



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: **P. K., IČO X**
bytem X
zastoupen advokátem Mgr. Tomášem Hokrem, LL.M.
sídlem Na Poříčí 1079/3a, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 28. 8. 2024, čj. 26437/24/5300-21442-809464

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného z 28. 8. 2024, čj. 26437/24/5300-21442-809464, se ruší ve výrocích I. a II. a věc se mu v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8 079 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobcova zástupce, advokáta Mgr. Tomáše Hokra, LL.M.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

1. Žalobce se na soud obrátil, neboť nesouhlasí s tím, že mu finanční orgány vyloučily nárok na odpočet, doměřily daň z přidané hodnoty (DPH) a stanovily nadměrný odpočet.
2. Pro věc je zejména podstatné, zda mohla být žalobci vyměřena daň z fiktivního plnění, jež uvedl na dokladu, který vystavil. Soud dospěl k závěru, že to sice obecně možné je, ale v žalobcově případě nikoliv. Ačkoliv totiž § 108 odst. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH), ve znění účinném do 30. 9. 2021, stanovil, že daň je povinna přiznat též osoba, *kteřá vystaví doklad, na kterém uvede daň*, je nutné toto ustanovení vyložit eurokonformně. Daň proto nelze doměřit tam, kde je zcela vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Tak tomu bylo i v žalobcově případě, protože příjemci, které uvedl na fakturách, si nemohli v žádném případě uplatnit odpočet daně.

2. Průběh řízení a skutkový stav

3. V průběhu období od října 2021 do května 2023 provedl Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) u žalobce daňové kontroly za zdaňovací období srpen, září a listopad 2021. Finanční úřad měl pochybnosti o žalobcově nároku na odpočet DPH z plnění – solárních panelů, které měla žalobci dodat společnost Metrostav a. s., IČO 00014915 (Metrostav), a které měl žalobce následně prodat a zajistit jejich montáž koncovým zákazníkům.
4. V rámci daňových kontrol se podle správce daně nepodařilo žalobci prokázat existenci sporného plnění, ani to, že jej skutečně přijal od společnosti Metrostav a poskytl jej deklarovaným koncovým zákazníkům. Podle správce daně žalobce vykazoval fiktivní nákup solárních panelů, které stejně tak fiktivně instaloval na střechy koncovým zákazníkům. Přitom profitoval z rozdílu sazeb daně na vstupu (21 %) a na výstupu (15 %), díky čemuž každý měsíc obdržel na nadměrném odpočtu přes 200 tisíc Kč. Proto správce daně žalobci nadměrný odpočet neuznal a dvěma platebními výměry mu vyměřil daň podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH za období srpen a září 2021.
5. Podle správce daně dále žalobce neprokázal, že použil ke své ekonomické činnosti zakoupené pohonné hmoty a pronajatý automobil, proto mu vyloučil nárok na odpočet a dalším platebním výměrem stanovil nadměrný odpočet za listopad 2021.
6. Žalobce se proti všem platebním výměrům odvolal. Měl za to, že se správce daně dopustil procesních pochybení a že mu daň neměla být vyměřena, protože bylo vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů a nebyla narušena neutralita DPH. Faktury totiž vystavil výhradně koncovým zákazníkům, kteří nebyli plátcí DPH, tedy si ani nemohli uplatnit nárok na odpočet.
7. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a potvrdil platební výměry.

3. Argumentace účastníků

3.1 Žaloba

8. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné a navrhuje, aby jej soud v celém rozsahu zrušil.
9. V **prvním žalobním bodě** namítá, že finanční orgány nesprávně zjistily skutkový stav. Nesouhlasí se závěrem, že svou ekonomickou činnost pouze předstíral. Prodeji solárních panelů se žalobce věnuje od roku 2009. Nejprve panely odebíral přímo od výrobce a sám zajišťoval jejich montáž zákazníkům. S rostoucím zájmem však přestal být schopen panely dodávat sám, a proto uzavřel spolupráci se společností Metrostav, které kolem roku 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

přenechal plnou odpovědnost za dodání a montáž solárních panelů. Spolupráce probíhala bez jakýchkoli problémů a dodávky byly v minulosti prověřeny finančními orgány. V roce 2015 proběhla u žalobce daňová kontrola, při níž správce daně osobně kontroloval naskladněné solární panely. Je tedy s podivem, že stejný správce daně nyní dospěl k závěru, že žalobce svou ekonomickou činnost údajně fingoval.

10. V rámci daňových kontrol týkajících se zdaňovacích období srpen a září 2021 žalobce přiznává, že nebyl objektivně schopen svoje tvrzení více důkazně podpořit. Ocitl se totiž v důkazní nouzi, kterou nezavinil. Veškeré materiály týkající se jeho podnikatelské činnosti mu zabavily orgány činné v trestním řízení. Žalobce k nim do podání žaloby nezískal přístup, na rozdíl od správce daně, který přístup k trestnímu spisu měl. Žalobce v této souvislosti upozorňuje, že u něj v době podání žaloby probíhala další daňová kontrola, při níž si správce daně od orgánů činných v trestním řízení vyžádal znalecký posudek z oboru ekonomika vypracovaný znalkyní N., z něž jasně vyplývá, že žalobce vykonával reálnou ekonomickou činnost.
11. Přestože měl správce daně přístup k materiálům, které byly žalobci zabaveny, nevyžádal si je. Podle žalobce tím porušil svou povinnost správně zjistit skutkový stav podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a povinnost součinnosti vyplývající z § 6 odst. 2 daňového řádu. Dále správce daně nezohlednil žalobcův závažný zdravotní stav a jeho specifickou situaci danou postupem orgánů činných v trestním řízení a kladl na něj nepřiměřené nároky. Tím porušil zásadu šetření práv subjektu dle § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce přitom po celou dobu řízení vyvíjel maximální snahu a součinnost a po zabavení materiálů opakovaně žádal o jejich zpřístupnění.
12. Ve **druhém žalobním bodě** namítá, že správce daně a žalovaný nesprávně posoudili hmotněprávní předpoklady pro vyměření DPH. Aby byl žalobce osobou povinnou k dani, musel by samostatně uskutečňovat ekonomickou činnost. Jinak se nemohl stát osobou povinnou k dani, a tím pádem ani plátcem DPH. Jedním z definičních znaků ekonomické činnosti ve smyslu zákona o DPH je přitom to, že jde o činnost vykonávanou za účelem získávání pravidelného příjmu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí však sám uvádí, že žalobce žádnou úplatu od zákazníků nepřijal, neboť svou ekonomickou činnost pouze předstíral. Tím pádem ale byla žalobci doměřena DPH z neexistujícího plnění. Takový závěr se přiči základnímu cíli správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Daň nemá představovat sankci za neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nijak nevázanou na konkrétní plnění. Pokud finanční orgány dospěly k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že uskutečňoval ekonomickou činnost, mohly jediné odmítnout žalobcův nárok na vyplacení nadměrného odpočtu, ale v žádném případě nebyly oprávněny stanovit žalobci daň z neexistujícího plnění. A naopak, pokud by dospěly k závěru, že zdanitelné plnění existovalo, pak by musely uznat, že žalobce skutečně prodával solární panely zákazníkům, tudíž je musel nakoupit od dodavatele, a byl tak oprávněn uplatnit z nich odpočet DPH.
13. Ve **třetím žalobním bodě** má žalobce za to, že žalovaný nesprávně aplikoval § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS) vyplývá, že smyslem a účelem tohoto ustanovení je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury. Pokud tedy žalovaný tvrdí, že žalobce neměl žádné zákazníky, kterým by zasílal faktury, nemůže zároveň dospět k závěru, že existovalo jakékoli riziko daňové ztráty, neboť nebyl žádný příjemce faktury, který by si mohl uplatnit nárok na odpočet DPH. Odběratelé

