



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **LENUNG a.s. v likvidaci**, se sídlem Politických vězňů 934/15, Praha 1, zastoupena JUDr. Josefem Srbou, MBA, advokátem se sídlem Mezibranská 1579/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2025, č. j. 3 Af 13/2024-64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 22. 10. 2024, č. j. 32325/24/5300-22444-713021 (dále „rozhodnutí žalovaného“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“), ze dne 27. 4. 2023, č. j. 3212124/23/2001-52525-112109, č. j. 3673322/23/2001-52525-112109, č. j. 3673702/23/2001-52525-112109, č. j. 3673861/23/2001-52525-112109, č. j. 3673910/23/2001-52525-112109, č. j. 3674012/23/2001-52525-112109, č. j. 3674136/23/2001-52525-112109, č. j. 3674395/23/2001-52525-112109, č. j. 3674549/23/2001-52525-112109, č. j. 3674890/23/2001-52525-112109, č. j. 3674929/23/2001-52525-112109, č. j. 3674966/23/2001-52525-112109, a č. j. 3675341/23

/2001-52525-112109 na doměření daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2018 až prosinec 2019 (dále též „rozhodnutí správce daně“), neboť žalobkyně neprokázala splnění formálních podmínek nároku na odpočet DPH podle § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), ve vztahu k plněním přijatým od dodavatele PJ market bohemia s.r.o. (dále „PJ market“).

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Za rozhodující považoval, že žalobkyně ve vztahu ke sporným plněním nepředložila daňové doklady, jimiž by bylo možné nárok na odpočet DPH prokázat. Připomněl, že podle § 73 ZDPH se nárok na odpočet prokazuje v první řadě daňovým dokladem a že právě daňový subjekt nese podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odpovědnost za prokázání všech skutečností, které v daňovém tvrzení uvádí. Žalobkyně sice v průběhu daňové kontroly předložila svá písemná tvrzení o spolupráci se společností PJ market, seznam podkladů k DPH za jednotlivá zdaňovací období a seznam přijatých a vydaných faktur od společnosti PJ market, tyto listiny však nemohly chybějící daňové doklady nahradit. Neobsahovaly totiž zákonem předepsané náležitosti a nebyly ani doplněny žádnými dalšími věrohodnými důkazními prostředky, které by osvědčovaly předmět, rozsah, cenu či průběh daných transakcí. Městský soud proto uzavřel, že jestliže žalobkyně nepředložila ani základní doklady k uplatněnému odpočtu, neunesla již své prvotní důkazní břemeno. Za této situace nebylo na správci daně, aby vyvracel věrohodnost či správnost konkrétních dokladů podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť žádné takové doklady žalobkyně nepředložila. Správce daně podle městského soudu dostal svým povinností, když žalobkyni k předložení potřebných dokladů vyzval a identifikoval pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku, na což žalobkyně relevantním způsobem nereagovala. Pokud jde o argumentaci žalobkyně obsaženou v jejím písemném doplnění ze dne 21. 7. 2025 (dále jen „doplnění žaloby“), resp. přednesenou jejím zástupcem při ústním jednání dne 22. 7. 2025 (týkající se zejména nezákonnosti daňové kontroly v souvislosti s dřívější daňovou kontrolou za bezprostředně předcházející zdaňovací období), městský soud uvedl, že v původní žalobě jakákoli taková námitka absentovala, protože se jedná o námitku opožděnou, ke které nemůže podle § 72 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále s. ř. s.), při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí přihlížet.

[3] Městský soud nepřisvědčil ani námitce prekluze lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně ji opírala o tvrzení, že správce daně ještě před oficiálním zahájením kontroly prováděl úkony, které měly povahu tzv. skryté daňové kontroly. Městský soud však s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že předchozí výzvy správce daně k poskytnutí údajů adresované finančním institucím a správnímu orgánu byly pouze legitimní vyhledávací činností související se správou daně PJ market, nikoli skrytou kontrolou žalobkyně. V návaznosti na to tedy vyšel z toho, že daňová kontrola byla ve věci žalobkyně řádně zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly dne 20. 1. 2022, tedy u všech prověřovaných zdaňovacích období ještě v rámci tříleté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Tímto úkonem současně došlo ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení původní lhůty a založení nové tříleté lhůty, v jejímž rámci bylo dne 22. 10. 2024 pravomocně rozhodnuto o doměření DPH.

