

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Václava Štencla a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Metal Investment Professional s.r.o.**, se sídlem Karla Čapka 2441/31, Teplice, zastoupená JUDr. Jiřím Císařem, advokátem se sídlem Revoluční 551/6, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2023, č. j. 29230/23/5300-22442-713080, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2025, č. j. 141 Af 20/2023-69,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) ze dne 28. 6. 2021 č. j. 1658970/21/2514-50523-505344, č. j. 1658980/21/2514-50523-505344 a č. j. 1658988/21/2514-50523-505344, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období leden až březen 2019 v celkové výši 296 405 Kč a uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 59 280 Kč. Důvodem bylo neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu.

[2] Žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem shora označeným rozsudkem. Uvedl, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a provedené dokazování nebylo způsobilé vyvrátit pochybnosti o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění žalobkyní. Krajský soud vznesl drobnou výhradu pouze k posouzení vypovídací hodnoty kontrolních hlášení dodavatelů. Konstatoval však, že nepřesnost v hodnocení této otázky nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Neexistoval žádný komplex dalších důkazů podporujících tvrzení žalobkyně o skutečném přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a o jejich rozsahu.

II. Argumentace účastníků řízení

Kasační stížnost žalobkyně

[3] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností, v níž namítá, že v žalobě uvedla nejen v obecné rovině argument porušení daňového řádu ze strany žalovaného, ale také to, v čem takové porušení spatřuje v dané konkrétní věci. Hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů bylo učiněno nedůsledně. Soud, stejně jako daňové orgány, hodnotil důkazy toliko jednotlivě, nikoli v jejich souhrnu. Dospěl tak k nesprávným skutkovým i právním závěrům. Daňové orgány měly vycházet nejen z toho, že dodavatelé jsou nekontaktní, a z toho, že svědci M. a K. nebyli schopni uvést veškeré podrobnosti o činnosti dodavatelů. Měly vyjít také z dalších důkazů, a to z výslechů svědků P., S. a K., z místního šetření a kontrolních hlášení. Správnímu soudu nenáleží oprávnění hodnotit kontrolní hlášení za situace, kdy tento důkaz žádným způsobem nehodnotí daňové orgány. Absence hodnocení důkazu ze strany daňových orgánů je důvodem pro zrušení jejich rozhodnutí. Nadto soud nehodnotil kontrolní hlášení ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy.

Vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Má za to, že judikaturním požadavkům na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí plně dostál. Zabýval se meritem sporu, tedy otázkou, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a prokázala, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jím uplatněná argumentace je zcela logická a vnitřně nerozporná. Stěžovatelka zcela ignoruje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V nyní posuzované věci předložila primární daňové doklady, ve vztahu ke kterým vznikly správci daně pochybnosti. Stěžovatelka byla vyzvána, aby na základě konkretizovaných důvodných pochybností prokázala splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet; tj. aby prokázala přijetí plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Ohledně hodnocení jednotlivých důkazů odkazuje žalovaný na konkrétní odstavce žalobou napadeného rozhodnutí. Ve vztahu ke kontrolnímu hlášení žalovaný souhlasí s hodnocením krajského soudu. Správce daně se kontrolním hlášením zabýval. Z hlediska důkazní hodnoty je lze přirovnat k daňovému dokladu. Žalovaný proto uzavírá, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[6] Nejvyšší správní soud předesílá, že velká část kasačních námitek má spíše obecnější charakter. Jak přitom již v minulosti opakovaně zdůraznil, míra precizace žalobních či stížních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se účastníku řízení u soudu dostane. Čím je žalobní či stížní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za účastníka řízení spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu nebo kasační stížnost podporují. Takovým způsobem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta (rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Také Ústavní soud opakovaně zdůraznil, že není úkolem správních soudů nahrazovat činnost účastníků řízení při formulaci námitek a tyto námitky vlastní iniciativou dotvářet (nálezy ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, nebo ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98).

[7] Nejprve soud přistoupil k posouzení námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle konstantní judikatury (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76) platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadní skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Vadou nepřezkoumatelnosti není zatíženo rozhodnutí, v jehož odůvodnění se soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci za správnou, byť výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[8] Z textu napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud na všechny žalobní námitky reagoval. Podrobnost argumentace krajského soudu odpovídá rozsahu a hloubce žalobní argumentace. Na řadě míst krajský soud odkázal na konkrétní odstavce žalobou napadeného rozhodnutí, což představuje v situaci, kdy stěžovatel v žalobě opakoval námitky uplatněné již ve správním řízení, přípustný způsob vypořádání žalobních námitek (viz například rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Zároveň je zřejmé, proč a v jakém rozsahu se krajský soud ztotožnil se závěry daňových orgánů. Nečinil tak zkratkovitě ani izolovaně. Z textu rozsudku a hodnocení daňových orgánů, na které krajský soud odkazoval, je zřejmé, proč ani další provedené důkazní prostředky nebyly podle něj schopny samostatně ani v úhrnu s ostatními odstranit vzniklé pochybnosti. Všechny žalobní body tedy byly ze strany krajského soudu odpovídajícím způsobem vypořádány a napadený rozsudek je přezkoumatelný.

