



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **MULTIBRAND s.r.o.**, IČO 28227093
sídlem Týnská 1053/21, Staré Město, 110 00 Praha 1

zastoupené JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem,
sídlem Na Poříčí 1041/12, 115 30 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, čj. 9091/22/5300-21442-713011

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 19. 5. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, čj. 9091/22/5300-21442-713011 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 1 (dále jen „**správce**“

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daně“ nebo „správní orgán prvního stupně“) ze dne 15. 11. 2019, čj. 8605888/19/2001-52521-10736, čj. 8606101/19/2001-52521-10736, čj. 8606442/19/2001-52521-10736, čj. 8607101/19/2001-52521-10736, čj. 8607341/19/2001-52521-10736, čj. 8607729/19/2001-52521-10736, čj. 8613691/19/2001-52521-10736, čj. 8614018/19/2001-52521-10736, čj. 8614330/19/2001-52521-10736 a čj. 8614758/19/2001-52521-10736, jimiž správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen, listopad, prosinec 2017 a leden, únor, březen a květen 2018 (dále jen „Prvostupňová rozhodnutí“ nebo „Dodatečné platební výměry“) a současně uložil uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve výši 20 % z částky doměřené daně. Žalovaný v odvolacím řízení snížil daň doměřenou správcem daně o částku 7 163 449 Kč a penále o částku 1 304 688 Kč.

2. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 23. 3. 2022.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení. Poté v návaznosti na provedenou sumarizaci odvolacích důvodů popsal právní základ věci a na str. 12 – 34 Napadeného rozhodnutí jej posléze aplikoval na posuzovaný případ.
4. Žalovaný konstatoval, že daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 8. 8. 2018 v rozsahu zdaňovacích období leden – prosinec 2016, leden – prosinec 2017, leden – březen 2018 a květen 2018 a byla ukončena dne 10. 10. 2019 projednáním zprávy o daňové kontrole. Žalovaný zdůraznil, že tímto rozhodnutím o odvolání je přitom rozhodováno o odvolání pouze proti Dodatečným platebním výměrům, tj. doměření daňové povinnosti toliko za období červenec – prosinec 2017 a leden, únor, březen, květen 2018, když o zbývajících zdaňovacích obdobích bylo rozhodnuto samostatným rozhodnutím ze dne 2. 11. 2021, čj. 40937/21/5300-21442-713011, a to se zřetelem k postupu žalobkyně při doplňování odvolání (bod [17] Napadeného rozhodnutí).
5. Žalovaný shrnul, že výsledkem kontrolního zjištění, k němuž správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl, bylo, že žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích neprokázala, že nárok na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), neboť neprokázala, že tato plnění byla skutečně přijata. Zároveň neprokázala podle žalovaného ani faktické uskutečnění jí deklarovaných zdanitelných plnění. Správce daně následně podle žalovaného v návaznosti na kontrolní zjištění vydal dne 15. 11. 2019 Dodatečné platební výměry, jež byly žalobkyni doručeny dne 25. 11. 2019. Po postoupení plné moci domovskému pracovišti správce daně byly Dodatečné platební výměry doručeny zástupci žalobkyně dne 30. 1. 2020.
6. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vyložil důvody, pro které neshledal opodstatněnými odvolací námitky žalobkyně. Uzavřel, že správce daně vznesl důvodné pochybnosti, které vyjádřil ve vydané výzvě k prokázání skutečností. Na žalobkyni pak bylo, aby tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění. Tato pak žalobkyně podle žalovaného z jím podrobně vyložených důvodů neprokázala. Žalobkyně přitom podle žalovaného neunesla ani své primární důkazní břemeno, když nepředložila daňové doklady k údajně přijatým zdanitelným plněním. Nesplnila tak dle

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

žalovaného ani formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně tak nebyl podle přesvědčení žalovaného uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 ZDPH a jako takový musel být odepřen.

7. Žalovaný rovněž v odůvodnění vyložil důvody, pro které přistoupil ke snížení doměřené daně (a zprostředkovaně tak i souvisejícího penále). Uzavřel totiž, že přestože ze strany žalobkyně nebylo mj. prokázáno přijetí zdanitelných plnění spočívajících v pořízení zboží z jiného členského státu, správce daně jí přesto přiznal takto vykázanou daňovou povinnost, resp. daň na výstupu. Podle žalovaného tedy bylo na místě korigovat výši doměřené daně tak, že bude snížena o žalobkyní přiznanou daň na výstupu z pořízení zboží z jiného členského státu.
8. Na stranách 29 – 34 Napadeného rozhodnutí se pak žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, přičemž vysvětlil důvody, pro které je neshledal opodstatněnými.

III. Žaloba

9. Žalobkyně v podané žalobě v návaznosti na stručnou rekapitulaci závěrů vyslovených v odůvodnění Napadeného rozhodnutí a identifikaci relevantní právní úpravy pod **prvním žalobním bodem** namítala, že v posuzovaném případě finančním orgánům marně uplynula lhůta pro stanovení daně. Uvedla, že lhůta pro stanovení daně začala běžet u nejnovější daně (květen 2018) dne 26. 6. 2018 a skončila by tak dnem 26. 6. 2021. V ostatních případech začala běžet a skončila by dle § 148 odst. 1 daňového řádu ještě dříve. Daňová kontrola byla podle žalobkyně zahájena dne 8. 8. 2018; v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu tedy začala běžet od tohoto data nová lhůta pro stanovení daně, jež skončila dne 8. 8. 2021. Žalobkyně zdůraznila, že tato lhůta nebyla prodloužena o rok, neboť rozhodnutí o stanovení daně bylo žalobkyni doručeno dne 30. 1. 2020, tedy rozhodně dříve, než před 12 měsíci do uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně přitom namítala, že získání informací ze systému VIES není mezinárodním dožádáním ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a lhůta pro stanovení daně tedy nebyla stavěna z tohoto, ani jiného důvodu dle § 148 odst. 4 tohoto zákona. Žalobkyně dodala, že Napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni dne 23. 3. 2022, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty dnem 8. 8. 2021. Podle přesvědčení žalobkyně tak došlo k prekluzi stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, a Napadené rozhodnutí je proto v rozporu s § 148 tohoto zákona.
10. Žalobkyně dále ve zbývajících částech podané žaloby vnesla další žalobní důvody, jimiž věcně brojila proti doměření daně.
11. Pod **druhým žalobním bodem** žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, konkrétně s analýzami „daňového subjektu k výsledkům kontrolních zjištění za měsíce březen a květen 2018“. Žalovaný podle žalobkyně výslovně uvedl, že se těmito analýzami nebude zabývat, čímž porušil § 116 odst. 2 daňového řádu.
12. Námitkami soustředěnými pod **třetím žalobním bodem** žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný nepřihlédl k výsledkům daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za r. 2016 a 2017 u odběratele žalobkyně, společnosti NB Distribuce s.r.o., IČO 02456796 (dále jen „NB Distribuce“), zahájené dne 9. 8. 2018 protokolem čj. 1918289/18/2510-60562-507639, v níž správce daně podle žalobkyně nerozporoval náklady NB Distribuce na zboží přijaté od žalobkyně, a uznal je tak za daňově uznatelné. Správce daně přitom podle žalobkyně rovněž uznal výdaj NB Distribuce na reklamní letáky u žalobkyně s tím, že tyto náklady byly prokázány smlouvami mezi dodavatelem POLTRADE Limited a žalobkyní i

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

fakturami dodavatele žalobkyni a platbami. Žalobkyně konstatovala, že systém VIES nemůže zachytit plnění, které dodavatel nevykáže úmyslně či opomenutím, a žalobkyně nemůže za to nést odpovědnost. Podle žalobkyně tedy bylo v rozporu s tvrzením žalovaného v uvedeném daňovém řízení u NB Distribuce prokázáno, že odběratel přijal od žalobkyně zdanitelné plnění, a to jak zboží, tak letáky. Žalovaný však tyto důkazy nechal podle žalobkyně v potaz a v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu nepřihlédl v tomto směru k páté odvolací námitce.

13. Pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobkyně namítala, že, jak plyne z odůvodnění Napadeného rozhodnutí, stanovení daně v předmětných případech nevycházelo z chování dodavatelů žalobkyně, neboť takové chování jí nelze klást k tíži. V případě, že nebylo možno zjistit, zda dodavatelé žalobkyně své daňové povinnosti ve vztahu ke zdanitelným plněním poskytnutým žalobkyni splnili, nelze podle žalobkyně učinit závěr o dodržení či porušení principy neutrality DPH. Žalobkyně, která prokazatelně uskutečnila svá zdanitelná plnění, musela jistě tato zdanitelná plnění i dříve přijmout.
14. Pod **pátým žalobním bodem** žalobkyně poukazovala na do té doby vzornou obchodní pověst s tím, že se vždy v minulosti snažila plnit své daňové povinnosti vzorně, a žalovaný proto podle ní postupoval v rozporu s jí odkazovaným nálezem Ústavního soudu.
15. Žalobkyně konečně namítala (**šestý žalobní bod**), že analýzami Ing. M. K., závěry řízení u NB Distribuce a svědeckou výpovědi Ing. M. K. za veškerá období, kterých se týká Napadené rozhodnutí, prokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti.

IV. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě podaném dne 14. 7. 2022 rekapituloval průběh daňového řízení a shrnul uplatněné žalobní námitky.
17. Žalovaný nesouhlasil s námitkami soustředěnými soudem pod **prvním žalobním bodem**. Uvedl, že „nejstarším“ řešeným zdaňovacím obdobím je měsíc červenec 2017, u kterého lhůta pro podání daňového přiznání dle ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu uplynula dne 25. 8. 2017, pročež by tak lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za toto zdaňovací období dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 25. 8. 2020. „Nejmladším“ zdaňovacím obdobím je pak měsíc květen 2018, u kterého lhůta pro podání daňového přiznání dle ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu uplynula dne 25. 6. 2018, pročež by tak lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za toto zdaňovací období dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dne 25. 6. 2021. Žalobkyně podle žalovaného pomíjí, že v posuzované věci bylo již dne 2. 8. 2018 (tj. před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně), příslušným policejním orgánem zahájeno trestní stíhání žalobkyně a NB Distribuce pro daňový trestný čin související s daní řešenou v projednávané věci. Žalovaný přisvědčil žalobkyni, že získání „informací ze systému VIES není mezinárodním dožádáním“ ve smyslu ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. S ohledem na dříve uvedené trval na tom, že lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období doposud marně neuplynuly.
18. K námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný odmítl, že by se nezabýval „vyjádřeními daňového subjektu k výsledkům kontrolních zjištění za měsíce březen a květen 2018“. Žalobkyně podle něho zjevně přehlíží body [103] až [107] Napadeného rozhodnutí, resp. přesněji řečeno je překrucuje a dezinterpretuje. Žalovaný se ve vzpomínaných bodech Napadeného rozhodnutí těmito podklady zabýval, nicméně dospěl

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

ke zcela legitimnímu závěru, že se jedná o typově shodné dokumenty, které žalobkyně předložila již v rámci předmětné daňové kontroly, avšak k odlišným zdaňovacím obdobím, kdy tyto dokumenty finanční orgány hodnotily s tím výsledkem, že rozhodně nepostačují k prokázání tvrzení žalobkyně. Žalovaný odmítl, že by porušil ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu

19. K námitkám soustředěným soudem pod **šestý žalobní bod** žalovaný setrval na tom, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně. Důvodné pochybnosti správce daně spočívaly podle žalovaného zejména v nestandardních a rovněž také v nereálných vykázaných objemech přijatých plnění, které žalobkyně vykázala v oddílech B.3. kontrolních hlášení za předmětná zdaňovací období, tj. v oddílech, ve kterých se vykazují plnění s hodnotu do 10 000 Kč včetně DPH, a u kterých se neuvádí dodavatel těchto plnění, a to se současným přihlédnutím k tomu, že téměř veškerá plnění uskutečněná byla následně vykázána v oddíle A. 4. kontrolních hlášení za předmětná zdaňovací období v souhrnných hodnotách především pro jediného odběratele žalobkyně, a sice pro obchodní společnost NB Distribuce. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda tvrzená přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata, případně použita v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně, a současně i pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných plněních v předmětných zdaňovacích obdobích. Pro účely odstranění těchto pochybností správce daně po žalobkyni podle žalovaného požadoval zejména doložení evidence ve smyslu ustanovení § 100 ZDPH, daňových dokladů a smluv vztahujících se k přijatým i uskutečněným zdanitelným plněním, důkazních prostředků k provedeným platbám za přijatá i uskutečněná plnění a veškerých dalších písemností (např. objednávky, zakázkové listy apod.) vztahujících se k předmětným obchodům. Došlo tak k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která byla povinna prokázat pravdivost svých tvrzení o přijetí a uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Žalobkyně však na výzvu k prokázání skutečností (mimo dvou žádostí o prodloužení lhůty) žádným způsobem nereagovala. Žalobkyni posléze předložené dokumenty a vyjádření nejenže neprokázaly její tvrzení, ale přispěly podle žalovaného k dalšímu pochybnostem. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla; neunesla ani své primární důkazní břemeno, neboť nepředložila daňové doklady k údajně přijatým zdanitelným plněním, a nesplnila tak ani formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně. Z logiky věci pak žalobkyně podle žalovaného neprokázala ani faktické uskutečnění plnění v předmětných zdaňovacích obdobích; pokud zdanitelná plnění nepřijala, nemohla zcela evidentně ani žádná poskytnout. Nárok na odpočet daně tedy nebyl podle žalovaného uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH a jako takový musel být odmítnut.
20. V návaznosti na své vyjádření k jednotlivým podkladům pro rozhodnutí („analýzy Ing. M. K.“, svědecké výpovědi Ing. K. a „závěry řízení u NB Distribuce“) žalovaný uzavřel, že žádný z důkazních prostředků nelze na základě zjištěných skutečností označit jako důkaz prokazující oprávněnost uplatnění nároků na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH.
21. K námitkám pod **třetím žalobním bodem** žalovaný konstatoval, že každé daňové řízení je ve své podstatě unikátní a tím i jedinečné, přičemž s ohledem na individuální specifika každého daňového řízení nelze automaticky vztahovat výsledky jednoho daňového řízení na druhé, jak to zjednodušeně činí žalobkyně. Pokud jde o různé daňové povinnosti (nadto na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde žalobkyně a NB Distribuce), má

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

příslušný správce daně podle žalovaného pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se např. téhož obchodního případu). Příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem (kupř. pro pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení) dospět při posuzování identického děje k diametrálně odlišným závěrům. V této souvislosti žalovaný odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, sp. zn. 1 Afs 360/2018. Dodal, že se zřetelem k podání ze dne 18. 10. 2021 „vnesl“ žalovaný úředním záznamem ze dne 26. 10. 2021 do spisového materiálu zprávu o daňové kontrole týkající se NB Distribuce a její daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období, přičemž v bodech [99] až [101] Napadeného rozhodnutí žalovaný posoudil závěry správce daně učiněné v této zprávě o daňové kontrole a dospěl k jednoznačnému závěru, že tyto závěry korespondují se závěry žalovaného vyjádřenými v Napadeném rozhodnutí, neboť NB Distribuce sice prokázala existenci sporných plnění, nicméně však již neprokázala, že se jedná o dodávky od žalobkyně. Žalovaný se ohradil proti tvrzení, že by bylo prokázáno, že by NB Distribuce přijala od žalobkyně zdanitelná plnění. Závěry správce daně učiněné při daňové kontrole daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2016 a 2017 tak nemohly podle žalovaného změnit závěry ve zde posuzovaném sporu, když správce daně sice u NB Distribuce akceptoval existenci plnění, které NB Distribuce poskytla svým odběratelům, nicméně měl za neprokázané, že by tato plnění společnosti NB Distribuce poskytla právě žalobkyně.