pokračování

[4] Jako důvodnou neshledal městský soud ani námitku neprovedení výsledku statutárního orgánu společnost PJ market. Ze správního spisu ověřil, že správce daně vyčerpал všechny zákonné možnosti k jeho realizaci (předvolání svědka, 2x opakovaná předvolání svědka, předvedení svědka Policií ČR), svědek se však k výsledku ani jednou nedostavil a výsledek se proto i přes veškeré snahy správce daně nepodařilo provést. Požadavek na další procesní aktivitu správce daně by byl podle městského soudu nepřiměřený. V řadě dalších žalobních námitek, které žalobkyně v žalobě uplatnila, poukázal městský soud na to, že tyto zůstávaly pouze v obecné rovině bez dostatečné konkretizace toho, v čem přesně měly být závěry žalovaného nezákonné či věcně nesprávné. Uzavřel proto, že žalovaný i správce daně postupovali v souladu se zákonem a napadené rozhodnutí netrpí vadami, pro které by je bylo třeba zrušit.

II. Kasační stížnost a následná vyjádření

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, neboť napadený rozsudek považuje za nesprávný, nezákonný a nepřezkoumatelný. V kasační stížnosti namítá, že městský soud v napadeném rozsudku pouze opakuje argumentaci správce daně v tom směru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a že městský soud ani správce daně se na základě toho již nadále nezabývali jejími dalšími argumenty. Uzavřeli totiž, že nebylo prokázáno splnění formálních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, tedy předložení formálních daňových dokladů.

[6] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud žádným způsobem nerefletoval její doplnění žaloby, které bylo soudu doručeno před ústním jednáním konaným dne 22. 7. 2025 a zástupkyní stěžovatelky při tomto jednání předneseno, ani správně a zákonným způsobem nerefletoval závěry obsažené v rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 6. 2022, č. j. 63 A 12/2022-55, ani v rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 189/2022-23. Soud ani správce daně se podle stěžovatelky také nijak nezabývali námitkou, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem, zejména jelikož nebyla dodržena a aplikována zásada zakotvená v ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. To podle názoru stěžovatelky zakládá nepřezkoumatelnost, nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí. V podrobnostech přitom odkazuje na doplnění žaloby.

[7] Stěžovatelka dále poukazuje na konstatování správce daně, že porovnáním kontrolních hlášení stěžovatelky a společnosti PJ market byla zjištěna shoda vykázaných plnění z předmětných faktur a tyto faktury byly stěžovatelkou uhrazeny. Skutečnost, že se společnost PJ market mohla v rámci jiných aktivit podílet na nezákonné činnosti, stěžovatelce nelze přičítat k tíži, neboť ona sama se na žádných nelegálních aktivitách nepodílela.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti následně uvádí, že přijaté faktury od dodavatele PJ market za kontrolovaná zdaňovací období od prosince 2018 do prosince 2019 neměla po určitou dobu k dispozici, jelikož se domnívala, že se ztratily při přechodu k nové účetní. Nyní však byly tyto doklady nalezeny při vypořádání archivu jejího nedávno zesnulého

