



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **AZ-MAN s.r.o.**, IČO 25088742  
sídlem Křišťanova 643/9, 130 00 Praha 3  
zastoupena advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M.  
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2024 č. j. 17996/24/5300-21444-712756,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 16. 8. 2022: č. j. 6895628/22/2003-52521-105891 (dále též „*dodatečný platební výměr 1*“), č. j. 6896332/22/2003-52521-105891 (dále též „*dodatečný platební výměr 2*“), č. j. 6897159/22/2003-52521-105891 (dále též „*dodatečný platební výměr 3*“), a č. j. 6897373/22/2003-52521-105891 (dále též „*dodatečný platební výměr 4*“). Dodatečnými

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období únor 2021 až květen 2021 podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), a to dodatečným platebním výměrem 1 za zdaňovací období únor 2021 ve výši 630 596 Kč s penálem ve výši 126 119 Kč, dodatečným platebním výměrem 2 za zdaňovací období březen 2021 ve výši 683 423 Kč s penálem ve výši 136 684 Kč, dodatečným platebním výměrem 3 za zdaňovací období duben 2021 ve výši 705 133 Kč s penálem ve výši 141 026 Kč a dodatečným platebním výměrem 4 za zdaňovací období květen 2021 ve výši 766 627 Kč s penálem ve výši 153 325 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z přijatého plnění od dvou dodavatelů, a to podnikatele F. V. (dále též „V.“) a společnosti ISO Praha spol. s r. o., IČO 60199962 (dále též „ISO“), ohledně zapůjčení stavebních strojů a dodání stavebního materiálu.

2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně obsáhlou žalobou.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že unesla důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH z plnění uvedených na dokladech od dodavatelů V. a ISO, včetně dostatečného doložení přijetí plnění od osob v postavení plátců DPH. Podle žalobkyně je to správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno k prokázání pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“).
4. Žalobkyně své důkazní břemeno za zdaňovací období únor 2021 až květen 2021 unesla tím, že správci daně poskytla důkazní prostředky, z nichž vyplývá, že podmínky podle § 72 a § 73 ZDPH splnila. Poskytla daňová přiznání k DPH, jim odpovídající kontrolní hlášení, daňové doklady od dodavatelů, výdajové pokladní doklady o proplacení daňových dokladů, výpis z obchodního i živnostenského rejstříku, daňové doklady vydané odběratelům společností ČEPERKA RD, s.r.o. (dále též „ČEPERKA“) a Bonneko a.s. (dále též „Bonneko“) s totožnými plněními jako na přijatých daňových dokladech od dodavatelů V., ISO a dalších, poskytla i marketingové brožury Projektu Lesopark Čeperka (dále též „projekt“) a odkaz na internetové stránky realitních kanceláří inzerujících byty vystavěné v rámci projektu. Žalobkyně správci daně popsala podstatu své podnikatelské činnosti i důvod pořizování plnění uvedených na daňových dokladech od dodavatelů V. a ISO. Uvedla, že podniká ve stavebnictví, v rozhodném období se podílela na projektu realizovaného společnostmi ČEPERKA a Bonneko, kterým měla obstarávat, zajišťovat a dodávat nezbytný stavební materiál, stavební stroje, zařízení, nářadí, pohonné hmoty apod. Plnění uvedená na daňových dokladech od dodavatelů V. a ISO pořizovala za účelem plnění svých závazků v projektu. Plnění na přijatých daňových dokladech odpovídají plněním na daňových dokladech pro společnosti ČEPERKA a Bonneko. Není jí známa žádná okolnost, z níž by vyplývalo, že plnění uvedená na dokladech od dodavatelů V. a ISO dodal někdo jiný než tito deklarovaní dodavatelé.
5. Žalobkyně uvádí, že plnění od dodavatelů V. a ISO byla realizována prostřednictvím zprostředkovatele pana V. M., který jí od počátku deklaroval, že plnění pochází od dodavatelů V. a ISO. Neměla důvod jmenovanému nevěřit, nic nenasvědčovalo tomu, že by plnění měla pocházet od jiného dodavatele. Uvedené potvrdil i pan M. S., jednatel společností TOP Wellness s.r.o. (dále též „TOP“) a SWH Production s.r.o. (dále též „SWH“), které se též podílely na projektu, neboť obě společnosti TOP a SWH přijímaly přes zprostředkovatele pana M. zdanitelná plnění, a pan M. deklaroval, že tato plnění pochází od dodavatelů V. a ISO. Pan M. při výslechu u správce daně ve věci daňové kontroly žalobkyně za jiná zdaňovací období (červenec 2021 a srpen 2021) potvrdil, že na místě projektu byl, obstarával nákupy materiálu a současně se zabýval zprostředkováním v oblasti stavebnictví.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Avšak důvod, proč se pan M. distancuje od zprostředkování plnění od dodavatelů V. a ISO v daném řízení, není žalobkyni znám. Pochybnosti orgánů finanční správy jsou proto zapříčiněné jednáním pana M., který odmítl, že byl zprostředkovatelem. Žalobkyně přitom na obsah protokolů o výslechu svědků M. a S. v řízení před finančními orgány opakovaně odkazovala.

6. Žalobkyně má za to, že orgány finanční správy neunesly důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jejich pochybnosti jsou nedůvodné a nezohledňují realitu podnikání v oblasti výstavby rozsáhlých projektů. Optikou dané oblasti podnikání by mělo být nahlíženo na otázku unesení důkazního břemene žalobkyně, i na pochybnosti prezentované žalovaným, ve prospěch žalobkyně. Žalobkyně uvádí k pochybnosti žalovaného k otázce, že dodavatelé V. a ISO popřeli spolupráci s ní i vystavení daňových dokladů, že takové popření nemůže být relevantním zdrojem pochybností o splnění hmotněprávní podmínky dodání plnění ze strany osob v postavení plátce DPH. Kromě vyjádření jmenovaných dodavatelů nejsou známy žádné informace, z nichž by vyplývalo, že by předmětná plnění měla být poskytována jiným dodavatelem. Komplexem doložených důkazních prostředků považuje za dostatečně prokázané, že odebrala plnění od obou deklarovaných dodavatelů. Pokud by soud se ztotožnil se závěrem o neprokázání dodání plnění od deklarovaných dodavatelů, je důkazní nouze žalobkyně vyvolána závadovým jednáním pana M., jehož se stala nevědomou obětí, což samo o sobě není důvodem potvrzení zákonnosti odepření nároku na odpočet.
7. Podle žalobkyně závěr o neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele nelze slučovat s neprokázáním přijetí plnění od plátce DPH. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále též „rozsudek *Kemwater ProChemie*“). Nárok na odpočet DPH nelze odvíjet na základě pochybnosti o identitě konkrétního dodavatele zdanitelného plnění, je založen toliko na přijetí plnění od osoby v postavení plátce DPH. Přijetí plnění od osoby v postavení plátce DPH je s ohledem na dané okolnosti prokázáno s dostatečnou jistotou. Jeví se nepravděpodobné, že by předmětná plnění poskytoval neplátce DPH. Zda bylo dostatečně prokázáno, že plnění poskytli právě dodavatelé V. a ISO, je proto nerozhodné.
8. Žalobkyni kladou orgány finanční správy k tíži, že k výzvě správce daně neposkytla veškeré požadované důkazní prostředky a neodpověděla na všechny položené otázky. Orgány finanční správy proto dovozují pochybnost o dodání předmětných plnění ze strany deklarovaných dodavatelů. Unesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu však nelze spojovat s poskytnutím všech vyžádaných podkladů správcem daně a zodpovězením mu všech položených otázek, nýbrž toliko s poskytnutím takových podkladů a vyjádření, na jejichž základě lze dospět k závěru o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH podle § 72 ZDPH. Ze skutečností uvedených žalobkyní vyplývá splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Další důkazní požadavky na žalobkyni jdou nad rámec daňového řádu.
9. Podle žalobkyně správce daně ve zprávě o daňové kontrole tvrdí, že daňové doklady jsou vystaveny v hodnotě do 10 000 Kč proto, aby je nebylo možné vysledovat na straně dodavatele v rámci kontrolního hlášení. S tím žalobkyně nesouhlasí, jedná se o spekulaci nepodloženou žádným důkazním prostředkem. Žalobkyně vysvětlila, že takovýto požadavek vznesli dodavatelé prostřednictvím zprostředkovatele pana M., obdobně se k tomuto vyjadřoval i pan S. a žalobkyně neměla důvod žádosti nevyhovět. Daňové doklady vystavili dodavatelé, nikoli žalobkyně, která nemá reálnou možnost ovlivnit jejich podobu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Žalobkyni není zřejmé, jakým způsobem vystavení dokladů v hodnotě do 10 000 Kč je způsobilé vést k jakýmkoli pochybnostem, i s ohledem na skutečnost, že jsou souladné s veškerými zákonnými požadavky. Došlo tak k vyhovění hmotněprávním i formálním podmínkám nároku na odpočet podle § 72 a § 73 ZDPH.

10. Žalobkyně nesouhlasí s orgány finanční správy, kteří pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů spojují i se skutečností, že úhrady probíhaly pouze v hotovosti. Jejich závěry jsou účelově namířené vůči žalobkyni a zákonem aprobovaným hotovostním platbám. Hotovostní platby jsou legálním způsobem placení, souladným s právním řádem. Je naopak v rozporu s právním řádem znemožnit platbu v hotovosti či předpojatost správce daně nahlížet na hotovostní transakce jako na podezřelé. Žalobkyně dále nesouhlasí s žalovaným, že hotovostní platby nejsou zcela běžné ve vážně míněných obchodních vztazích, že představují určitou míru diskomfortu a bezpečnostního rizika a že jsou s ohledem na bankovní poplatky za hotovostní výběry na pobočce banky ekonomicky méně výhodné. Správci daně nepřísluší hodnotit komfort, bezpečnostní riziko ztráty žalobkyně stran ekonomické výhodnosti. Též není zřejmé, z jakých zdrojů správce daně čerpal úvahy, je to spekulace rozporná s realitou podnikatelského života, kde hotovostní platby jsou běžné a obvyklé. Nadto úhrady v hotovosti probíhaly podle požadavku dodavatelů, žalobkyně čemuž neměla důvod nevyhovět.
11. Dále žalobkyně namítá, že orgány finanční správy nesprávně aplikují judikaturu k hmotněprávní podmínce nároku na odpočet DPH, k otázce dodání plnění plátcem DPH. Žalobkyni byl nárok na odpočet odepřen, ačkoli hmotněprávní podmínka byla v jejím případě splněna. Podle žalobkyně nebyl respektován již zmiňovaný rozsudek *Kemwater ProChemie*, ani další relevantní judikatura. Podle rozsudku *Kemwater ProChemie* a judikatury Nejvyššího správního soudu nestojí nárok na odpočet na prokázání konkrétní osoby dodavatele plnění, nýbrž na prokázání, že plnění bylo přijato od plátce DPH, nehledě na to, kdo konkrétně tímto plátcem byl. Není rozhodná identita dodavatele plnění, nýbrž jeho postavení plátce DPH. Ačkoli postavení dodavatele jako plátce DPH dokládá daňový subjekt, správce daně musí při posuzování této otázky zohledňovat z úřední povinnosti veškeré skutečnosti, které nasvědčují, že dodavatel plnění byl plátcem DPH, popř. mohl či mohl jím být, resp. zda si lze rozumně představit, že by dodavatel plnění plátcem DPH nebyl. Skutečnost, že dodavatel byl plátcem DPH, může být prokázána tím, že se podaří prokázat konkrétního dodavatele zdanitelného plnění plátce DPH. Postavení dodavatele jako plátce DPH ale může vyplývat i z okolností případu a dalších skutečností, například z ceny poskytovaného plnění, z objemu a množství poskytovaného plnění, z četnosti poskytování plnění či jeho pravidelnosti, nebo z předmětu poskytovaného plnění. Podle žalobkyně bylo na orgánech finanční správy, aby posoudily, zda byla splněna podmínka postavení dodavatele jako plátce DPH, tedy zda existují takové skutečnosti, že dodavatel měl či mohl být plátcem DPH, či zda si lze rozumně představit, že by plátcem nebyl. Převažující část skutečností, z nichž orgány finanční správy dovozují pochybnosti o splnění hmotněprávní podmínky dodavatele coby plátce DPH, nemůže žádné relevantní pochybnosti o splnění této podmínky vzbuzovat. Orgány finanční správy se rozsáhle věnují tomu, že skutečnými dodavateli nebyli deklarovaní dodavatelé V. a ISO, a že není postavena na jisto konkrétní osoba skutečného dodavatele plnění. I kdyby nebylo bezpečně prokázáno, že dodavateli byli dodavatelé V. a ISO (byť žalobkyně má za to, že toto bezpečně prokázáno bylo), existuje řada skutečností, které v jejich provázanosti svědčí tomu, že dodavatel nesporně přijatých plnění mohl mít či měl postavení plátce DPH, a nelze si rozumně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