22. Pokud jde o námitky soustředěné pod **čtvrtým žalobním bodem**, žalovaný zopakoval, že žalobkyně uplatnila nároky na odpočet daně v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH, v důsledku čehož dochází právě k narušení principu neutrality DPH. Žalobkyně se tedy podle žalovaného dovolává

principu, který sama porušila. V tomto směru poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 2. 6. 2021, sp. zn. 52 Af 37/2020, či rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2021, sp. zn. 5 Afs 388/2019. Napadené rozhodnutí je podle žalovaného zcela souladné se směrnicí o DPH a současně je řádně odůvodněno, a není proto v rozporu ani s § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž odmítl „*nic neříkající obecné tvrzení o „porušení“ předmětného nálezu Ústavního soudu*“.

23. K námitce pod **pátým žalobním bodem** žalovaný poznamenal, že prosté „vzorné“ plnění daňových povinností v žádném případě nemůže negovat možnost správce daně odepřít žalobkyni nároky na odpočet daně v případě nesplnění podmínek stanovených v ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2021, sp. zn. 2 Afs 341/2019.

V. Replika

24. V replice ze dne 28. 7. 2022 žalobkyně setrvala na všech žalobních bodech. Měla za to, že žaloba není koncipována vágně ani povšechně. Argumentace trestním stíháním, jež je dle ní nezákonné, nebyla podle ní součástí odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Analýzy, s nimiž se žalovaný dle žalobkyně nevypořádal, nebyly v době skončení daňové kontroly ukončeny, neboť se jedná o složitou a detailní záležitost. Žalobkyně trvala na tom, že předloženými analýzami, výsledkem Ing. K. a výstupy daňové kontroly u jejího odběratele prokázala splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet. Tvrzení žalovaného, že jiné řízení neprokázalo, že se jedná o dodávky od žalobkyně, není dle jejího přesvědčení pravdivé.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

VI. Jednání

25. Při jednání konaném dne 1. 8. 2022 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a dříve uplatněné argumentaci. Žalobkyně stručně reprodukovala argumentaci doplněnou v její replice. Žalovaný pak zopakoval závěry, jež uvedl již ve svém vyjádření, na jehož obsah spolu s odůvodněním Napadeného rozhodnutí odkázal. Soud při jednání neprováděl dokazování, neboť žalobkyně nad rámec podkladů založených ve správním spisu, jehož obsahem se dle ustálené rozhodovací praxe správních soudů nedokazuje, žádné další důkazní návrhy nevznesla (žalobkyní zmiňovaná zpráva o daňové kontrole u odběratele je rovněž jeho součástí).

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
27. Podstatou sporu mezi účastníky je posouzení zákonnosti postupu finančních orgánů, které doměřily žalobkyni za zdaňovací období červenec, srpen, září, říjen, listopad, prosinec 2017 a leden, únor, březen a květen 2018 daň z přidané hodnoty a současně jí uložily povinnost uhradit odpovídající penále, neboť dospěly kromě jiného k závěru, že nárok na odpočet daně nebyl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 ZDPH.
28. Soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti té části žalobní argumentace, kterou žalobkyně pod **prvním žalobním bodem** poukazovala na to, že k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ukázaly-li by se totiž tyto námitky opodstatněnými, postrádalo by smyslu zvažovat důvodnost zbývajících žalobních bodů.
29. V tomto směru soud předem vlastního odůvodnění předesílá, že lhůta pro stanovení daně je upravena v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nelze daň „*stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení*“.
30. Jak trefně shrnul kasační soud v recentním rozsudku ze dne 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020 - 56, lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu je lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zánik práva - prekluze - je důsledkem dvou právních skutečností, jimiž jsou jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně nebo daňového subjektu, jež spočívá v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona, a je třeba k němu přihlížet z úřední povinnosti. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správci daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Zákon pouze připouští výslovně výjimky v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, kdy lze stanovit daň i po uplynutí 10leté lhůty
31. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je přitom možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vyjmenovány v § 148 odst. 2 daňového řádu; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok [takovým úkonem je přitom podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu mj. oznámení rozhodnutí o stanovení daně]. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušení běhu lhůty a zajistí počátek běhu nového, což znamená, že běží znovu celá 3letá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (3letá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4 daňového řádu); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění (srov. připomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 21/2020 - 56).

32. Pro posuzovanou věc je z pohledu vlivu na běh lhůty pro stanovení daně relevantní především pravidlo upravené v odstavci 4 písm. c) a f) uvedeného ustavení, z něhož se podává, že *„[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní“*, resp. *„ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci“*.
33. Je třeba zdůraznit, že smyslem existence lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení, a s tím související nutnost evidovat a archivovat příslušné materiály (srov. Kaniová, L. Komentář k § 148 daňového řádu in: BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).
34. Ani právní úprava obsažená v § 148 odst. 4 daňového řádu v tomto kontextu z právě popsaného smyslu existence prekluzivní lhůty pro stanovení daně nevybočuje; zatímco účelem pravidla uvedeného v odstavci 3 téhož ustanovení je podnítit správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností, zamezit průtahům v řízení, omezit zásah do práv daňového subjektu se zřetelem k principu proporcionality toliko na dobu, po níž to lze po něm spravedlivě požadovat, nastolit právní jistotu a současně zamezit vedení dokazování o skutečnostech, k nimž postupně v důsledku běhu času mizí důkazy, popř. se oslabuje jejich důkazní hodnota, ustanovení odstavce 4 prekluzivní dobu v souladu s dříve naznačeným fakticky prodlužuje o dobu, kdy je finančním orgánům dočasně odejmut předmět řízení z dispozice, případně probíhá jiné související řízení či postup, jež je relevantní z pohledu zájmu na správném stanovení daně, resp. jež může mít pro předmětné daňové řízení zásadní důsledky.
35. Žalobkyně pod prvním žalobním bodem namítala, že lhůta pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období uplynula, neboť lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odst. 3 daňového řádu opětovně započala běžet dne 8. 8. 2018, přičemž skončila dne 8. 8. 2021. Měla za to, že jelikož nebyly splněny podmínky uvedené v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (rozhodnutí o stanovení daně bylo žalobkyni doručeno dne 30. 1. 2020, tedy dříve, než před 12 měsíci do uplynutí lhůty pro stanovení daně za nejmladší řešené zdaňovací období), lhůta nebyla prodloužena o rok. Získání informací ze systému VIES pak podle žalobkyně není mezinárodním dožádáním ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a lhůta pro stanovení daně tedy nebyla stavěna z tohoto, ani jiného důvodu dle § 148 odst. 4 tohoto zákona. Napadené rozhodnutí tak bylo doručeno žalobkyni podle jejího přesvědčení po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalovaný okolnosti týkající se nenaplnění podmínek uvedených v § 148 odst. 2 písm. b) a § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu nečinil ve vyjádření k podané žalobě spornými; byl však přesvědčen o tom, že byl v posuzované věci dán důvod pro stavění lhůty pro stanovení daně předvídaný v § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, neboť probíhá trestní stíhání pro daňový trestný čin související s daní, jež je předmětem řešeného případu.

