



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **PALETY-KUPKA GROUP s.r.o.**, IČO: 01809326,
sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2,
zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem,
sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, čj. 13982/19/5300-21443-712165,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, čj. 13982/19/5300-21443-712165, (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 22. 5. 2017, čj. 4587817/17/2002-52521-109424 (dále též „platební výměr“ nebo „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně vyměřil žalobci podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“) za zdaňovací období měsíce března 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 603 123 Kč. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 8. 4. 2019, pak žalovaný zamítl odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.

2. Jádrem sporu mezi účastníky řízení tkví v tom, že žalobce jednak zpochybnil, že u něj byla řádně zahájena daňová kontrola, a jednak vytkl žalovanému, že nezákonně neuznal nárok žalobce na nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 41 452 Kč, když zcela pominul, že žalobce zboží dodal do jiného členského státu Evropské unie, a proto měl nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty. Místo toho mu však finanční orgány vyměřily daň na výstupu, a to jen na základě nepředložení daňových dokladů žalobcem.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně shrnul skutkový stav projednávané věci a zrekapituloval předchozí průběh řízení, sumarizoval odvolací námítky žalobce a představil právní východiska případu, z nichž při vypořádání odvolacích námitek vycházel. Následně se ve zbývajících částech odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval vlastnímu vypořádání jednotlivých odvolacích námitek.
4. Nejprve vysvětlil, že žalobce byl jako každý daňový subjekt ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu povinen nést břemeno tvrzení konkretizované ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) pro případ, že uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Stejně tak žalobci svědčila povinnost důkazní, neboť měl ve smyslu žalovaným citované judikatury Nejvyššího správního soudu a ve vazbě na ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH při uplatnění nároku na odpočet daně předložit primárně odpovídající daňové doklady. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR žalovaný též zdůraznil skutečnost, že samotný nárok na odpočet daně musel být kromě formálních dokladů podložen rovněž samotným uskutečněním zdanitelného plnění, protože samotný daňový doklad takový nárok zakládat nemohl. Pokud tedy existoval rozpor mezi daňovým dokladem a uskutečněním zdanitelným plněním, ani doklady samy o sobě nemohly za existence takových pochybností vytvářet dostatečný podklad pro uznání nároku na odpočet DPH. K osvobození od daně z přidané hodnoty pak žalovaný krátce shrnul korespondující právní úpravu na evropské úrovni se zdůrazněním principu, že institut osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu musí být vykládán restriktivně, neboť se jednalo o výjimku, kterou musel daňový subjekt náležitě prokázat. V této souvislosti žalovaný odkázal na hmotněprávní podmínky obsažené v ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH. Ohledně projednávané věci uzavřel, že žalobce neunesl ani své primární důkazní břemeno spočívající v povinnosti předložit odpovídající daňové doklady, přičemž správce daně ani v rámci vyhledávací činnosti v daňovém řízení nezjistil oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH.
5. Žalovaný popřel odvolací námítku žalobce, že by správce daně u něj řádně nezahájil daňovou kontrolu. Z ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu totiž vyplývalo, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění nebo stanovení daně. Teprve neumožnil-li by daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, byla by na místě výzva podle ustanovení § 87 odst. 2

daňového řádu. Pakliže by daňový subjekt takové výzvě nevyhověl, mohl by správce daně až poté stanovit daň podle pomůcek, nebo ji sjednat za podmínek § 98 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný přitom z protokolu o zahájení daňové kontroly ověřil, že správce daně naplnil všechny zákonné předpoklady potřebné k jejímu řádnému zahájení s vymezením jejího předmětu a rozsahu, jakož i s následným zjišťováním okolností rozhodných pro správné a zjištění a stanovení daně. Správce daně s ohledem na charakter odpovědi právního zástupce žalobce, v nichž tento sdělil, že neměl informace od svého klienta, žalobci následně zaslal výzvu k prokázání skutečností ze dne 7. 6. 2016 čj. 4744984/16/2002-60563-104968. Svůj názor žalovaný opřel i o judikaturní závěry, zejména pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015 čj. 4 Afs 238/2015 – 29. S odkazy na další rozhodnutí správních soudů pak uzavřel, že úkony, jimiž se zahajovala daňová kontrola, nemusely být učiněny současně, nicméně musely na sebe navazovat a společně naplnit zákonné podmínky pro takové zahájení daňové kontroly. Žalobce přitom neměl žádný konkrétní důvod k jejímu nezahájení, navíc sám svým nevstřícným jednáním porušil § 6 odst. 2 daňového řádu upravující povinnost vzájemné spolupráce správce daně a daňového subjektu. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová kontrola byla u žalobce řádně zahájena, nebyl prostor pro uplatnění výzvy k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu. Jestliže žalobce v odvolací námitce naznačoval, že správce daně si obstarával důkazní prostředky bez součinnosti žalobce, žalovaný tomu oponoval tvrzením, že důkazní prostředky si správce daně obstaral na základě své vyhledávací činnosti hlavně z toho důvodu, že žalobce sám v rámci daňového řízení nepředložil správci daně žádné důkazní prostředky.

6. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku, v níž se žalobce domáhal stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu, pokud mu správce daně zároveň neuznal odpočet daně z tzv. esenciálních výdajů. V první řadě poukázal na neúnosnost argumentace, v níž žalobce počítal s tím, že by i v případě vydání výzvy ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu zůstal pasivním, aby mu mohla být následně daň stanovena podle pomůcek. K tomu dále podotkl, že k takovému postoji nebyl dán důvod už jen proto, že správce daně v projednávané věci nepřistoupil k učinění výzvy ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu jako dalšího nezbytného zákonného předpokladu pro postup podle § 87 odst. 5 daňového řádu. S odkazem na právní doktrínu a rozhodovací praxi správních soudů k tomu doplnil, že dokazování bylo přípustné i v případě, že žalobce v řízení zůstal pasivním, přičemž k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek by správce daně mohl přikročit jen tehdy, pokud by nebylo možné daň stanovit dokazováním. Žalobcem namítané uznatelnosti tzv. esenciálních výdajů žalovaný oponoval konstatováním, že žalobcem odkazovaný judikát se týkal daně z příjmů a nikoliv daně z přidané hodnoty, která má zcela odlišnou povahu v tom, že je v jejím případě zdaňován zisk, a proto má zohlednění esenciálních výdajů své místo jen v případě této daně. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2014 čj. 9 Afs 90/2013 – 36.
7. Jako nedůvodnou žalovaný odmítl i poslední námitku žalobce, že správce daně postupoval v rozporu s cílem správy daní, pokud nestanovil správnou daň tím, že neuznal žalobcův nárok na daňový odpočet a místo toho daň stanovil jen z výstupů. Zopakoval, že žalobce ani při zahájení daňové kontroly, ani na pozdější výzvu správce daně k prokázání skutečností, na niž vůbec nereagoval, nepředložil předmětné daňové doklady. Proto správce daně na základě údajů z kontrolního a souhrnného hlášení přikročil v rámci vyhledávací činnosti k obstarání důkazů u dodavatele žalobce, obchodní společnosti Trans-