představit, že by plátcem DPH nebyl. Orgány finanční správy se nedostatečně zabývaly otázkou, pokud by nebyl prokázán konkrétní dodavatel, zda lze mít za to, že dodavatel byl plátcem DPH. U plnění uvedených na dokladech od dodavatelů V. a ISO za zdaňovací období únor 2021 až květen 2021 se jedná o poskytnutí plnění v řádech milionů Kč v základu daně, o 8 209 394,61 Kč, resp. 5 056 219,04 Kč. Více než milionové výše v základu daně tato plnění dosahovala za zdaňovací období únor 2021 samostatně, a to 1 962 101,12 Kč, resp. 1 039 735,26 Kč. Cena plnění v kombinaci s § 6 ZDPH jednoznačně svědčí o splnění podmínky dodání plnění plátcem DPH, a to i pokud jde o kontrolovaná zdaňovací období duben 2021 a květen 2021. V měsíci únor 2021 dodavatel těchto plnění (nehledě na to, kdo jím byl) dodal žalobkyni plnění v hodnotě základu daně přesahující milion korun českých, proto se podle § 6 odst. 1 ZDPH stal plátcem DPH, a to nejpozději od měsíce dubna 2021. S ohledem na množství dodávaného plnění, jeho pravidelnost, specifičnost, i vysokou výši vstupních nákladů, je nepravděpodobné, že by dodavatelé plnění svým odběratelům začali dodávat až od února 2021, že by obrat pro účely povinného plátcovství začali generovat až od uvedeného měsíce. Dodání plnění ze strany plátce DPH vyplývá i z řady dalších skutečností, které orgány finanční správy neberou v potaz. Jedná se o dodávání stavebního materiálu či půjčování těžkých stavebních strojů, tedy o plnění zvláště určená k podnikání ve specifické oblasti stavebnictví a k realizaci a zhotovování stavebních projektů, které se pravidelně opakují v rámci daného měsíce i napříč zdaňovacími obdobími. Daný konkrétní druh plnění nikdy není poskytován jednorázově a byl žalobkyni vždy poskytnut ve značném množství v rámci každé jednotlivé dodávky i souhrnně za kontrolovaná zdaňovací období. Jednotlivé druhy plnění jsou v zásadě obdobné, jsou pro realizaci staveb a liší se v detailech, rozměrem či velikostí. Je zjevné, že dodavatel takovýchto plnění podniká ve stavebnictví, je schopný pravidelně a opakovaně realizovat dodávky značného množství stavebního materiálu i prostřednictvím těžkých stavebních strojů různých značek, velikostí, i rozměrů, které pravidelně a opakovaně půjčuje jiným podnikatelům na výstavbu, to vše za značnou úplatu. Je iluzorní se domnívat, že by takový dodavatel nebyl plátcem DPH, že by byl drobným podnikatelem s nízkým obratem, či běžnou nepodnikající osobou soukromého práva, která nad rámec svého podnikání rozprodává zbytky stavebního materiálu, který nakoupila a nespotřebovala v rámci své vlastní výstavby, či která pouze půjčuje stavební stroje, které nakoupila za účelem realizace své vlastní výstavby a momentálně je nevyužívá.

12. Žalobkyně též nesouhlasí s žalovaným, který bez odůvodnění uvedl, že nelze s jistotou vyloučit, že plnění byla poskytována více dodavatelům, kteří nemuseli překročit hranici jednoho milionu Kč rozhodnou pro povinné plátcovství podle § 6 ZDPH, mezi něž se celková cena plnění rozdělila. Takováto argumentace jde proti rozsudku *Kemwater ProChemie*, jelikož hledisko obratu je předpokladem pro založení plátcovství DPH. Provedené důkazní prostředky a skutkové okolnosti projednávané věci značí, že plnění nebyla poskytována mnoha různými dodavatelé neplátcí DPH, nýbrž dodavatelé coby plátcí DPH. Přijatá zdanitelná plnění spočívají v objemných dodávkách několika druhů plnění, každý druh plnění se pravidelně a mnohokrát opakoval v rámci několika desítek dodávek, a jednotlivé druhy plnění jsou v zásadě obdobné. I tato skutečnost svědčí závěru, že zdanitelná plnění byla dodána ze strany nanejvýš nižších jednotek dodavatelů, neboť se nejvíce pravděpodobně, že žalobkyně opakovaně a pravidelně by objednávala velké množství obdobného stavebního materiálu či vypůjčovala si obdobnou těžkou stavební techniku a pro jednotlivou dodávku či vypůjčení volila jiného dodavatele. Žalobkyně ani netvrdí, že by daná plnění pocházela ve všech případech od stejného dodavatele, deklarovala přijetí plnění od dvou majoritních dodavatelů, u nich poptávala a odebírala daná plnění podle jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

aktuálních možností. V případě užívání dvou majoritních dodavatelů je eliminováno riziko, že by podnikatel nebyl schopen uspokojit svou operativní a okamžitou potřebu dodání potřebného plnění.

13. Podle žalobkyně neodpovídá argumentace žalovaného rozsudkům Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022 č. j. 8 Afs 13/2018-104, ze dne 22. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56, či ze dne 4. 2. 2022 č. j. 4 Afs 115/2021-45. Zmiňovaná judikatura SDEU i Nejvyššího správního soudu operuje s určitou mírou pravděpodobnosti, že dodavatel měl či mohl mít postavení plátce DPH. Nelze proto přisvědčit orgánům finanční správy, které požadovaly prokázání skutečností se stoprocentní jistotou, té by bylo možné dosáhnout prokázáním konkrétního dodavatele zdanitelného plnění, proti čemuž zmiňovaná judikatura brojí. Žalovaný při závěru o nesplnění podmínky dodání plnění ze strany plátce DPH vychází z nedůvodné úvahy o mnohosti dodavatelů, neslučitelné s tuzemskou i unijní judikaturou. Orgány finanční správy účelově vyzdvihují takové skutečnosti, které jdou k tíži žalobkyně, a přehlížejí takové, které svědčí o přijetí plnění od plátců DPH, tedy o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet a o oprávněnosti uplatněného nároku.
14. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje ve zmatečnosti závěrů o fakticitě plnění, jelikož žalovaný v některých částech napadeného rozhodnutí rozporuje fakticitu přijatých plnění, ačkoliv na jiných místech napadeného rozhodnutí výslovně uvádí, že o fakticitě plnění nemá žádné pochybnosti.
15. Žalobkyně v žalobě navrhla, aby soud provedl důkazy protokoly o výslechu svědků V. M. ze dne 16. 2. 2023 č. j. 447720/23/2006-60565-111159, a M. S. ze dne 28. 11. 2022 č. j. 8950083/22/2006-60565-111159.
16. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ji navrhl jako nedůvodnou zamítnout. *K prvnímu žalobnímu bodu* uvedl, že byť žalobkyně předložila správci daně doklady zmíněné v žalobě, unesla jejich předložením jen primární důkazní břemeno. Předložené přijaté daňové doklady splňují formální náležitosti, tím žalobkyně prokázala splnění formálněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Tato skutečnost sama o sobě pro přiznání nároku na odpočet DPH nepostačí. Další předložené doklady, jako je kontrolní hlášení, výdajové doklady, marketingové brožury atd., mají určitou vypovídací hodnotu ohledně přijetí předmětného plnění, s ohledem na rozsah a hloubku pochybností správce daně nemají takovou důkazní sílu, aby prokázaly i přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. V rámci svědecké výpovědi konané dne 18. 10. 2021 pan V. popřel spolupráci s žalobkyní i vystavení daňových dokladů, a zároveň uvedl, že předměty, které měl žalobkyni pronajímat, nevlastní. Též všichni tři jednatele společnosti ISO v rámci svědeckých výpovědí popřeli spolupráci s žalobkyní, i vystavení daňových dokladů. V průběhu daňového řízení nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by měly zpochybňovat pravdivost jejich svědeckých výpovědí. Plyne z nich jednoznačný závěr, že dodavatelé V. a ISO deklarovaná plnění žalobkyni nedodali.
17. Žalovaný k odkazu na svědecké výpovědi pana M. a pana S. uvedl, že se jedná o výpovědi, jejichž obsah nemá žádný dopad na nyní posuzovanou věc. Výslechy jmenovaných svědků byly provedeny v rámci daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2021a srpen 2021, nebyly z nich však zjištěny žádné informace o spolupráci žalobkyně a dodavatelů V. či ISO, neměly tudíž žádnou relevanci k posuzovaným plněním, proto tyto protokoly nejsou součástí spisového materiálu. Není pravdivé tvrzení žalobkyně, že by na výpovědi jmenovaných odkazovala v průběhu daňového řízení, ani že pochybnosti správce daně jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

zapříčiněny jednáním pana M. Pochybnosti správce daně stojí na skutečnosti, že oba deklarovaní dodavatelé spolupráci s žalobkyní i dodání sporných plnění věrohodně popřeli.

18. Žalovaný dále uvedl, že napadeným rozhodnutím nebylo žalobkyni kladeno k tíži, že by nedodala některou konkrétní požadovanou písemnost, nýbrž že nepředložila ani nenavrhlala žádné důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně rozptýlila a svá tvrzení prokázala. Nárok na odpočet DPH jí nebyl odepřen proto, že by nedoložila některou správcem daně požadovanou písemnost, ale že neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH.
19. Žalovaný souhlasil se žalobkyní, že není rozporné se zákonem, pokud vystavené daňové doklady jsou na částky nižší než 10 000 Kč. Avšak skutečnost, že plnění, jehož celková hodnota činila několik milionů korun, byla rozdělena do velkého množství plnění vždy po částkách do deseti tisíc Kč, vzbuzuje pochybnosti ohledně takového roztržštění. Shodné platí i pro argumentaci žalobkyně k hotovostním platbám. Je jistě právem žalobkyně, aby souhlasila s platbou za plnění v řádu milionů korun v hotovosti. Zároveň ale na žalobkyni, pokud takový způsob plateb zvolí, aby nesla riziko schopnosti prokázat tok finančních prostředků, a v situaci roztržštění deklarovaných plnění vždy pod hodnotu 10 000 Kč i riziko pochybností o deklarované obchodní transakci, a tudíž i deklarovaném obchodním vztahu.
20. Žalovaný konstatoval, že rozsudek *Kemwater ProChemie* a na něj navazující judikaturu si žalobkyně nevykládá zcela správně. Rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* nelze vykládat tak, že pokud plnění nedodal plátce uvedený na dokladech, dodal jej někdo jiný, automaticky také plátce DPH, proto nárok na odpočet vzniknul. Z judikatury sice vyplývá, že není relevantní identita dané osoby povinné k dani, ale musí být jednoznačně zjištěno její plátcovství DPH. Je proto nesprávná úvaha žalobkyně, která chápe rozsudek *Kemwater ProChemie* v tom smyslu, že je úplně jedno, kým bylo dodáno, hlavně když to s ohledem na charakter plnění byla pravděpodobně osoba povinná k dani. Takové závěry z rozsudku *Kemwater ProChemie* ani z navazující judikatury neplynou. Uvedená rozhodnutí dávají daňovému subjektu možnost, aby unesl své důkazní břemeno prokázání vzniku nároku na odpočet daně tím, že prokáže, že sporné plnění dodala jiná osoba, která je s jistotou v postavení plátce DPH. Takové skutečnosti ale ze spisu v dané věci neplynou. Pokud žalobkyně namítá, že s ohledem na předmět, cenu, objem a pravidelnost poskytovaného plnění, je zřejmé, že se muselo jednat o osobu v postavení plátce DPH, je třeba konstatovat, že takové prosté tvrzení nepostačí k unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně.
21. Žalovaný dále uvedl, že charakter sporných dodávek svědčí tomu, že se se jednalo o plnění snadno rozdělitelné. Plněním bylo půjčování stavebních strojů různých značek a velikostí, proto každý jednotlivý stroj se mohl nacházet ve vlastnictví jiného dodavatele. Dalším plněním bylo dodávání stavebního materiálu, v každém zdaňovacím období byl dodáván jiný materiál (různé druhy písku, různé frakce šterku, polystyren, OSB desky atd.), přičemž každý takovýto materiál mohl mít i odlišného dodavatele. Není přitom pravdivé tvrzení, že dodavatel předmětných plnění musel disponovat rozsáhlým zázemím, mohlo se jednat o pouhé přeprodejce, kteří odebírali předmětný materiál právě od dodavatele s relevantním zázemím. Sama žalobkyně připouští, že plnění mohly dodat maximálně nižší jednotky dodavatelů, tedy že by jich mohlo být více, ale nedokáže přesně určit kolik. Nelze tak ani určit v jakém rozsahu dodal plnění některý z takto potenciálních dodavatelů, tedy ani zda u takto potenciálních dodavatelů došlo, či mohlo dojít, k překročení zákonného obratu pro vznik plátcovství DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