36. Žalobkyni bylo nutno skutečně přisvědčit potud, že v projednávané věci nebyly naplněny podmínky uvedené v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (ve vztahu k nejmladšímu řešenému zdaňovacímu období; ve vztahu k jiným řešeným obdobím by o tom bylo lze teoreticky uvažovat, pokud by v mezidobí nastala jiná právní skutečnost mající vliv na běh lhůty), ani § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a proto nemohlo ze zde předpokládaných důvodů dojít k prodloužení, resp. stavění lhůty pro stanovení daně zákonem předvídaným způsobem.
37. Se zřetelem k tomu, že uvedené okolnosti nebyly činěny ze strany žalovaného spornými, postačí uvést, že lhůta pro stanovení daně za nejmladší zdaňovací období, jímž je květen 2018, by započala běžet dne 25. 6. 2018 a skončila dne 25. 6. 2021. Jak uvádí žalobkyně, dne 8. 8. 2018 správce daně zahájil ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím daňovou kontrolu, čímž by standardně nastaly důsledky předvídané v § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy přetržení běhu prekluzivní lhůty a započetí běhu nové lhůty o stejné délce, jež by skončila dne 8. 8. 2021. Jak přitom uvádí žalobkyně, doručení Dodatečných platebních výměrů dne 30. 1. 2020 by nevyvolalo následky předpokládané v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť tato právní skutečnost nastala v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Stejně tak je třeba žalobkyni přisvědčit potud, že postup spočívající v získání informací relevantních pro daňové řízení ze systému VIES skutečně není mezinárodním dožádáním, jež má na mysli ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a proto nebyla lhůta pro stanovení daně z těchto důvodů stavěna (jak bylo uvedeno výše, žalovaný nic takového ani netvrdí).
38. Do uvedeného děje významného z pohledu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně však vstoupila jiná právně významná skutečnost, od níž žalobkyně zcela odhlíží, a to okolnost spočívající v zahájení trestního stíhání, jež běh prekluzivní lhůty přerušila.
39. Jak je zjevné ze správního spisu, usnesením ze dne 2. 8. 2018, čj. KRPU-149538-32/TČ-2018-040080-MX (předmětné usnesení je ve správním spise založeno coby příloha úředního záznamu žalovaného ze dne 25. 10. 2021, čj. 40938/21/5300-21442-713011), zahájil příslušný policejní orgán, konkrétně Policie České republiky, Krajské ředitelství policie Ústeckého kraje, služba kriminální policie a vyšetřování, odbor hospodářské kriminality, 1. oddělení, podle § 160 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), trestní stíhání žalobkyně i společnosti NB Distribuce v postavení právnických osob obviněných ze spáchání pokračujícího zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve spolupachatelství

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

dle ustanovení § 23 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**trestní zákoník**“), a ustanovení § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. a) trestního zákoníku.

40. Žalovanému je třeba přisvědčit, že se zřetelem k popisu skutku v předmětném usnesení policejního orgánu není sebemenších pochyb o tom, že dané trestní stíhání bylo se žalobkyní (a jejím obchodním partnerem) zahájeno, slovy ustanovení § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, pro daňový trestný čin související mimo jiné s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období, jež jsou předmětem nyní řešené věci.
41. Skutečně tedy před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období nastala okolnost zakládající stavění lhůty ve smyslu naposledy uvedeného ustanovení daňového řádu, jež tedy nemohla z popsaných důvodů uplynout předtím, než nabylo právní moci Napadeného rozhodnutí žalovaného (pro závěr o neuplynutí lhůty pro stanovení daně je přitom nerozhodné, zda k doručení usnesení policejního orgánu došlo případně až po zahájení daňové kontroly, neboť to na klíčovém závěru o stavění prekluzivní lhůty ničeho nemění). Z tohoto pohledu je irelevantní, že argumentace trestním stíháním nebyla součástí odůvodnění Napadeného rozhodnutí, neboť právní otázku plynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně si soud musí posoudit sám na základě objektivních skutečností. Soud přitom nemá poznatky o tom, a žalobkyně v tomto směru ničeho relevantního netvrdila, že by uvedené trestní stíhání bylo před vydáním Napadeného rozhodnutí ukončeno, ani že by bylo usnesení o zahájení trestního stíhání odpovídajícím procesním postupem pro nezákonnost zrušeno.
42. Lze tedy uzavřít, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období před vydáním Napadeného rozhodnutí marně neproběhla. Námitka vznesená žalobkyní pod prvním žalobním bodem tak nemohla být shledána opodstatněnou.
43. Soud proto mohl přistoupit k posouzení dalších žalobních námitek.
44. V logice jejich uspořádání pak předně zvažoval důvodnost těch námitek, jimiž žalobkyně pod **druhým žalobním bodem** poukazovala na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí.
45. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevyporádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

(pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64. Uvedený přístup vychází z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, náleží Ústavního soudu ze dne 14. 10. 1999, sp. zn. III. ÚS 35/99, či náleží Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 3606/10).

46. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala. Soud ověřil, že žalovaný uvedl své závěry způsobem, jenž nebrání jejich věcnému přezkumu soudem v tomto řízení, a dostal v tomto ohledu veškerým relevantním zákonným a navazujícím judikatorním východiskům přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů. Z odůvodnění rozhodnutí jsou podle přesvědčení soudu seznatelné důvody, pro které žalovaný dospěl k závěru o tom, že žalobkyně nesplnila podmínky vyplývající z § 72 a § 73 ZDPH, a nemohl jí tak být přiznán jí uplatněný nárok na odpočet daně. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí jsou přitom v nezbytném rozsahu zjevné rovněž všechny úvahy, jimiž byl žalovaný při formulaci svých závěrů veden, jakož i důvody, pro které žalovaný neshledal argumentaci uplatněnou žalobkyní v průběhu daňového řízení opodstatněnou a způsobitou na jeho závěrech v daném ohledu čehokoli změnit.
47. Žalobkyně se přitom pod druhým žalobním bodem v daném směru omezila toliko na námitku, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, konkrétně s analýzami „Vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolních zjištění za měsíce březen a květen 2018“. Žalovaný podle žalobkyně výslovně uvedl, že se těmito analýzami nebude zabývat, čímž porušil § 116 odst. 2 daňového řádu.
48. Soud z odůvodnění Napadeného rozhodnutí ověřil, že se žalovaný uvedeným podáním a v něm obsaženými „analýzami“ zabýval mj. v bodech [103] až [107] Napadeného rozhodnutí, kde sdělil zcela konkrétní důvody, pro které nepovažoval obdobně jako správce daně tyto důkazní prostředky, resp. z nich plynoucí poznatky za způsobitelné odstranit pochybnosti, jež správce daně formuloval ve výzvě k prokázání skutečností. Vyložil, že žalobkyně v předmětném podání předložila dvě „vyjádření daňového subjektu“, zpracovaná Ing. K. a JUDr. V., v nichž provedla analýzu výstupů za „chybějící“ měsíce březen a květen 2018, z nichž dle žalobkyně vyplývá osud zboží po jeho dodání odběratelům až po koncové zákazníky. Žalovaný dospěl z jím popsanych důvodů k závěru, že tyto „nově“ předložené analýzy jsou obdobné analýzám, které byly žalobkyní předkládány za jiná zdaňovací období v průběhu daňové kontroly. Zdůraznil, že s hodnocením předložených „analýz“ a dalších důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena nejpozději v rámci ukončení daňové kontroly, avšak nedbala závěrů správce daně, že tyto předložené důkazní prostředky neodstraňují pochybnosti specifikované ve výzvě k prokázání skutečností, a postupně tak od r. 2019 až doposud předkládala totožné analýzy a typově totožné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

poukázal rovněž na to, že i on sám zhodnotil tyto důkazní prostředky v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ ze dne 30. 9. 2021, čj. 29468/21/5300-21442-713025, jako nepostačující k prokázání tvrzení žalobkyně, přesto žalobkyně dokládala další totožné analýzy a typově totožné důkazní prostředky k prokázání totožných tvrzení, ačkoli si podle žalovaného byla vědoma jejich hodnocení ze strany finančních orgánů. Žalovaný uzavřel, že z popsaných důvodů seznal nezbytečným, aby se těmito analýzami a důkazními prostředky blíže zabýval s tím, že tyto důkazní prostředky byly ze strany finančních orgánů opakovaně vyhodnoceny jako nepostačující k prokázání tvrzení žalobkyně.