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

uvedení na fakturách navíc nebyli plátcí DPH, a tudíž by si nemohli nárokovat odpočet daně, ani kdyby faktury skutečně přijali. Závěry žalovaného jsou vnitřně rozporné, nelogické a popírají smysl § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH.

14. Na závěr žalobce uvádí, že plně respektuje všechna zákonná pravidla, doměřená daň však nemůže představovat pouhou sankci za neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. Odkazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze daně ukládat jen na základě zákona. V daném případě však platební výměry zákonnou oporu nemají.

3.2 Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí.
16. Obsah **prvního žalobního bodu** žalovaného překvapil. Žalobce totiž ve svém odvolání nijak nerozporoval závěr správce daně, že plnění na vstupu i výstupu byla fiktivní, toliko nesouhlasil s aplikací § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH.
17. Má za to, že správce daně uvedl řadu pochybností, které svědčí o tom, že žalobce žádnou činnost nevykonával, pouze si sám sobě vystavoval fiktivní daňové doklady na vstupu i na výstupu a neoprávněně si nárokoval nadměrné odpočty DPH. Komplex všech zjištění je natolik silný, že prokazuje, že žalobcova činnost byla fiktivní. Je nepodstatné, zda správce daně zjistil, že žalobce vykonával ekonomickou činnost v roce 2015. Předmětem nynějšího řízení byla odlišná zdaňovací období, u nichž správce daně prokázal, že žalobce žádnou ekonomickou činnost nevykonával.
18. Podle žalovaného měl žalobce možnost doložit správci daně všechny dokumenty týkající se jeho obchodní činnosti ještě před tím, než mu je zabavily orgány činné v trestním řízení. Ostatně žalobce v odvolacím řízení nesdělil, jaký konkrétní důkazní prostředek, který v té době měla policie, by chtěl předložit a co by jím chtěl dokazovat. Správce daně ani žalovaný tak neporušili zásadu spolupráce ani zásadu správného zjištění a stanovení daně. Správce daně byl aktivní i za žalobce, neboť na jeho námitku, že nemůže předkládat důkazy k provozu automobilu Mercedes, vyzval policii, aby mu poskytla evidence k tomuto vozidlu. Žádné takové evidence však policie neměla.
19. Ze znaleckého posudku vypracovaného znalkyní N. nevyplývá, že by žalobce vykonával reálnou ekonomickou činnost. Naopak i podle tohoto posudku žalobce svou činnost převážně fingoval. Také žalobcova námitka, že správce daně nezohlednil jeho zdravotní stav, je účelová, neboť žalobce byl v daňovém řízení zastoupen zástupcem, který za něj mohl činit veškeré úkony.
20. K **druhému a třetímu žalobnímu bodu** žalovaný uvádí, že podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH má povinnost priznat daň *osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*. Nemusí se tedy jednat zároveň o osobu povinnou k dani, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. NSS v rozsudku z 25. 10. 2025, čj. 3 Afs 381/2019-30, uvedl, že pro účely tohoto ustanovení není rozhodné, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaného plnění. Ke ztrátě daňových příjmů podle žalovaného může dojít i v případě, kdy plátce daně vystavuje fiktivní faktury na vstupu i na výstupu a nedoručuje je odběratelům. Ztrátu představuje daňový odpočet, který plátce z těchto fiktivních faktur uplatňuje.
21. Namítá-li žalobce, že u jeho fiktivních odběratelů nehrozila ztráta daňových příjmů, dovolává se jedné ze dvou možných podmínek pro opravu podle § 43 zákona o DPH, která fakticky vylučuje aplikaci § 108 odst. 4 písm. f) tohoto zákona. Možnost opravy je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) a NSS možná, pokud (1.) vystavitel

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

faktury prokáže svou dobrou víru, nebo (2.) včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury. Druhá z podmínek opravy je však vždy navázaná na to, že se plnění uskutečnilo. Žalobce opravu provést nemohl, neboť se plnění vůbec neuskutečnilo.