europack s.r.o., která však přestala se svým správcem daně komunikovat a správci daně v projednávané věci neposkytla žádnou součinnost, neboť nedoložila požadované doklady, ani se nedostavila k místnímu šetření. Teprve na základě výzvy k poskytnutí údajů u banky vedoucí bankovní účet dodavatele správce daně ověřil, že nebyly zjištěny žádné platby za plnění dle daňových dokladů vystavených jeho subdodavatelem, tj. personálně (skrže jednatele a společníka pana Františka Povolného) propojenou společností Ebro trade s.r.o. Sám žalobce na výzvu správce daně ani nesdělil, jak probíhalo obchodování, kdo zajišťoval přepravu, kde byla nakládka a vykládka zboží, kde se zboží skladovalo a kdo jej přebíral. Ani v rámci vyhledávací činnosti správce daně tedy nebylo prokázáno, že by žalobce skutečně zboží od svého dodavatele nakoupil, a proto mu nemohl být následně uznán odpočet na DPH z těchto plnění vykázaných v daňovém přiznání. Nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu žalobce rovněž co do splnění zákonných podmínek upravených v § 64 odst. 1 ZDPH nedoložil dokladem prokazujícím přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu Evropské unie, přestože byl k jeho předložení správcem daně vyzván. Proto správce daně předmětná uskutečněná zdanitelná plnění správně posoudil jako plnění podléhající povinnosti přiznat DPH.

III. Žaloba

8. Žalobce v žalobě stručně shrnul výsledek předchozího řízení a uvedl, že rozporuje zákonnost napadeného rozhodnutí pro „*svévůli při výkonu státní moci*“ ze strany správce daně a žalovaného. V **prvním žalobním bodě** zpochybnil závěr žalovaného, že správcem daně byla u žalobce v souladu se zákonem zahájena daňová kontrola. Jestliže žalobce v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl, že ji neumožní, nebylo možné z tohoto sdělení usuzovat nic jiného, nežli že ji odmítl. Proto nemohla být daňová kontrola zahájena. Jediný správný procesní postup správce daně měl spočívat v následném zaslání výzvy, jak správci daně ukládal § 87 odst. 2 daňového řádu. Touto výzvou měl žalobce „*k zahájení daňové kontroly donutit*.“ Pokud by ani této výzvě správce daně žalobce nevyhověl, měl správce daně stanovit daň podle pomůcek, anebo ji měl se žalobcem sjednat tak, jak mu to nařizuje § 87 odst. 5 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly správcem daně proti vůli žalobce nemohlo být i s ohledem na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu provedeno v souladu se zákonem. Pro nezákonný začátek nemohl být zákonný ani průběh a konec daňové kontroly ústící do vydání platebního výměru. Nezákonnost postupu finančních orgánů byla dána i tím, že správce daně se v projednávané věci zřetelně odklonil od své dosavadní správní praxe, neboť v případech zahajovaných daňových kontrol v žalobcem uváděných zdaňovacích obdobích roku 2015 a za zdaňovací období ledna a února 2016 reagoval vždy tak, že vydal výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Při té příležitosti žalobce s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 čj. 2 Ans 1/2005 – 57 a ze dne 21. 7. 2009 čj. 6 Ads 88/2006 – 132 namítl porušení principu, že stát se má vůči jednotlivci chovat v souladu s povinnostmi, které sám sobě dal, přičemž jednotlivec má právo se spolehnout na věrohodnost státu při plnění jeho závazků, a dále že správní orgán je vázán svou vlastní rozhodovací praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení. Odchýlení od takové dosažené správní praxe bylo s ohledem na zachování legitimního očekávání možné jen tehdy, jednalo-li by se o zvláštní nebo atypický příklad a byla-li by taková změna správní praxe činěna do budoucna. Právě předchozím opakovaným vydáváním výzev podle § 87

odst. 2 daňového řádu bylo u žalobce takové legitimní očekávání správcem daně vytvořeno.

9. Ve **druhém žalobním bodu** žalobce brojil, s úvodem o povaze kontrolních hlášení jako institutu zvyšujícího informovanost správce daně, proti nezákonnosti v procesním postupu finančních orgánů, která podle něj byla dána i tím, že žalovaný (resp. správce daně) byl povinen vycházet z kontrolních hlášení žalobce a jeho obchodních partnerů, a tudíž měl tato kontrolní hlášení prověřit ještě předtím, než u žalobce zahájil daňovou kontrolu. Žalobce označil provedenou daňovou kontrolu za zásah do svého „*práva na informační sebezpečení*“, které ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02 spočívá v právu osoby sama se rozhodnout o tom, jaké údaje o osobě poskytne včetně údajů o své pracovní a ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá osobě povinnost ve smyslu článku 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Pokud tedy měl žalovaný k dispozici předmětná kontrolní hlášení, čili mnohem podrobnější informace o celém dodavatelsko-odběratelském řetězci, bylo podle žalobce „*nemyslitelné, aby správce daně zahajoval daňovou kontrolu a žádal po daňovém subjektu, aby nesl důkazní břemeno stran skutečností, které správce daně již dříve obdržel a prověřil a bez dalšího je požaduje provést znova.*“ Finanční orgány tudíž neměly žalobce zatěžovat podrobnějším šetřením skutečností, které už měly k dispozici, a tak ho „*okrádat o čas a práci*“, jak citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014 čj. 6 Afs 46/2014 – 39. Zahájení daňové kontroly proto žalobce neumožnil důvodně, neboť správce daně jej měl primárně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 3 daňového řádu.
10. Ve **třetím žalobním bodě** žalobce brojil proti takovému procesnímu postupu v projednávané věci, jehož výsledkem měla být na konci stanovená „*nesmyslná daň*“. Uvedl, že správce daně v rozporu s cílem správy daní neuznal nárok na odpočet daně a osvobození od daně na výstupu z řádně deklarovaného dodání do jiného členského státu jen proto, že mu žalobce nepředložil daňové doklady. Současně žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věcech Ecotrade, Nidera Handelskompagnie, Dankowski a EMS-Bulgaria Transport, z nichž podle jeho názoru plyne, že neuznat nárok na odpočet daně při nesplnění formálních podmínek je možné jen tehdy, jestliže díky tomu nemohl daňový orgán zjistit, jak byly splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Žalovaný tedy nesměl v projednávané věci popřít nárok žalobce na odpočet DPH jen proto, že absentovaly daňové doklady. V řízení bylo prokázáno, že nakoupené zboží žalobce získal od svého dodavatele - plátce DPH, sám žalobce byl plátcem DPH a toto zboží následně prodal svým odběratelům se stanovenou DPH na výstupu. Svědek František Povolný v řízení potvrdil spolupráci se žalobcem a platby od žalobce byly řádně zaplacený na bankovní účet obchodní společnosti Trans-europack s.r.o. Navíc správce daně nevyslyšel návrh žalobce na výslech jednatele dodavatelské obchodní společnosti pana Wojciecha Markowského.