22. Žalovaný *ke druhému žalobnímu bodu* uvedl, že není pravdivé tvrzení, že v napadeném rozhodnutí pochybuje o samotné fakticitě plnění. Z pasáží uvedených žalobkyní je zřejmé, že žalovaný zpochybňuje důkazní hodnotu žalobkyní předložených podkladů, nikde z nich však nevyplývá, že by se zabýval zpochybněním, či posouzením toho, zda vůbec realizována byla. Nesprávný závěr správce daně ohledně zpochybnění fakticity předmětných plnění byl žalovaným korigován v průběhu odvolacího řízení, kdy byla žalobkyni dne 27. 4. 2023 doručena výzva k prokázání skutečností č. j. 3765348/23/2003-60562-108961, kterou byla vyzvána k prokázání, že předmětná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, či jiné osoby v postavení plátce DPH. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí konstatoval, že nejsou pochybnosti o tom, zda se předmětné plnění fakticky uskutečnilo.
23. Žalobkyně v replice setrvala na své žalobní argumentaci a uvedla, že žalovaný záměrně vyzdvihuje svědecké výpovědi dodavatelů V. a ISO, aniž by hodnotil i důkazy ve prospěch žalobkyně, které prokazují přijetí plnění od těchto deklarovaných dodavatelů. Uvedla, že společnosti TOP a SWH, jejichž jednatelem je pan S., se podílely na projektu jako externí dodavatelé, od kterých byla odebírána plnění potřebná pro vedení výstavby projektu. Zopakovala, že jí pan M. plnění od dodavatelů V. a ISO zprostředkoval. Oba mohou proto podávat relevantní informace ohledně deklarovaného plnění, aniž by bylo nutné znát, za jaké zdaňovací období byly jejich svědecké výpovědi provedeny. Správci daně jsou výsledky pánů S. a M. známy z jeho úřední činnosti, z daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2021 a srpen 2021. Pan S. při svých výpovědích opakovaně uváděl, že jeho společnosti TOP a SWH přes zprostředkovatele pana M. přijímaly zdanitelná plnění v podobě stavebního materiálu a stavebních strojů od pana V. Zapojení pana M. do obchodních případů je ze svědecké výpovědi pana S. zřejmé. Žalobkyně považuje za irelevantní odkaz žalovaného ve vyjádření k žalobě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 ve kterém je uvedeno, že hotovostní placení lze velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce. Žalobkyně namítá, že žalovaný nikdy v průběhu daňové kontroly netvrdil, že se aktéři transakce dohodli na fingování hotovostního placení. Žalobkyně též zopakovala, že ve vztahu k nároku na odpočet DPH není rozhodná identita dodavatele, nýbrž jeho postavení jako plátce DPH, přičemž toto postavení dodavatele plátce DPH sice dokládá daňový subjekt, ale současně správce daně musí při posuzování této otázky z úřední povinnosti náležitě zohledňovat veškeré skutečnosti, které nasvědčují či směřují k tomu, že dodavatel plnění postavení plátce DPH měl či mohl plátcem být, resp. zda si vůbec lze rozumně představit, že by dodavatel plnění plátcem DPH nebyl. Žalovaný se v průběhu daňové kontroly věnoval pouze skutečnostem, které směřují k tomu, že snad skutečnými dodavateli nebyli deklarovaní dodavatelé V. a ISO, a že snad není postavena na jisto konkrétní osoba skutečného dodavatele plnění. Žalovaný se nedostatečně zabýval tím, že v projednávané věci existuje řada skutečností, které ve vzájemném souhrnu nasvědčují tomu, že dodavatel plnění mohl mít či měl postavení plátce DPH, a že si nelze rozumně představit, že by takový dodavatel plátcem DPH nebyl.
24. Žalovaný v duplice uvedl, že tvrzení o prokázání dodání sporného plnění dodavatelí V. a ISO písemnými důkazními prostředky se podrobně věnoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí i v písemném vyjádření k žalobě. Ke svědecké výpovědi pana S. uvedl, že jmenovaný ve výpovědi popsal, že spolupracoval s žalobkyní jako její dodavatel a zároveň uvedl, že jeho společnosti nakupovaly materiál od F. V. a že tato spolupráce byla navázána prostřednictvím pana M., nicméně se jednalo pouze o popis vztahu mezi společnostmi SHW, TOP, panem V. a panem M. O žádné části svědecké výpovědi nelze říci, že by jakkoli

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

prokazovala, že žalobkyně přijala sporná plnění od dodavatelů V. či ISO. V rámci svědecké výpovědi svědek M. popřel znalost F. V. či společnosti ISO. K odkazu na svědeckou výpověď pana M. ze dne 23. 11. 2022 žalovaný uvedl, že tuto svědeckou výpověď podal pan M. v rámci řízení vedeného u společnosti SHW za zdaňovací období květen 2021 až srpen 2021. V rámci svědecké výpovědi pan M. popsal svou spolupráci se společností SHW a panem S., popřel, že by znal F. V.

25. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „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.).
26. U jednání konaného dne 20. 5. 2025 oba účastníci setrvali na své argumentaci. Soud provedl důkaz třemi protokoly o výsleších svědků, a to M. S. ze dne 28. 11. 2022 a V. M. ze dnů 23. 11. 2022 a 16. 2. 2023. K těmto důkazům viz body 82. a 83. tohoto rozsudku. Soud neshledal podanou žalobu důvodnou.
27. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti.
28. Dne 21. 7. 2021 oznámením zahájil správce daně daňovou kontrolu u žalobkyně na DPH za zdaňovací období únor 2021 až květen 2021 k prokázání zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů žalobkyně podnikatele F. V. a společnosti ISO.
29. K věci byli slyšeni jako svědci podnikatel F. V. dne 18. 10. 2021, a za společnost ISO její jednatelé D. R. a Ing. J. R. dne 20. 10. 2021 a I. R. dne 3. 11. 2021, kteří spolupráci s žalobkyní popřeli.
30. Dne 9. 12. 2021 správce daně vyzval pod č. j. 9135740/21/2003-60562-108961 žalobkyni k prokázání skutečností, že uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění vymezených ve výzvě podle § 72 a § 73 ZDPH.
31. Na výzvu reagovala žalobkyně písemným vyjádřením ze dne 20. 1. 2022, k němu připojila vlastní výpis z veřejné části živnostenského rejstříku a obchodního rejstříku. Poté, co zástupce žalobkyně nahlédl do spisu dne 31. 1. 2022 a k jeho žádosti mu byla výzva upřesněna, zaslala žalobkyně k věci dne 28. 2. 2022 další písemné vyjádření, k němu připojila daňové doklady, které vystavila svým odběratelům společností ČEPERKA a Bonneko a připojila marketingové materiály ohledně výstavby projektu.
32. Dne 6. 6. 2022 bylo správci daně doručeno písemné vyjádření žalobkyně reagující na výsledek předchozího kontrolního zjištění ze dne 4. 5. 2022.
33. O průběhu daňové kontroly a o jejích závěrech sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole ze dne 8. 8. 2022 č. j. 6677477/22/2003-60562-108961 (dále též „Zpráva o daňové kontrole“), v ní popsal zjištěné skutečnosti.
34. Jednotlivými dodatečnými platebními výměry za předmětná zdaňovací období (tj. dodatečné platební výměry 1 až 4) byla žalobkyni dne 16.8. 2022 doměřena DPH za zdaňovací období únor 2021 až květen 2021 a stanoveno penále, jak je konkretizováno pod bodem 1. tohoto rozsudku. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.
35. Poté, co byl spisový materiál postoupen žalovanému s odvoláním žalobkyně, dospěl žalovaný k závěru, že spis je třeba doplnit, což správci daně uložil dne 10. 2. 2023 (viz doplnění spisového materiálu č. j. 5234/23/5300-21443-707161). Žalovaný shledal za nutné

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

upřesnit, na základě, jaké konkrétní nesplněné podmínky byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně. Žalovaný upozornil, že žalobkyni je ve Zprávě o daňové kontrole na jedné straně vytykáno, že neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů V. a ISO, na druhé straně, že neprokázala, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila.

36. Správce daně dne 26. 4. 2023 č. j. 3765348/23/2003-60562-108961 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností (dále též „Výzva II“), že uplatnila nárok na odpočet DPH za šetřená zdanitelná plnění v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, aby prokázala, že deklarovaná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, či od jiných osob v postavení plátců DPH.
37. Žalobkyně reagovala na výzvu k prokázání skutečností písemným vyjádřením ze dne 2. 6. 2023.
38. Poté, co žalobkyně byla seznámena se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení, dne 12. 4. 2024 bylo žalovanému doručeno její písemné vyjádření č. j. 8246/24/5300-21444-712756.
39. Napadeným rozhodnutím žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil. Konstatoval, že žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností i na seznámení reagovala písemným vyjádřením, nenavrhl ani nepředložila žádné důkazní prostředky, jimiž by prokázala svá tvrzení, že předmětná zdanitelná plnění přijala od osoby či osob, plátce DPH. Neunesla proto důkazní břemeno a svá tvrzení o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly správně uzavřel svá zjištění konstatováním, že daňový subjekt neprokázal, že přijal poskytnuté plnění od deklarovaných dodavatelů a že se tato plnění fakticky uskutečnila. Žalovaný po prostudování spisového materiálu nejprve dospěl k závěru, že správce daně jednoznačně nevedl, zda nárok na odpočet daně odmítá z důvodu neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění nebo z důvodu, že předmětná zdanitelná plnění nebyla uskutečněna deklarovanými dodavateli. Po doplnění spisového materiálu však žalovaný shledal, že zde existují důvodné pochybnosti, zda předmětná zdanitelná plnění byla daňovým subjektem přijata od deklarovaných plátců, a tyto pochybnosti nebyly vyvráceny. Faktické přijetí plnění již není předmětem pochybností správce daně a tyto skutečnosti nebyly zpochybňovány ani na základě Výzvy II k prokázání skutečností. Skutečnost, že platby byly provedeny hotovostně a že daňový subjekt nedoložil k předmětným plněním, s výjimkou výdajových pokladních dokladů, žádné doprovodné dokumenty (např. objednávky), nijak nepřispívají k prokázání, že daňový subjekt předmětná plnění přijal právě od plátce či plátců DPH, neboť z výdajových pokladních dokladů nelze ověřit, komu za plnění bylo zapláceno a zda tedy plnění poskytl plátce DPH, což nelze ověřit z důvodu absence jiných důkazních prostředků, které by dokládaly okolnosti plnění, z nichž by bylo možno dovodit, že plnění byla dodána plátcem či plátcí DPH. Daňový subjekt proto neunesl důkazní břemeno podle § 92 daňového řádu ve věci prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období únor 2021 až květen 2021, které na něj bylo přeneseno Výzvou II k prokázání skutečností. Daňový subjekt nepředložil ani nenavrhl důkazní prostředky, kterými by prokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od plátce či plátců DPH, nesplnil tak podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH.
40. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění.
41. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *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,*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

- 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.
42. Podle § 72 odst. 2 ZDPH daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona  
 a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,  
 b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo  
 c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).
43. Podle § 72 odst. 3 ZDPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
44. Podle § 72 odst. 5 ZDPH plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.
45. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
46. 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.
47. Městský soud v Praze posoudil věc následovně.
48. Soud úvodem vypořádání žalobní argumentace připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námítky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námítky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu příležitostně uvádí Ústavní soud „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování druhostupňového správního orgánu. Soud tudíž zcela v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto všechny námítky řádně vypořádal.
49. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byly v daném případě splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, konkrétně zda žalobkyně prokázala, zda přijala

deklarovaná zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů V. a ISO či od jiných osob, plátců DPH.