22. Ke ztrátě daňových příjmů nepochybně docházelo a nebyť kontroly správce daně, jistě by k ní došlo znovu. Nikoli však u odběratelů, ale přímo u žalobce. Žalobce nebere v úvahu rozměr včasnosti. Podobně jako v rozsudku NSS z 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020-43, ve své podstatě nešlo o žádné vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, nýbrž o faktické přiznání toho, že pokus o vylákání odpočtu nebyl úspěšný. O včasném vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů se nedá hovořit, neboť ke ztrátě docházelo přímo u žalobce. Přitom nebyla splněna ani podmínka žalobcovy dobré víry. Žalovaný dále odkázal na závěry SDEU, jež zdůrazňuje potřebu boje proti daňovým únikům.
23. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

3.3 Žalobcova replika

24. Žalobce ve své replice setrval na žalobních bodech.
25. Namítá, že § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH nelze použít k zabránění jakékoli daňové ztrátě, ale pouze ve specifických situacích, kdy hrozí neoprávněný odpočet u reálně existujícího příjemce faktury, na niž je chybně uvedena daň. V projednávané věci nejde o takový případ, neboť daňová ztráta měla vzniknout neoprávněným vylákáním nadměrného odpočtu u samotného daňového subjektu, nikoli odpočtem daně u odběratele. Žádný odběratel zde nefiguruje, tudíž nemohlo vůbec dojít k riziku ztráty daňových příjmů způsobem, na který míří citované ustanovení.
26. Žalobce dále zdůrazňuje, že mu nadměrný odpočet nebyl přiznán, neboť správce daně provedl kontrolu před vyměřením. V řízení se proto nedomáhá uznání odpočtu, ale brojí proti tomu, aby mu byla vyměřena daň. Podle žalobce nelze současně tvrdit, že přijaté faktury jsou fiktivní, a zároveň z nich vyměřit daň. Takový postup považuje za libovůli daňových orgánů. Žalobce připouští, že jeho důkazní situace není ideální, nicméně trvá na tom, že způsob, jakým mu byla daň vyměřena, je nezákonný a protiústavní.

4. Posouzení věci soudem

27. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci souhlasili [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.)]. Napadené rozhodnutí přezkoumal soud v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, jenž tu byl v době rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
28. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
29. Žaloba je částečně důvodná.

4.1 K zdaňovacímu období listopad 2021

30. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobcovo odvolání, které směřovalo proti třem platebním výměrům za zdaňovací období srpen, září a listopad 2021. U zdaňovacích období září a srpen 2021 správce daně zpochybnil existenci plnění – solárních panelů, které měl žalobce přijmout od společnosti Metrostav a dodat koncovým zákazníkům, a vyměřil mu za tato období dvěma platebními výměry daň ve výši 665 838 Kč a 658 150 Kč. U zdaňovacího

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

období listopad 2021 však správce daně toliko zpochybnil, že žalobce použil ke své ekonomické činnosti zakoupené pohonné hmoty a pronajatý automobil. Proto mu neuznal uplatněný odpočet a (třetím) platebním výměrem stanovil za toto zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši 1 316 Kč.

31. Žalobce sice v žalobě výslovně uvedl, že brojí proti napadenému rozhodnutí v celém jeho rozsahu (bod 5 žaloby), neuznání odpočtu za pohonné hmoty a pronajatý automobil však nijak nerozporuje.
32. Pouhé tvrzení, že žalobce napadá rozhodnutí v celém jeho rozsahu a považuje ho za nezákonné, nelze považovat za řádný žalobní bod. Ten totiž musí obsahovat dostatečně konkrétní žalobní tvrzení, z něhož plyne proč žalobce považuje určité závěry za nesprávné, provázané s konkrétními okolnostmi projednávané věci (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/20111 Sb. NSS, bod 33).
33. Protože k vyloučení nároku na odpočet pohonných hmot a pronajmutí automobilu žalobce žádnou projednatelnou argumentaci neuvedl, soud pouze obecně uvádí, že v tomto rozsahu neshledal u napadeného rozhodnutí žádné vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti.
34. Vzhledem k tomu, že důvodem pro vydání platebního výměru za listopad 2021 bylo pouze zpochybnění použití pronajatého automobilu a pohonných hmot k ekonomické činnosti, dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je správné v rozsahu výroku III., v němž žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil tento platební výměr.
35. Soud se následně v souladu se strukturou žalobní argumentace věnoval žalobcově námitce, že správce daně nesprávně zjistil skutkový stav a dopustil se procesních pochybení. Poté posuzoval, zda byly splněny předpoklady pro výběr DPH a zda bylo na místě aplikovat § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH.

4.2 K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu a procesních pochybení

36. Žalobce nesouhlasí se závěrem finančních orgánů, že svou ekonomickou činnost pouze fingoval, tedy že žádné solární panely ve skutečnosti nenakupoval a ani je neprodával a neinstaloval na domy koncovým zákazníkům.
37. Žalobcova námitka se týká unesení důkazního břemene daňového subjektu. Této otázce se NSS věnoval opakovaně a jeho závěry jsou v tomto ohledu ustálené.
38. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 téhož ustanovení, *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení *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*.
39. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně řádné účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS z 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb tíží správce daně důkazní břemeno (rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně pochybnosti 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. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky NSS z 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, z 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).