49. Žalovaný tak v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neopomněl vyložit důvody, pro které k dalšímu věcnému opakovanému posouzení předložených analýz a k nim přiložených důkazních prostředků nepřistoupil. Žalobkyně přitom na podstatu těchto důvodů, které žalovaného k tomuto závěru vedly, v podané žalobě nijak konkrétně nereaguje, od argumentace žalovaného zcela odhlíží a omezuje se na paušální námitku, že se žalovaný s analýzami nevypořádal, aniž by reflektoval důvody, které žalovaný v tomto směru na podporu svého postupu uváděl. Za této situace soud nemohl než uzavřít, že Napadené rozhodnutí není v tomto směru zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a není v rozporu s žalobkyní akcentovaným ustanovením § 116 odst. 2 daňového řádu.
50. Soud neopomněl, že rovněž pod třetím žalobním bodem žalobkyně vznášela dílčí námitku, jež svou povahou materiálně spadá pod námitku nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí pro nedostatek jeho důvodů, když mj. poukazovala na to, že žalovaný nevzal v potaz poznatky vplynuvší z daňového řízení k dani z příjmů právnických osob u společnosti NB Distribuce za zdaňovací období roku 2016 a 2017, a postupoval tak v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu. Ani v tomto ohledu přitom nemohl soud žalobkyni přisvědčit. Jak bude vyloženo níže v rámci věcného vypořádání námitek vznesených pod třetím žalobním bodem, žalovaný se argumentací žalobkyně založenou na poukazech na poznatky vplynuvší z jiného daňového řízení neopomněl v rámci odůvodnění Napadeného rozhodnutí zabývat. I v tomto případě v bodech [99] až [101] Napadeného rozhodnutí popsal zcela konkrétní důvody, pro které argumentaci žalobkyně v daném směru nepřisvědčil; s nimi přitom žalobkyně do jisté míry polemizuje právě v rámci věcných námitek soustředěných soudem pod třetí žalobní bod (srov. dále). Ani v tomto ohledu tedy není Napadené rozhodnutí zatíženo vadou, jež by bránila věcnému posouzení uplatněných žalobních námitek.
51. Lze tak učinit dílčí závěr, že Napadené rozhodnutí v daném směru není zatíženo vadami, které by zakládaly jeho nepřezkoumatelnost, resp. které by bránily jeho věcnému přezkumu ze strany soudu, neboť je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel, jak jej právně posoudil a jak se vypořádal s jednotlivými námitkami žalobkyně a s jí předloženými důkazními prostředky.
52. Soud tak mohl přistoupit k posouzení dalších žalobních bodů, v jejichž rámci již žalobkyně snášela věcné námitky proti závěrům finančních orgánů.
53. Soud předně nemohl přisvědčit argumentaci žalobkyně, jež v rámci **třetího žalobního bodu** poukazovala na to, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud nepřihlédl k výsledkům daňové kontroly daně z příjmu právnických osob za r. 2016 a 2017 u odběratele žalobkyně, společnosti NB Distribuce. Žalobkyně akcentovala, že správce daně v rámci předmětné daňové kontroly nerozporoval náklady NB Distribuce na zboží přijaté od

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

žalobkyně, a uznal je tak za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). Správce daně přitom podle žalobkyně rovněž uznal výdaj NB Distribuce na reklamní letáky u žalobkyně s tím, že tyto náklady byly prokázány smlouvami mezi dodavatelem POLTRADE Limited a žalobkyní i fakturami dodavatele žalobkyni a platbami. Podle žalobkyně tak bylo v jiném daňovém řízení prokázáno, že odběratel přijal od žalobkyně zdanitelné plnění, a to jak zboží, tak letáky.

54. Soud předesílá, že plně souhlasí s oběma klíčovými předpoklady, jež žalovaný pro potřeby posuzování související odvolací námitky dovodil z rozhodovací praxe správních soudů.
55. Především je třeba zdůraznit, že (jak správně připomněl žalovaný) správní soudy v minulosti opakovaně akcentovaly, že pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních; zde daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob) odlišných daňových subjektů (zde žalobkyně a její odběratel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak řečeno, příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 29. 5. 2013, čj. 9 Afs 34/2012 - 40).
56. Jak kasační soud ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznil, obecně je tedy možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (srov. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, čj. 8 Afs 105/2005 - 59).
57. Právě na uvedená východiska přitom navázal Nejvyšší správní soud v žalovaném v Napadeném rozhodnutí připomenutém rozsudku ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018 - 29, v němž shora uvedené judikatorní závěry potvrdil a dále konstatoval, že *„daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene“*. Přitom dodal, že *„řečené samozřejmě neznamená, že správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zohlednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení. Jak uvedl soud v již citovaném rozsudku EURO PRIM, správce daně nemůže z takového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení), to ovšem pouze za předpokladu, že daňový subjekt správci daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předestře, odkáže na ně, výsledky navrhně provést jako důkaz, či jiným způsobem „vнесе do řízení“*.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

58. V posuzované věci jsou přitom dále plně relevantní závěry plynoucí z ustálené rozhodovací praxe správních soudů, dle nichž je třeba důsledně rozlišovat principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Správní soudy totiž ustáleně judikují, že principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazování. Podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH totiž nejsou shodné (viz § 24 ZDP a § 72 a 73 ZDPH).
59. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu stručně, přesto trefně a přehledně shrnul závěry plynoucí z dosavadní rozhodovací praxe v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, čj. 6 Afs 29/2021 - 38, když uvedl, že *„[j]ak Nejvyšší správní soud poukázal již ve své dřívější rozhodovací činnosti, „možnost odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů (...) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (...) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015 - 49, bod 54; viz také rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, nebo ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 - 45). Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměňovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“.*
60. V nyní řešeném případě se přitom jednalo o právě takovou situaci obdobnou těm, ve vztahu k nimž byly shora připomenuté judikatorní závěry vysloveny. Žalovanému nelze nijak vytýkat, pokud v kontextu související odvolací námítky z těchto úvah vyšel a i s poukazem na shora sumarizovaný právní názor podávající se z rozsudku kasačního soudu ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018 - 30, v bodech [99] a [101] Napadeného rozhodnutí vyslovil závěry souladné s východiskem reprodukovánými výše v bodech 55 -57 tohoto rozsudku. Žalovaný přitom zjevně neopomněl reflektovat, že za situace, kdy žalobkyně prostřednictvím argumentace vznesené v průběhu daňového řízení na poznatky vyplynulé z jiného daňového řízení ve věci NB Distribuce v průběhu předmětného daňového řízení, resp. v něm vyslovené závěry, poukázala a domáhala se jejich zohlednění ve své věci, nemohl tyto závěry a zjištění z jiného řízení ignorovat. Žalovaný podle přesvědčení soudu v dostatečné míře konkrétnosti (s přihlédnutím k ostatním jeho závěrům vysloveným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí a se zřetelem k tomu, jakým způsobem žalobkyně související odvolací námítky vznášela) v bodě [101] Napadeného rozhodnutí shrnul důvody, pro které zjištění vyslovená ve zprávě o daňové kontrole realizované ve vztahu k dani z příjmů právnických osob u společnosti NB Distribuce za zdaňovací období 2016 a 2017 nebyla způsobilá na závěru o nenaplnění podmínek nároku na odpočet DPH ničeho změnit. Výslovně v této souvislosti zdůraznil, že tam vyslovené závěry odpovídají závěrům žalovaného vyjádřeným v Napadeném rozhodnutí, přičemž s poukazem na konkrétní pasáže zprávy vysvětlil, že odběratel žalobkyně prokázal existenci sporných plnění, neprokázal však, že se jednalo o dodávky žalobkyně. Také v této souvislosti poukázal na výsledky prověřování deklarovaného kyperského dodavatele POLTRADE LIMITED VAT prostřednictvím systému VIES. Žalovaný tak v nezbytné míře dostal požadavku vysvětlit, z jakých důvodů závěry správce daně učiněné při daňové kontrole na dani z příjmu právnických osob u společnosti NB Distribuce nebyly způsobilé revidovat jeho meritorní posouzení v nyní řešené věci.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