50. Soud připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví, ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).
51. Správce daně ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Formální podmínky tohoto nároku upravuje § 73 ZDPH, ustanovení § 72 ZDPH pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99 a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07 důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li

zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010 č. j. 1 Afs 10/2010-71).

52. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 dovodil, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ V dalším rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]ro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně záúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 21. 4. 2016 č. j. 4 Afs 295/2015-45 je proto „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“
53. K hmotněprávní podmínce nároku na odpočet DPH spočívající v postavení dodavatele jako osoby povinné k dani se podrobně vyjádřil SDEU v rozsudku *Kemwater ProChemie* (ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*). Pod jeho body 24. a 25. SDEU konstatoval, že „k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutno dodržet podmínky hmotněprávní i formální povahy. Pokud jde o hmotněprávní podmínky, z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že k tomu, aby dotyčné osobě uvedený nárok mohl vzniknout, je třeba, aby byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice. Dále je třeba, aby na vstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby toto zboží nebo tyto služby byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění [...] Z toho vyplývá, že uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. **Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu – jak uvádí předkládající soud a česká, španělská a maďarská vláda – jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku**“ (zvýraznění provedl soud). SDEU pod body 34., 38., 39., 40. a 41. rozsudku dále judikoval, že „je v zásadě na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, v souvislosti s nimiž je tento nárok uplatňován, byl v postavení osoby povinné k dani. Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly pro účely jejích plnění podléhajících DPH skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu osobami povinnými k dani zboží nebo služby, z nichž skutečně zaplatila DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž zaplatila DPH[...] je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že pojem „osoba povinná k dani“ je definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti, takže postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 43). To mimo jiné platí – a to i za situace, kdy členský stát využil možnosti podle článku 287 směrnice 2006/112

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku – pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani. **Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44)**“ (zvýraznění doplnil soud).

54. Na judikaturu SDEU navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208, v němž přehledně shrnul závěry rozsudku *Kemwater Pro Chemie*. Konstatoval: „**Soudní dvůr tedy potvrdil to, 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. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl**“ (zvýraznění doplnil soud).
55. Jak vyplývá z výše připomenuté právní úpravy a judikatury, je to daňový subjekt, koho tíží prvotní důkazní břemeno týkající se předložení povinných evidencí a dokladů. Následně může správce daně vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tedy pochybnosti o splnění podmínek nároku na odpočet DPH, přičemž správce daně ve vztahu k těmto pochybám tíží důkazní břemeno. Správce daně tedy prokazuje toliko své pochybnosti, které musí být vážné a důvodné, o tom, zda daňovým subjektem doložené doklady jsou v souladu se skutečným stavem. Neproказuje však, že nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH. Povinnost prokázat, že podmínky pro uplatnění odpočtu DPH jsou dány, tíží daňový subjekt, na který přechází důkazní břemeno zpět poté, co správce daně prokáže vážné a důvodné pochybnosti o splnění podmínek nároku na daňový odpočet.
56. Jednou z hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, jak plyne z výše citované judikatury (především z rozsudku *Kemwater Pro Chemie*), je také skutečnost, že dodavatel šetřených plnění přijatých daňovým subjektem byl plátcem DPH. V souladu s předchozím odstavcem i ohledně této podmínky tíží důkazní břemeno daňový subjekt, nikoli správce daně. Judikatura umožňuje, že za určitých podmínek nemusí být

identifikována konkrétní osoba dodavatele. Jde o situace, kdy ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel postavení plátce DPH měl. Tedy, v daňovém řízení nemusí být prokázán konkrétní dodavatel, ale musí být prokázáno postavení dodavatele jako plátce DPH. Prokázání postavení dodavatele jako plátce daně taktéž tíží důkazním břemenem daňový subjekt. Podle judikatury je umožněna výjimka z této důkazní povinnosti daňového subjektu jen pokud údaje potřebné k ověření, zda dodavatel je plátcem DPH, má k dispozici správce daně. Jinými slovy, daňový subjekt musí v řízení prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH včetně podmínky, že přijal plnění od dodavatele v postavení plátce daně, případně musí prokázat takové skutečnosti, které budou svědčit o jistém postavení dodavatele jako plátce DPH, aniž by byl dodavatel konkrétně identifikován. Správce daně nemá povinnost tyto skutečnosti daňovému subjektu prokazovat. Pokud správce daně má k dispozici údaje potřebné k ověření, že daná hmotněprávní podmínka byla naplněna, daňový subjekt uvedené skutečnosti prokazovat nemusí.

57. Soud považuje za podstatné uvést s ohledem na žalobní argumentaci, že podle ustálené judikatury, musí být skutečnost, že dodavatel je plátcem DPH, postavena najisto, ať je či není konkrétně identifikován. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora přiblíženém rozsudku konstatoval, že závěr o postavení dodavatele jako plátce DPH musí být učiněn s jistotou. Pod bodem [21] rozsudku uvedl: „*Soudní dvůr tedy potvrdil to, 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. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl*“ (zvýraznění doplnil soud). Pod bodem [29] konstatoval: „*SDEU připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH*“ (zvýraznění doplnil soud). Pod bodem [31] dovodil: „*důkazní povinnost, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by tedy typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH*“ (zvýraznění doplnil soud). Pod bodem [34] rozsudku uzavřel: „*Jak navíc lze dovodit z názorů SDEU, tento závěr musí být učiněn nikoliv jako pravděpodobný, ale s jistotou, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH (bod 39 rozsudku SDEU Kemwater ProChemie)*“ (zvýraznění doplnil soud).
58. Na uvedené závěry rozšířeného senátu navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56, v němž pod bodem [23] konstatoval: „*Na faktuře týkající se konkrétního zboží či služby tak nemusí být uvedena totožnost skutečného dodavatele (může tedy dojít k nesplnění formální podmínky), avšak musí být postaveno najisto, že skutečný dodavatel (byť není na faktuře identifikován) byl v postavení plátce daně (musí být naplněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet)*“ (zvýraznění doplnil soud). V bodu [26] rozsudku doplnil: „*Závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán, pak zdůraznil také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, kterým navázal na závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci Kemwater ProChemie s. r. o.*“ (zvýraznění doplnil soud).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

59. S ohledem na výše citované judikaturní závěry se tedy nelze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že postačí určitá míra pravděpodobnosti o tom, že „*dodavatel měl/mohl mít postavení plátce daně*“. Postavení dodavatele jako plátce daně musí být dle ustálené judikatury prokázáno pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH s jistotou, nikoliv pouhou pravděpodobností. Nepostačí pouhá možnost, že by dodavatel plátcem daně být mohl. Nepříléhavé jsou v tomto ohledu odkazy žalobkyně na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z nichž podle žalobkyně vyplývá, že postačí toliko určitá míra pravděpodobnosti o postavení dodavatele jako plátce DPH ve vztahu ke splnění této hmotněprávní podmínky. Soud z žalobkyní zmiňovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022 č. j. 8 Afs 13/2018-104, ze dne 4. 2. 2022 č. j. 4 Afs 115/2021-45, a ze dne 22. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56 (citován výše), ověřil, že Nejvyšší správní soud vycházel v souladu s rozsudkem *Kemwater ProChemie* z předpokladu, že postavení dodavatele jako plátce je nutné prokázat s jistotou (viz bod [39] rozsudku ze dne 27. 6. 2022 č. j. 8 Afs 13/2018-104, bod [45] rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). Žalobkyně vytrhává v žalobě citované pasáže rozsudků z kontextu a účelově je interpretuje.
60. Soud shrnuje v souladu s výše přiblíženou judikaturou, že povinností daňového subjektu je, přejde-li na něj zpět důkazní břemeno, prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, přičemž jednou z těchto podmínek je i postavení dodavatele jako plátce DPH. Toto postavení dodavatele jako plátce DPH musí být prokázáno s jistotou, nikoli pouhou pravděpodobností, a důkazní břemeno ohledně tohoto tíží daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené prokazovat nemusí pouze za situace, kdy správce daně má k dispozici informace k ověření, že dodavatel byl v postavení plátce, přičemž tento závěr musí z dostupných údajů opět vyplývat s jistotou, nikoli jen pouhou pravděpodobností. Z tohoto výkladu relevantní judikatury vyšel příhodně i žalovaný v napadeném rozhodnutí, jak je zřejmé ze stran 3-6 napadeného rozhodnutí, především z bodu [13], i z bodu [31] napadeného rozhodnutí. Nejsou proto důvodné námitky žalobkyně, že žalovaný vykládá rozsudek *Kemwater ProChemie* a navazující judikaturu nesprávně a v rozporu s jejím smyslem. Je to naopak žalobkyně, kdo dotčená rozhodnutí účelově interpretuje. Žalobní námitky ohledně nesprávného výkladu judikatury jsou nedůvodné.
61. Vycházeje ze shora přiblížených judikaturních závěrů dospěl soud k závěru, že v daném případě nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH a žalovaný doměřil žalobkyni daň v souladu se zákonem.
62. Žalobkyně v podané žalobě dále sporuje, že již správce daně neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo stran prokázání pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
63. Soud ze správního spisu ověřil, že žalovaný v odvolacím řízení dospěl k závěru, že správce daně vymezil důvody odepření nároku na odpočet DPH nejednoznačně, a uložil proto správci daně doplnění spisového materiálu (viz doplnění spisového materiálu ze dne 10. 2. 2023 č. j. 5234/23/5300-21443-707161). Správce daně následně vydal Výzvu II k prokázání skutečností ze dne 26. 4. 2023 č. j. 3765348/23/2003-60562-108961, jejím prostřednictvím vyzval žalobkyni k prokázání, že uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech vymezených ve Výzvě II od dodavatelů V. a ISO v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Konkrétně ji vyzval, aby prokázala, že vymezená plnění jí byla dodána osobou, která měla v době uskutečnění prověřovaných plnění postavení plátce DPH.

