lhůty. Žalobce tak až dva roky po zahájení daňového řízení mohl uplatnit svá práva v řízení před soudem K tomu poukázal na rozhodnutí Ministerstva práce a sociálních věcí (MPSV) ze dne 21. 11. 2024, č. j. MPSV-2024/194375-454/2, jež se týká jiné obchodní společnosti, avšak se stejnou vlastnickou a ovládací strukturou. Zde MPSV jasně uvádí, že šetřením bylo zjištěno, že se žalobce stal obětí podvodů. Došlo tak ke zmírnění tvrdosti zákona při

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

stanovení podmínek pro účely poskytnutí příspěvku na zaměstnávání osob se zdravotním postižením.

8. *Třetím žalobním bodem* žalobce tvrdil, že to byl právě jednatel žalobce, který inicioval podání trestního řízení, aby bylo postaveno na jisto, zda došlo k podvodu a kdo jej spáchal. Usnesením Policie ČR ze dne 3. 7. 2024, č. j. KRPA-129382-136/TČ-2022-0001493 (Usnesení Policie ČR) došlo k odložení trestní věci podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku. Tedy je zřejmé, že se žalobce nezákonného jednání, které mu opakovaně klade za vinu správce daně, nedopustil.
9. V závěru žalobce shrnul svou argumentaci, poukázal na další judikaturu NSS a vyjádřil přesvědčení, že správce daně neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, tedy žalobcem předložené důkazy postačují k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH.
10. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

11. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný popsal dosavadní průběh řízení a uvedl, že žalobní argumentace žalobce koresponduje, případně rozvíjí námitky již obsažené v jeho odvolání. Žalovaný poukázal na obecné principy dokazování, jakož i dokazování k prokázání nároku na odpočet DPH v projednávané věci, a to i z pohledu aktuální judikatury ve věci Kemwater. Pojednal o důkazním břemenu správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ a relevantní judikaturu NSS a Ústavního soudu. Setrval na svém stanovisku, že správce daně unesl důkazní břemeno o důvodnosti pochyb ohledně prokázání souladu stavu faktického se stavem tvrzeným, kdy s důvody pochybností seznámil správce daně žalobce prokazatelně výzvami k prokázání skutečností, a to výzvou ze dne 13. 2. 2023, č. j. 869491/23/2006-60561-108575, ke zdaňovacímu období srpen 2021 (Výzva 1), a výzvou ze dne 20. 4. 2023, č. j. 3382773/23/2006-60564-108575, ke zdaňovacímu období červen a červenec 2021 (Výzva 2). Výzvou 1 a Výzvou 2 bylo důkazní břemeno uplatněných nároků na odpočet přeneseno na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně odstranil a prokázal, že je jeho nárok na odpočet oprávněný. To se však nestalo, žalobce takové důkazní prostředky, jimiž by prokázal oprávněnost odpočtů dle § 72 a § 73 ZDPH nepředložil. Konkrétně u dodavatele V. neprokázal přijetí dotčených zdanitelných plnění od tvrzeného deklarovaného dodavatele či jiného náhradního dodavatele v postavení plátce případně osoby či osob postavení plátce DPH. K části přijatých plnění nebyly doloženy žádné daňové doklady, tedy v tomto rozsahu nebyla splněna ani formální podmínka nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 ZDPH.
12. K námitkám žalobce ohledně tvrzených přijatých zdanitelných plnění od dodavatele V. žalovaný poukázal na konkrétní body svého rozhodnutí a setrval na svém závěru, že žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH, protože neprokázal přijetí dotčených zdanitelných plnění od tohoto, ani náhradního dodavatele v postavení plátce DPH, případně od osoby či osob v tomto postavení. Žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání tvrzeného nároku na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