právního zástupce a je tedy podle jejího názoru zjevné, že uvedenými prvotními účetními doklady po určitou dobu bez své viny nedisponovala. Nalezení těchto dokladů představuje podle stěžovatelky významnou skutečnost pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a tedy i důvod pro vyhovění kasační stížnosti a zrušení napadeného rozhodnutí. Tyto doklady spolu s knihou přijatých faktur od PJ market za období leden až prosinec 2019 a doplněným seznamem přijatých faktur od dodavatele PJ market za prosinec 2018 stěžovatelka přikládá ke kasační stížnosti.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s rozsudkem městského soudu, který považuje za správný, zákonný a přezkoumatelný. K namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku podotýká, že městský soud reagoval na žalobu v odpovídající míře její obecnosti a jeho argumentace byla dostatečná. K námitce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že byla uplatněna opožděně. Žaloba byla podána 21. 12. 2024 a stěžovatelka tuto argumentaci doplnila až podáním ze dne 21. 7. 2025. Městský soud tak podle žalovaného v souladu s § 72 odst. 4 s. ř. s. oprávněně odmítl k argumentaci přihlížet z důvodu uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Na věci přitom nic nemění ani to, že toto opožděné doplnění bylo uplatněno při ústním jednání, jelikož v původní žalobě chyběl, byť i zárodek namítaného porušení uvedeného ustanovení a námitku proto nelze považovat za rozvedení žalobní argumentace. Tvzení stěžovatelky o náhlém nálezu chybějících prvotních daňových dokladů v archivu jejího zesnulého advokáta označuje žalovaný za přinejmenším překvapivé až účelové, neboť právě na jejich nedoložení byl vystaven jeho konečný závěr o neunesení důkazního břemene, avšak v podané žalobě stěžovatelka o neexistenci či ztrátě daných dokladů vůbec nic netvrdila. S odkazem na konstantní judikaturu a ustanovení § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s. žalovaný připomněl, že v kasačním řízení nelze uplatňovat jiné důvody, než které byly uplatněny před městským soudem, a že k takovým skutečnostem se v řízení před Nejvyšším správním soudem nepřihlíží, neboť by to popřelo kasační princip. Žalovaný sice připustil, že § 109 odst. 2 s. ř. s. nevylučuje podání návrhu na nový důkaz i v řízení před Nejvyšším správním soudem, musí však jít o důkaz osvědčující určitou skutečnost tvrzenou již v řízení před správním soudem. Jelikož stěžovatelka v žalobě v tomto směru nic netvrdila, navrhl žalovaný návrhu na provedení nových důkazů nevyhovět. K argumentu o shodě v kontrolních hlášeních žalovaný dodal, že tato námitka nereflektuje závěry žalovaného ani městského soudu v tom, že stěžovatelka nepředložením daňových dokladů neunesla již své primární důkazní břemeno a vykázání plnění v kontrolních hlášeních či úhrada za přijatá plnění nejsou v takovém případě rozhodné. Podaná kasační stížnost je podle jeho názoru nedůvodná a navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení

pokračování

z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

[13] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost je vadou, k níž by byl případně Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech a proč považuje námítky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 146/2021-26). Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, respektive proč považoval vznesené námítky za nedůvodné (viz např. rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovanou judikaturu). Napadený rozsudek výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Je z něj patrné, proč městský soud neshledal žalobní body důvodnými.

[14] Stěžovatelka v tomto směru namítá, že městský soud pouze převzal argumentaci správce daně a žalovaného, podle níž neunesla důkazní břemeno a současně se městský soud ani správce daně již dále nezabývali její další argumentací. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Městský soud se otázkou splnění podmínek nároku na odpočet DPH samostatně a podrobně zabýval v bodech 66 až 74 napadeného rozsudku, kde vyložil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, rozlišil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a přezkoumal, zda skutkové závěry žalovaného mají oporu ve správním spise.

[15] Městský soud konstatoval, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení ani přes opakované výzvy nepředložila daňové doklady k deklarovaným plněním od společnosti PJ market. Předložila toliko své písemné potvrzení o spolupráci s PJ market, počítačově vytvořené seznamy podkladů k DPH a seznamy přijatých a vydaných faktur. Tyto listiny však samy o sobě nesplňovaly náležitosti daňového dokladu a nebyly doplněny žádnými věrohodnými důkazními prostředky, které by svědčily o předmětu, rozsahu, ceně a skutečném průběhu tvrzených obchodních transakcí. Městský soud současně zdůraznil, že stěžovatelka v žalobě ani neoznačila, kterými konkrétními podklady měla splnění své důkazní povinnosti prokázat, ani neuvedla žádné skutečnosti, které by vyvracely závěr žalovaného o nepředložení takových podkladů. Závěr o neunesení primárního důkazního břemene tak nebyl založen na pouhém převzetí argumentace správce daně. Městský soud ověřil průběh dokazování, ztotožnil se s hodnocením předložených listin a s odkazem na právní úpravu vysvětlil, proč je nebylo možné považovat za dostačující. Skutečnost, že se jeho závěry shodují se závěry žalovaného, nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá (srov.

rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS nebo rozsudek NSS ze dne 11. 5. 2023, č. j. 6 Afs 34/2022-31).