IV. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 10. 2019 odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné, přičemž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na správní spis.
12. K **prvnímu žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že podle jeho přesvědčení byla daňová kontrola u žalobce správcem daně materiálně zahájena, neboť správce daně na jednání,

kterého se žalobce zúčastnil, jakož i následně činil faktické kroky k prověření daňového tvrzení žalobce. Žalobce se na tomto protokolovaném jednání kromě sdělení, že daňovou kontrolu neumožní z důvodu, že postupuje podle zákona, vyjadřoval k požadavku správce daně na předložení dokladů, poukazoval na údaje z kontrolních hlášení a odkazoval správce daně na jiné orgány veřejné moci kvůli opatření jím požadovaných důkazů. Žalobce tedy nebyl nekontaktní ani pasivní a právě pro toto jeho chování nebyl důvod dospět k závěru, že by neposkytoval ani elementární míru součinnosti, což by odůvodňovalo postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Takový postup by nadto byl pro žalobce spojen se závažnými právními následky, a proto žalovaný tuto argumentační linii žalobce nechápal. Zásada legitimního očekávání žalobce nemohla být správcem daně porušena, neboť vydání výzvy k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu nebylo za takové situace vůbec na místě a v projednávané věci tedy výzvy dříve vydané správcem daně nehrály roli.

13. V reakci na **druhý žalobní bod** žalovaný uvedl, že prověřování kontrolních hlášení žalobce a jeho obchodních partnerů před zahájením daňové kontroly nemělo oporu v zákoně a zcela by se míjelo se smyslem a účelem těchto kontrolních hlášení. Přistoupení na žalobcovu argumentaci by v podstatě znamenalo negaci institutu daňové kontroly, jehož podstata spočívá v preventivním přezkoumání nebo ověření splnění daňové povinnosti včetně tzv. namátkově prováděných daňových kontrol. Pro provádění daňových kontrol správce nepotřeboval nutně disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované povinnosti, jak potvrdila i žalovaným uváděná rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Žalobcem tvrzená minimalizace zásahů do autonomní sféry jednotlivce v rámci provádění daňové kontroly byla naplněna samotným respektováním zákonných mantinelů daných daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu ČR a správních soudů. Žalobce nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014 čj. 6 Afs 46/2014 – 39, jenž se nedotýkal obecně institutu daňové kontroly jako takového, nýbrž až jednotlivých úkonů v rámci ní činěných. Omezení osobní sféry žalobce v důsledku prováděné daňové kontroly sledovalo legitimní cíl, jímž byl veřejný zájem na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Žalobce podle názoru žalovaného zároveň absolutizoval význam institutu kontrolního hlášení, a to až do té míry, že by snad daňová povinnost měla být na údajích z kontrolních hlášení závislá. Žalovaný naproti tomu považuje kontrolní hlášení jen za podrobnější daňové tvrzení, které ovšem nebylo způsobilé nahrazovat důkazy či prokazovat nárok na odpočet daně. Nebylo proto možné, aby správce daně nahrazoval aktivitu žalobce v daňovém řízení a vše ověřoval u jiných daňových subjektů, a přenášel tak na tyto jiné daňové subjekty důkazní břemeno žalobce. Argumentaci, že správce daně měl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 2 daňového řádu, žalovaný označil za zcela nepřipadnou, neboť zmíněné ustanovení předpokládalo, že pro doměření daně existovala správcem daně již pravomocně vyměřená daň. Za situace, kdy správce daně žádnou daň pravomocně nevyměřil, nebylo z jeho strany ani co doměřovat. Žalovaný tento žalobní bod považoval argumentačně za vnitřně rozporný s tím, že žalobce ani konkrétně netvrdil, na jakých právech byl poškozen nezákonně zahájenou daňovou kontrolou, a svými námitkami toliko rozostřoval skutečnou podstatu věci, tj. vlastní selhání při neunesení důkazního břemene k prokázání nároku na odpočet DPH a osvobození od daně.

14. Ve vztahu k námitkám obsaženým ve **třetím žalobním bodu** žalovaný odmítl, že daň byla stanovena „nesmyslně“, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, čj. 5 Afs 55/2012 – 43, v němž soud uzavřel, že nepředložení daňových dokladů ohledně daně na vstupu nebrání tomu, aby byla stanovena daň na výstupu. Žalobcem namítané opomenutí tzv. esenciálních výdajů žalovaný nepovažoval za přílehlavé. Uvedl, že takový argument je u nepřímé daně nepřipadný, protože žalobcem zmiňovaný judikát se týkal toliko daně z příjmů jakožto daně přímé. Žalobce neunesl své důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, a neprokázal ani splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce rovněž nesprávně interpretoval závěry SDEU v jím citovaných rozsudcích v tom směru, že by v jejich důsledku nebylo nutné předkládat k prokázání svého nároku na odpočet daně a osvobození od daně formální daňové doklady. Takové závěry předmětné rozsudky SDEU neobsahovaly, neboť z formálních podmínek rozporovaly jen podmíněnost nároku registrací osoby povinné k dani (rozsudky ve věcech Dankowski nebo Nidera Handelskompagnie), resp. neplněním dalších povinností, např. vedení účetnictví (rozsudky ve věcech Ecotrade nebo EMS-Bulgaria Transport). Zároveň žalovaný upozornil na to, že mezi hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH patřilo i dodání zboží od osoby povinné k dani, které bylo nutno identifikovat. Tak se ovšem v projednávané věci nestalo, neboť správce daně nezjistil v rámci své vyhledávací činnosti, že by žalobce od svého dodavatele – společnosti Trans-europack s.r.o. – zboží skutečně nakoupil, přičemž žalobce tuto skutečnost ani sám neprokázal, ačkoliv tak měl učinit ve shodě s ustanovením § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, neboť kromě daňových dokladů ani jinak nedoložil svůj nárok na odpočet daně. K údajně opomenuté svědecké výpovědi pana Wojciecha Markowského žalovaný uvedl, že tato neměla žádného opodstatnění za situace, kdy žalobce nijak nedoložil a neprokázal přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu. K tomu žalovaný dodal, že ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, kde byla tato svědecká výpověď provedena za účelem potvrzení tvrzené přepravy, svědek jakoukoliv spolupráci se žalobcem popřel, a byl to právě žalobce, kdo následně jeho svědeckou výpověď zpochybňoval. Žalovaný ani ze žaloby nezjistil, jak mohlo neprovedení svědecké výpovědi pana Markowského zasáhnout do práv žalobce, který navíc tuto námitku vznesl až v žalobě.