odpočet, kdy v rámci daňové kontroly nepřeložil žádné daňové doklady, na Výzvu 1 a Výzvu 2 nereagoval ani v prodloužených lhůtách a daňové doklady nepřeložil. Pochybnosti správce daně přitom byly důvodné. Žalobce doložil důkazní prostředky až v rámci odvolacího řízení, avšak ani těmito nerozptýlil pochybnosti správce daně, netvrdil a ani neprokazoval jiného skutečného dodavatele se statutem plátce DPH. Dále žalovaný poukázal na konkrétní výpovědi svědků a body svého rozhodnutí, kde se jimi zaobírá, jakož i další důkazní prostředky s tím, že ani ty nevedly k prokázání jakéhokoli jiného dodavatele či osob v postavení plátců DPH ve smyslu rozsudku Kemwater. Konstatoval, že předložené doklady nesvědčí o tom, že dodávky musela uskutečnit pouze jediná osoba. Každé plnění uvedené na jednotlivých dokladech mohl žalobci dodat jiný dodavatel. Proto nelze postavit na jisto, že skutečný dodavatel, resp. dodavatelé překročili zákonnou hranici obratu nutného pro registraci plátce DPH, ani že tito měli nutně postavení plátce DPH.

13. K namítanému rozsudku ve věci Kemwater žalovaný opět poukázal na konkrétní body svého rozhodnutí, kde se s obdobnou odvolací námitkou vypořádal. Zdůraznil, že v nyní řešené věci z důkazních prostředků předložených žalobcem nelze dovodit, že dodávky stavebního materiálu či pronájem zboží musela poskytovat pouze jediná osoba. Nelze tak konstatovat, že dodavatel sporných plnění měl postavení plátce DPH.
14. K neunesení důkazního břemene správcem daně žalovaný znovu poukázal na konkrétní části svého rozhodnutí. Považoval za nesporné, že žalobce splnil formální podmínku pro přiznáním uplatněného nároku na odpočet daně ve vztahu k plněním od deklarovaného dodavatele V., čímž unesl primární důkazní břemeno. V souvislosti se vzniklými pochybnostmi správce daně o správnosti údajů na dokladech bylo ale jejich sdělením žalobci řádně přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobce. Ten však důkazní břemeno neunesl a pochybnosti správce daně neodstranil, což jednoznačně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Neprokával tak soulad faktického stavu se stavem formálním.
15. K platbám v hotovosti žalovaný v souladu s argumentací odůvodnění svého rozhodnutí setrval na svém stanovisku, resp. stanovisku správce daně, že ačkoliv forma úhrady v hotovosti není zakázaná, je to způsob úhrady vysoce nestandardní. V nyní projednávané věci měly proběhnout stovky plnění měsíčně v hodnotě několika milionů Kč platbami v hotovosti, přičemž měly být hotovostní platby prováděny přes zprostředkovatele V. M.. Ten ale ve své svědecké výpovědi uvedl, že od jednatele žalobce pana S. nikdy žádnou hotovost nepřebíral a nikomu ji nepředával. Takové zjištění nerozptýlilo pochybnosti správce daně, naopak je prohloubilo. Žalovaný odmítl poukaz žalobce na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 73/2011 a odkázal na část svého odůvodnění rozhodnutí, kde vysvětlit nepřiléhavost tohoto rozsudku.
16. K tvrzení, resp. návrhu důkazu rozhodnutím MPSV žalovaný uvedl, že je mu znám tento důkazní prostředek z jiného řízení vedeného u žalobce. Konstatoval, že tímto rozhodnutím MPSV bylo rozhodnuto ve věci jiného žadatele odlišného od žalobce, proto tento důkazní prostředek na projednávanou věc nedopadá.
17. K poukazu žalobce na Usnesení Policie ČR o odložení trestního řízení iniciovaného jednatelem žalobce v trestní věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby žalovaný odkázal konkrétní body svého rozhodnutí a zde uvedené odkazy na rozsudky NSS. Z nich je zřejmé, že průběh trestního řízení pro

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

závěr oprávněnosti daňovým subjektem uplatněného nároku na odpočet daně je irelevantní, neboť se jedná o řízení samostatné a odlišné.