64. V odůvodnění Výzvy II (která má 85 stran), správce daně formuloval své pochybnosti ohledně dodání šetřených plnění od deklarovaných dodavatelů V. a ISO, resp. od dodavatele v postavení plátce DPH. U šetřených plnění podle daňových dokladů s deklarovaným dodavatelem V. správce daně opřel své pochybnosti o následující skutečnosti: 1) na všech daňových dokladech je uvedena forma úhrady v hotovosti, z dokladů však není patrné, kdo konkrétně hotovost předával za žalobkyni a kdo konkrétně hotovost přebíral za deklarovaného dodavatele, podpisy na dokladech nejsou deklarovaného dodavatele V., razítko na dokladech je neúplné a odlišné od razítka dodavatele V., 2) žalobkyně nerealizovala v šetřených obdobích ze svého bankovního účtu žádnou finanční transakci ve prospěch deklarovaného dodavatele V., ostatním dodavatelům hradila za přijatá plnění bezhotovostně, 3) k předmětným dokladům nebyla doložena žádná objednávka, smlouva, či jiné důkazní prostředky, 4) deklarovaný dodavatel V. v rámci svědecké výpovědi popřel spolupráci s žalobkyní, uvedl, že deklarované daňové doklady nevystavil, podpis na nich nezná, na dokladech uvedenou číselnou řadu nepoužívá, přičemž předložil seznam používaných číselných řad, a k předmětu plnění půjčování stavebních strojů a techniky uvedl, že tyto takové předměty nevlastní, vlastní jen nakladač CATERPILLAR 924 G, který ale nepůjčuje. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti ohledně dodání předmětných plnění od jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Své pochybnosti opřel o tyto skutečnosti: 1) žádné plnění deklarované na předmětných daňových dokladech nepřesáhlo jednotlivě částku 10 000 Kč v základu daně, a je nestandardní a administrativně náročné, aby dodavatel vystavoval v jednom zdaňovacím období velké množství dokladů v hodnotě vždy do 10 000 Kč pro jednoho odběratele, zvláště když se jedná o opakující se předměty plnění jako je pronájem stavebních strojů a vícero druhů stavebního materiálu, 2) k daňovým dokladům přijatým za zboží žalobkyně nedoložila žádné smlouvy, objednávky, předávací protokoly či jednotlivé dodací listy s potvrzením převzetí zboží konkrétní osobou za žalobkyni, nebylo doloženo, jakým způsobem bylo zboží objednáno, ani jeden druh zboží z tohoto plnění nepřesáhl v součtu v předmětných zdaňovacích obdobích částku 415 000 Kč v základu daně, nebylo prokázáno, odkud bylo zboží přepravováno, jakým dopravním prostředkem, komu byly faktury za stavební materiál fakticky hrazeny, není najisto postaveno, že tyto dodávky byly realizovány pouze z jednoho místa, že byly hrazeny pouze jedné osobě, 3) k daňovým dokladům přijatým za služby žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu o zapůjčení stavebních strojů a techniky, žádné listiny o ceně za zapůjčení ani o přepravě strojů, žádné předávací protokoly či jednotlivé dodací listy s potvrzením převzetí stroje či mechanizace konkrétní osobou, nebylo objasněno, jakým způsobem bylo zapůjčení strojů objednáno, nebylo prokázáno, odkud byly stroje přepravovány, jakými dopravními prostředky, komu byly doklady za zapůjčení strojů fakticky hrazeny, žádné zapůjčení strojů či techniky z tohoto plnění nepřesáhlo v součtu za předmětná období částku 620 000 Kč v základu daně, není postaveno najisto, že zapůjčení musela uskutečnit pouze jediná osoba.
65. U šetřených plnění podle daňových dokladů s deklarovaným dodavatelem ISO správce daně opřel své pochybnosti o následující skutečnosti: 1) na daňových dokladech je uvedena forma úhrady hotově, i když číslo bankovního účtu je na dokladech uvedeno, z daňových dokladů není zřejmé, kdo konkrétně hotovost předával za žalobkyni a kdo konkrétně hotovost přebíral za deklarovaného dodavatele, jednatelé společnosti ISO uvedli, že podpis na některých daňových dokladech není jejich zaměstnanec Š., ověřením správce daně zjistil, že podpis pana Š. je jiný než na dokladech doložených žalobkyní, na ostatních dokladech mají být podpisy paní H. a paní V., ale jednatelé uvedli, že tyto osoby neznají a nejsou jejich zaměstnanci, razítko na dokladech je odlišné od razítka používaného společností ISO, 2)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

žalobkyně nerealizovala ze svého bankovního účtu v předmětných obdobích žádnou finanční transakci ve prospěch účtu deklarovaného dodavatele ISO, jiným dodavatelům hradila za přijatá zdanitelná plnění bezhotovostně, 3) nebyla doložena žádná objednávka, smlouva ani jiné důkazní prostředky, 4) jednatele společnosti ISO popřeli spolupráci s žalobkyní, shodně uvedli, že žalobkyni neznají, neobchodovali s ní, daňové doklady nevystavili, podpisy na nich nejsou jejich ani zaměstnanců společnosti ISO, razítko se jeví jako zkopírované, číselnou řadu používají jinou, ze zaměstnanců na daňových dokladech je u společnosti zaměstnán pouze pan Š., paní H. ani paní V. neznají, ty nejsou zaměstnankyněmi společnosti ISO. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti ohledně dodání předmětných plnění od jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Své pochybnosti opřel o tyto skutečnosti: 1) žádné plnění deklarované na předmětných daňových dokladech nepřesáhlo jednotlivě částku 10 000 Kč v základu daně, a je nestandardní a administrativně náročné, aby dodavatel vystavoval v jednom zdaňovacím období velké množství dokladů v hodnotě do 10 000 Kč pro jednoho odběratele, zvláště když se jedná o opakující se předměty plnění jako je pronájem staveních strojů a vícero druhů stavebního materiálu, 2) k daňovým dokladům přijatým za zboží žalobkyně nepředložila žádné smlouvy, objednávky, předávací protokoly či jednotlivé dodací listy s potvrzením převzetí zboží konkrétní osobou za žalobkyni, nebylo ani doloženo, jakým způsobem bylo zboží objednáno, ani jeden druh zboží z tohoto plnění nepřesáhl v součtu v předmětných zdaňovacích obdobích částku 521 000 Kč v základu daně, nebylo prokázáno, odkud bylo zboží přepravováno, jakým dopravním prostředkem, komu byly faktury za stavební materiál fakticky hrazeny, není najisto postaveno, že tyto dodávky byly realizovány pouze z jednoho místa, že byly hrazeny pouze jedné osobě, 3) k daňovým dokladům přijatým za služby žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu o zapůjčení stavebních strojů a techniky, žádné listiny o ceně za zapůjčení ani o přepravě strojů, žádné předávací protokoly či jednotlivé dodací listy s potvrzením převzetí stroje či mechanizace konkrétní osobou, nebylo objasněno, jakým způsobem bylo zapůjčení strojů objednáno, nebylo prokázáno, odkud byly stroje přepravovány, jakými dopravními prostředky, komu byly doklady za zapůjčení strojů fakticky hrazeny, žádné zapůjčení strojů či techniky z tohoto plnění nepřesáhlo v součtu za předmětná období částku 200 000 Kč v základu daně, není postaveno najisto, že zapůjčení musela uskutečnit pouze jediná osoba.

66. Ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně ve Výzvě II specifikoval konkrétní podezřelé okolnosti, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění. Uvedené skutečnosti postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů i od jiných dodavatelů v postavení plátce daně.
67. Žalobkyně v žalobě namítá, že pochybnosti spočívající ve skutečnosti, že dodavatelé V. a ISO popřeli spolupráci s žalobkyní a vystavení předmětných daňových dokladů, nemohou být ve vztahu k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH relevantní. S tímto tvrzením se soud neztotožňuje. Skutečnost, že F. V. a jednatele společnosti ISO v rámci svědeckých výpovědí popřeli jakoukoli spolupráci se žalobkyní, jakož i vystavení deklarovaných daňových dokladů, představuje relevantní důvod pro pochyby o uskutečnění šetřených plnění jmenovanými dodavateli.
68. Soud z protokolu o výsledku svědka F. V. ze dne 18. 10. 2021 č. j. 8065125/21/2003-60562-108961 ověřil, že svědek popřel jakoukoli spolupráci s žalobkyní. Uvedl, že s žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

neobchodoval, sporované daňové doklady nevystavil ani nepodepsal, na fakturách používá jiné číselné řady, předměty plnění nevlastí, příp. je nepůjčuje. Soud též ověřil, že součástí správního spisu je v rámci této svědecké výpovědi doložený seznam číselných řad používaný F. V., přičemž číselné řady uvedené na tomto seznamu v souladu s tvrzením jmenovaného svědka nekorespondují s číselnými řadami uvedenými na šetřených daňových dokladech předložených žalobkyní.

69. Z protokolů o výslechu jednatele společnosti ISO svědků D. R. ze dne 20. 10. 2021 č. j. 8142285/21/2003-60562-108961, Ing. J. R. ze dne 20. 10. 2021 č. j. 8460406/21/2003-60562-108961, a I. R. ze dne 3. 11. 2021 č. j. 8460461/21/2003-60562-108961 soud ověřil, že všichni tři jmenovaní jednatele společnosti ISO popřeli jakoukoli spolupráci s žalobkyní, uvedli, že s ní neobchodovali, sporované daňové doklady nevystavili, používají jinou číselnou řadu, předměty plnění nevlastní, z osob, jejichž podpisy by měly být na šetřených daňových dokladech, znají pouze pana Š., ostatní neznají. Soud též ověřil, že součástí správního spisu je daňový doklad doložený správcem daně společností ISO, jeho číselné označení se neshoduje s číselnými řadami na sporovaných daňových dokladech, stejně tak podpis pana Š. jako vystavitele dokladu se na faktuře doložené společností ISO liší od podpisů na sporovaných daňových dokladech předložených žalobkyní.
70. Všechny výše popsané a správcem daně zjištěné skutečnosti jsou zcela jednoznačně způsobilé vyvolat pochybnosti o uskutečnění dotčených zdanitelných plnění prostřednictvím tvrzených dodavatelů V. a ISO. Jak dodavatel V., tak jednatele společnosti ISO shodně popřeli jakoukoliv spolupráci s žalobkyní, přičemž jejich tvrzení o neexistenci vzájemné spolupráce s žalobkyní mají oporu i v podkladech jimi doložených (jak je uvedeno shora), které jsou součástí správního spisu. Žalobkyně přitom uvedené skutečnosti vedoucí správce daně k pochybnostem ohledně deklarovaných dodavatelů ani v žalobě nijak nevysvětluje. Pouze namítá, že kromě vyjádření jmenovaných dodavatelů jí nejsou známy informace, že by daná plnění měla být poskytována ze strany jiných dodavatelů. Takové tvrzení není způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně o dodání šetřených plnění deklarovanými dodavateli. Podle soudu jsou správcem daně zjištěné skutečnosti o popření spolupráce s žalobkyní ze strany deklarovaných dodavatelů, spolu s dalšími níže přiblíženými okolnostmi, relevantním důvodem pro pochybnosti o uskutečnění šetřených plnění jmenovanými dodavateli.
71. Stran námitek žalobkyně ohledně unesení důkazního břemene správcem daně soud předně připomíná, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně uvedené prokáže, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen prokázat splnění podmínek pro uplatnění daňového odpočtu.
72. Žalobkyně namítá, že jí orgány finanční správy kladou k tíži, že nedoložila veškeré jimi požadované důkazní prostředky a neodpověděla na veškeré jimi položené otázky. Soud s touto argumentací nesouhlasí. Z Výzvy II (uvedené shora) je zřejmé, že správce daně nezaložil své pochybnosti ohledně šetřených plnění na tom, že by mu žalobkyně nedoložila kompletně všechny důkazní prostředky, které by po ní požadoval, nebo že by nezodpověděla kompletně na všechny jím položené otázky. Soud z Výzvy II ověřil, že správce daně sice uvedl jako jednu ze skutečností, o které opřel své pochybnosti ohledně zkoumaných plnění, že „[k] předmětným dokladům nebyla předložena žádná objednávka,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

*smlouva ani jiné důkazní prostředky.*“ Uvedené však nelze interpretovat tak, jak se snaží navodit žalobkyně, že by správce daně stavěl své pochybnosti na skutečnosti, že mu žalobkyně nedoložila některý z podkladů, který po ní požadoval předložit. Jinými slovy, že by nedoložila přesně jím požadované podklady. Správce daně pouze ve Výzvě II uvedl, že nebyly předloženy takové dokumenty, které by prokazovaly uskutečnění šetřených plnění deklarovanými dodavateli, přičemž absenci takových podkladů shledal v kombinaci s dalšími zjištěnými skutečnostmi důvodem k pochybnostem o podobě deklarovaných plnění. S touto argumentací správce daně se soud ztotožňuje.