[16] Je rovněž třeba zdůraznit, že neunesení primárního důkazního břemene představovalo nosný důvod doměření DPH. Za situace, kdy stěžovatelka nepředložila ani daňové doklady, nebylo na správci daně, aby prokazoval důvodnost pochybností o jejich věrohodnosti, průkaznosti či správnosti (§ 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu). Městský soud tento závěr výslovně vysvětlil v bodě 73 napadeného rozsudku. Nelze přitom přisvědčit námitce stěžovatelky, že by se žalovaný i městský soud zabývali pouze otázkou nepředložení daňových dokladů a nevypořádali ostatní její námitky. Městský soud se vedle této otázky zabýval rovněž námitkou týkající se daňové kontroly za předchozí zdanitelné období (bod 11), námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (body 48 až 50), námitkou nesprávného posouzení zjištěných skutečností (bod 51 až 52), námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu a neprovedení výsledku jednatele společnosti PJ market (body 53 až 58) i námitkou prekluze a tvrzeného faktického zahájení daňové kontroly před doručením oznámení o jejím zahájení (body 59 až 65). Stejně tak žalovaný se v jeho rozhodnutí vypořádal s celou řadou dalších odvolacích námitek. Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.

[17] Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která je podle § 72 odst. 1 s. ř. s. dvouměsíční. Pokud žalobce doplní žalobu po uplynutí lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí námitky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřípustně rozšiřují žalobu o další žalobní body (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005-43, č. 685/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013-44, bod 18 a násl.). Řízení před správními soudy je totiž ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92, ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007-407, nebo ze dne 16. 12. 2009, č. j. 6 A 72/2001-75). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými (městskými) soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě uplatnit veškeré žalobní body (viz nálezy ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, nebo ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, bod 39).

[18] Stěžovatelka v tomto směru namítá, že městský soud žádným způsobem nerefletoval její doplnění žaloby ze dne 21. 7. 2025. Této námitce však nelze přisvědčit. Městský soud se uvedeným podáním výslovně zabýval a procesně je vyhodnotil v bodech 10 a 11 napadeného rozsudku. Tam uvedl, že zástupce stěžovatelky při jednání doplnil žalobní argumentaci o námitky týkající se daňové kontroly za předchozí zdaňovací období a na podporu svých tvrzení předložil nepodepsané písemné vyjádření, které zaslal také do datové schránky soudu. V návaznosti na to městský soud uvedl, že jelikož v žalobě žádná námitka týkající se daňové kontroly za předchozí období nebyla vznesena, jedná se o opožděně uplatněnou námitku a soud k ní podle § 72 odst. 4 s. ř. s. nemůže při přezkumu zákonnosti

pokračování

napadených rozhodnutí přihlížet. Tvzení stěžovatelky, že by městský soud její doplnění žaloby žádným způsobem nerefletoval, proto není důvodné.

[19] Stěžovatelka dále tvrdí, že se městský soud ani žalovaný nevypořádali s námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly, podle níž byla kontrola fakticky zahájena již před doručením oznámení o jejím zahájení a dodatečné platební výměry byly proto vydány po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Ani tato námitka není důvodná. Žalovaný tuto námitku vypořádal v bodech 46 až 53 jeho rozhodnutí. Městský soud se touto námitkou zabýval v bodech 59 až 65 napadeného rozsudku, kde rozlišil vyhledávací činnost od daňové kontroly, přezkoumal úkony správce daně předcházející doručení oznámení a uzavřel, že nešlo o úkony směřující vůči stěžovateli k ověření její daňové povinnosti. Konstatoval tedy, že nešlo o skrytou daňovou kontrolu a vysvětlil, proč byla daňová kontrola stěžovatelky zahájena v rámci lhůty pro stanovení daně. V této části tedy městský soud žalobní námitku věcně vypořádal.

[20] Co se týče argumentace opírající se o § 145 odst. 2 daňového řádu, na kterou stěžovatelka v kasační stížnosti v souvislosti s nezákonností zahájení daňové kontroly odkazuje, ta v žalobě obsažena nebyla. Stěžovatelka v původní žalobě namítala toliko faktické zahájení daňové kontroly ještě před doručením oznámení o jejím zahájení a z toho dovozovala prekluzi práva stanovit daň. Námitku, že správce daně měl před zahájením kontroly vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, jak vyplývá právě z § 145 odst. 2 daňového řádu, jakož i argumentaci, že nebyly naplněny podmínky pro uplatnění výjimky z tohoto postupu, uvedla stěžovatelka až v doplnění žaloby po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Jedná se však o samostatný žalobní bod, který nelze pokládat za pouhé rozvedení včasné námitky prekluze či skryté daňové kontroly.

[21] Rozhodnutí žalovaného bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 22. 10. 2024 a dvouměsíční lhůta pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. tak uplynula dne 22. 12. 2024. Pokud stěžovatelka zaslala doplnění žaloby do datové schránky soudu dne 21. 7. 2025, učinila tak až po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Městský soud tak neměl povinnost, ba ani oprávnění se touto argumentační linií stěžovatelky věcně zabývat [nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 164/97 ze dne 10. 3. 1999, rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69], byť jistě měl ve svém rozsudku vysvětlit, proč tak nečiní.

[22] Ačkoliv je pravdou, že městský soud se k námitce týkající se § 145 odst. 2 daňového řádu přímo nevyjádřil, z bodů 10 a 11 napadeného rozsudku vyplývá, že se doplněním žaloby zabýval a toto podání nepřehlédl. Jelikož v nich označil argumentaci týkající se daňové kontroly za předchozí zdaňovací období za opožděnou, lze implicitně dovodit, že za opožděnou považoval i námitku k § 145 odst. 2 daňového řádu uplatněnou v témže doplnění.

[23] Nad rámec uvedeného nelze přehlédnout, že otázka postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k téže daňové kontrole již byla posouzena v řízení o zásahové žalobě stěžovatelky, ve kterém Krajský soud v Českých Budějovicích i Nejvyšší správní soud potvrdily, že správce daně před zahájením dané kontroly disponoval informacemi o podezřelých transakcích stěžovatelky a společnosti PJ market, na základě kterých byla

výjimka z obecné povinnosti před zahájením kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dána (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 6. 2022, č. j. 63 A 12/2022-55 a rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 189/2022-23).

[24] Jedná se přitom právě o rozsudky, o nichž stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že je městský soud ve svém rozhodnutí správně a zákonným způsobem nerefletoval. Takto obecně formulovaná kasační námitka však není způsobilá zpochybnit zákonnost ani přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka neoznačuje žádný konkrétní závěr uvedených rozsudků, který měl městský soud pominout, ani nevysvětluje, ve vztahu ke kterému závěru napadeného rozsudku měl být použit a jak by mohl jeho závěr změnit. V podrobnostech stěžovatelka odkazuje na doplnění žaloby, avšak odkaz na skutkovou či právní argumentaci v žalobě je možné akceptovat jako součást důvodů kasační stížnosti pouze za situace, kdy se jedná o zcela konkrétní odkaz na jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005-79 nebo rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 2 As 53/2014-49). To však stěžovatelčin obecný odkaz na doplnění žaloby nenaplnňuje a jedná se opět o námitku natolik obecnou, že nejde o projednatelný kasační bod (§ 106 odst. 1 s. ř. s.). Není úkolem Nejvyššího správního soudu za stěžovatelku kasační argumentaci domýšlet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) a Nejvyšší správní soud proto k této argumentaci nepřihlížel (usnesení NSS ze dne 26. 4. 2023, č. j. 8 As 163/2021-59).

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvádí, že daňové doklady k plněním od společnosti PJ market neměla po určitou dobu k dispozici, neboť je pokládala za ztracené při změně účetních. Teprve při vypořádání archivu jejího zesnulého bývalého právního zástupce měly být tyto doklady nalezeny a stěžovatelka je proto nyní připojila ke kasační stížnosti. Ani tato argumentace však nemůže vést k vyhovění kasační stížnosti a zrušení napadeného rozsudku.

[26] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. „*Při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*“

[27] Předložením daňových dokladů až spolu s kasační stížností proto nelze dodatečně zvrátit závěr, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud totiž nemůže vytýkat městskému soudu (či správci daně), že nezohlednil důkazy, jež neměl při svém rozhodování k dispozici. Ani důkaz předložený až v řízení o kasační stížnosti, který by se vztahoval k tvrzení vznesenému již před městským soudem, nemůže sám o sobě představovat důvod pro vyhovění kasační stížnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2020, č. j. 2 As 100/2019-53). Stěžovatelka přitom tvrdí, že daňové doklady nemohla v daňovém řízení předložit v důsledku jejich ztráty, v daňovém řízení, ani v původní žalobě vůbec neuplatnila. Poprvé tak učinila až v doplnění žaloby podaném po uplynutí lhůty pro její podání. Toto skutkové tvrzení a navazující argumentace přitom nepředstavovala pouhé rozvedení včas uplatněného žalobního bodu, nýbrž novou, a tedy opožděně uplatněnou argumentaci, k níž městský soud nebyl povinen přihlížet. Skutečnost, že stěžovatelka nyní deklaruje nálezy daňových dokladů, tak nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud proto podle § 109 odst. 5 s. ř. s. k nově předloženým důkazům při posouzení kasační stížnosti nepřihlédl. Lze dodat, že ani zmínka

pokračování

stěžovatelky, že účetními doklady po určitou dobu nedisponovala bez své viny není přiléhavá, neboť svého bývalého právního zástupce si zvolila sama k ochraně svých práv a nijak neargumentovala, že by (kromě tvrzené ztráty) existovala nějaká překážka, která by právnímu zástupci bránila doklady předložit. Odpovědnost za uchování účetních dokladů, za plnění důkazního břemene a ostatně i za výběr právního zástupce nese daňový subjekt.

[28] Stěžovatelka dále namítá, že v kontextu konstatování správce daně, že se její kontrolní hlášení shodovala s kontrolními hlášeními PJ market a že stěžovatelka předmětné faktury uhradila, nelze případné nezákonné jednání společnosti PJ market přičítat k tíži stěžovatelky. Ani tato kasační námitka není důvodná. V podrobnostech stěžovatelka opět pouze obecně odkázala na doplnění žaloby. Takový odkaz však nesplňuje požadavek konkrétní a jednoznačné individualizace přebírané skutkové či právní argumentace (srov. rozsudek NSS č. j. 2 As 43/2005-79) a Nejvyšší správní soud k němu proto nepřihlédl.

[29] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že *„plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“*.

[30] Podle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že *„pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad“*.

[31] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“*.

[32] Podle § 92 odst. 5 daňového řádu *„správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“*.

[33] S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08 a nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 lze připomenout, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – „břemeno důkazní“. I z judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. z rozsudku ze dne 21. 11. 2018, sp. zn. C-664/16 ve věci Vadan) vyplývá, že osoba povinná k dani uplatňující nárok na odpočet DPH je povinna doložit, že splňuje požadavky pro vznik tohoto nároku. Je tak povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, ze kterých byla DPH skutečně odvedena. Těmito důkazy mohou být zejména doklady od dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby,

z nichž odvedla DPH. Tuto povinnost stěžovatelka přes opakované výzvy správce daně nesplnila, neboť nepředložila daňové doklady ani neprokázala požadované okolnosti daných transakcí jiným způsobem.

[34] Ani skutečnost, že stěžovatelka i její dodavatel vykazali sporná zdanitelná plnění shodně v kontrolních hlášeních, nebyla pro prokázání potřebných skutečností dostatečná. Kontrolní hlášení jsou toliko systematickým přehledem formálních důkazních prostředků o zdanitelném plnění a nemohou proto být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2024, č. j. 1 Afs 212/2024-36).

[35] Jak stěžovatelka v kasační stížnosti sama uvádí, hlavním argumentem pro nevyhovění jejím opravným prostředkům v rámci daňového i soudního řízení bylo neprokázání formálních podmínek nároku na odpočet daně, což stěžovatelka nerozporuje. Argumentace, že jí nelze přičítat k tíži případné protiprávní jednání společnosti PJ market, proto mívá důvody, na nichž spočívá rozhodnutí žalovaného i napadený rozsudek. Nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce odepřen proto, že by se její dodavatel dopouštěl nezákonných jednání, či případně, že by se na těchto měla podílet ona sama. Rozhodným důvodem bylo neunesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 73 odst. 1 ZDPH, zejména z důvodu nepředložení primárních daňových dokladů.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1, větou první, s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 7 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. srpna 2026

David Hipšr
předseda senátu