61. Žalovaný tedy v daném ohledu postupoval zcela v souladu se shora prezentovanými judikatorními východisky, která zdejší soud sdílí, neshledává důvodu se od nich jakkoli odchýlovat a považuje je za plně přenositelná i na posuzovanou věc.
62. Ve světle výše uvedeného je přitom třeba žalovanému přisvědčit, pokud ve vyjádření k žalobě s poukazem na relevantní rozhodovací praxi správních soudů akcentoval rozdíly mezi podmínkami uplatňování daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. I v právě řešeném případě totiž platí, že pouhá skutečnost, že příslušný správce daně odběrateli žalobkyně v daňovém řízení přiznal možnost odečíst daňově uznatelné výdaje pro účely stanovení daně z příjmů právnických osob, ještě se zřetelem k rozdílným principům uplatňování obou daní a odlišnostem v povaze a cíli dokazování sama o sobě neznamena, že by správce daně musel v řízení týkajícím daňové povinnosti žalobkyně na jiné dani přiznat nárok na odpočet DPH u souvisejících plnění.
63. Soud v tomto ohledu považuje za zvláště významné, že žalobkyně nadto v podané žalobě v tomto směru nevznášá žádné konkrétní námitky. Omezuje se naopak opět i v tomto případě na paušální tezi, dle níž žalovaný nevzal závěry z jiného daňového řízení v úvahu, aniž by však jakkoli konkrétně a věcně zpochybnila východiska, na nichž žalovaný své odhlédnutí od těchto závěrů postavil. Do těchto otázek žalobkyně v rámci námítky řešené soudem pod třetím žalobním bodem svou argumentací nemíří.
64. Správní soudy přitom ustáleně judikují, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadní míře předurčuje obsah a kvalitu soudního rozhodnutí. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Žalobkyně ostatně byla v daňovém řízení, jakož i v řízení před soudem, zastoupena advokátem, tj. osobou znalou práva.
65. Soudu tak nezbylo než námitky vznesené pod třetím žalobním bodem vypořádat v obdobné míře obecnosti, v jaké žalobkyně tyto námitky vznesla. Dospěl přitom ze shora popsaných důvodů k závěru, že žalovaný v daném směru nezatížil Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou by nemohlo v soudním přezkumu obstát. Jak soud uvedl výše, žalovaný dostal v daném ohledu shora sumarizovaným judikatorním požadavkům a vyložil konkrétní důvody, pro které ani závěry z jiného daňového řízení vedeného u odběratele žalobkyně na jeho závěrech stran nenaplnění podmínek přiznání nároku na odpočet DPH nemohou ničeho změnit (k tomu srov. rovněž níže v rámci vypořádání námítek pod šestým žalobním bodem).
66. Soud proto za této situace postupoval dále v logice vzájemných vztahů jednotlivých okruhů žalobních námítek a v rámci posouzení argumentace soustředěné pod **šestým žalobním bodem** se jal posuzovat důvodnost námítky, dle níž analýzami Ing. M. K., závěry řízení u NB Distribuce a svědeckou výpovědí Ing. M. K. za veškerá období, kterých se týká Napadené rozhodnutí, prokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti. Těmito otázkami se však opět mohl zabývat jen na půdorysu těch konkrétních námítek, které sama žalobkyně vznesla.
67. Soud opětovně připomíná shora akcentovaný význam dispoziční zásady přísně ovládající řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., a zdůrazňuje, že není a nemůže být úkolem soudu, aby za žalobkyni deficit její žalobní argumentace „doháněl“ a na základě obecných námítek se jal jednotlivě hodnotit žalobkyní specificky

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nenamítané okolnosti, když žalobkyně sama takový přezkum náležitě neiniciovala. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).

68. Soud přitom nemohl opomenout, že žalobkyně se v podané žalobě skutečně v daném směru omezila na shora reprodukovanou obecnou námitku, v níž v zásadě zůstala v rovině pouhého popření závěru žalovaného. Soud předem vlastních závěrů k takto uplatněné žalobní argumentaci proto nejprve v obecné rovině uvádí, že žalobkyně při její konstrukci *de facto* ignorovala skutečnost, že žalovaný uvedené závěry vyslovil na podkladě podrobně vyjedených úvah, jež k jejich přijetí vedly, přičemž ve svém rozhodnutí reagoval na související námitky, které žalobkyně vznesla již v průběhu odvolacího řízení. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě nijak nereagovala na konkrétní důvody, které žalovaný na podporu svých závěrů v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, nijak specificky nezpochybnila ani úvahy, na jejichž základě tak žalovaný s poukazem na ustálenou rozhodovací praxi v odůvodnění Napadeného rozhodnutí učinil.
69. V tomto ohledu platí, že žalobkyně v tom rozsahu, v němž se v žalobě omezila na shora uvedenou obecnou námitku, aniž by náležitě reagovala na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s vypořádáním obsahově souvisejícími námitkami vznesenými žalobkyní v průběhu daňového řízení a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah, podpořených závěry správních soudů, uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, resp. uzavřel, že ani uvedené tři skupiny důkazních prostředků, resp. podkladů pro rozhodnutí nepostačovaly z konkrétně specifikovaných důvodů pro závěr, že žalobkyni svědčí nárok na odpočet DPH, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty. Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31). Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentovala dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusel pak ani soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).
70. Soud tedy s přihlédnutím k právě specifikovaným východiskům vycházejícím z dispoziční zásady uvádí, že i se zřetelem k absenci konkrétní argumentace zpochybňující posouzení provedené finančními orgány se plně ztotožnil se závěry žalovaného, dle nichž se žalobkyni v daňovém řízení nepodařilo předloženými důkazními prostředky v nezbytném rozsahu prokázat přijatá a uskutečněná plnění.
71. Městský soud v Praze v tomto směru připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl.
72. Správní soudy v minulosti opakovaně poukázaly na to, že SDEU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudek SDEU ve věci *Ecotrade*, C-95/07

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59).

73. SDEU v bodě 28 rozsudku ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, EU:C:2016:691 (dále jen „*Senatex*“), vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*Směrnice*“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně). Článek 168 písm. a) Směrnice přitom stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“. Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. SDEU v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „*[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)*“. Obdobně se SDEU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagielło*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27.
74. Z ustálené judikatury SDEU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. V případě, že jsou uvedené hmotněprávní podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 25, a *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40).
75. Městský soud v Praze podotýká, že SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky SDEU ve věci *Bonik EOOD*, C-285/11, EU:C:2012:774 a ve věci *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547).
76. Podle českého práva nese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt. Stejně závěry přitom vyplývají i z převažující judikatury SDEU rekapitulované např. v bodě 22 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54.

77. Je třeba alespoň stručně připomenout, že judikatorní praxe správních soudů v minulosti opakovaně potvrdila, že z logiky § 72 a 73 ZDPH vyplývá, že odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu může plátce uplatnit při splnění dvou základních podmínek, a to pokud (i) od jiného plátce přijal zdanitelné plnění, které současně (ii) v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
78. Jak k otázce rozložení důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarováným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, shrnul nedávno např. devátý senát kasačního soudu v rozsudku ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020 - 57 (s poukazem na závěry vyslovené v dřívějších rozsudcích ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013 - 30, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117 či ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS), daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
79. K prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty soud pro větší stručnost odkazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84, ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, a ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 96/2016 - 28, či novějších rozsudcích téhož soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 9 Afs 306/2017 - 139, a ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 192/2019 - 29, nebo rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 či ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).
80. Soud z daňového spisu ověřil, že v nyní posuzované věci správce daně v průběhu daňové kontroly nabyt pochybnosti, zda byl žalobkyní nárok na odpočet uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Tyto pochybnosti o přijetí a uskutečnění deklarováných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích srozumitelným způsobem vyjádřil s využitím k tomu určeného procesního nástroje, a to výzvy k prokázání skutečností ze dne 5. 12. 2018, čj. 2479329/18/2510-60561-507903. Správce daně v ní poukázal na zcela konkrétní okolnosti, jež u něj vyvolaly pochybnosti o tom, zda deklarovaná přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata a zda byla použita v rámci uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně, jakož i pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných plněních v předmětných zdaňovacích obdobích. Soud v tomto ohledu pro větší stručnost

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odkazuje na jejich rekapitulaci v bodě [19] Napadeného rozhodnutí, jakož i na samotnou výzvu k prokázání skutečností, a souhlasí s žalovaným, že správce daně v daném směru unesl důkazní břemeno, jež jej ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tížilo, a přenesl tak dle § 92 odst. 4 daňového řádu důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která byla povinna dále prokazovat pravdivost tvrzení o přijetí a uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění.

81. Z obsahu daňového spisu jednoznačně vyplývá, že ač byla žalobkyně vyzvána k prokázání uvedených skutečností a byla poučena o tom, jaké doklady může za tímto účelem předkládat, žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností ke svým tvrzením žádné daňové doklady ani jiné důkazní prostředky, které by její nárok na odpočet daně prokazovaly, nepředložila. Správce daně naopak zdůraznil, že jiné jím obstarané důkazní prostředky, především tedy důkazní prostředky získané od orgánů činných v trestním řízení, dříve deklarované pochybnosti dále prohloubily, jak bylo shrnuto především v bodě [22] Napadeného rozhodnutí.
82. Finanční orgány dále neopomněly vyložit důvody, pro které tvrzení žalobkyně o deklarovaných zdanitelných plnění nebyly způsobilé prokázat ani důkazní prostředky, jež žalobkyně započala předkládat v závěrečné fázi daňové kontroly, jak žalovaný opět přehledně sumarizoval zejména v bodech [24] až [30] Napadeného rozhodnutí. V bodech [38] až [57] Napadeného rozhodnutí pak žalovaný popsal poznatky vplynuvší mu z důkazních prostředků, jejichž provedení žalobkyně navrhla v odvolání, včetně jím obstaraných informací ze systému VIES k plněním přijatým žalobkyní od plátců se sídlem v Kyprské republice za relevantní období, tedy poznatky, s nimiž byla žalobkyně seznámena procesně relevantním způsobem již v průběhu odvolacího řízení. V bodech [59] až [81] pak žalovaný reprodukoval další konkrétní poznatky a zjištění reagující především na důkazní prostředky předložené v doplněních odvolání podaných žalobkyní. Poté se v bodech [85] až [107] neopomněl vypořádat s odvolacími námitkami, přičemž v těchto pasážích znovu uvedl v reakci na odvolací argumentaci žalobkyně další své závěry k některým podkladům pro jeho rozhodování.
83. Ve zcela zjevné kontrapozici s podrobným odůvodněním Napadeného rozhodnutí a v něm vyslovených závěrů k neunesení důkazního břemene k naznačeným klíčovým skutkovým otázkám pak stojí žalobní argumentace v podané žalobě, v níž se žalobkyně, jak bylo naznačeno výše, omezila na stručnou a paušální námitku, že analýzami Ing. M. K., závěry řízení u NB Distribuce a svědeckou výpovědi Ing. M. K. prokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti.
84. Žalobkyně tak podle přesvědčení soudu nesnesla náležitou názorovou oponenturu k argumentaci, na níž žalovaný svůj závěr ve vztahu k hodnocení daných důkazních prostředků, resp. z nich vplynuvších poznatků, v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, postavil.
85. Soud s opětovným poukazem na roli a význam dispoziční zásady ovládající tento typ soudního řízení konstatuje, že hodnocení předmětné svědecké výpovědi, resp. důkazů získaných jejím prostřednictvím, jakož i hodnocení předložených analýz a podkladů z daňového řízení vedeného s odběratelem, není podle přesvědčení soudu zatíženo vadou, pro kterou by nemělo v soudním přezkumu obstát.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

86. Platí, že při posuzování důkazů jsou daňové orgány vázány zásadou volného hodnocení důkazů, podle které je správce daně oprávněn a povinen hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Zákon sice nepředepisuje a ani nemůže předepisovat bližší pravidla pro hodnocení jednotlivých důkazů a jejich vzájemné souvislosti, toto hodnocení však musí být vždy přezkoumatelné jak odvolacím či přezkumným orgánem, tak i soudem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 8 Afs 44/2014 - 51).
87. Soudní řízení správní, resp. řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno principem plné jurisdikce; soud tedy má na základě § 77 odst. 2 s. ř. s. v obecné rovině jak právo dokazováním upřesnit skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, tak právo provedené důkazy podle vlastního uvážení hodnotit a konformovat výsledky provedení dokazování s již zjištěnými skutečnostmi, a zjistit jiný skutkový stav, který je podkladem pro jeho rozhodnutí. Sice platí, že soud při svém rozhodování není po skutkové stránce vázán tím, co našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu ani hodnocení (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006 - 99, publ. pod č. 1275/2007 Sb. NSS). Právo soudu zopakovat dokazování nebo je doplnit vlastním dokazováním však není neomezené. Základní hranice, a to je na půdorysu nyní řešeného případu obzvlášť podstatné, stanoví žalobní námitky, kterými je soud vázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, čj. 6 As 262/2014 - 26). Rovněž je třeba přihlídnout ke specifikům dokazování v řízení navazujícím na daňové řízení postavené na principu důkazního břemene neseného daňovým subjektem; tato problematika však přesahuje rámec nyní posuzované věci, v níž žalobkyně nad rámec obsahu správního spisu jiné důkazní prostředky nenavrhuje.
88. Pokud se tedy žalobkyně v podané žalobě omezila v naznačených směrech na námitku, že analýzami Ing. M. K., závěry řízení u NB Distribuce a svědeckou výpovědi Ing. M. K. prokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti, aniž by však jakkoli, nadto relevantně a způsobem odpovídajícím požadavkům na konstrukci žalobních námitek v tomto typu soudního řízení zpochybnila a podrobila polemice konkrétní závěry, jež žalovaný k těmto okruhům poznatků vyslovil mj. v bodech [52] až [78] a [103] až [107], bodech [99] až [101], resp. bodech [39] až [41] Napadeného rozhodnutí, neuplatnila ve světle shora popsanych východisek vycházejících z ustálené rozhodovací praxe správních soudů takové žalobní námitky, jež by představovaly náležitou oponenturu ke komplexní a podrobné argumentaci žalovaného.
89. Soud se za této situace, vycházející z výše připomenutých mantinelů daných významem dispoziční zásady, omezuje na závěr, že hodnocení předmětných důkazních prostředků, resp. jimi získaných důkazů, ze strany žalovaného obstojí.
90. Pokud jde o „analýzy Ing. M. K.“, předložené analýzy jsou fakticky rozborem fungování řetězce, v němž žalobkyně dodává zboží společnosti NB Distribuce a ta ho po té dodává svým zákazníkům, a mají zachycovat pohyb zboží od žalobkyně ke konečným zákazníkům jejího odběratele. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že předmětnými důkazními prostředky žalobkyně prokazuje snad uskutečnění plnění ze strany společnosti NB Distribuce, nejsou však podle soudu samy o sobě, ani ve spojení s jinými v řízení obstaranými důkazy způsobily prokázat, že žalobkyně zdanitelná plnění, jejichž příjemcem

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

měla být právě NB Distribuce, skutečně přijala a uskutečnila. Jak přitom správně uvádí žalovaný, předložené analýzy pak ničeho nemění ani na tom, že žalobkyně nenaplnila ani základní formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložila daňové doklady k deklarováním přijatým zdanitelným plněním.

91. Co se týče svědecké výpovědi Ing. M. K., souzní soud po prostudování protokolu ze dne 13. 2. 2020, čj. 286054/20/2510-60562-507639, i se zřetelem k nedostatku konkrétních námitek je zpochybnujících se závěry žalovaného, že svědek nedokázal objasnit výkon ekonomické činnosti žalobkyně, neboť o jejích obchodních partnerech a ekonomické činnosti měl pouze nejasné povědomí, přičemž o jejím odběrateli, společnosti NB Distribuce, věděl toliko z kontrolních hlášení žalobkyně. Jak uvádí žalovaný, Ing. K. rovněž neměl možnost seznámit se s faktickým průběhem ekonomické činnosti žalobkyně, nedisponoval prvotními účetními doklady ani se osobně nesetkával s jednatelem žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích.
92. Pokud pak jde o „závěry řízení u NB Distribuce“, soud s poukazem na závěry vyslovené výše k námitkám soustředěným pod třetím žalobním bodem konstatuje, že žalobkyně nijak konkrétně nezpochybnila důvody, na jejich podkladě žalovaný uzavřel, že odběratel NB Distribuce sice v předmětném daňovém řízení prokázal existenci sporných plnění, avšak neprokázal, že se jedná o dodávky od žalobkyně, resp. neprokázal, že přijal od žalobkyně zdanitelná plnění. Soud tak nemá i s přihlédnutím k takovému přístupu žalobkyně k formulaci žalobních námitek důvodu na uvedených závěrech žalovaného ničeho korigovat a doplňuje, že postup žalovaného nebyl v daném ohledu nijak v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu.
93. Stručná a paušální námitka vznesená žalobkyní pod šestým žalobním bodem tak nemohla být z popsanych důvodů shledána opodstatněnou.
94. Pokud pak žalobkyně v této souvislosti v rámci námitek vznesených pod třetím žalobním bodem ještě bez dalšího stručně podotkla, že systém VIES nemůže zachytit plnění, které dodavatel nevykáže úmyslně či opomenutím, a žalobkyně nemůže za to nést odpovědnost, soud uvádí, že žalovaný i v tomto případě v bodech [37], [57] a [89] Napadeného rozhodnutí v dostatečné míře podrobnosti a srozumitelnosti vysvětlil relevanci poznatků vplynuvších z prověření relevantních skutečností v systému VIES. Žalobkyně není postihována za jednání jejích dodavatelů; nemůže jí však na daném skutkovém půdorysu svědčit nárok na odpočet, jež (jak správně uzavřel žalovaný) uplatnila z finančními orgány popsanych důvodů v rozporu s § 72 a 73 ZDPH. Ani v tomto ohledu tak předmětná teze žalobkyně nevyvolává náležitou polemiku s meritorními závěry žalovaného a nepředstavuje dostatečnou oponenturu k argumentaci žalovaného.
95. Soud nemohl přisvědčit ani zbývajícím dvěma stručným námitkám žalobkyně vzneseným pod **čtvrtým a pátým žalobním bodem**. I ve vztahu k těmto námitkám přitom soud v plném rozsahu odkazuje na shora rekapitulovaná východiska akcentující roli dispoziční zásady v tomto typu řízení a význam adekvátní konstrukce žalobních námitek polemizujících z konkrétních důvodů s jednotlivými závěry žalovaného. Žalobkyně se totiž v případě těchto dvou žalobních námitek omezila na reprodukci námitek, jež vznesla již v průběhu odvolacího řízení a s nimiž se žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vypořádal, aniž by však i v tomto případě jakkoli reagovala na důvody, které žalovaný na podporu svých závěrů v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, či zpochybnila úvahy, na jejichž základě tak žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí učinil. Ani v tomto

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

ohledu tak její žalobní argumentace nepředstavuje náležitou polemiku se závěry žalovaného, pročež soud s poukazem na shora uvedené uzavírá, že se v tomto případě ztotožnil s argumentací, o níž žalovaný závěr o nedůvodnosti těchto okruhů námitek opřel.

96. Pokud tedy žalobkyně pod **čtvrtým žalobním bodem** opět veskrze obecně namítala, že není zjevné, zda a jak byl naplněn princip neutrality, resp. že pokud prokazatelně uskutečnila svá zdanitelná plnění, musela jistě tato zdanitelná plnění i dříve přijmout, zcela ignorovala závěry žalovaného, jenž k souvisejícím odvolacím námitkám v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s poukazem na relevantní rozhodovací praxi správních soudů správně uzavřel, že to byla naopak žalobkyně, kdo neprokázal přijetí ani uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a uplatnila nárok na odpočet daně v rozporu se shora specifikovanými ustanoveními ZDPH. Těmto závěrům, s nimiž se námitka žalobkyně zcela mýjí, nemá soud čeho vytknout. V replice pak žalobkyně zcela odhlíží od toho, že žalovaný Napadeným rozhodnutím Dodatečné platební výměry změnil, pokud bez dalšího setrvává na tom, že „*žalovaný neuznává přijetí zdanitelných plnění ani společnosti NB Distribuce s. r. o., přesto, že v uskutečněních zdanitelných plnění žalobce je ponechal*“.
97. Obdobně je tomu přitom konečně i ve vztahu k námitce, jejímž prostřednictvím žalobkyně pod **pátým žalobním bodem** poukazovala na svou do té doby vzornou obchodní pověst s tím, že se vždy v minulosti snažila plnit své daňové povinnosti vzorně, a žalovaný proto podle ní postupoval v rozporu s jí odkazovaným nálezem Ústavního soudu. I v tomto případě žalobkyně toliko recipovala svou odvolací námitku, na níž již žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí dostatečně reagoval a sdělil důvody, pro které jí nemohl přisvědčit, přičemž žalobkyně tyto závěry nijak relevantně nezpochybnila a konkrétní důvody nesouhlasu se závěry žalovaného uvedenými v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nespecifikovala. Soud se s posouzením žalovaného ztotožňuje a toliko ve stručnosti podotýká, že žalobkyní tvrzené okolnosti nejsou způsobilým důvodem pro to, aby finanční orgány mohly odhlédnout od toho, že žalobkyni z žalovaným popsanych důvodů uplatnila nárok na odpočet v rozporu s § 72 a 73 ZDPH. Soud přitom nezjistil, že by postup žalovaného odporoval žalobkyní odkazovanému rozhodnutí Ústavního soudu, jež se věnuje významu zásady správného stanovení daně.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

98. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
99. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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

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

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

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

V Praze dne 1. srpna 2022

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.