73. Žalobkyně brojí i proti pochybnostem správcem daně spočívajícím v hotovostní úhradě předmětných plnění. Závěry správce daně považuje za tendenční a účelové s tím, že hotovostní platby jsou zcela v souladu se zákonem. Soud uvádí, že platby v hotovosti jsou legálním způsobem úhrady za poskytnutá plnění, ostatně žalovaný ani netvrdí, že by tomu tak nebylo, konstatuje pouze, že hotovostní platby mají nižší důkazní hodnotu než platby bezhotovostní, které jsou zaznamenány digitální stopou ze strany třetí osoby (banky). S tímto se soud ztotožňuje a dodává, že pouhé platby v hotovosti nemohou samy o sobě vzbudit pochybnosti ohledně poskytnutých zdanitelných plnění. V daném případě však hotovostní úhrady nebyly jedinou a osamocenu skutečností svědčící o pochybnostech správce daně. Jak vyplývá z Výzvy II, správce daně opřel své pochybnosti o další skutečnosti, zejména o popření spolupráce se žalobkyní ze strany deklarovaných dodavatelů. K hotovostním platbám na str. 76 Výzvy II ve vztahu k dodavateli V. správce daně uvedl, že „[n]a všech poskytnutých daňových dokladech [...] je uvedeno „**HOTOVOSTNÍ PLATBA – PŘIJATA HOTOVOST**“ a forma úhrady – hotově, číslo bankovního účtu dodavatele není uvedeno. Z daňových dokladů však není patrné, kdo konkrétně hotovost předávala za odvolatele a kdo konkrétně hotovost přebíral za deklarovaného dodavatele. Na základě svědecké výpovědi pana F. V., který uvedl, že podpisy na daňových dokladech nejsou jeho, správce daně ověřil a zjistil, že popis pana V. na Protokolu o svědecké výpovědi je jiný než na dokladech doložených daňovým subjektem.“ K dodavateli ISO na str. 80 Výzvy II správce daně uvedl: „Na všech poskytnutých daňových dokladech [...] je uvedena forma úhrady – hotově, i když číslo bankovního účtu dodavatele je na dokladech uvedeno. Z daňových dokladů však není patrné, kdo konkrétně hotovost přebíral za daňový subjekt a kdo konkrétně hotovost přebíral za deklarovaného dodavatele. Na základě svědeckých výpovědí jednatelů společnosti ISO [...] kteří uvedl, že podpis na některých daňových dokladech není jejich zaměstnanec pana Š. [...], správce daně podpis ověřil a zjistil, že podpis pana Š. je jiný než na dokladech doložených daňovým subjektem. Na ostatních daňových dokladech mají být podpisy paní H. a paní V., ale svědci uvedl, že tyto osoby neznají a nejsou jejich zaměstnanci.“ Zároveň správce daně k oběma deklarovaným dodavatelům doplnil, že hotovostní platby se jeví nestandardní s ohledem na skutečnost, že žalobkyně běžně uskutečňuje bezhotovostní platební styk prostřednictvím banky, když jiným svým dodavatelům platila za poskytnutá plnění bezhotovostně a rovněž i její odběratelé jí hradili za plnění bezhotovostně. Správce daně uvedl příklady jmen těchto dodavatelů a odběratelů (viz str. 76 a 80 Výzvy II). Podle soudu správcem daně popsané okolnosti ohledně hotovostních plateb ve svém souhrnu, spolu s dalšími zjištěnými skutečnostmi vymezenými ve Výzvě II, představují dostatečný základ pro pochybnosti správce daně ohledně deklarovaných plnění.
74. Žalobkyně vysvětluje hotovostní platby tak, že to byl požadavek dodavatelů. Soud nespornuje, že žádost o hotovostní úhradu ze strany dodavatele může být legitimním důvodem pro takový způsob platby, zároveň však k tomuto ničím nepodloženému tvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

v souladu s argumentací na str. 12 napadeného rozhodnutí uvádí, že není zřejmé, které dodavatele má žalobkyně na mysli. Dodavatelé V. a ISO poskytnutí plnění popřeli a další dodavatele žalobkyně neoznačila. Soud připomíná, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si podklady pro splnění podmínek uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu je, aby shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je na jeho straně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61). Pokud žalobkyně za poskytnutá plnění platila v hotovosti, a neopatřila si o tom důkazní prostředky, jimiž by byla schopna prokázat přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů (podrobně soud uvede níže), jde takové tvrzení výlučně na vrub k její tíži.

75. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že správce ve Výzvě II identifikoval konkrétní podezřelé okolnosti, na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Tyto skutečnosti zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti žalobkynina tvrzení o přijetí dotčených plnění od deklarovaných dodavatelů.
76. Správce daně se ve Výzvě II v souladu s požadavky rozsudku *Kemwater ProChemie* zabýval také tím, zda z dosud učiněných zjištění neplyne, že by daňový subjekt přijal předmětná plnění od jiného plátce DPH, dospěl přitom k závěru, že nikoliv. V úvahu vzal především ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH (v rozhodném znění), podle něj *plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*. Správce daně na stranách 78-80 a 83-85 Výzvy II uvedl, že žádné z šetřených plnění nepřesáhlo jednotlivě částku 10 000 Kč v základu daně, což se jeví jako nestandardní, dodavatel by musel pro jednoho odběratele vystavovat velké množství dokladů v hodnotě do 10 000 Kč, zvláště když jde o opakující se předměty plnění. Současně správce daně upozornil, že nebyly předloženy ani žádné dokumenty (smlouvy, objednávky, předávací protokoly, dodací listy), poskytující bližší informace o okolnostech plnění, z nichž by bylo zřejmé, odkud byly materiály a stroje přepravovány, komu bylo za plnění hrazeno apod. Tedy že nelze na základě zjištěných skutečností učinit závěr, zda plnění uskutečnil jeden dodavatel či více dodavatelů, a tudíž ani zda měl dodavatel postavení plátce daně podle § 6 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně k tomuto v žalobě namítá, že vystavení dokladů v hodnotě do 10 000 Kč je zcela v souladu se zákonem, a že vystavení dokladů v dané výši byl požadavek dodavatelů. Soud k nastolené argumentaci uvádí, že správce daně ani netvrdil, že vystavení daňových dokladů ve výši do 10 000 Kč by bylo v rozporu se zákonem, z takové úvahy jeho pochybnosti nepramenily. Správce daně akcentoval maximální hodnotu plnění do 10 000 Kč v souvislosti s tím, že ani jeden z předmětných daňových dokladů vzhledem k této hodnotě nezakládá plátcovství DPH podle § 6 odst. 1 ZDPH, přičemž současně dospěl k názoru, že vzhledem k dalším zjištěným skutečnostem nelze výši plnění na jednotlivých daňových dokladech sečíst a konstatovat, že dodavatel těchto plnění měl postavení plátce DPH, neboť ze zjištěných okolností není zřejmé, kolik dodavatelů (jiných než dvou deklarovaných) předmětná plnění dodalo. Soud se s tímto závěrem správce daně ztotožňuje. Na základě údajů dostupných správci daně nebylo možné s jistotou určit, zda dodavatel šetřených plnění měl postavení plátce DPH. Bylo na žalobkyni, aby tuto skutečnost doložila. K tvrzení žalobkyně, že nemohla ovlivnit podobu dokladů, když je vystavoval dodavatel, který takovou podobu dokladů požadoval,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

soud připomíná, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností podle příslušných ustanovení ZDPH. Žalobkyně si tedy měla obstarat (jiné) důkazní prostředky, kterými by byla schopna prokázat, že předmětná zdanitelná plnění přijala od dodavatele v postavení plátce daně.

77. Soud proto konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Na žalobkyni bylo, aby k Výzvě II správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění a prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Jinými slovy, bylo povinností žalobkyně prokázat, že přijala předmětná plnění od tvrzených dodavatelů V. a ISO, případně od jiných osob v postavení plátce daně. Žalobkyně však neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně, protože nepředložila správci daně takové důkazní prostředky, které by byly schopny prokázat, že přijatá zdanitelná plnění za předmětná zdaňovací období byla poskytnuta deklaroványi dodavateli či jiným dodavatelem plátcem DPH. Soud odkazuje pro stručnost na str. 6-16 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal skutečnosti vedoucí k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění dotčené hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH.
78. Žalobkyně v podané žalobě též namítá, že správci daně poskytla důkazní prostředky, z nichž vyplývá splnění všech podmínek nároku na odpočet DPH. Žalobkyně uvádí výčet těchto podkladů (viz bod 4. tohoto rozsudku), aniž by jakkoli blíže specifikovala, jaké konkrétní skutečnosti mají z jednotlivých dokumentů vyplývat, jak konkrétně tyto listiny prokazují splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, resp. že předmětná plnění byla dodána deklaroványi dodavateli či jiným plátcem DPH. Soud připomíná, že kvalita žalobní argumentace předurčuje následné vypořádání soudem. Není úkolem soudu v listinách doložených žalobkyní či založených ve spisu dohledávat údaje, které by byly způsobilé být součástí žalobní argumentace, stavěl by se tak do pozice obhájce dané strany. Soud tedy vypořádal tuto skupinu žalobních námitek v rozsahu odpovídajícím jejich obecné formulaci. Předně soud k tvrzení žalobkyně, že doložila příslušné daňové doklady, připomíná, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Soud opakuje, že předložením daňových dokladů žalobkyně unesla pouze své prvotní důkazní břemeno, vzhledem k následně vyjádřeným pochybnostem správce daně bylo třeba, aby doložila pravdivost svých tvrzení jinými důkazními prostředky.
79. Otázkou, zda žalobkyní doložené podklady prokazují naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, se zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný se vyjádřil pod bodem [27] napadeného rozhodnutí k výdajovým pokladním dokladům a kontrolním hlášením, pod bodem [36] napadeného rozhodnutí pak k výpisům z obchodního a živnostenského rejstříku, vydaným daňovým dokladům pro odběratele ČEPERKA a

Bonneko, marketingovým brožurám k projektu a odkazu na internetové stránky realitních kanceláří nabízejících prodej nemovitostí v projektu. Se závěry žalovaného, že tyto důkazní prostředky neprokazují dodání šetřených plnění deklarovanými dodavateli či jiným plátcem DPH, se soud ztotožňuje a v podrobnostech na uvedené body napadeného rozhodnutí odkazuje. Žalobkyně přitom závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí ve vztahu k dotčeným důkazním prostředkům nijak ani v žalobě relevantně nevyvrací, a ani proti nim přímo nebrojí. Omezuje se pouze na konstatování, že doložila takové důkazní prostředky, které splnění hmotněprávních podmínek nároku na daňový odpočet prokazují, aniž by jakkoli konkrétně polemizovala s opačnými závěry žalovaného. Taková žalobní argumentace nemůže být důvodná.