[9] Jádrem sporu je prokázání nároku na odpočet DPH u přijatých plnění stěžovatelky. Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle něj má plátce daně

nárok na odpočet, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2025, č. j. 2 Afs 237/2024-40).

[10] K tvrzenému nároku na odpočet DPH se váže důkazní břemeno daňového subjektu. Úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z něj plyne, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li však správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu prokázat pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Shora uvedené rozložení důkazního břemene přitom nelze chápat jako jeho přenos či přechod z jedné strany na druhou (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27). Důkazní břemeno stíhá obě strany v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu stanoveném zákonem.

[11] Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň s ohledem na relevantní pochybnosti správce daně prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod [42]). Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Zároveň platí, že i určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné (viz rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod [32], a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod [15]).

[12] Stěžovatelka předně namítá, že daňové orgány neprokázaly konkrétní skutečnosti, na jejichž základě vyhodnotily předložené doklady jako neúplné, nesprávné či neprůkazné. Tato námitka není důvodná.

[13] Předmětem sporu byla plnění, která měla stěžovatelka v posuzovaných zdaňovacích obdobích obdržet od společností PRAGUE MOTION s. r. o. a VENTUS PRAHA spol. s. r. o. Předmětem plnění od první společnosti bylo přijetí služby *třídění, pálení a úprava materiálu dle smlouvy* a *čištění a úprava kovů dle specifikace* od druhé pak *zajištění dodávky materiálu (pořízení hutních beden).* V souvislosti s těmito plněními vznikly na straně správce

daně konkrétní důvodné pochybnosti o tom, že plnění byla přijata v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele. Pochybnosti lze shrnout následovně:

a) Z doložených dokumentů nebylo možné identifikovat jmenovitě osoby, které deklarované práce prováděly, s konkrétním uvedením místa výkonu práce. Byl zde uveden pouze počet pracovníků a počet hodin.
b) Dodavatelské společnosti nezaměstnávaly žádné osoby (dle záznamů v databázi ČSSZ).
c) Dodavatelé stěžovatelky na výzvy ohledně identifikace osob, které práce prováděly, nereagovali.
d) Dodavatelé stěžovatelky neumožnili správci daně provedení daňové kontroly za účelem kontroly a ověření tvrzených skutečností.
e) Dodavatelé byli nekontaktní a jejich sídla měla charakter sídel toliko virtuálních.
f) K daňovým dokladům nedoložila stěžovatelka žádné další podpůrné důkazní prostředky (smlouvy, rozpisy prací apod.), které by byly schopny odstranit vzniklé pochybnosti. Na některých daňových dokladech přitom bylo odkazováno na smlouvu.
g) Objednávka ze dne 4. 1. 2019 pro VENTUS PRAHA spol. s r. o. byla shodná jako objednávka ze dne 3. 1. 2019 pro PRAGUE MOTION s. r. o., avšak neodpovídala obsahu předložených daňových dokladů. Na objednávkách navíc nebyl rozsah plnění ani cena.
h) Svědecké výpovědi shora uvedené pochybnosti dále prohloubily. Například svědek P. (vedoucí výkupny železného šrotu u stěžovatelky) nevěděl nic konkrétního o osobách, které měly provádět práce za dodavatele, ani to, pro jakého dodavatele pracovaly.

[14] Všechny uvedené pochybnosti přitom mají oporu v daňovém spise. Krajský soud proto dospěl ke správnému závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně důvodů, na jejich základě nebylo možné považovat stěžovatelkou předložené doklady za dostatečný důkaz oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH.

[15] Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány nehodnotily důkazy důsledně, v jejich souhrnu a opomenuly zohlednit další důkazy. V této souvislosti také namítá, že soudu nenáleží oprávnění hodnotit důkazy (v daném případě kontrolní hlášení), jestliže tento důkaz nehodnotily daňové orgány.