40. Mezi účastníky není sporné, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno. Sporné je, v jakém rozsahu správce daně zpochybnil existenci sporného plnění a zda žalobce unesl své důkazní břemeno poté, co správce daně vyjádřil své pochybnosti.
41. Správce daně v březnu a v dubnu 2022 vyzval žalobce, aby prokázal přijetí solárních panelů od společnosti Metrostav a jejich dodání a montáž koncovým zákazníkům (výzvy čj. 1239503/22/2118-60561-209010 a čj. 1915614/22/2118-60561-209010). Měl totiž tyto pochybnosti o věrohodnosti předložených daňových dokladů:
- Podle dokladů měl žalobce společnosti Metrostav za dodání solárních panelů platit převodem na bankovní účet. Kontrolou výpisu z žalobcova účtu správce daně zjistil, že tyto úhrady neprovedl. Řádově se přitom mělo jednat o miliony korun.
 - Energetický regulační úřad na dotaz správce daně vyvrátil žalobcovo tvrzení, že vydal nařízení, podle kterého měly být články solárních panelů online registrovány v databázi, kterou úřad spravoval. Úřad uvedl, že žádné takové nařízení nevydal a že žádnou takovou databázi nespravuje.
 - Společnost Metrostav k výzvě správce daně uvedla, že žalobce není evidován v jejím účetním systému a že k žádné obchodní spolupráci mezi ní a žalobcem nedošlo.
 - Správce daně porovnal žalobcem předložené daňové doklady s šablonami daňových dokladů společnosti Metrostav. Doklady si nebyly ani vzdáleně vizuálně podobné. Doklady předložené žalobcem navíc byly opatřeny otiskem neplatného razítka společnosti Metrostav.
 - Žalobce uváděl, že společnost Metrostav pořizovala solární panely u německé společnosti Clage GmbH. Správce daně prověřil webové stránky této společnosti a zjistil, že solární sety nenabízí. Dále zjistil, že tato společnost užívá od roku 2015 nové logo, které se neshodovalo s logem na propagačních letáčích k solárním setům, které žalobce předložil.
 - Správce daně požádal zákazníky, které žalobce uvedl na dokladech, aby sdělili, zda jim žalobce v období srpen a září 2021 dodal a namontoval solární panely. Všichni oslovení odběratelé odmítli, že by jim takové plnění žalobce poskytl a že by jej uhradili.
 - Správce daně provedl místní šetření na adresách, kde měla být provedena montáž solárních panelů. Zjistil, že na žádném z uvedených domů není na střeše instalován solární panel viditelný z ulice.
 - Při kontrole žalobcova bankovního účtu nebyla zjištěna žádná příchozí platba od koncových zákazníků za dodání solárních panelů. Přitom se mělo jednat o platbu zhruba 200 tisíc Kč.
42. Uvedené skutečnosti byly dostatečné pro odůvodnění prvotních pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Obdobné okolnosti se v praxi opakovaně objevují a správní soudy je akceptují jako skutečnosti, které mohou založit pochybnost správce daně o existenci plnění (srov. např. rozsudky NSS z 28. 8. 2018, čj. 8 Afs 265/2016-59, bod 51, a z 26. 5. 2021, čj. 2 Afs 216/2019-79, bod 140). Správce daně proto žalobce vyzval, aby prokázal, že solární

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

panely od deklarovaného dodavatele skutečně obdržel a že je následně prodal koncovým zákazníkům.

43. Žalobce na výzvu nereagoval, přestože mu správcem daně opakovaně prodloužil lhůtu k vyjádření. Správce daně mu proto zaslal dosavadní výsledek kontrolního zjištění, ve kterém uvedl, že jeho pochybnosti o uskutečnění sporných plnění nebyly rozptýleny.
44. V reakci na dosavadní výsledek kontrolního zjištění zaslal žalobce v říjnu 2022 správci daně částečné vyjádření, v němž uvedl, že se nemůže k výsledkům daňové kontroly relevantně vyjádřit protože mu policie v rámci probíhajícího trestního řízení odňala účetní dokumenty. Zdůraznil, že komplexní vyjádření zašle správci daně poté, co se zlepší jeho zdravotní stav a budou mu vráceny potřebné dokumenty. Uvedl, že mu správce daně neměl vyměřit daň, neboť nedošlo k narušení neutrality DPH. Žalobce žádné další důkazní návrhy do ukončení daňové kontroly nepředložil. Ve vyjádření z března 2023 jen zopakoval, že považuje postup správce daně za nezákonný, neboť se v důsledku zabavení účetnictví policií nemohl vyjádřit k výsledkům daňové kontroly.
45. Žalobce se tedy od počátku hájí tím, že svá tvrzení nebyl schopen více důkazně podpořit, neboť mu veškeré materiály týkající se jeho podnikatelské činnosti zabavily orgány činné v trestním řízení. Do okamžiku podání žaloby k těmto dokumentům přes opakované snahy nezískal přístup. Správce daně si tyto dokumenty podle žalobce na rozdíl od něj mohl od policie vyžádat, ale neučinil tak.
46. S touto námitkou se soud neztotožnil. Žalobce totiž měl možnost navrhnout správci daně, aby si z trestního spisu vyžádal konkrétní důkazní prostředek, který by podpořil jeho tvrzení. To však neučinil a jeho námitky proti postupu správce daně zůstaly obecné a nekonkrétní. Krom toho, správce daně nezůstal pasivní a požádal policii, aby mu poskytla listinné podklady a případně i další důkazní prostředky k prokázání žalobcova nároku na odpočet daně z provozu automobilů (zejména evidenci o provozu vozidel) a na odpočet daně z daňových dokladů od dodavatele Metrostav za období prosinec 2018 až červenec 2021 (žádost čj. 121212/23/2118-60561-209010). Policie však uvedla, že evidenci ani daňové doklady nemá k dispozici.
47. Nedůvodná je i žalobcova námitka, že správce daně nezohlednil jeho zdravotní stav a probíhající trestní řízení a kladl na něj nepřiměřené nároky. Žalobce neuvádí konkrétně, jaké nepřiměřené nároky na něj správce daně kladl. Za nepřiměřený požadavek nelze považovat výzvy, kterými správce daně vyzval žalobce, aby vyvrátil jeho pochybnosti a prokázal, že solární panely skutečně obdržel a dodal je koncovým zákazníkům. Soud opakuje, že správce daně své pochyby dostatečně popsal a podložil relevantními skutečnostmi. Následně bylo na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Správce daně přitom žalobci z důvodu jeho zdravotního stavu opakovaně prodloužil lhůtu pro reakci na výzvu k prokázání skutečností i pro vyjádření se ke zjištěním daňové kontroly. Žalobce však nepředložil žádné důkazní návrhy, které by podpořily jeho tvrzení, ani neoznačil konkrétní důkazy, které si měly finanční orgány vyžádat od orgánů činných v trestním řízení.
48. Žalobce se dále bránil tvrzením, že je s podivem, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce svou ekonomickou činnost fingoval, přestože v roce 2015 v rámci daňové kontroly viděl naskladněné solární panely při místním šetření. Ani tato námitka není důvodná. V nyní řešené věci se totiž správce daně nezabýval stavem zjištěným při kontrole v roce 2015, ale tím, zda žalobce vykonával ekonomickou činnost spočívající v obchodování se solárními

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

panely v srpnu a září 2021. Skutečnost, že měl žalobce v roce 2015 naskladněny solární panely, nijak neprokazuje, že s nimi obchodoval i šest let poté. Soud proto pro nadbytečnost nedokazoval *protokolem o zahájení daňové kontroly z října 2015*, který žalobce připojil k žalobě.

49. Soud z důvodu nadbytečnosti neprováděl dokazování ani k žalobě přiloženým *výňatkem z dosavadního výsledku kontrolního zjištění čj. 1811819/24/2118-60561-209010*, které se týkalo jiné daňové kontroly, která u žalobce probíhala. I pokud by znalecký posudek vypracovaný znalkyní N. prokazoval, že žalobce někdy v minulosti vykonával reálnou ekonomickou činnost, nemohla by tato skutečnost převážet nad pochybnostmi finančních orgánů stran dodávek solárních panelů v srpnu a září 2021. Finanční orgány koneckonců netvrdily, že by žalobce nikdy v minulosti nevykonával ekonomickou činnost. Za zdaňovací období srpen a září 2021 však žalobce ekonomickou činnost v podobě obchodování se solárními panely neprokázal. Soud proto uzavřel, že znalecký posudek (resp. citace části jeho obsahu ve výňatku z dosavadního výsledku kontrolního zjištění) by v kontextu všech ostatních zjištění správce daně, nemohl vyvrátit jeho pochybnosti, a nesvědčí ani o tom, že by správce daně byl v řízení s žalobcem pasivní.
50. Soud shrnuje, že správce daně své pochyby dostatečně popsal a podložil relevantními skutečnostmi. Následně bylo na žalobci, aby prokázal, že plnění od dodavatele skutečně obdržel a že ho použil v rámci své ekonomické činnosti. To nesplnil.
51. K tomu soud pro úplnost doplňuje, že pokud správce daně a žalovaný neustali na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, ale sami uzavřeli, že nákup a prodej solárních panelů byl fiktivní (str. 9 napadeného rozhodnutí), musí pro takový závěr existovat racionální důvody (srov. přiměřeně rozsudek NSS z 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, bod 130). Tomuto požadavku finanční orgány dostály. Soud má ve shodě se žalovaným za to, že souhrn výše uvedených skutečností (bod 41), které zjistil správce daně a které jsou řádně zaznamenány ve správním spise, je natolik robustní, že prokazuje, že žalobcova ekonomická činnost spočívající v tvrzeném obchodování se solárními panely byla fiktivní. Soud proto neshledal, že by finanční orgány porušily svoji povinnost řádně zjistit skutkový stav.
52. První žalobní bod není důvodný.

4.3 K námitce nesprávné aplikace § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH

53. Ve druhém a třetím žalobním bodě žalobce namítá, že finanční orgány nesprávně posoudily hmotněprávní předpoklady pro výběr DPH a nesprávně aplikovaly § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH. Obě žalobní námitky spolu úzce souvisí, soud je proto vypořádal dohromady. Nejprve se zaměřil na to, zda správce daně mohl žalobci doměřit daň z fiktivního plnění, poté na otázku, zda lze u fiktivních plnění provést jejich opravu, a nakonec, zda bylo možné žalobci doměřit daň v situaci, kdy je zjevné, že koncoví zákazníci nemohli uplatnit odpočet daně.
54. Podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021, byla *osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*, povinna ji přiznat [stejnou povinnost upravuje nyní písm. g)].
55. Toto ustanovení je implementací čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH), který stanoví, že *daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře*.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

56. Jak připomněl NSS v rozsudku z 27. 3. 2025, čj. 9 Afs 10/2024-41: „Uvedená povinnost existuje bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, které je předmětem DPH (rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans*, C-642/11, bod 29), a není podmíněna splněním žádných hmotněprávních (věcných) podmínek. Jejím smyslem nicméně není sankcionovat vydání daňového dokladu, který neodráží skutečné zdanitelné plnění. Tato povinnost má zajistit, aby případným uplatněním nároku na odpočet daně na základě takového dokladu nebyla způsobena ztráta daňových příjmů (srov. rozsudek Soudního dvora *Stroy trans*, bod 32). [...] Právě nebezpečí ztráty daňových příjmů spojené s uplatněním nároku na odpočet daně na základě dokladu, na němž je nesprávně uvedena daň, odůvodňuje potřebu jinak výjimečného zdanění subjektu, který sice neposkytl žádné zdanitelné plnění, vystavil však doklad, na kterém uvedl daň (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 12. 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, bod 21). Nebyla-li by stanovena povinnost přiznat daň podle čl. 203 směrnice o DPH, mohla by nastat situace, že i když si příjemce daňového dokladu uplatnil nárok na odpočet daně, vystavitel takového dokladu by daň neodvedl po právu, neboť by nebyly splněny hmotněprávní podmínky vzniku povinnosti ji odvést“ (body 39 a 40).
57. Není proto případná žalobcova námitka, že mu správce daně nezákonně doměřil daň z neexistujícího plnění. Povinnost vystavitele faktury odvést daň uvedenou na faktuře existuje totiž bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, které je předmětem DPH, a není podmíněna splněním žádných hmotněprávních podmínek. Neutralita DPH není touto povinností narušena. DPH uvedenou na faktuře totiž dluží vystavitel faktury i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (bod 38 rozsudku SDEU z 31. 1. 2013, C-642/11, *Stroy trans*).
58. NSS rovněž opakovaně výslovně uvedl, že vystavitel faktury je povinen odvést daň, kterou uvedl na faktuře, dokonce i tehdy, je-li fakturováno zcela fiktivní plnění (bod 36 rozsudku SDEU z 8. 5. 2019, C-712/17, *EN.SA.*). Nejde totiž o typickou daňovou povinnost ale o odpovědnost vystavitele faktury za riziko, že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury, která vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě, nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění (bod 16 rozsudku NSS z 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 73/2020-35, který odkazuje na body 33 a 34 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ve věci *EN.SA.*, nebo bod 24 rozsudku NSS z 26. 11. 2024, čj. 1 Afs 212/2024-36).
59. Druhý žalobní bod tedy není důvodný.
60. Žalobce ve třetím žalobním bodě namítá, že vyměření daně nebylo na místě, neboť bylo zcela vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Neexistoval totiž žádný příjemce faktury, a i pokud by existoval, osoby uvedené na fakturách jako odběratelé nebyly plátcí DPH, a tudíž by si odpočet ani nárokovat nemohly.
61. Žalovaný se touto námitkou, kterou žalobce předestřel již v odvolání, v napadeném rozhodnutí zabýval (str. 10 až 12). Posoudil ji tak, že žalobce se *de facto* dovolával jedné ze dvou alternativních podmínek, které dovedl SDEU pro učinění opravy neodůvodněně naúčtované daně podle § 43 zákona o DPH. Přitom se opřel o rozsudek z 22. 3. 2024, čj. 10 Afs 323/2022-38, z něž vyplývá, že oprava nepřichází v úvahu, pokud se daňovému subjektu nepodaří prokázat, že dotyčné plnění není fiktivní, neboť „nelze opravovat něco k čemu nikdy nedošlo“. Žalovaný uvedl, že odběratelé uvedení na daňových dokladech sice jsou existujícími osobami, avšak nikdy od žalobce tyto daňové doklady neobdrželi, proto nedává smysl jim posílat opravné daňové doklady, navíc nejde o plátce DPH ani o identifikované osoby (§ 6g

a násl. zákona o DPH). Žalovaný proto uzavřel, že žalobce nemohl opravu provést, neboť se plnění neuskutečnilo, a proto ani nemělo význam posuzovat, zda bylo vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů. Ke ztrátě daňových příjmů navíc docházelo, nikoli však u příjemců faktur, ale přímo u žalobce.

62. S těmito závěry soud nesouhlasí.

63. Přestože NSS v minulosti opravdu vyslovil, že možnost opravy je vyloučena u fiktivních plnění, neboť nelze opravovat něco, k čemu nikdy nedošlo (rozsudek NSS čj. 5 Afs 50/2020-43, bod 22; stejný závěr zopakoval v rozsudku čj. 10 Afs 323/2022-38, bod 17), tento názor byl následně překonán s ohledem na jednoznačnou judikaturu SDEU k výkladu čl. 203 směrnice o DPH. V již citovaném rozsudku čj. 9 Afs 10/2024-41 NSS uvedl, že závěr, že není možné opravit daň v případě fiktivního plnění, „nelze vykládat kategoricky tak, že zcela vylučuje možnost opravy výše daně u daňového dokladu na fiktivní plnění. Výklad Soudního dvora má přednost, navíc se odkazované rozsudky s jeho právním názorem ani nijak podrobněji nevypořádávají“ (bod 48). Rovněž v jiných rozsudcích pak NSS zaujal právní názor odpovídající výše zmíněné judikatuře SDEU. V této souvislosti zdůraznil, že daň uvedená na daňovém dokladu není daní ve smyslu směrnice o DPH, ale nástrojem, jehož smyslem je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudky NSS čj. 7 Afs 73/2020-35, body 16 až 18, a čj. 7 Afs 222/2020-28, bod 11).

64. Žalovaný proto vycházel z nesprávného právního názoru, pokud uvedl, že možnost opravy byla v žalobcově případě vyloučena. Není totiž překážkou opravy výše daně, vychází-li její nesprávnost z fiktivní povahy plnění, a jde tedy o nesprávnost zcela záměrnou, bylo-li včas zcela odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů (bod 46 rozsudku čj. 9 Afs 10/2024-41, který cituje bod 36 rozsudku SDEU *EN.SA.*). Žalobce tedy opravu teoreticky provést mohl.

65. Je na daňovém subjektu, aby podle § 43 odst. 5 zákona o DPH provedl opravu nesprávně vyúčtované daně postupem podle § 43 odst. 1 až 4 zákona o DPH a prokázal, že byl v dobré víře nebo včas zamezil nebezpečí ztráty daňových příjmů (bod 19 rozsudku čj. 7 Afs 73/2020-35 a bod 50 a násl. rozsudku čj. 9 Afs 10/2024-41). V posuzované věci žalobce v odvolacím řízení deklaroval, že opravu provede a odběratelům doručí opravné daňové doklady. K tomuto kroku však nepřistoupil. To však pro závěr o správnosti doměření DPH nestačí.

66. SDEU totiž v rozsudku z 8. 12. 2022, C-378/21, *Finanzamt Österreich*, uzavřel, že čl. 203 směrnice o DPH se nepoužije také tehdy, pokud je nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno z podstaty. Tak tomu je v případě, že je zjevné, že nesprávné faktury byly vystaveny pouze konečným spotřebitelům, kteří neměli nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu (bod 25; dále také bod 25 rozsudku SDEU z 30. 1. 2024, C-422/22, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie*).

67. Generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku z 21. 9. 2023 ve věci *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie* uvedla, že v případě, že je nebezpečí daňové ztráty z podstaty vyloučeno, „dodatečná daňová povinnost vystavitele faktury [...] by v takovém případě vedla k ‚obohacení státu‘ z podvodu na DPH. To by zjevně překračovalo rámeček toho, co je pro boj s podvodem nezbytné. Navíc by se jednalo o podivný výsledek, pokud by právní stát mohl na základě odhaleného podvodu na DPH vykázat vyšší daňové příjmy než bez takového podvodu. Pokud by totiž nebylo možné uplatnit odpočet daně, došlo by ke zvýšení příjmu Polska z DPH, ačkoliv se neuskutečnilo žádné plnění. Tento výsledek by rovněž nebyl slučitelný s povahou tohoto ustanovení jako ustanovení o odpovědnosti“ (bod 31).

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

68. Rovněž NSS v již několikrát citovaném rozsudku čj. 9 Afs 10/2024-41 zopakoval závěry vyplývající z judikatury SDEU, že „u povinnosti platit daň uvedenou na dokladu, jejíž stanovení předpokládá čl. 203 směrnice DPH, tak nejde o typickou daňovou povinnost, ale spíše o povinnost zajišťovací, která by se měla uplatnit pouze při existenci nebezpečí ztráty daňových příjmů. Jak uvedla generální advokátka Soudního dvora Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 21. 9. 2023 ve věci *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, C-442/22*, [v] konečném důsledku odpovídá tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za (abstraktní) riziko, že by její příjemce mohl na základě této (nesprávné) faktury provést neoprávněný odpočet daně. Nejedná se proto o skutečný daňový dluh, nýbrž o odpovědnost vystavitele faktury za toto riziko, jak Soudní dvůr již vyjasnil“ (bod 25 cit. stanoviska; v něm odkázala na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98*, bod 61). To ale znamená, že při neexistenci uvedeného nebezpečí nebudou podmínky pro použití čl. 203 směrnice o DPH splněny. Za takových okolností by v souladu se zásadou neutrality DPH tato daň ani neměla být stanovena“ (bod 41, důraz doplněn).
69. Mezi stranami není sporné, že žalobce fiktivní daňové doklady v posuzovaných obdobích vystavil koncovým spotřebitelům, kteří nebyli plátcí DPH ani identifikovanými osobami (žalovaný to sám uvádí v bodech 41 a 42 napadeného rozhodnutí). Riziko ztráty daňových příjmů v podobě neoprávněného odpočtu příjemců faktury tedy bylo v souladu s výše citovanými závěry vyloučeno již z podstaty, neboť deklarovaní příjemci faktur byli výlučně koncovými spotřebiteli, kteří neměli nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu (bod 25 rozsudku *Finanzamt Österreich*).
70. Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že uplatnění neoprávněného odpočtu příjemcem faktury, není jedinou ztrátou daňových příjmů, která může hrozit. Daňovou ztrátu podle žalovaného může představovat i daňový odpočet, který si uplatňuje plátcé daně z fiktivních faktur vystavených na vstupu i na výstupu, které nedoručuje odběratelům (bod 22 vyjádření žalovaného). Na takto formulované riziko daňové ztráty však § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH nedopadá. K zamezení daňové ztráty v podobě neoprávněného odpočtu vystavitele faktury má totiž správce daně jiné nástroje. Buď totiž daňovému subjektu nárok na odpočet před vyměřením odepre, nebo mu původně přiznaný neoprávněný odpočet odebere a stanoví mu k úhradě daně odpovídající výši neuznaného odpočtu. I v posuzované věci této daňové ztrátě správce daně zamezil již tím, že žalobci nárok na odpočet z fiktivních faktur (před vyměřením daně) nepřiznal. Žalobce v replice sám uvádí, že proti neuznání odpočtu ani nebrojí, brání se toliko proti stanovení daně podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH.
71. S ohledem na zásadu neutrality DPH má proto soud za to, že přestože žalobce sám neprovedl opravu nesprávně vyúčtované výše daně, měly finanční orgány zohlednit jeho námitku, že nebyla narušena neutralita DPH. Touto otázkou se sice žalovaný zabýval, avšak posoudil ji nesprávně. Smyslem § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH totiž není sankcionovat vydání daňového dokladu, který neodráží skutečné zdanitelné plnění, ale zajistit, aby případným uplatněním nároku na odpočet daně na základě takového dokladu nebyla způsobena ztráta daňových příjmů (bod 39 rozsudku čj. 9 Afs 10/2024-41). Soud však již výše uvedl, že riziko ztráty daňových příjmů bylo v žalobcově případě vyloučeno z podstaty již tím, že žalobce faktury vystavil pouze koncovým spotřebitelům, kteří si nemohli uplatnit nárok na odpočet daně. Za takových okolností neměl správce daně žalobci daň vůbec stanovit, neboť nebyla narušena zásada neutrality DPH. Ta byla ochráněna již tím, že správce daně žalobci odepřel nárok na odpočet, který si uplatnil z fiktivních plnění. V konečném důsledku to byly

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

finanční orgány, které stanovením daně narušily neutralitu DPH, neboť zvýšily příjmy státu, ačkoli se neuskutečnilo žádné plnění ani neexistovalo nebezpečí daňové ztráty.

72. Soud proto dospěl k závěru, že žalovaný posoudil právní otázku týkající se výkladu § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH ve vztahu k zásadě neutrality DPH nesprávně. Třetí žalobní bod proto shledal důvodným.

5. Závěr a náklady řízení

73. Soud pro přehlednost shrnuje své závěry následovně.

74. Žalobce nezpochybnil závěry týkající se pronajatého automobilu Mercedes a nakoupených pohonných hmot. Platební výměr za listopad 2021 zahrnoval pouze zpochybnění těchto plnění, proto se jím soud podrobněji nezabýval a napadené rozhodnutí shledal ve vztahu k tomuto platebnímu výměru (výrok III. napadeného rozhodnutí) správné a zákonné.

75. Jde-li o platební výměry za zbylá období, ty vycházejí ze zpochybnění nákupu a prodeje solárních panelů. Finanční orgány došly ke správnému závěru, že žalobce vystavoval fiktivní faktury za nákup a dodání solárních panelů, jež ale neuskutečnil. Pochybily však, pokud žalobci v rozporu se zásadou neutrality DPH vyměřily daň podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH. V žalobcově případě totiž bylo riziko daňové ztráty vyloučeno již z podstaty a toto ustanovení, které provádí čl. 203 směrnice o DPH, se proto nepoužije. Je totiž třeba vykládat jej eurokonformně (rozsudek SDEU z 10. 4. 1984, 14/83, *Von Colson a Kamann*) v souladu se zásadou neutrality DPH tak, jak je vykládána judikaturou SDEU.

76. Výrok napadeného rozhodnutí je formulován tak, že je zřejmé, jak žalovaný rozhodl o odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům. To umožňuje, aby soud žalobě vyhověl pouze v části (usnesení rozšířeného senátu NSS z 9. 6. 2022, čj. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS, body 31 až 33, a rozsudek NSS z 20. 9. 2022, čj. 4 Afs 306/2020-70, bod 42). Recentní judikatura NSS dokonce vyžaduje, aby tak soud v případech, kdy je to možné, učinil (rozsudky NSS z 29. 11. 2023, čj. 6 Afs 268/2022-42, bod 19, a z 16. 1. 2024, čj. 3 Afs 162/2022-61, bod 36 a 37).

77. Soud proto výrokem I. zrušil pro nezákonnost napadené rozhodnutí v rozsahu výroků I. a II., které se týkaly platebních výměrů za srpen a září 2021, a to postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil v tomto rozsahu žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm je žalovaný vázán právní názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

78. Výrokem II. soud zamítl žalobu v rozsahu, v němž žalobce brojil proti výroku III. napadeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru za listopad 2021, a to postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

79. Výrokem III. rozhodl soud o nákladech řízení podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci částečně úspěšný, proto mu náleží náhrada poměrné části účelně vynaložených nákladů řízení.