80. Dále žalobkyně namítá, že poskytla správci daně podrobná vyjádření, z nichž plyne splnění podmínek pro daňový odpočet. Podle soudu vyjádření žalobkyně, že podniká v oblasti stavebnictví, že se podílela na realizování projektu, že pro tento projekt obstarávala stavební materiál, stroje a zařízení, mohou vypovídat pouze o podnikatelské aktivitě žalobkyně, o jejím zapojení do projektu. Uvedená tvrzení nejsou způsobilá prokázat, že šetřená zdanitelná plnění dodali deklarovaní dodavatelé V. a ISO, případně jiní plátcí DPH.
81. Žalobkyně v podané žalobě tvrdí, že předmětná plnění byla realizována skrze prostředníka pana M., který jí deklaroval, že plnění pochází od dodavatelů V. a ISO a žalobkyně mu neměla důvod nevěřit. Uvedené potvrdil i pan S., jednatel společností TOP a SWH, které se také podílely na projektu, a které také přijímaly plnění přes pana M.
82. Soud při jednání provedl důkaz třemi protokoly o výslechu svědků, a to M. S. ze dne 28. 11. 2022 a V. M. ze dnů 16. 2. 2023 a 23. 11. 2022. Z protokolu o výslechu svědka M. S. ze dne 28. 11. 2022 vyplývá, že jmenovaný svědek byl slyšen v daňovém řízení žalobkyně k DPH ve zdaňovacím období červenec 2021 a srpen 2021 za účelem „*poskytnutí informací ohledně obchodní spolupráce mezi daňovým subjektem [žalobkyní, pozn. soudu] a dodavateli: 1) SWH [...] 2) TOP [...]*“. Svědek vypovídal k jinému zdaňovacímu období (červenec 2021 a srpen 2021), než jsou nyní šetřena (únor 2021 až květen 2021), a k obchodní spolupráci žalobkyně s jinými subjekty (SWH a TOP) než jsou nyní deklarovaní dodavatele (V. a ISO). Svědek k panu M. uvedl, že tento zprostředkoval spolupráci mezi společnostmi SWH a TOP a žalobkyní, a mezi společnostmi SWH a TOP a F. V. Svědek nepotvrdil, že by pan M. zprostředkoval spolupráci mezi žalobkyní a dodavateli V. a ISO, jak se snaží mylně žalobkyně navodit. Dále z obsahu protokolu soud nezjistil žádné relevantní informace k nyní projednávané věci. Z protokolu o výslechu svědka V. M. ze dne 16. 2. 2023 vyplývá, že jmenovaný svědek byl slyšen v daňovém řízení žalobkyně k DPH ve zdaňovacím období červenec 2021 a srpen 2021. Svědek vypovídal k jinému zdaňovacímu období (červenec 2021 a srpen 2021), než jsou nyní šetřena (únor 2021 až květen 2021). Svědek k dotazu správce daně, zda zná firmu F. V. a společnost ISO, odpověděl v obou případech jednoznačně: „*Ne*“. Takováto svědecká výpověď, která se vztahuje ke zcela jinému zdaňovacímu období, neprokazuje zprostředkování spolupráce mezi žalobkyní a dodavateli V. a ISO, když svědek znalost těchto osob zcela popřel. Dále z obsahu protokolu soud nezjistil žádné relevantní informace k nyní projednávané věci. Z protokolu o výslechu svědka V. M. ze dne 23. 11. 2022 vyplývá, že jmenovaný svědek byl slyšen v daňovém řízení jiného daňového subjektu, a to společnosti SWH, ve věci její DPH. Svědek k dotazu správce daně, zda zná firmu F. V., odpověděl: „*Nic mi to neříká*“, a na jiném místě výslechu uvedl: „*V. F. neznám, s ním jsem nejednal*“. Dále z obsahu protokolu soud nezjistil žádné relevantní informace k nyní projednávané věci.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

83. Soud z uvedených protokolů o slyšení svědků neshledal žádné skutečnosti, které by vnesly světlo do projednávané věci. Výpovědi svědků se vztahovaly k jiným zdaňovacím obdobím i k jiným daňovým subjektům. Informace, které by prokazovaly dodání dotčených zdanitelných plnění žalobkyni deklarovanými dodavateli V. a ISO či jinými dodavateli plátcí DPH, z nich nejsou zřejmé. Vyplývá z nich naopak, že pan M., který měl podle žalobkyně spolupráci mezi ní a dodavateli V. a ISO zprostředkovávat, zcela popřel znalost obou subjektů. Žalobkyně v žalobě uvádí, že jí nejsou známy důvody, proč tak svědek učinil, a že nynější pochybnosti správce daně jsou zapříčiněny pouze jednáním pana M., který se od své role distancuje. S tímto vyjádřením se soud neztotožňuje. Správce daně opřel své pochybnosti o zcela jiné skutečnosti, než jsou tvrzení svědka M., jak vyplývá z Výzvy II, shora uvedené. Bylo následně na žalobkyni, aby prokázala, že přijala dotčená plnění od deklarovaných dodavatelů, případně jiné osoby v postavení plátce daně. Žalobkyně své důkazní povinnosti nedostála, nepředložila takové podklady, které by splnění dotčené hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH prokazovaly. Není také pravdivé tvrzení žalobkyně, že by ve svých vyjádřeních v rámci daňového řízení opakovaně odkazovala na předmětné svědecké výpovědi. Soud ze správního spisu ověřil, že tomu tak nebylo. Žádné odkazy správci daně žalobkyně neuplatnila, ani v žalobě neoznačuje vyjádření, k němuž tvrdí, že na dotčené protokoly odkazovala. Soud dodává, že žalovaný nepochybil, když se zmiňovanými svědeckými výpověďmi nezabýval, neboť tyto nebyly provedeny v rámci předmětného daňového řízení a žalobkyně jimi v tomto řízení ani neargumentovala, aniž by nyní uvedla, co konkrétního jí v tom tehdy bránilo.
84. Soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a sice že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí tížilo ohledně prokázání splnění podmínek nároku na odpočet DPH tím, že správci daně nepředložila důkazy prokazující dodání zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli V. a ISO, případně jinou osobou v postavení plátce daně. Není přitom pravdivé tvrzení žalobkyně, že by žalovaný stavěl svůj závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní na tom, že mu žalobkyně nedoložila veškeré konkrétní podklady, které požadoval. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně deklaroval, že žalobkyně nepředložila ani nenavrhlá takové důkazní prostředky, kterými by prokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění od plátce DPH.
85. Již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56 konstatoval, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu, jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí. V projednávané věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů V. a ISO, ale ani od jiné osoby, plátce daně. Toliko tvrdila, že přijala předmětná zdanitelná plnění od dodavatelů uvedených na dokladech – V. a ISO a na str. 9 žaloby uvedla, že *„jí není známa žádná okolnost, z níž by vyplývalo, že by plnění uvedená na dokladech od dodavatele F. V. a ISO Praha dodal někdo jiný než právě F. V. a ISO“*. Na str. 10 žaloby uvedla, že *„ohledem na shora uvedený komplex důkazních prostředků má žalobkyně za dostatečně doložené, že plnění odebrala právě od deklarovaných dodavatelů“*. Žalobkyně pro případ, že by se dodání předmětných plnění deklarovanými dodavateli neprokázalo, připouští, že plnění dodaly jiné osoby, plátcí daně. Na str. 18 žaloby uvádí, že *„i kdyby snad nebyla bezpečně prokázána konkrétní osoba skutečného dodavatele plnění a že jí byly právě osoby F. V. a společnost ISO Praha (jakkoliv má žalobkyně na základě dostupných důkazních prostředků za to, že toto bezpečně prokázáno bylo), existuje v projednávané věci celá řada skutečností, které*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

především v jejich vzájemném souhrnu jednoznačně nasvědčují a směřují k tomu, že dodavatel nesporně přijatých plnění mohl mít/měl postavení plátce DPH, a že si nelze rozumně představit, že by takový dodavatel plátcem DPH nebyl.“ Takovou argumentaci nelze akceptovat. Žalobkyně neoznačila žádného jiného dodavatele plnění, ani neuvedla, kolik takových dodavatelů jí zboží mělo dodat. Omezila se na pouhé tvrzení několika dodavatelů. Nedoložila žádné důkazní prostředky, které by dodání jinou osobou plátcem daně, prokazovaly. Existence žádného takového subjektu přitom nevyplývá ani z obsahu správního spisu.

86. Žalovaný v souladu se závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* se zabýval otázkou, zda dodavatel žalobkyně byl plátcem DPH, pod body [28], [32] a [33] napadeného rozhodnutí. V nich navázal na závěry správce daně z Výzvy II, kde se správce daně rovněž v souladu s relevantní judikaturou zabýval tím, zda má k dispozici takového údaje, z nichž by bylo možné ověřit, že šetřená plnění byla žalobkyni dodána plátcem DPH. Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že nedisponuje takovými informacemi, z nichž by bylo možné s jistotou učinit závěr o postavení dodavatele jako plátce DPH. Pod bodem [28] uvedl: „Současné nelze bez dalšího ani konstatovat, že skutečný dodavatel či dodavatelé byli osobami plátců DPH, neboť předmětná plnění [...] jsou dělitelná a nejedná se o plnění, která by mohl dodat výhradně jen jeden konkrétní dodavatel (např. cihly, písek, štěrk či zapůjčení stavební techniky a lešení), a že by tak bylo postaveno na jisto, že skutečný dodavatel/dodavatelé byli plátcem jen na základě skutečnosti, že musela být překročena hranice obratu nutného pro registraci plátce dle ust. § 6 ZDPH. Ze zjištěného skutkového stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů odvolateli tato plnění dodal a rovněž (i s ohledem na hodnotu jednotlivých plnění), že se jednalo o plátce DPH. Pochybnosti o tom, kým byla předmětná plnění odvolateli poskytnuta, a zda tyto osoby byly plátcem DPH, tak nebyly rozptýleny. Z hodnoty jednotlivých přijatých plnění nelze žádným způsobem dovodit, že by tato plnění musela být nutně dodána plátcem DPH, neboť přestože některá plnění - štěrk, písek (pokud nepřiblížíme k velikosti frakce) přesahují v celkovém dodaném množství odvolateli (součtem dodávek od obou deklarovovaných dodavatelů) stanovený obrat DPH, všechny odvolatelem předložené daňové doklady mají základ daně pouze v rozmezí od 7.855 Kč do 8.263 Kč, a tedy již předmětná plnění byla sama rozdělena na předmětných daňových dokladech vystavitelem/vystaviteli těchto dokladů. Současné ani z předmětu plnění žádným způsobem nevyplývá, že by jednotlivá plnění musel nutně poskytnout pouze jeden dodavatel, neboť předmětem plnění nebylo žádné zboží či služby, které by mohl poskytnout výhradně jeden dodavatel, jednalo se o stavební materiál, zapůjčení stavebních strojů a lešení. Odvolatel nedoložil žádné důkazní prostředky [...] na základě kterých by bylo možné konstatovat, že předmětná plnění byla například poskytována pouze z jednoho dodacího místa, či že byla objednáвана pouze od jednoho dodavatele.“ Následně se žalovaný předmětnou otázkou zabýval k odvolacím námitkám žalobkyně pod body [51] až [55] napadeného rozhodnutí. Pod bodem [52] konstatoval, že „[o]dvolatel namítá, že k úvaze o dělitelnosti správce daně nepředložil žádné důkazy a staví ji pouze na domněnkách a účelových spekulacích o mnohosti dodavatelů. Dle odvolatele však provedené důkazní prostředky a skutkové okolnosti věci hovoří pro zcela opačný závěr, tedy že plnění bylo poskytováno ze strany pouze jednoho, nanejvýš dvou dodavatelů, což dovozuje z druhu a opakování plnění, kdy je dle něj absurdní, aby odvolatel jeden typ stavebního materiálu odebíral od jednoho dodavatele, jiný typ tohoto materiálu pak od dodavatele druhého. K tomu odvolací orgán uvádí, že to byl odvolatel, který v průběhu daňové kontroly a následně odvolacího řízení nedoložil krom daňových dokladů a výdajových pokladničních dokladů žádné další důkazní prostředky, ze kterých by bylo možno posoudit, jak šetřené obchodní transakce proběhly (tedy např. odkud bylo zboží/stroje přepravovány, zda to bylo stále z jednoho místa či

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

více míst, v kolika dodávkách, komu bylo za plnění hrazeno) a z těchto informací pak usoudit na to, kolik dodavatelů a za jakou cenu odvolateli deklarovaná zdanitelná plnění dodali (blíže též bod [28]). Jde tedy výlučně k tíži odvolatele, že z jím předloženého minima důkazních prostředků nelze ověřit průběh šetřených obchodních transakcí, a tedy i dodání předmětných plnění plátcem/plátci DPH. Jak přitom bylo uvedeno pod bodem [33], v případě dodání stavebních materiálů či pronájmu stavebních strojů nejde o plnění, která by byla něčím výjimečná a která by tedy bylo způsobilé dodat pouze několik společností. Ze samotného předmětu plnění a jeho deklarované hodnoty tedy nelze automaticky dovozovat, že tato plnění nutně musela být dodána pouze několika dodavateli, kteří museli mít postavení plátce daně. Odkázat přitom lze i na aktuální rozsudek NSS ze dne 15.5.2024, č. j. 7 Afs 52/2023–29, kde NSS též potvrdil, že pouze objem a výše plnění nemohou bez dalšího objasnění průběhu obchodních transakcí ze strany daňového subjektu vést k závěru, že předmětná plnění byla dodána plátcem/plátci DPH.“

87. Soud se s výše citovanými závěry žalovaného ztotožňuje. Soud souhlasí s žalobkyní, že postavení dodavatele coby plátce DPH nemusí být prokázáno jen tím, že bude identifikován konkrétní dodavatel, ale může vyplývat i z okolností případu, jako je cena plnění, objem a množství plnění, četnost, pravidelnost a předmět plnění. Ve shodě s žalovaným však soud uvádí, že v daném případě nebyly známy takové okolnosti ohledně šetřených plnění, které by dodání předmětných plnění osobou v postavení plátce daně prokazovaly. Důvody k tomuto závěru detailně popsal nejprve správce daně ve Výzvě II a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí, jak je zřejmé ze shora citovaného. Není tak pravdivé tvrzení žalobkyně, že orgány finanční správy orgány se otázkou, zda lze ze zjištěných skutečností ověřit postavení dodavatele jako plátce DPH, dostatečně nezabývaly.
88. Žalobkyně na str. 18 žaloby namítá, že existuje „celá řada skutečností, které především v jejich vzájemném souhrnu jednoznačně nasvědčují a směřují k tomu, že dodavatel nesporně přijatých plnění mohl mít/měl postavení plátce DPH, a že si nelze rozumně představit, že by takový dodavatel plátcem DPH nebyl“. Soud v této souvislosti opakovaně připomíná, že podle ustálené judikatury musí být postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH, coby jedna z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, prokázáno s jistotou, nikoli s pouhou pravděpodobností. Musí být prokázáno, že dodavatel postavení plátce DPH měl, nikoliv že pouze mohl mít. Soud opakovaně odkazuje na závěry SDEU vyjádřené v rozsudku *Kemwater ProChemie*, že „postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu [...] To mimo jiné platí [...] pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento **dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani**“ (zvýraznění doplnil soud). Soud souhlasí s žalovaným, že k závěru o postavení dodavatele jako plátce DPH nelze dospět pouhým sečtením celkových hodnot všech šetřených plnění, aniž by bylo prokázáno, jaký počet konkrétních dodavatelů v rámci zkoumaných zdaňovacích období tato plnění dodal a určit podíl jejich plnění, tedy zda dodavatel či dodavatelé by vzhledem k vyšším jimi poskytnutých plnění byli plátci daně. Postavení dodavatele jako plátce daně musí být na základě dostupných údajů jednoznačně prokazatelné, nikoliv pouze možné.
89. Žalobkyně spatřuje prokázání postavení dodavatele jako plátce DPH v tvrzeních, že plnění spočívala v dodávkách specifického stavebního materiálu, půjčování těžkých stavebních strojů, pravidelně se opakujících plnění značného množství s tím, že jednotlivé druhy plnění jsou v zásadě obdobné, všechny slouží k realizaci staveb a liší se převážně toliko v detailech

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

rozměru či velikosti. Tvrdí, že je zjevné, že dodavatel daných plnění je podnikatelem v oblasti stavebnictví, který je schopný pravidelně a opakovaně realizovat dodávky značného množství specifického stavebního materiálu a disponuje rozsáhlou škálou specifických stavebních strojů, proto se nelze domnívat, že by takový dodavatel nebyl plátcem DPH, nýbrž jen drobným podnikatelem s nízkým obratem či osobou soukromého práva, která zcela mimo rámec svého podnikání pouze rozprodává zbytky stavebního materiálu či která pouze půjčuje stavební stroje, které nevyužívá. Takováto obecná tvrzení ničím neprokazují, kolik dodavatelů a v jaké výši dodalo deklarovaná zdanitelná plnění žalobkyni, ani neprokazují, že dodavatelé jsou plátcí daně. Přitom žalobkyně v žalobě neuvádí přesný počet svých dodavatelů, označuje jen *jednotky dodavatelů*. Naopak žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil důvod, proč je třeba předmětná plnění považovat za dělitelná a nelze bez doložení s jistotou určit, že byla dodána osobou či osobami, které měly dodat takové množství, aby mohlo být shledáno za množství pro plátce daně. Upozornil, že nejsou známy okolnosti dotčených plnění, zda byla poskytována z jednoho či více dodacích míst, od jednoho či více dodavatelů. Soud souhlasí s žalovaným, a ze spisu tak vyplývá, že neměl k dispozici údaje, ze kterých by bylo možné s jistotou učinit závěr o tom, že šetřená plnění byla žalobkyni dodána plátcem daně. Nebylo povinností žalovaného prokázat, zda žalobkyně šetřená plnění přijala od plátce DPH, žalovaného tížilo důkazní břemeno pouze stran pochybností o souladu tvrzených skutečností s realitou. Byla to žalobkyně, kdo byl povinen prokázat, že jí šetřená plnění dodal plátce či plátcí DPH. Výjimkou z této důkazní povinnosti žalobkyně by byla pouze situace, kdy by správce daně měl k dispozici údaje, z nichž by bylo možné postavení dodavatele jako plátce daně s jistotou ověřit. V daném případě nebylo možné na základě zjištěného skutkového stavu s dostatečnou jistotou dovodit počet dodavatelů v rámci šetřených zdaňovacích období a určit podíl jejich plnění. Tím méně bylo možné s dostatečnou jistotou potvrdit, zda takový dodavatel či dodavatelé museli být v postavení plátců DPH.

90. Soud uzavírá, že v daném případě nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, nebylo prokázáno postavení dodavatele jako plátce DPH. První žalobní bod soud neshledal důvodným.
91. Soud neshledal důvodným ani *druhý žalobní bod*, v němž žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost ve zmatečnosti napadeného rozhodnutí. Tvrdí, že žalovaný v některých částech rozhodnutí rozporuje fakticitu přijatého plnění, v jiných částech však o fakticitě plnění nemá žádné pochybnosti.
92. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle žalobních námitek a shledal, že napadené rozhodnutí není co do závěru o faktickém uskutečnění šetřených plnění rozporné. Žalovaný pod bodem [35] zcela srozumitelně a jednoznačně vymezil, ohledně jakých skutečností vznikly v řízení finanční orgánům pochybnosti, resp. že pochybnosti byly po doplnění spisového materiálu dány pouze o tom, zda předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta dodavatelem v postavení plátce DPH, nikoliv o faktickém přijetí dotčených plnění. Žalovaný uvedl: „*Prvostupňový správce daně na základě výsledků daňové kontroly uzavřel svá zjištění konstatováním, že odvolatel neprokázal, že přijal poskytnuté plnění od deklarovaných dodavatelů a že se tato plnění fakticky uskutečnila. Odvolací orgán po prostudování spisového materiálu dospěl k závěru, že prvostupňový správce daně jednoznačně neuvedl, zda nárok na odpočet daně odmítá z důvodu neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění nebo z důvodu, že předmětná zdanitelná plnění nebyla uskutečněna deklarovanými dodavateli. Po*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

doplnění spisového materiálu odvolací orgán dospěl k závěru, že zde *existují důvodné pochybnosti o tom, zda předmětná zdanitelná plnění byla odvolatelem přijata od plátce, a že tyto pochybnosti nebyly vyvráceny. Faktické přijetí plnění tedy již není předmětem pochybností správce daně a tyto skutečnosti nezpochybňoval ani prvostupňový správce daně ve výzvě k prokázání skutečností*“ (zvýraznění doplnil soud).

93. Citovaný závěr žalovaného je v souladu i s dalšími částmi napadeného rozhodnutí, včetně částí, které v žalobě cituje žalobkyně. Soud ověřil, že žalobkyně v žalobě kromě výše přiblíženého bodu [35] napadeného rozhodnutí cituje body [41], [44], [45] a [28] rozhodnutí. Podle žalobkyně plyne zpochybnění učiněné žalovaným ohledně faktického přijetí šetřeného plnění zejména z bodu [28], konkrétně z části: *„Odvolatel předložil pouze daňové doklady a výdajové pokladní doklady, ale nepředložil žádné důkazní prostředky jako např. objednávky, předávací protokoly, dodací listy, doklady o přepravě, smlouvy či jiné, z kterých by bylo možné ověřit okolnosti plnění a z nichž by tedy bylo zřejmé, odkud byly dodávky realizovány či objednávány, jakým způsobem a kdo platby za plnění převzal*“ . A z bodu [41], konkrétně: *„Při provádění svých obchodů tedy daňový subjekt musí vždy též zvažovat, zda jím opatřené záznamy o těchto obchodech dostatečně zachycují okolnosti realizovaných obchodních transakcí a zda tedy v případě vzniku důvodných pochyb správce daně budou způsobilé prokázat oprávněnost uplatněného odpočtu daně z těchto transakcí. Odvolatel přitom při realizaci šetřených plnění zvolil méně transparentní způsob úhrady, který není ověřen třetí nezávislou stranou a kdy z předložených výdajových pokladních dokladů není patrné, kdo a za koho hotovostní platbu opravdu přijal (bod [27])*“ . Z těchto, ani jiných, částí napadeného rozhodnutí, však nikterak nevyplývá, že by žalovaný rozporoval faktické přijetí šetřených plnění. Žalobkyně shora citované části napadeného rozhodnutí vytrhává z kontextu se snahou navodit vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je však co do závěru o faktickém přijetí dotčených plnění jednotné. Jednoznačně deklaruje, že tato skutečnost není předmětem pochybností finančních orgánů. O opaku nesvědčí ani žalobkyni citované části napadeného rozhodnutí. Je z ní zřejmé, že žalovaný upozorňoval na nedostatečnost zjištěných okolností ohledně šetřených plnění nikoli ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění těchto plnění, nýbrž v souvislosti s otázkou prokázání postavení dodavatele jako plátce DPH. Uvedené je zřejmé z úvodní věty bodu [28] napadeného rozhodnutí citované žalobkyní, protože pokud by žalobkyně větu citovala celou a nikoli zřejmě účelově zkrácenou, pak předmětná věta zní: *„Odvolatel předložil pouze daňové doklady a výdajové pokladní doklady, ale nepředložil žádné důkazní prostředky jako např. objednávky, předávací protokoly, dodací listy, doklady o přepravě, smlouvy či jiné, z kterých by bylo možné ověřit okolnosti plnění a z nichž by tedy bylo zřejmé, odkud byly dodávky realizovány či objednávány, jakým způsobem a kdo platby za plnění převzal, a zda se tedy jednalo o deklarované dodavatele či jiné osoby/osobu v postavení plátce DPH*“ (zvýraznění doplnil soud).
94. Soud proto neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Podle soudu z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu orgány finanční správy vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti, a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí je řádně odůvodněné a plně srozumitelné. Ani druhý žalobní bod soud neshledal důvodný.
95. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
96. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nepřísluší jí právo na náhradu nákladů, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

rozsudku. Žalovanému pod výrokem III. tohoto rozsudku soud náhradu nákladů řízení přiznat nemohl, neboť neshledal, že by v projednávané věci přesáhly jeho běžnou administrativní činnost.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 20. května 2025

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.