V. Ústní jednání před soudem

15. Soud ve věci nařídil ústní jednání na 21. 9. 2021. Žalobce, resp. jeho právní zástupce se k tomuto jednání nedostavil, když předtím požádal o jeho odročení, případně navrhl, aby se jednání uskutečnilo pomocí videokonferenční techniky. Soud této žádosti nevyhověl, neboť na straně právního zástupce žalobce neshledal důležité důvody ve smyslu § 50 s.ř.s., pro které by mělo být jednání odročeno. O tomto svém postupu a jeho konkrétních důvodech soud právního zástupce žalobce informoval písemným sdělením ze dne 16. 9. 2021, které bylo do datové schránky právního zástupce dodáno téhož dne. Jelikož neúčast žalobce u jednání nebránila projednání a skončení věci, projednal soud žalobu v souladu s ustanovením § 49 odst. 3 s.ř.s. u ústního jednání dne 21. 9. 2021 v nepřítomnosti žalobce, resp. jeho právního zástupce. Žalovaný, který byl jednání přítomen, s odkazem na písemné vyjádření k žalobě a odůvodnění napadeného rozhodnutí navrhl žalobu zamítnout.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
17. Z ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.
18. V rámci vyhledávací činnosti správce daně správce daně podle ustanovení § 78 odst. 1 a 2 daňového řádu vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňovými subjekty při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu, přičemž tuto činnost správce daně provádí i bez součinnosti s daňovým subjektem. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení pak vyhledávací činnost zahrnuje i zjišťování „...údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně“.
19. Ve smyslu § 86 odst. 1 daňového řádu platí, že „(d)añový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.“ Podle odstavce 3 písm. c) citovaného ustanovení je daňový subjekt povinen mimo jiné „předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení“.
20. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že „(d)añová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně...“. Neumožní-li daňový subjekt daňovou kontrolu zahájit, podává se z § 87 odst. 2 daňového řádu, že k tomu může být správcem daně vyzván. Podle odstavce 5 téhož ustanovení daňového řádu platí, že „(n)evyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.“
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „(d)añový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“
22. Ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu stanoví, že „(j)ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny,...“.
23. Z ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH je zřejmé, že „(d)odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“
24. Z ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) až c) ZDPH se podává, že „(p)látkce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně“

s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku“.

25. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že pro uplatnění nároku na odpočet daně při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátcce, je plátcce povinen mít daňový doklad.
26. Soud v první řadě nepřehlédl, že konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu zaujala ohledně řádného zahájení daňové kontroly závěry, které jsou aplikovatelné i na nyní souzenou věc. V rozsudku ze dne 22. 1. 2015 čj. 4 Afs 238/2015 – 29 (konkrétně v bodu 36) Nejvyšší správní soud k procesnímu institutu zahájení daňové kontroly uvedl, že *„(j) proto nepochybně, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správcem daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat)…”*. Není-li rozsah daňové kontroly při zahájení daňové kontroly vymezen a přitom je zřejmé, že správce daně nehodlá daňovou kontrolu provádět v jakkoli zužovaném rozsahu, je v takovém případě podle závěru Nejvyššího správního soudu obsaženého v jeho rozsudku ze dne 19. 11. 2019 čj. 1Afs 148/2019 – 59 nutno mít za to, že daňová kontrola byla zahájena v nejširším možném rozsahu, tedy že se měla týkat všech okolností souvisejících s předmětem kontroly. Neuvedení takového maximálního rozsahu provádění daňové kontroly tedy nemohlo mít vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly (srov. blíže bod 36). Ustálená judikatura správních soudů rovněž opakovaně dospěla k závěru, že správce daně při zahájení daňové kontroly nemusí disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti (k tomu viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009 čj. 2 Aps 2/2009 – 52, nebo ze dne 27. 2. 2019 čj. 3 Afs 230/2017 – 30 a čj. 3 Afs 266/2017 – 29). Podle právního názoru obsaženého též v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že úkony, jimiž se zahajuje daňová kontrola, nemusí být učiněny současně, nicméně musí na sebe navazovat a společně naplnit zákonné podmínky, přičemž jednotlivé kroky daňové kontroly musí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech. K tomu lze zmínit zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004 čj. 7 Afs 22/2003 – 109, nebo ze dne 20. 4. 2016 čj. 2 Afs 17/2016 – 36).
27. Soud ve vztahu k zahájení daňové kontroly upozorňuje i na právní doktrínu (srov. komentář k ustanovením § 85 a § 87 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011), která uvádí, že *„(a) by byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat... Kontrola je pak zahájena dnem, kdy (správce daně) provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. ... Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možné za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3 (daňového řádu). Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně*

začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod....“ Soudem citovaná odborná publikace pokračuje vymezením předmětu a rozsahu daňové kontroly tak, že „(z)atímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. ...Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností.“

28. Soud dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, čj. 5 Afs 55/2012 – 43, jenž má ve vztahu k nyní projednávané věci mimořádnou vypovídací schopnost. Nejvyšší správní soud v něm ohledně námitky, že daň měla být stanovena podle pomůcek a nikoliv s použitím daně na výstupu tak, jak byla uvedena v žalobcově daňovém přiznání, konstatoval její nedůvodnost a aproboval závěr prvostupňového správního soudu, že „...(s)oud ... argumentoval, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a **přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním**. Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve poté, když daň dokazováním stanovit nelze a v dané věci se o takový případ nejedná. Správce daně měl totiž k dispozici daňová přiznání, ze kterých jsou seznatelné údaje pro vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu... Skutečnost, že stěžovatel nereagoval na výzvy a neprokázal, jaká uskutečněná zdanitelná plnění jím byla zahrnuta v daňovém přiznání, nezakládá předpoklady pro stanovení daně dle pomůcek ohledně vyměření daně na výstupu. Správce daně měl dostatečné podklady pro vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, neboť stěžovatel podal daňová přiznání, ve kterých vyčíslil jak základ daně, tak i výši daně na výstupu, jakož i základ daně z přijatých plnění a výši nároku na odpočet, z čehož je nutno učinit závěr, že daň bylo možno stanovit dokazováním. V daném případě, kdy stěžovatel neprokázal daň na vstupu, neznamená, že by daň na výstupu nešla stanovit dokazováním na základě daňového přiznání. Správce daně měl totiž pochybnosti pouze ohledně daně na vstupu, o ostatních rozhodných skutečnostech nepochyboval ...“ (zdůraznění textu přidáno soudem). Relevanci shora soudem citovaných závěrů nijak nesnižuje ani skutečnost, že Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku věnoval komentování procesní právní úpravy předcházející právní úpravě daňového řádu, protože v obou právních úpravách neexistují podstatné odlišnosti, jež by takové závěry zpochybňovaly.
29. Konečně soud považuje za velmi instruktivní také judikatorní závěry týkající se problematiky uplatňování nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017 čj. 4 Afs 58/2017 – 78 ve vztahu k procesně-právní podmínce uplatnění nároku na odpočet DPH konstatoval (viz bod 33), že „(p)ro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální

náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně....“ K tomu lze dále zmínit obdobné závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015 – 45, nebo ze dne 24. 8. 2017 čj. 1 Afs 30/2017 – 30. Lze shrnout, že judikatura se ustálila na závěru, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž tak činí především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně ovšem může následně vyjádřit natolik vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, že je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (k tomu srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008 čj. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 22. 10. 2008 čj. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012 čj. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 13. 12. 2018 čj. 4 Afs 326/2018).