18. K tvrzeným pochybením správce daně spočívajícím v nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí a nedodržení procesních lhůt žalovaný vysvětlil, proč považuje své rozhodnutí za přezkoumatelné. Uvedl, že se k obecně formulované námitce nedodržení procesních lhůt v obecné rovině vyjádřil a poukázal na možnost uplatnění ochrany proti nečinnosti správce daně ze strany žalobce dle § 38 daňového řádu, které však žalobce nevyužil. Zpochybnil zásah do hmotných práv žalobce, neboť to z takto formulované žalobní námitky není zřejmé. Pro úplnost žalovaný konstatoval, že byla lhůta pro stanovení daně dle § 148 DŘ dodržena.
19. Žalovaný shrnul své závěry a žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Soud ve věci jednal bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 s. ř. s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Důkazy navržené žalobcem soud neprováděl, neboť mu pro posouzení důvodnosti žalobních bodů postačoval obsah spisového materiálu, který si od žalovaného vyžádal a jímž se podle ustálené judikatury správních soudů důkaz neprovádí.
21. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, soud jej proto ověřil z obsahu spisového materiálu a přistoupil k vypořádání žalobních námitek.
22. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
23. Podle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
24. Podle ustanovení § 73 odst. 1 téhož zákona *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*
25. Předně se soud zabýval žalobcem napříč žalobními body tvrzenou nepřezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

26. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že institut nepřezkoumatelnosti nelze libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Nedostatkem důvodu nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění, ale pouze nedostatek důvodů skutkových (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75).
27. Nepřezkoumatelnost není způsobena ani nižší kvalitou odůvodnění, nýbrž závěrem o tom, zda rozhodnutí obsahuje alespoň základní náležitosti do té míry, že může být podrobeno soudnímu přezkumu. Správní orgán není povinen vypořádat každý dílčí argument. Pokud žalobce uplatní pouze obecné námitky, může se s nimi rozkladový orgán vypořádat pouze v obecné rovině (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2018, č. j. 8 Afs 71/2007 – 116). Námitky lze vypořádat i tak, že správní orgán prezentuje v odůvodnění právní názor odlišný od názoru účastníka řízení, pakliže zdůvodnění tohoto názoru poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tím jsou minimálně *implicitae* vypořádány i námitky účastníka, absence odpovědi na jednotlivé námitky účastníka v odůvodnění rozhodnutí bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78).
28. V projednávané věci žalobou napadené rozhodnutí těmito požadavkům dostalo. Z jeho odůvodnění je totiž zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden, jakými skutečnostmi se zabýval, z jakých důvodů a na základě jakých konkrétních skutečností své závěry učinil. Zároveň se dostatečně vypořádal se všemi základními námitkami, jež žalobce v průběhu daňového řízení uplatnil. Žalovaný prezentoval ucelený právní názor na provedená skutková zjištění, pročež tento poskytuje dostatečnou oporu výroku napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí lze seznat, na základě jakých podkladů a na základě jakých úvah žalovaný dospěl ke svým závěrům. Nenastala situace, kdy by žalovaný dospěl k závěrům na základě úvah, jež by byly žalobci skryty, s nimiž by nemohl polemizovat. O tom ostatně svědčí také skutečnost, že žalobce uplatnil k závěrům žalovaného rozsáhlou žalobní argumentaci. Rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
29. Námitka není důvodná.
30. Opodstatněnou není ani námitka žalobce o nedodržení procesních lhůt správcem daně (*druhý žalobní bod*). Žalovaný k tomu správně poukázal na skutečnost, že se jedná o obecné tvrzení bez bližší konkretizace a soud jeho stanovisko sdílí. Opodstatněná je i argumentace žalovaného poukazem na možnou ochranu proti nečinnosti žalovaného správního orgánu, resp. správce daně podle § 38 daňového řádu, dle kterého *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.* (2) *Nejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět,*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká. (3) Nejblíže nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže nejpozději do 30 dnů po jeho obdržení správci daně, aby zjednal nápravu. Nejednala-li správce daně nápravu do 30 dnů od přijetí tohoto příkazu, bezodkladně zjedná nápravu nejblíže nadřízený správce daně a o provedených opatřeních vyrozumí osobu, která podala podnět. (4) Neshledá-li nejblíže nadřízený správce daně podnět důvodným, odloží jej a osobu, která podala podnět, o tom vyrozumí do 30 dnů s uvedením důvodů. Je-li důvodem odložení podnětu to, že správce daně dosud neshromáždil podklady potřebné k rozhodnutí, uvede ve vyrozumění i informaci o tom, které podklady dosud chybí.