80. Žalobcovy náklady sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměny za zastupování advokátem. Ten ve věci učinil tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika), přičemž za první dva mu náleží částka 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024] a za zbylý jeden mu náleží částka 10 300 Kč [§ 10b odst. 4 písm. a), § 7 bod 6. a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Dále zástupci přísluší náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za první dva úkony a 450 Kč za zbylé úkon. Zástupce žalobce soudu doložil, že je plátcem DPH, proto mu náleží náhrada této daně dle § 57 odst. 2 s. ř. s., kterou soud zaokrouhlil na celé koruny nahoru dle § 146 odst. 1 daňového řádu. Celkem tedy žalobci vznikly náklady řízení ve výši 24 236 Kč [3000+(2×3100+2×300+10 300+450)×1,21].

81. Soud žalobci nepřiznal náklady spojené s podáním návrhu na přiznání odkladného účinku, včetně zaplaceného soudního poplatku. Tyto náklady nehodnotil jako účelně vynaložené, neboť žalobce v návrhu na přiznání odkladného účinku vůbec neosvědčil, že by mu v případě nepřiznání odkladného účinku mohla hrozit újma, což je základním předpokladem pro přiznání odkladného účinku. Jeho návrh tak nemohl být úspěšný, proto jde o neúčelně vynaložený náklad (bod 43 rozsudku NSS ze 7. 10. 2022, čj. 10 As 1/2022-61).
82. Jak již soud uvedl výše, měl žalobce ve věci úspěch pouze částečný. V případě částečného úspěchu hovoří § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s. o *poměrné části nákladů*. Za poměrnou část soud považuje částku, která se rovná částce vynaložených nákladů řízení odpovídajících míře úspěchu, od níž je třeba odečíst míru neúspěchu (srov. Šuránek, P. in: Jemelka, L. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, komentář k § 60, bod 11; Kocourek, T. in: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8). Tento postup jednak odpovídá jazykovému výkladu § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť výši přiznaných nákladů stanoví na základě poměru úspěchů žalobce a žalovaného, jednak je v souladu s dlouhodobou a jednoznačnou praxí civilních soudů, v němž je rozhodná úprava obdobná té v § 60 odst. 1 s. ř. s. [§ 142 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (o. s. ř.)]. K tomuto postupu se kloní i recentní judikatura NSS (rozsudky ze 17. 1. 2025, čj. 5 As 3/2024-23, bod 50, z 23. 7. 2025, čj. 2 Afs 143/2024-53, bod 28 a ze 17. 7. 2025, čj. 3 Afs 278/2024-121, bod 67).
83. Soud zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu dvou ze tří výroků, z nichž každý se týkal jednoho platebního výměru. Žalobce tedy byl úspěšný z 2/3 a neúspěšný z 1/3. Náleží mu proto 1/3 účelně vynaložených nákladů řízení (2/3-1/3), tedy 8 079 Kč (1/3×24 236, zaokrouhleno na celé koruny nahoru).
84. Soud si je vědom, že NSS v rozsudku z 30. 4. 2025, čj. 2 Afs 203/2024-68, posoudil částečný úspěch ve věci jako poměr výše daňové povinnosti, ve vztahu, k níž byl žalobce úspěšný, oproti souhrnné výši daňové povinnosti, která byla „předmětem řízení“ (bod 141).
85. Takové stanovení úspěchu ve věci nepovažuje soud za správné. Předně je třeba uvést, že NSS jej nijak neodůvodnil. Krom toho, předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí je rozhodnutí správního orgánu, nikoli konkrétní částka, která byla platebním výměrem vyměřena. NSS již v minulosti vyslovil, že při kumulaci několika správních rozhodnutí do jednoho řízení je třeba považovat za samostatnou věc každé správní rozhodnutí (bod 10 a násl. rozsudku NSS z 22. 10. 2015, čj. 2 Afs 44/2015-23). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení se „hodnotí úspěch účastníka ve vztahu ke každé věci (správnímu rozhodnutí) samostatně“ (bod 50 rozsudku NSS z 24. 10. 2023, čj. 4 Ads 257/2021-57). Obdobné pak platí i tehdy, rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému v odvolacím řízení, v němž žalovaný správní orgán spojil ke společnému projednání odvolání podaná proti několika správním rozhodnutím. Je totiž nepodstatné, zda žalobce napadl více prvostupňových správních rozhodnutí samostatnými odvoláními a v návaznosti na to více rozhodnutí odvolacího správního orgánu samostatnými žalobami, které posléze soud spojí ke společnému

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

projednání (bod 50 rozsudku čj. 4 Ads 257/2021-57), či zda ke spojení do jednoho řízení došlo již u odvolacího správního orgánu a žalobce pak zcela logicky podal jedinou správní žalobu, v níž však napadal rozhodnutí, v němž odvolací orgán posuzoval několik (prvostupňových) správních rozhodnutí (v tomto případě platebních výměrů).

86. Účelem přiznání poměrné části nákladů je motivovat účastníky, aby nežalovali víc, než „*jim opravdu podle hmotného práva náleží*“ [Bílý, M. in: Svoboda, K., Smolík, P., Levý, J., Doležilek, J. a kol. *Občanský soudní řád. Komentář*. 3. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023, komentář k § 142 odst. 2, bod 6]. Žalobce může žalobu proti rozhodnutí omezit pouze na určité výroky [§ 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nemůže však žalobu omezit pouze na část daňové povinnosti. Tomu odpovídá též oprávnění správního soudu, který nemůže rozsudkem měnit povinnost uloženou napadeným rozhodnutím (zasahovat do samotné doměřené částky). Nedává proto dobrý smysl stanovovat míru úspěchu podle konkrétních doměřených částek, neboť žalobce nemohl žalobu omezit pouze na část těchto částek, ale pouze na některý z výroků napadeného rozhodnutí. Proto soud stanovil výši úspěchu tak, jak je uvedeno výše.
87. Lhůta k platbě náhrady nákladů řízení je stanovena podle § 160 odst. 1 v části věty za středníkem o. s. ř., místo plnění podle § 149 odst. 1 o. s. ř.; oboje ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 26. září 2025

Mgr. Marek Bedřich v.r.,
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.