30. Co se týče hmotněprávních podmínek uplatnění nároku plátce daně na odpočet DPH, soud připomíná, že SDEU ve své rozhodovací praxi dlouhodobě poukazuje na skutečnost, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla sama osobou povinnou k dani a aby zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty osobou povinnou k dani. Tento závěr lze setrvale vysledovat například v rozsudcích SDEU ve věcech C-63/04, *Centralan Property*, C-324/11, *Tóth*, nebo C-285/11, *Bonik*.
31. Poté, co soud optikou shora představené judikatury přezkoumal napadené rozhodnutí, žalobu důvodnou neshledal.
32. V rámci **prvního žalobního bodu** žalobce zpochybnil závěr žalovaného, že u něj byla správcem daně v souladu se zákonem zahájena daňová kontrola, přestože ji žalobce neumožnil odmítnutím do protokolu. Žalobce k tomu dále uvedl, že správce daně mu měl zaslat výzvu ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu, kterou ho měl „*k zahájení daňové kontroly donutit*.“ Pokud by ani této výzvě správce daně žalobce nevyhověl, měl správce daně stanovit daň podle pomůcek, anebo ji měl se žalobcem sjednat tak, jak mu to nařizuje § 87 odst. 5 daňového řádu. Nezákonnost postupu finančních orgánů dle žalobcova mínění spočívala i v tom, že správce daně se v projednávané věci zřetelně odklonil od své dosavadní správní praxe, neboť v přechozích případech zahajovaných daňových kontrol vůči žalobci vždy vydal výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu. V projednávané věci tedy porušil legitimní očekávání žalobce založené předchozí vlastní rozhodovací praxí.
33. Soud tyto žalobní námitky neshledal důvodnými, neboť stejně jako finanční orgány obou stupňů považuje daňovou kontrolu u žalobce materiálně za řádně zahájenou.
34. Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 5. 2016, čj. 4297702/16/2002-60563-104968, (dále jen „protokol“) vyplývá, že zde uvedené dvě úřední osoby za správce daně zahájily na územním pracovišti správce daně pro Prahu 2 daňovou kontrolu, a to tím způsobem, že nejprve žalobce poučily o relevantních ustanoveních daňového řádu k institutu daňové kontroly, zejména o povinnostech plynoucích žalobci z ustanovení § 86 odst. 1, jakož i z § 87 odst. 1 daňového řádu ohledně samotných podmínek zahájení daňové kontroly. Žalobce porozumění s tímto poučením písemně potvrdil svým podpisem, resp. podpisem svého právního zástupce (str. 3 protokolu). Následně správce

daně vymezil předmět daňové kontroly jako „*daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor a březen 2016*“, jakož i její rozsah uvedením (str. 4 protokolu) „*v rozsahu přijatých zdanitelných plnění uvedených na ř. 40 daňového přiznání a dodání zboží do jiného členského státu..., neboť správce daně má pochybnost o tom, zda nárok na odpočet daně z přijatých plnění byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů..., zda byla přijatá plnění skutečně přijata, zda skutečně došlo k dodání zboží v souladu s ust. § 64 ZDPH. ...Vzhledem ke zkušenostem z předchozích řízení, které správce daně u daňového subjektu vede a s ohledem na již předložené doklady při těchto řízeních, správce daně předpokládá, že deklarované obchodní transakce na fakturách neodpovídají skutečnému pohybu zboží, neboť část palet je přepravována od dodavatele v JČS přímo odběratelům do JČS a nikoliv do České republiky. Správce daně má pochybnost, že se jedná o nákup zboží v tuzemsku. Dále vzhledem ke zjištěnému fakturačnímu řetězci společností obchodujících s paletami má správce daně pochybnost, že daňový subjekt prokáže nárok na odpočet daně.*“ Žalobce se následně k uvedenému předmětu a rozsahu daňové kontroly vyjádřil tak, že „*(d) aňový subjekt neumožní zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období březen 2016.*“ K doplňujícímu dotazu správce daně ohledně důvodu takového neumožnění daňové kontroly žalobce uvedl pouze to, že „*postupuje podle zákona*“. Poté správce daně začal s kladením otázek žalobci, a to konkrétně dotazem, zdali „*obchoduje daňový subjekt v lednu, únoru a březnu se stejnou komoditou jako v r. 2014 a 2015, jakým způsobem probíhá přeprava zboží, zajišťuje přepravu ...(daňový subjekt)*“. Na tuto otázku správce daně reagoval žalobce prostřednictvím svého právního zástupce tak, že uvedl, že o tom nebyl daňovým subjektem informován. Správce daně do protokolu uvedl, že považuje daňovou kontrolu za zahájenou. Posléze deklaroval, že žalobce nepředložil doklady požadované po něm správcem daně na základě výzvy čj. 3721803/16/2002-60563-104968, k čemuž se žalobce vyjádřil tak, že „*(s)právce daně má k dispozici údaje z kontrolního hlášení a souhrnného hlášení, které jsou rozhodující pro správné určení výše daně, a proto daňový subjekt nestíhá povinnost je předkládat opakovaně*“. Následně se žalobce protokolárně vyjádřil i k nedostačujícím údajům z kontrolního hlášení, neboť správce daně po něm požadoval veškeré přijaté faktury, související objednávky a dodací listy, doklady o přepravě, související smlouvy, veškeré vydané faktury, související objednávky a dodací listy, doklady o přepravě zboží, doklady o úhradách faktur, a sice tak, že „*(p)řijaté faktury jsou obsaženy v kontrolním hlášení, vydané faktury jsou obsaženy v souhrnném hlášení. Pokud u správce daně přetrvávají pochybnosti výše uvedené, pak ví, kterým orgánům má zaslat dožádání a opatřit tak důkazy vyvracející nebo potvrzující údaje vedené v kontrolním nebo souhrnném hlášení. Jde o identický postup jako v celé řadě předchozích daňových kontrol a jsou-li pochybnosti správce daně oprávněné, může tímto způsobem dojít k prověření správnosti výše daně za zdaňovací období únor 2016.*“ Konečně žalobce požádal správce daně o nahlížení do spisu za únor a březen 2016. Protokol byl vzápětí podepsán žalobcem i správcem daně a jeho stejnopis předán žalobci, což žalobce potvrdil připojením svého podpisu. Správce daně brzy nato výzvou k prokázání skutečností ze dne 7. 6. 2016 čj. 4744984/16/2002-60563-104968 vyzval žalobce k doložení faktur mj. i za měsíc březen 2016 a k poskytnutí dalších informací v rozsahu jím položených dotazů, a to především k žalobcem obchodované komunitě, jakož i k jím zajišťované přepravě obchodovaného zboží.