31. Žalobce nikterak netvrdil, jakou konkrétní procesní lhůtu správce daně, resp. žalovaný nedodrželi ani zda uplatnil ochranu proti nečinnosti správce daně dle citovaného ustanovení daňového řádu, s jakým výsledkem či nikoli. Samotná lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu při tom dodržena byla, jak soud ověřil.
32. Námitka není důvodná.
33. S průběhem daňového řízení a zákonností jeho vedení souvisí i *třetí žalobní bod*, v němž žalobce poukazyval na rozhodnutí MPSV, týkající se jiné obchodní společnosti se stejnou vlastnickou a ovládací strukturou, a Usnesení Policie ČR, jímž došlo k odložení trestního řízení iniciovaného jednatelem žalobce. K tomu soud uvádí, že se v případě rozhodnutí MPSV jedná o nově uplatněný důkaz předložený až s podanou žalobou. Vzhledem k tomu, že jej žalobce neuplatnil v průběhu řízení před správcem daně a žalovaným, nemohli k němu správní orgány přihlédnout. Soud k tomu připomíná, že je daňové řízení ovládáno zásadou, dle které má každý daňový subjekt povinnost jednak sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní) v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. PL.ÚS 38/95 nebo rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018 č. j. 7 Afs 238/2017-25).
34. Neobstojí ani tvrzení žalobce, že je z odložení trestní věci podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně, poplatků a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku zřejmé, že se sám žalobce nedopustil nezákonného jednání, které jemu kladeno za vinu správcem daně. Je tomu tak proto, že se namítané Usnesení Policie ČR týkalo samostatné a odlišné věci. Závěr policie o odložení věci tak nemohl mít vliv na závěr žalovaného v daňovém řízení. V tomto ohledu žalovaný právem odkázal na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 25. 4. 2012 č. j. 2 Afs 33/2011-78 a rozsudek ze dne 28. 7. 2011 č. j. 8 Afs 4/2011-71), dle které je průběh trestního řízení pro závěr oprávněnosti daňovým subjektem uplatněného nároku na odpočet daně z tohoto důvodu irelevantní.
35. Námitky nejsou důvodné.
36. S uvedeným rovněž úzce souvisí samá podstata žaloby, kterou žalobce brojí proti závěrům správce daně a žalovaného. Žalobce totiž neunesl důkazní břemeno prokázání nároku na odpočet, které jej stíhá. Jak vyplývá z ustálené judikatury správních soudů, zejména NSS, je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou (rozsudky ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27 a ze dne 25. 5. 2016 č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 14). Tato skutečnost vyplývá též z ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad. Současně Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je třeba respektovat souhlas skutečného stavu se stavem formálněprávním (rozsudky č. j. 9 Afs 57/2013-37 a č. j. 1 Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Afs 96/2016-28). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107 a ze dne 19. 4. 2018 č. j. 7 Afs 125/2017-27, bod 24 a jiné).

37. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudky NSS č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, to je prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, jak tvrdí.
38. V projednávané věci správce daně své důkazní břemeno unesl a s důvody svých oprávněných, jak v podrobnostech vyplývá z bodu 38 žalovaného rozhodnutí, pochybností žalobce seznámil Výzvou 1 a Výzvou 2. Tím bylo důkazní břemeno ve věci žalobcem uplatněných nároků na odpočet předloženými (formálními) doklady přeneseno zpět na žalobce. Žalobce tak měl důkazními prostředky uvedené pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat oprávněnost odpočtů uplatňovaných dle § 72 a 73 ZDPH. Soud v tomto směru odkazuje na pregnantní odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve spojení s obsahem spisového materiálu s množstvím důkazních prostředků, kterými se žalobce snažil osvědčit přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele V. (nejen). Soud zejména poukazuje na výpověď tohoto tvrzeného dodavatele jako svědka, který spolupráci se žalobcem výslovně popřel. Jeho svědecká výpověď podporuje také závěry žalovaného, který poukázal na to, že se žalobcem předložené doklady stran přijetí plnění od tohoto dodavatele liší svým vzhledem i strukturou, číslováním, pojmenováním dokladů, uvedením konkrétních údajů a specifických informací o zboží, resp. službě, různými typy razítek, odlišným od razítek na dokladech, jež žalobce k důkazu předložil.
39. Důkazy navržené žalobcem k prokázání přijetí od zdanitelného plnění od tohoto dodavatele vyvrátil i svědek B., který rozhodně popřel, že by s žalobcem jako zprostředkovatel spolupracoval. Obdobně také svědek M., který žalobcem tvrzeného dodavatele V. neznal a popřel zprostředkování jeho činnosti pro žalobce.
40. K tomu soud doplňuje, že žalobce předloženými důkazy nijak neosvědčil, resp. neprokázal jiného dodavatele, který by byl plátcem DPH.
41. Za logickou úvahu soud považuje závěry správce daně a žalovaného, že z předložených dokladů, které se týkaly dodání stavebního materiálu, nijak nevyplývá, že by tyto dodávky musela uskutečnit pouze jediná osoba, ale je možné, že se tak dělo více dodavatelům, jakými ovšem žalobce neprokázal, tím méně, aby měli postavení plátce DPH. Obdobně platí i o pronájmu velkého množství různých stavebních strojů, kdy pro obě tyto komodity lze považovat za obecně známou skutečnost, která se nedokazuje, že s nimi obecně obchodují různé subjekty.
42. S ohledem na výše uvedené soud odmítl poukaz žalobce na rozsudek ve věci Kemwater. Žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDP a neunesl své důkazní břemeno, neboť nepředložil a nenavrhl takové důkazní prostředky, kterými by prokázal přijetí jím tvrzených zdanitelných plnění od plátce či plátců DPH. Závěry správce daně a žalovaného o tom, že vyjma přijatých plnění od deklarovaného dodavatele V., vykázaných v oddílech B 3

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

kontrolní hlášení), neunesl žalobce důkazní břemeno ani ve vztahu k formální podmínce nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH za všechna zdaňovací období.

43. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, zejména pod body 29 až 32, zahrnující i hodnocení zjištění ze svědeckých výpovědí deklarovaného dodavatele V., tvrzeného zprostředkovatele obchodní spolupráce mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem V. svědka M., a dalšího tvrzeného zprostředkovatele obchodního vztahu mezi žalobcem a dodavatelem V. svědka B. Soud dále odkazuje na shrnutí a výstižné zhodnocení podstaty věci žalovaným v bodech 33 až 37 jeho rozhodnutí, jakož i na jeho hodnocení dalších žalobcem předložených důkazů v následujících bodech (body 38 až 42).
44. Soud nevěšel ani námitku žalobce, kterou zpochybňoval argumentaci žalovaného k placení za plnění v hotovosti. Žalovaný se s obdobnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 65 až 66 svého rozhodnutí, přičemž je z jeho stanoviska zřejmé, že tento způsob placení považoval pouze za jeden z dílců celkové mozaiky nestandardností, které významně zpochybnily žalobcem tvrzený skutkový stav. Postoj žalovaného je v souladu s judikaturou NSS. Z ní ve vztahu k této otázce vyplývá, že pokud se nejedná o nosný důvod, ale jeden z dílčích aspektů, může správce daně při posouzení skutkového stavu věci s úspěchem uzavřít, že se jedná o zjištění s výrazně nižší důkazní hodnotou oproti bezhotovostním platbám (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119).
45. S ohledem na zjištěný skutkový stav je nedůvodný i odkaz žalobce na rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104, stran hodnoty přijatého plnění, neboť žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění ani ve vztahu k deklarovanému dodavateli V. ani ve vztahu k jiným dodavatelům v postavení plátce DPH. Stejně tak není důvodný poukaz žalobce na rozsudek ve věci Kemwater, neboť pokud žalobce neprokázal dodavatele svého plnění s postavením plátce DPH, pak je nerozhodné, jakou výši tvrzené plnění mělo.
46. Irelevantní je i nesouhlas žalobce se stanoviskem správce daně stran nesrovnalostí v daňových dokladech, neboť jím tvrzený dodavatel V. popřel, že by takové doklady vystavil.
47. Zjištěný skutkový stav, resp. neunesení důkazního břemene žalobcem rovněž zcela vyvrací pravdivost tvrzení žalobce, že jeho nárok stojí na tom, zda si lze rozumně představit, že by dodavatel nesporně realizovaných plnění nebyl plátcem DPH.
48. Námitky nejsou důvodné.

Závěr a náklady řízení

49. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Praha 30. dubna 2025

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.