[16] Ani těmto námitkám nelze přisvědčit. Předně daňové orgány i krajský soud hodnotily veškeré důkazy samostatně i ve svém souhrnu (toto hodnocení je obsahem prakticky celé vlastní argumentační části žalobou napadeného rozhodnutí i napadeného rozsudku). Skutečnost, že daňové orgány listiny a výpovědi svědků vyhodnotily tak, že neprokazují realizaci transakcí tak, jak byly deklarovány, neznamená, že by k těmto důkazům vůbec nepřihlížely.

[17] Z textu kasační stížnosti plyne, že stěžovatelka klade důraz na svědecké výpovědi. Nejvyšší správní soud však má za to, že jejich hodnocení ze strany daňových orgánů a krajského soudu bylo korektní a tyto výpovědi ani ve spojení s ostatními důkazy neodstranily shora popsané pochybnosti správce daně. Daňové orgány hodnotily výpovědi všech svědků uváděných stěžovatelkou v kasační stížnosti. Svědeckou výpověď J. M.

žalovaný hodnotil ve svém rozhodnutí v bodech [43] až [45], svědeckou výpověď O. D. v bodech [46] a [47], svědeckou výpověď V. P. v bodech [35] a [36], svědeckou výpověď Ing. M. S. v bodech [57] a [58] a svědeckou výpověď Ing. J. K. v bodech [59] a [60]. Ve vztahu k Mgr. P. K., na jehož výpověď se stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž odvolává, Nejvyšší správní soud podotýká, že ten popřel tvrzení svědkyně J. M. o tom, že mu předala listiny relevantní pro posouzení věci. I jeho výpověď tedy vzniklé pochybnosti správce daně spíše umocnila. Svědek P., ač vedoucí výkupny železného šrotu u stěžovatelky, nevěděl o osobách provádějících dodávané práce a rozsahu těchto prací prakticky vůbec nic. Nešlo tedy pouze o to, že si svědci nepamatovali některé podrobnosti, jak uvádí stěžovatelka. Ohledně výslechu P. K. správce daně stěžovatelku správně poučil o tom, že výslech není možný, neboť je jejím jednatelem – viz bod [37] rozhodnutí žalovaného (k dané otázce viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37). Stěžovatelka přitom nezpochybnila argumentaci žalovaného, že tento jednatel mohl v průběhu celého řízení předkládat svá stanoviska a důkazy a sdělovat jakékoli informace. Pokud takovému postupu žalovaného krajský soud přitakal (viz bod 47 odůvodnění jeho rozsudku), i v tomto ohledu posoudil spornou právní otázku v souladu se zákonem.

[18] Ani v případě hodnocení kontrolních hlášení krajským soudem Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení. Není pravdou, že daňové orgány kontrolní hlášení nehodnotily, a nebyl je proto oprávněn hodnotit ani krajský soud. Daňové orgány toto hodnocení provedly, pouze chybně uzavřely, že se jedná jen o tvrzení, nikoliv o důkaz o uskutečnění v nich vykázaných plnění. Krajský soud správně korigoval tuto úvahu ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž má kontrolní hlášení povahu *dílčího nepřímého důkazu*, který může přispět k prokázání skutečného poskytnutí plnění, ale jen a pouze v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, bod [21]). Daňové orgány tedy spíše chybně vyhodnotily důkazní sílu kontrolního hlášení. Krajský soud proto na toto zjištění správně navázal posouzením vlivu zjištěné vady na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. S ohledem na fakt, že kontrolní hlášení může sloužit spíše jako „střípek mozaiky“ (tj. muselo by být doprovázeno dalšími nepřímými důkazy, s nimiž by tvořilo uzavřený řetězec, k čemuž zde nedošlo), pak správně vyhodnotil, že ani kontrolní hlášení nevyvrátilo pochybnosti správce daně. Jeho závěru, že pochybení daňových orgánů nemělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto nelze nic vytknout.

[19] Nelze souhlasit ani s tím, že by daňové orgány či krajský soud hodnotily důkazy izolovaně. Kromě hodnocení jednotlivých důkazů obsahuje žalobou napadené rozhodnutí, na které odkazoval i krajský soud, také souhrnnější posouzení a závěry (viz např. body [48], [51] a [56] a násl.). Žalovaný tedy při hodnocení postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a § 8 odst. 1 daňového řádu. Stejně tak krajský soud zjevně hodnotil důkazy také ve vzájemné souvislosti. Toto hodnocení se jednak prolíná celým rozsudkem, jednak bylo explicitně vyjádřeno například v bodu 66 napadeného rozsudku. Zde krajský soud zdůraznil, že kromě kontrolního hlášení nebyl shromážděn žádný komplex dalších důkazů, který by podporoval tvrzení stěžovatelky.

[20] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud i daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k tvrzenému nároku na odpočet DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch.

[23] Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. června 2026

Eva Šonková
předsedkyně senátu