35. Se zřetelem ke shora popsanému protokolárně zachycenému průběhu jednání mezi žalobcem a správcem daně soud shrnuje, že žalobce se prostřednictvím svého právního zástupce dobrovolně dne 18. 5. 2016 dostavil k jednání na územní pracoviště správce daně, zde mu byl správcem daně oznámen předmět a rozsah zahajované daňové kontroly.

Žalobce se sice následně vyjádřil, že daňovou kontrolu neumožní s tím, že postupuje podle (jím blíže neidentifikovaného) zákona, nicméně reagoval na otázky následně kladené správcem daně, které se týkaly povahy obchodní činnosti žalobce, resp. se vyjadřoval k jím dosud nepředloženým dokladům a zároveň požádal o nahlédnutí do spisu. Žalobce také podepsal protokol o zahájení daňové kontroly a převzal proti svému podpisu jeho stejnopis. Žalobce byl kromě toho správcem daně proti svému podpisu prokazatelně poučen o následcích zahajované daňové kontroly, o svých právech a povinnostech plynoucích mu z předmětných ustanovení daňového řádu. Žalobce tedy vyhověl správci daně a splnil svou povinnost plynoucí z § 86 odst. 1 daňového řádu, neboť i přes své formální tvrzení, že daňovou kontrolu neumožňuje, fakticky zahájení předmětné daňové kontroly umožnil, jestliže se řádně dostavil na územní pracoviště správce daně, vyslechl a podepsal srozumění s poučením správce daně souvisejícím se zahájením daňové kontroly, strpěl sdělení předmětu a rozsahu zahajované daňové kontroly a na další procesní úkony správce daně spočívající v kladení otázek reagoval shora uváděnými vyjádřeními, jimiž odkazoval na to, že si správce daně má své pochybnosti ověřit z kontrolních a souhrnných hlášení a že nemá od žalobce ničeho dalšího opakovaně vyžadovat. Konečně sám žalobce požádal o nahlédnutí do spisu k zahajované daňové kontrole. Soud rovněž ověřil, že po výše shrnutém průběhu úvodního jednání zahajované daňové kontroly správce daně vyzval žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 7. 6. 2016 čj. 4744984/16/2002-60563-104968 k předložení tam uvedených dokladů.

36. Z judikatury zmíněné soudem shora je zřejmé, že správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu v souladu s podmínkami stanovenými v § 87 odst. 1 daňového řádu, jestliže žalobci při prvním úkonu vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a následně, v rámci téhož prvního úkonu, jakož i v přiměřené době po něm (na základě výzvy k prokázání skutečností datované dnem 7. 6. 2016) fakticky činil navazující kontrolní úkony v přímé relaci k žalobci, vyzýval jej k předkládání konkrétních dokladů potvrzujících uskutečnění žalobcem tvrzených zdanitelných plnění, resp. k prokázání přepravy jím dodávaného zboží do jiného členského státu. Tomuto zahájení kontroly nemohlo účinně bránit toliko formální prohlášení žalobce o neumožnění daňové kontroly, neboť ze všech okolností jednoznačně plynulo, že zákonné podmínky pro zahájení daňové kontroly v předmětné věci splněny byly. Sám žalobce tak fakticky umožnil zahájení daňové kontroly. Správce daně proto již nemohl v projednávané věci přistupovat k vydání výzvy k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, která se po zahájení daňové kontroly stala procesně dále nevyužitelnou a materiálně nadbytečnou. Soud považuje tímto směrem vedenou žalobní argumentaci za účelovou, a odmítá ji i proto, že žalobce se pohybuje v rovině čisté spekulace, jestliže předvídá procesní postup správce daně podle § 87 odst. 5 daňového řádu, který však vychází z nyní nejisté žalobcovy pasivity. Na takových nejasných a nedůvodně předpokládaných skutečnostech nelze věrohodně stavět žalobcovu procesní obranu.
37. Soud zároveň odmítl i námitku žalobce, že výše popsaným procesním postupem správce daně porušil legitimní očekávání žalobce vycházející z toho, že mu správce daně vždy posílal výzvu k zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu. Výzva správce daně k zahájení daňové kontroly ve smyslu právě zmíněného ustanovení daňového řádu je na místě toliko v případě, neumožní-li daňový subjekt zahájení daňové kontroly, jak tomu patrně bylo v předchozích žalobcem odkazovaných případech. V projednávané tomu ale bylo jinak, neboť žalobce zahájení daňové kontroly fakticky

umožnil (k tomu viz výše). Argumentace jinými, historickými případy procesního konání správce daně je s ohledem na tuto skutečnost nepřipadná pro svou absentující relevanci k nyní projednávané věci. Správce daně, potažmo žalovaný v napadeném rozhodnutí vzal v potaz okolnosti projednávaného případu, které se sice mohou žalobci jevit jako vybočující z jeho dosavadních zkušeností s procesním postupem správce daně, na kterých se však žalobce svou aktivitou sám podílel. Tyto okolnosti nicméně zcela evidentně naplňovaly zákonné podmínky, s nimiž jsou spojeny účinky řádného zahájení daňové kontroly, takže nebyl důvod domáhat se jiného procesního postupu, který daňový řád zejména ve svém ustanovení § 87 neumožňoval. Legitimního očekávání se žalobce zkrátka nemohl dovolávat, neboť tomu zjevně bránilo již samotné znění ustanovení § 87 daňového řádu a odlišné okolnosti případu spočívající v tom, že k zahájení daňové kontroly došlo. Soud proto jako nadbytečný a k projednávané věci irelevantní zamítl návrh žalobce na provedení důkazu výzvami, které vydal správce daně podle § 87 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k jinému zjišťovanému období, jednak protokolem ze dne 22. 4. 2016, který nadto nebyl žalobcem vůbec předložen, resp. připojen k žalobě.

38. Ve **druhém žalobním bodu** žalobce namítal, že finanční orgány byly povinny vycházet z kontrolních hlášení žalobce a jeho obchodních partnerů, která měly prověřit ještě předtím, než zahájily u žalobce daňovou kontrolu. Jestliže měl žalovaný k dispozici předmětná kontrolní hlášení, bylo podle žalobce *„nemyslitelné, aby správce daně zahajoval daňovou kontrolu a žádal po daňovém subjektu, aby nesl důkazní břemeno stran skutečností, které správce daně již dříve obdržel a prověřil a bez dalšího je požaduje provést znovu.“* Takovým postupem došlo k zásahu do *„práva na informační sebeurčení“* žalobce ve smyslu jím citovaného nálezu Ústavního soudu ČR. Finanční orgány neměly žalobce zatěžovat podrobnějším šetřením skutečností, které už měly k dispozici, a tím ho *„okrádat o čas a práci“*. Žalobce má dále za to, že správce daně jej měl primárně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 3 daňového řádu.
39. I tento okruh žalobních námitek musí soud jako zcela nedůvodný odmítnout, neboť v procesním postupu správce daně, potažmo žalovaného, kteří ctili literu zákona, v daném případě především daňového řádu, nelze spatřovat žádné pochybení.
40. Soud se se žalobcem ztotožňuje pouze v jeho tvrzení, že správce daně byl i v projednávané věci oprávněn prověřit relevantní kontrolní hlášení, která měl ohledně obchodních aktivit žalobce k dispozici. Nejen pro tyto účely je v daňovém řádu zakotven institut daňové kontroly, který umožňuje správci daně ověřit pravdivost a správnost daňových tvrzení daňových subjektů, a dosáhnout tak správného stanovení daně jako zákonem výslovně označeného výsledku daňového řízení. K řádnému průběhu daňové kontroly je také ustanovením § 6 odst. 2 daňového řádu v poloze základních procesních zásad stanovena také povinnost správce daně a daňového subjektu ke vzájemnému poskytování součinnosti. Pokud by soud přistoupil na žalobní argumentaci žalobce, prakticky by to znamenalo, že daňová kontrola nemá v daňovém procesu pražádný význam, neboť by s ohledem na paralelní existenci institutu kontrolních a souhrnných hlášení nebyla vůbec využitelná. Zároveň by se vyprazdňoval i normativně vymahatelný princip procesní spolupráce správce daně s daňovými subjekty.
41. Žalobce svou žalobní argumentací zcela opomíjí fakt, že to by právě on, kdo měl v předmětné věci vůči správci daně plnit své povinnosti vyplývající ze shora soudem citovaných ustanovení daňového řádu a ZDPH, především však povinnost prokázat své

daňové tvrzení, jak stanoví § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobce tak ovšem nečinil, neboť veškerou tíhu vlastního důkazního břemene zcela bezdůvodně a v příkrém rozporu s explicitním zněním shora citovaných ustanovení daňového řádu a ZDPH přenášel na správce daně. Neposkytl správci daně žádnou součinnost, jak mu přikazoval § 6 odst. 2 daňového řádu, nevyvíjel ve svůj vlastní prospěch žádnou procesní aktivitu, aby posléze v žalobě neopodstatněně tvrdil, že žádných takových povinností vůči správci daně neměl. I proto je nemyslitelné, aby jeho pasivita za situace, kdy byl podle zákona povinen konat, byla připisována k tíži správce daně.

42. Soud zároveň nepřehlédl vnitřní rozpor v žalobcově argumentaci. Ten na jednu stranu v žalobě v rámci prvního žalobního bodu tvrdil, že jej měl správce daně vyzvat k zahájení daňové kontroly, kterou mu údajně předtím neumožnil, zatímco na druhé straně ve druhém žalobním bodu bez zřejmého důvodu uváděl, že jej měl správce daně primárně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 3 daňového řádu. Soud naopak považuje za zjevné, že správce daně právě zahájenou daňovou kontrolou ověřoval daňové tvrzení žalobce a v době zahájení kontroly sám vyvíjel úsilí s cílem ověřit daňové tvrzení žalobce a správně stanovit daň. Nemohl tak logicky současně vyzývat žalobce k podávání dodatečného daňového přiznání, jestliže sám neměl procesní jistotu ohledně správnosti daňového tvrzení žalobce, resp. formálně vůči žalobci vykázal své pochybnosti. V době, kdy měl správce daně vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, daň žalobci ještě ani nevyměřil, z čehož plyne, že takový postup by byl předčasný a bez potřebné opory v jakékoli disponibilní dokumentaci. Případné podání dodatečného daňového přiznání navíc bylo zcela v dispoziční sféře žalobce s rozlišením buď v poloze jeho povinnosti, přiznal-li daň v nižší než skutečné výši, nebo jeho práva, tvrdil-li by žalobce v daňovém přiznání daň ve vyšší než skutečné výši. Ostatně daňový řád, a to ani v žalobcem odkazovaném ustanovení § 143 odst. 3, takovou povinnost správci daně za těchto okolností nepředepisoval, pouze ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu připouštěl oprávnění správce daně k vyzvání daňového subjektu, ovšem jen pokud bylo možno důvodně předpokládat, že správcem daně bude na základě nově zjištěných skutečností doměřena daň. Bylo tedy zcela na uvážení správce daně, aby vyhodnotil případné nové skutečnosti nebo důkazy opatřené mimo daňovou kontrolu, což ovšem za situace, kdy očekával, že se žalobce sám ujme plnění své důkazní povinnosti a uplatňovaný nárok na odpočet DPH podepře potřebnými důkazními prostředky, nebylo možné předpokládat.
43. Argumentaci žalobce ohledně údajné povinnosti správce daně vyzvat ho k předložení dodatečného daňového přiznání soud považuje za účelovou dezinterpretaci ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu, která toliko *ex post* rozostřovala řádnou kvalifikaci případu provedenou finančními orgány. Žalobce se prostřednictvím této argumentace - opět bez jakéhokoliv zákonného podkladu - pokouší přenést na správce daně povinnosti, které však tížily jeho samotného. Soud k tomu dodává, že i kdyby snad v projednávané věci nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu existovaly a správce daně žalobce přesto k podání dodatečného daňového přiznání nevyzval, nepovažoval by soud ani takový postup správce daně za nezákonný, neboť předmětná výzva byla v diskreční sféře samotného správce daně, čili byla jen jednou z procesních možností, kterou správce daně na základě vlastní úvahy mohl, ale nemusel využít.
44. Taktéž obecnou žalobní námitku, že správce daně, potažmo žalovaný, porušili žalobcovo právo „na informační sebeurčení“ soud neshledal důvodnou, neboť odkazy žalobce na nález Ústavního soud ČR, resp. rozsudek Nejvyššího správního soudu, pokládá za naprosto

nepříléhavé a abstraktně excesivní k individuálním právům ve smyslu samotného znění Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Soud v rámci vypořádání těchto účelově komponovaných žalobních námitek akcentuje především znění článku 2 odst. 2 Listiny, v němž je zakotvena zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, ve spojení s článkem 4 Listiny, který stanoví přípustnost zákonných mezí ústavně zakotveným základním právům a lidským svobodám. Je to právě daňový řád a ZDPH, které při dodržení zásady nediskriminace stanovily pro zcela zřejmý a legitimní účel spočívající v řádném stanovení daně zákonná omezení svobody daňového subjektu (zde žalobce) rozhodnout se, zda údaje o své „*ekonomické a pracovní činnosti*“ poskytne správci daně, jestliže žalobci jako daňovému subjektu stanovily jednak povinnost předmětné informace v rozsahu daňového tvrzení správci daně poskytovat, a dále mu uložily povinnost toto své tvrzení následně prokázat, tj. unést ve vztahu k němu povinnost důkazní. Soudu se proto jeví jako zcela nepatřičné, aby žalobce v tomto směru ve svých žalobních námitkách dokonce operoval tím, že jej snad finanční orgány v projednávané věci „*okrádaly o čas a práci*“, jestliže tyto k celé věci přistoupily velmi zodpovědně, žalobce opakovaně urgovaly o splnění jeho důkazní povinnosti ve vztahu k jeho daňovému tvrzení a s ohledem na žalobcem zcela bezdůvodně odepíranou součinnost vyvinuly též přiměřené úsilí ve své vyhledávací činnosti směřující k obstarání důkazů.

45. Ve **třetím žalobním bodu** žalobce brojil proti vyměřené dani, neboť ve výsledku řízení spatřoval „*nesmyslnou daň*“. Správce daně podle něj v rozporu s cílem správy daní neuznal jeho nárok na odpočet daně a na osvobození od daně na výstupu z řádně deklarovaného dodání do jiného členského státu s odkazem na judikaturu SDEU jen proto, že mu žalobce nepředložil daňové doklady, přestože v řízení bylo podle žalobce prokázáno, že nakoupené zboží získal od svého dodavatele - plátce DPH, sám žalobce byl plátcem DPH a zboží následně prodal svým odběratelům se stanovenou DPH na výstupu. Svědek František Povolný v řízení potvrdil spolupráci se žalobcem a platby od žalobce byly řádně zaplacený na bankovní účet obchodní společnosti Trans-europack s.r.o. Žalobce také nově v žalobě namítl, že správce daně nevyslyšel jeho návrh na výslech jednatele dodavatelské obchodní společnosti pana Wojciecha Markowského.
46. Soud nepřisvědčil námitkám žalobce ohledně naznačovaných vad řízení. Ze správního spisu se hlavně ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce března 2016 podává naprostá pasivita a netečnost žalobce k daňové kontrole prováděné správcem daně a posléze přezkoumávané žalovaným v odvolacím řízení. Ze správního spisu kromě dominující neposkytnuté součinnosti žalobce vůči správci daně, a to především k naplnění nutné zákonné podmínky předložení samotných daňových dokladů, o něž se měl opírat žalobcův nárok na odpočet daně, nijak neplyne, že by v průběhu řízení ve věci svědek František Povolný, jednatel a společník společnosti Trans-europack s.r.o., vypovídal ve prospěch žalobce, pouze jej v protokolu ze dne 10. 5. 2016, čj. 735486/172002-60563-107799 v obecné rovině uvedl jako jednoho ze svých sedmi hlavních odběratelů.
47. Ve vztahu k výsledku svědka pana W. M. již podal žalobci k obdobné námitce vyčerpávající vysvětlení správce daně ve zprávě o daňové kontrole v projednávané věci (čj. 2496758/17/2002-60563-107799). V ní na str. 5 uvedl, že s návrhem žalobce na výslech tohoto svědka nemohl souhlasit, protože „...*kontrolní zjištění za zdaňovací období březen 2016 jsou založena na jiných skutkových okolnostech, na jiných zjištěních a odlišném hodnocení důkazních prostředků, neboť za zdaňovací období březen 2016 správce daně nemá k dispozici žádné doklady ani informace o přepravě zboží, o které měl vypovídat svědek W. M., proto*

přepřavu v kontrolních zjištěních nehodnotil. Svědecká výpověď pana M. tudíž neměla přímou souvislost s kontrolním zjištěním. Za kontrolovaná zdaňovací období roku 2014 měl správce daně k dispozici mimo jiné dodací listy a přepravní doklady CMR, správce daně vycházel z informací o přepravě a hodnotil oprávněnost nároku na odpočet daně a nároku na osvobození daně z hlediska místa plnění. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích daňový subjekt správci daně žádné důkazní prostředky nedoložil a neprokázal přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu, a ve zdaňovacím období březen 2016 nesplnil ani základní podmínku pro vznik nároku na odpočet daně, nesplnil podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do JČS a nepředložil žádné daňové doklady se zákonnými náležitostmi. Z toho je patrné, že výchozí situace byla u zdaňovacího období březen 2016 zcela odlišná.“ Již správce daně (žalovaný se touto námitkou zabývat nemohl, neboť nebyla žalobcem uplatněna jako odvolací námitka) velmi zřejmým způsobem a komparací s odlišným skutkovým stavem v předchozích kontrolovaných zdaňovacích obdobích žalobci zdůvodnil, proč považoval výsledky pana M. za nadbytečné, a ve vztahu k nyní projednávané věci za zcela irrelevantní. Od tohoto správce daně prezentovaného stanoviska nemá soud důvod se jakkoliv odchýlovat, přičemž poznamenává, že k takto formulované žalobní námitce žalobce přistoupil patrně jen ze setrvačnosti z jiných případů řešených s tímž správcem daně.

48. Namítal-li žalobce ve své poslední žalobní námitce, že daň byla stanovena „nesmyslně“, neboť v řízení byly splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH a na osvobození od daně, soud s ohledem na jím výše prezentované závěry domácí i evropské rozhodovací praxe soudů uvádí, že žalobce uplatněný nárok na odpočet daně nikterak neprokázal, neboť nepředložil ani primární důkazní prostředek prokazující realizaci jím tvrzených obchodních transakcí, tedy odpovídající daňové doklady. Tím se žalobce zcela zjevně protivil své vlastní procesní povinnosti obsažené v § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, čili povinnosti předložit při uplatnění nároku na odpočet daně především samotný daňový doklad. Nesplnil-li žalobce již tuto prvotní povinnost, jen stěží mohl správce daně v rámci řízení přistupovat následně k ověření takového (neexistujícího) formálního dokladu, neboli prokazovat hmotněprávní podmínky žalobcova nároku na odpočet daně. V tomtéž duchu ostatně finanční orgány instruovala také relevantní judikatura SDEU a Nejvyššího správního soudu, na kterou soud odkázal shora. Jestliže žalobce v poloze důkazního prostředku podal za předmětné zdaňovací období daňové přiznání, nemůže být překvapivý postup finančních orgánů spočívající v tom, že jej vyhodnotily a následně o něj opřely i samotné vydání platebního výměru, resp. napadeného rozhodnutí. Ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu současně plyne, že správce daně musel upřednostnit výsledek dokazování v řízení před postupem náhradního stanovení daně ve smyslu postupu dle § 87 odst. 5 daňového řádu, čili před stanovením daně dle pomůcek či jejím sjednáním. To, že daň žalobci za zdaňovací období březen 2016 vyměřil podle daně na výstupu, bylo řešení aprobebované výše zmiňovanou judikaturou. Proto ani v tomto směru soud neshledal na straně správce daně či žalovaného žádné pochybení a nepřítakal ani tvrzení žalobce o „nesmyslnosti“ stanovení daně, a to zejména se zohledněním skutečnosti, že tuto daň na výstupu uvedl sám žalobce ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2016. Správci daně ani žalovanému proto nemůže být přičítáno k tíži, že právě tuto žalobcem uvedenou hodnotu daně na výstupu použili jako výsledek provedení dokazování pro vyměření daně po neuznaném nároku žalobce na odpočet daně a neuznání osvobození od daně pro účely vydaného platebního výměru, resp. napadeného rozhodnutí.

49. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 21. září 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu