



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Martina Lachmanna a Mgr. Bc. Jana Ferneckého ve věci

žalobkyně: **HANSCRAFT, s.r.o.**, IČO 24792497
sídlem Bečovská 939, 104 00 Praha 10 - Uhřetěves
zastoupená advokátkou Mgr. Dominikou Havelkovou
sídlem Běchovická 701/26, Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020, č. j. 9353/20/5300-21443-712756

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Dne 27. 3. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2016. Po provedeném dokazování Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

- závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, protože se jí nepodařilo prokázat, že fakticky přijala zdanitelná plnění od dodavatele Socialove s. r. o. - internetovou reklamu, od dodavatele společnosti N&F distribution s. r. o. (dále jen „N&F“) - provize z prodeje a od dodavatele společnosti N&F Marketing Group s. r. o. (dále jen „N&F Group“) - akvizice klientů, a že tato přijatá zdanitelná plnění použila pro uskutečnění plnění v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně jako správní orgán prvního stupně tak dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), dále že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve věci prokázání uskutečnění zdanitelných plnění (zprostředkování služeb) pro deklarovaného odběratele N&F Group a neprokázala, že jí svědčí povinnost přiznat daň na výstupu v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH, ale svědčí jí dle posouzení správce daně povinnost přiznat daň na výstupu v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. Daňová kontrola byla ukončena 19. 11. 2018 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 1659879/18/2809-6062-609389.
2. Na základě kontrolních zjištění byly vydány dodatečné platební výměry č. j. 8913836/18/2010-52522-109606, 8914044/18/2010-52522-109606, 8914204/18/2010-52522-109606, 8915401/18/2010-52522-109606, 8915778/18/2010-52522-109606, 8916641/18/2010-52522-109606, 8916732/18/2010-52522-109606, 8917065/18/2010-52522-109606, 8917126/18/2010-52522-109606, 8917193/18/2010-52522-109606, 8917249/18/2010-52522-109606 a 8917339/18/2010-52522-109606, všechny ze dne 11. 12. 2018.
 3. Proti výše uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně dne 18. 1. 2019 odvolání. O odvolání žalobkyně následně rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 3. 2020, č. j. 9353/20/5300-21443-712756 (dále jen „Napadené rozhodnutí“), kterým ve výroku I. změnil k námitkám žalobkyně platební výměry č. j. 8914204/18/2010-52522-109606, 8915401/18/2010-52522-109606, 8915778/18/2010-52522-109606, 8916641/18/2010-52522-109606, 8916732/18/2010-52522-109606, 8917065/18/2010-52522-109606, 8917126/18/2010-52522-109606, 8917193/18/2010-52522-109606, 8917249/18/2010-52522-109606, 8917339/18/2010-52522-109606 a ve výroku II. zamítl odvolání proti platebním výměrům č. j. 8913836/18/2010-52522-109606 a 8914044/18/2010-52522-109606.
 4. Žalobkyně se s rozhodnutím žalovaného neztotožnila a dne 7. 5. 2020 podala u Městského soudu v Praze správní žalobu, na základě níž je vedeno řízení v projednávané věci.

II.

Žaloba a Vyjádření žalovaného

5. Žalobkyně předně uvedla, že se zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného, pokud jde o přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Socialove s.r.o. a v této části považuje Napadené rozhodnutí za správné a zákonné. V části týkající se zdanitelných plnění od dodavatelů N&F distribution s.r.o., N&F Marketing Group s.r.o. je však Napadené rozhodnutí nezákonné.
6. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítla nezákonnost provedené daňové kontroly, její rozpor se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry žalobkyně vyjádřenou v § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

předpisů (dále jen „daňový řád“), judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozhodnutím rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že pokud má správce daně indicie nasvědčující povinnosti k podání dodatečného daňového tvrzení, musí dát daňovému subjektu možnost, aby sám výši daně opravil, tedy musí nejprve vyzvat daňový subjekt, aby takový úkon sám učinil a současně jej poučit o důsledcích nesplnění výzvy; až poté zahájit daňovou kontrolu, a judikaturou Ústavního soudu, dle níž musí správce daně v souladu s § 2 odst. 1 daňového řádu v rámci daňového řízení užívat jen těch prostředků a postupovat vždy s cílem co nejvíce šetřit základních práv a svobod daňového subjektu.

7. Nezákonnost měla dle žalobkyně konkrétně spočívat v tom, že přestože se správce daně dozvěděl o skutečnostech nasvědčujících zvýšení daňové povinnosti žalobkyně, nevyzval jí k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, ale rovnou bez dalšího zahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením správce daně, že své podezření pojal nejen z vyhledávací činnosti, ale také na základě jiných zjištění, která se týkala až postupu daňové kontroly. Podle žalobkyně nemá toto tvrzení oporu v kontrolním spise. Z něj je zřejmé, že správce daně nabyt pochybnosti již před zahájením daňové kontroly a argument použil jen účelově, aby nemusel ukončit nezákonně zahájenou daňovou kontrolu a mohl doměřit daň. Tuto skutečnost potvrzuje i fakt, že správce daně zahájil daňovou kontrolu fakticky pouze v zúženém rozsahu, neboť od začátku zkoumal pouze tři vytipované dodavatele žalobkyně, společnosti N&F distribution s. r. o., N&F Group a Socialove s. r. o. Podle žalobkyně musel mít správce daně před zahájením daňové kontroly dostatek důkazů a informací, na jejichž základě s ohledem na svůj názor o nesprávnosti tvrzení žalobkyně mohl důvodně předpokládat, že doměří daň. V takovém případě měl dodržet zákonem a judikaturou stanovenou hierarchii postupu správce daně, tj. nejdříve vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, a až poté zahájit daňovou kontrolu, k čemuž však nedošlo.
8. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že se jí dostalo nesprávného poučení ohledně lhůty k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu, čímž došlo k odepření jejího práva požadovat prodloužení lhůty a porušení práva vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení, doplňovat návrhy důkazních prostředků. Žalovaný ve výzvě k vyjádření uvedl, že stanovenou lhůtu nelze prodloužit. K tomu v odůvodnění výzvy s odkazem na § 115 odst. 4 a § 36 odst. 5 daňového řádu nesprávně doplnil, že se jedná o lhůtu prekluzivní s tím, že žalobkyně není oprávněna požadovat prodloužení lhůty. Lhůta v § 115 odst. 2 daňového řádu je však toliko lhůtou procesněprávní a oproti tvrzení žalovaného ji prodloužit lze. Žalobkyně byla na svých právech zkrácena tím, že své písemné vyjádření ze dne 14. 2. 2020 byla nucena podat urychleně bez toho, aby měla možnost požádat o prodloužení lhůty a řádně se seznámit se zjištěními učiněnými žalovaným. Pokud jde o tvrzení uvedené v Napadeném rozhodnutí, že žalobkyně na výzvu seznámení reagovala telefonickou žádostí o prodloužení lhůty pro vyjádření, toto tvrzení není pravdivé, neboť jednatel společnosti, který je jediný oprávněný jednat za žalobkyni, nikdy žádnou takovou žádost neučinil.
9. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že správní orgány obou stupňů vycházely ze zcela chybně zjištěného skutkového stavu věci a neunesly své důkazní břemeno, současně byla věc nesprávně právně posouzena a žalovaný odmítl provést další

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

dokazování. K tomu doplnila, že k prokázání skutečnosti, že žalobkyně uskutečnila zdanitelná plnění pro společnost N&F Group, a že společnost N&F Group uskutečnila zdanitelná plnění pro žalobkyni, v průběhu odvolacího řízení žalobkyně navrhla doplnění dalších důkazních prostředků, kterými jsou veškerá vyjádření, doplnění a tvrzení společnosti N&F Group uvedená a založená v kontrolním spise společnosti N&F Group, a veškeré důkazy založené nebo provedené v rámci daňové kontroly vedené u společnosti N&F Group a v rámci odvolacího řízení vedeného na základě odvolání podaných společností N&F Group proti dodatečným platebním výměřům, kterými byla společnost N&F Group doměřena daň z přidané hodnoty za období leden 2016 až prosinec 2016. Žalobkyně dále požadovala doplnění dokazování o kontrolní spis společnosti N&F Group, o osobní daňový účet žalobkyně jakožto daňového subjektu dle § 149 daňového řádu, o její daňový spis, a o osobní daňový účet společnosti N&F Group jakožto daňového subjektu dle § 149 daňového řádu a její daňový spis, a o kontrolní hlášení žalobkyně a kontrolní hlášení společnosti N&F Group za období leden 2016 až prosinec 2016. Návrh žalobkyně na doplnění spisového materiálu o všechny výše uvedené důkazy považoval však žalovaný za nadbytečný, což odůvodnil tím, že navrhované důkazní prostředky by nebyly schopné osvědčit tvrzení žalobkyně o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, neboť toto neosvědčily ani v rámci daňové kontroly u společnosti N&F Group. S tímto názorem žalobkyně nesouhlasila, neboť žalovaný odůvodnil rozhodnutí o zamítnutí provedení dalších důkazů nepravomocným rozhodnutím správce daně ve věci daňové kontroly vedené u společnosti N&F Group, proto stejně jako v případě rozhodnutí správce daně v projednávané věci, která byla částečně změněna z důvodu, že byla nezákonná, nelze vyloučit, že budou obdobně změněna rozhodnutí správce daně navazující na ukončenou daňovou kontrolu vedenou u společnosti N&F Group. Mimo to zdůvodnění, že důkazy jsou nadbytečné z důvodu, že žalovaný nemá pochybnosti ohledně uhrazení daně na výstupu, není dle žalobkyně relevantní, neboť navrhovala provést tyto důkazy rovněž k prokázání skutečnosti, že uskutečnila zdanitelná plnění pro společnost N&F Group a že společnost N&F Group uskutečnila zdanitelná plnění pro žalobkyni. Žalobkyně tedy splnila všechny zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu DPH. I v případě, že by výše uvedené skutečnosti nebyly prokázány, nebyla by žalobkyně povinna uhradit dodatečně doměřenou daň, penále a úrok z prodlení z důvodu aplikace zásady neutrality a proporcionality.

10. Žalobkyně dále namítla, že jak správce daně, tak i žalovaný se řádně nevypořádali s její námitkou týkající se zásady neutrality DPH a námitkou, že v předmětných obchodních případech nedošlo k daňovému úniku, a učinili nesprávné právní posouzení předmětných zákonných ustanovení a relevantní soudní judikatury. Správce daně a žalovaný se měli dle žalobkyně detailně zabývat skutečností, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů, ani k daňovému úniku a státnímu rozpočtu, resp. státu, nebyla způsobena škoda. Proto měli výši daně na výstupu opravit tak, že povinnost k úhradě DPH dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH nebude žalobkyni uložena. Cílem tohoto ustanovení je dle žalobkyně vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které mohou vzniknout z nároku na odpočet daně. Na základě zásady proporcionality však nemůže uvedená povinnost překročit meze toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle a zejména mít za následek nadměrné narušení zásady neutrality DPH.
11. Pokud jde o možnost opravit daňový dluh plynoucí z povinnosti dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, žalobkyně uvedla, že je pravda, že české právo umožňuje dle § 43 ZDPH Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

provést opravu nesprávně uvedené DPH. Tato možnost byla však pro žalobkyni zcela vyloučena, neboť v průběhu daňové kontroly tak učinit nemohla. Daňová kontrola a navazující odvolací řízení pak trvaly téměř tři roky - daňová kontrola byla zahájena dne 27. 3. 2017, odvolací řízení bylo zahájeno podáním odvolání dne 18. 1. 2019 a ukončeno teprve dne 9. 3. 2020 doručením Napadeného rozhodnutí. Výsledkem odvolacího řízení byl částečný úspěch odvolání podaných žalobkyní, přičemž nelze nyní klást žalobkyni k tíži, že se v průběhu nezákonné daňové kontroly bránila, podala odvolání a tím jí byla zamezena možnost provést opravu daně a podat dodatečná daňová přiznání. Učinit opravu po právní moci Napadeného rozhodnutí žalobkyně také nemohla, neboť jí v tom již brání zákonné ustanovení o lhůtě pro provedení opravy, kterou nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Dle názoru žalobkyně tak v jejím případě brání zásada neutrality a zásada proporcionality tomu, aby správce daně a odvolací orgán doměřili žalobkyni DPH, neboť nedošlo ke ztrátě daňových příjmů a daňový řád a ZDPH jí neumožňovali a neumožňují daň opravit. Žalobkyně též nesouhlasí s tvrzením žalovaného o tom, že pochybila, pokud během prekluzivní lhůty svá daňová tvrzení neopravila, když tak učinit nemohla, neboť jí v tom mělo bránit zákonné ustanovení § 141 daňového řádu. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57.

12. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně s odkazem na argumentaci v žalobních bodech výše uvedla, že byly porušeny základní zásady správy daní, konkrétně zásada volného hodnocení důkazů, zásada materiální pravdy, zásada zákonnosti, zásada daňové neutrality a zásada správného zjištění daně. Správní orgány obou stupňů měly pochybit, když při svém rozhodování v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu nehodnotily každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž nepřihlíděly ke všemu, co při správě daně vyšlo najevo. Správce daně v případě daňových dokladů společnosti N&F Group nadto vytváří dle žalobkyně až absurdní situaci tím, že v případě daňové kontroly vedené u společnosti N&F Group odmítá uznat odpočet daně s ohledem na dle jeho názoru fiktivní charakter plnění žalobkyně pro společnost N&F Group, ale zároveň z fiktivní transakce požaduje odvod daně na výstupu.
13. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.
14. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný odkázal na příslušné pasáže Napadeného rozhodnutí a dále doplnil, že i kdyby nastala situace, při které by byla daňová kontrola zahájena nezákonně, neznamenalo by to automaticky nezákonnost celého doměřovacího řízení, což je právní názor opakovaně judikovaný správními soudy. V této souvislosti uvedl žalovaný k žalobkyni zdůrazněné pasáži z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, že tato z části obsahuje stanovisko předkládajícího senátu, kdy tento hned v dalším odstavci uvádí: „*současně si je první senát vědom, že výzva nemusí předcházet každé daňové kontrole*“. Žalovaný uvedl, že se v řízení před správními orgány obou stupňů vedlo poměrně rozsáhlé dokazování, a nelze tedy říci, že již před zahájením daňové kontroly mohl správce daně objektivně disponovat natolik přesnou informací o existenci daně, která má být doměřena, tak, aby bylo přiléhavým postupem vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Prověřování bylo vedeno i u obchodních partnerů žalobkyně, avšak souběžně s daňovou kontrolou. Není pravdivé tvrzení žalobkyně, že správce daně znal přesnou

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

výši daně ještě před zahájením daňové kontroly. Výše daně byla stanovena až na základě zjištění, že žalobkyně není schopna prokázat faktické uskutečnění některých transakcí. Z hlediska způsobu, kterým má dojít k dodatečnému stanovení daně, je nepochybně méně zatěžujícím způsobem doměření na základě dodatečného tvrzení daňového subjektu. V tomto případě byla ale na místě daňová kontrola jako nástroj k širšímu prověření celé řady skutečností relevantních pro správné zjištění a stanovení daně.

15. Žalovaný dále upozornil, že jak z odvolacího řízení, tak i z obsahu podané žaloby plyne, že žalobkyně je i nadále přesvědčena o tom, že v jejím případě důvody pro doměření daně nebyly. Je proto evidentní, že vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nebylo na místě. Žalovaný nepochybuje, že by žalobkyně nyní v situaci, kdy byla daň z moci úřední doměřena, a v důsledku toho jí vznikla zákonná povinnost úhrady penále, preferovala doměření daně cestou dobrovolného dodatečného tvrzení daně. Současně ale závěry ohledně doměření daně rozporuje, a proto je zřejmé, že by daň ve výši, v jaké byla pravomocně doměřena, zcela jistě před zahájením daňové kontroly netvrdila. Ze spisového materiálu také plyne, že žalobkyně se správcem daně komunikovala ve věci zahájení daňové kontroly se značným předstihem. Jak je zachyceno v protokolu o zahájení daňové kontroly, žalobkyně byla kontaktována pracovníky správce daně ve věci prověřování jejích daňových povinností na DPH již dne 2. 3. 2017, přičemž daňová kontrola byla zahájena při jednání dne 27. 3. 2017. Pokud si tedy byla žalobkyně vědoma toho, že jsou v jejím případě důvody pro doměření daně, měla dostatečný prostor dodatečně daňová přiznání podat, a to ještě před zahájením daňové kontroly. Důvodem, pro který by mělo být považováno zahájení či vedení daňové kontroly za nezákonné, pak také nemůže být dle žalovaného výše příslušenství, které vzniklo v důsledku doměření daně z moci úřední a doby uplynulé od původní splatnosti daně, po kterou nebyla daň ve správné výši uhrazena. Z výše penále či úroku z prodlení pak nelze bez dalšího dovozovat ani nezákonnost Napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících platebních výměrů.
16. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že výzva k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi byla žalobkyni doručena dne 31. 1. 2020, vyjádření žalobkyně bylo žalovanému doručeno dne 14. 2. 2020 a Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 9. 3. 2020. Z uvedené časové posloupnosti neplyne, že by byla žalobkyně na svých právech, konkrétně právu se náležitě vyjádřit ke zjištěným skutečnostem, jakkoliv zasažena. Proto není žalovanému zřejmý důvod, pro který by měla být v tomto řízení o žalobě řešena povaha stanovené lhůty a teoretická možnost jejího prodloužení. Tyto námitky by byly na místě v situaci, kdy by žalobkyně o prodloužení lhůty požádala a její žádosti by nebylo vyhověno. Taková situace ale v projednávané věci nenastala. Žalovaný naopak projevil vůli poskytnout žalobkyni delší časový prostor k vyjádření poté, co byl telefonicky kontaktován patrně zaměstnankyní žalobkyně s požadavkem na prodloužení lhůty. Během telefonického hovoru bylo neformálně přislíbeno prodloužení lhůty do 24. 2. 2020 s tím, že žádost bude podána též písemně, což se ale nestalo. Přesný čas hovoru i údaj o volajícím telefonním čísle je zaznamenán v úředním záznamu v odvolacím spisu. Žalobkyně uskutečnění telefonického hovoru rozporuje v tom smyslu, že jedinou osobou oprávněnou za ni jednat, je její jednatel, který žádnou takovou telefonickou žádost neučinil. Na toto tvrzení žalobkyně navazuje námitkou, že své vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi byla nucena učinit urychleně bez možnosti požádat o prodloužení a řádně se se zjištěními učiněnými žalovaným Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

seznámit. Toto tvrzení však žalovaný považuje za neopodstatněné, což lze nejlépe osvědčit porovnáním obsahu předmětného vyjádření a nyní projednávané žaloby, z níž je zřejmé, že žalobkyně uplatnila totožnou argumentaci a v obdobném rozsahu jako v žalobním bodě 2) a 3) již v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žalobní námitky č. 1) a 4) nyní projednávané žaloby byly současně v téměř stejné podobě uplatněny již v samotném odvolání proti platebním výměrům. Skutečnost, že žalobkyně použila argumentaci ze svého vyjádření v odvolacím řízení v téměř stejné podobě i do následně podané žaloby, dle žalovaného svědčí o tom, že je s ní zcela ztotožněna a sama ji nepovažuje za uspěchanou a vinou časového presu nedostatečnou. Pro úplnost žalovaný dodal, že v Napadeném rozhodnutí také upozornil na nutnost rozlišovat v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu dle § 115 odst. 2 daňového řádu právo na učinění důkazní návrhů, které je časově omezeno, a právo vyjádřit se ve smyslu doplnit podané odvolání dle ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu, které má daňový subjekt do vydání rozhodnutí o odvolání.

17. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v kontrastu k argumentaci žalobkyně dospěl ke zcela opačnému závěru, což je ostatně důvod, proč doměření daně v tomto rozsahu potvrdil. V rámci odůvodnění Napadeného rozhodnutí popsal, jaké podklady žalobkyně na podporu svých tvrzení doložila, načež tyto náležitě vyhodnotil, označil veškeré nesrovnalosti, které z listin vplynuly, a vysvětlil, že je nelze osvědčit jako důkaz toho, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech od společnosti N&F Group, a že poskytla zdanitelná plnění společnosti N&F Group, tak jak je deklarováno na dokladech. Na návrh žalobkyně byla do spisového materiálu zařazena také zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti N&F Group a byl proveden výslech svědka M. H. V odůvodnění Napadeného rozhodnutí pak bylo žalovaným podrobně vyloženo, z jakých důvodů ani tyto důkazní prostředky tvrzení žalobkyně neprokázaly. Co se týče zprávy o daňové kontrole ve věci daňových povinností společnosti N&F Group, dle závěrů příslušného správce daně ani společnost N&F Group v rámci své daňové kontroly neprokázala, že od žalobkyně přijala deklarovaná plnění, a tudíž logicky nemohla tato zpráva prokazovat uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyní. Stejně tak svědek H. odmítl podat jakékoliv vyjádření k uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyní, a proto ani jeho svědeckou výpověď nebylo možno posoudit jako důkaz prokazující tvrzení žalobkyně.
18. Žalovaný současně označil za zavádějící a v případě návrhu na zařazení zprávy o daňové kontrole za nepravdivé tvrzení žalobkyně, že veškeré její důkazní návrhy byly odmítnuty jako nadbytečné. Další navrhované důkazní prostředky byly vypořádány v Napadeném rozhodnutí, kde bylo vysvětleno, proč nebyly způsobilé prokázat, že byla plnění reálně uskutečněna. Jednalo se totiž pouze o další podklady z daňových řízení žalobkyně a společnosti N&F Group, a mohly tedy osvědčit toliko odvedení daně, nikoliv faktickou stránku deklarovaných transakcí.
19. K tvrzení žalobkyně, že i kdyby se uskutečnění zdanitelných plnění neprokázalo, nebyla by povinna uhradit doměřenou daň s příslušenstvím s odkazem na zásadu neutrality a proporcionality a že se těmito zásadami žalovaný vůbec nezaobíral, žalovaný odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, kde jsou stejné námitky obsáhle vypořádány, a to i v návaznosti na argumentaci týkající se možnosti opravy daně, která s tímto úzce souvisí. V Napadeném rozhodnutí také žalovaný shrnul, že v žalobkynině případě byla povinnost odvést daň na výstupu dle § 108 odst. 1 písm. i)

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

ZDPH, jelikož vystavila doklad, na kterém uvedla DPH. Povinnost přiznat daň tak žalobkyni nevznikla v návaznosti na zkoumání naplnění podmínky, zda si příjemci plnění uplatnili nárok na odpočet DPH či nikoliv, a proto ani správce daně nebyl v předmětných případech povinen toto zjišťovat. Rozhodnutím o povinnosti přiznat daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH tak nebyla narušena zásada daňové neutrality. Z principu neutrality DPH sice vyplývá právo provést opravu, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Toto však žalobkyně nesplnila, svým jednáním neprokázala dobrou víru zcela odstranit nebezpečí ztráty daňových příjmů. Vystavené předmětné doklady totiž zahrnula do svého účetnictví a předala je společnosti N&F Group, která je také zahrnula do svého účetnictví a uplatnila nárok na odpočet, jak vyplývá i ze zprávy o daňové kontrole společnosti N&F Group.

20. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že považuje žalobkyní uplatněné námitky za zcela nedůvodné. K tvrzenému porušení zásady volného hodnocení důkazů odkázal na vyjádření ke třetímu žalobnímu bodu, stejně tak k tvrzenému porušení zásady proporcionality a neutrality DPH. Co se týče námitky, že byla porušena zásada správného zjištění daně, jedná se dle žalovaného spíše než o žalobní námitku o konstatování, že žalobkyně s doměřením daně nesouhlasí.
21. Při jednání soudu účastníci řízení setrvali na své skutkové a právní argumentaci. Žalobkyně uvedla, že posléze došlo ke změně skutkového stavu týkajícího se předmětné věci, neboť správce daně prominul úrok z posečkané částky daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1 - 12 2016 v plné výši (100%; rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 20. 9. 2022, č. j. 6927605/22/2010-52522-109606) a penále za zdaňovací období 3 - 12 2016 ve výši 75% (rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 25. 8. 2022, č. j. 6710201/22/2010-52522-109606).

III.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“, nebo jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je, jak stanoví § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vázán, přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, která jeho vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
23. Napadené rozhodnutí soud přezkoumával podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonost napadeného rozhodnutí, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení rozhodnutí podle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
24. Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

důvodná.

25. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu, v rozhodném znění, je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování podané daňovým subjektem.
26. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně při dokazování důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Odst. 2 k tomu dále stanoví, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Podle odst. 3 správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
27. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu povolí správce daně ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.
28. Podle § 36 odst. 5 daňového řádu lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.
29. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, v rozhodném znění, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
31. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
32. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.
33. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
34. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu, v rozhodném znění, lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.
35. Podle § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.
36. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku ubravit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.

37. Podle § 141 odst. 5 daňového řádu *v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.*
 38. Podle § 141 odst. 6 daňového řádu, *v rozhodném znění, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.*
 39. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu *lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku.*
 40. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu, *v rozhodném znění, může dojít k doměření daně z moci úřední pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*
 41. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
 42. Podle § 43 odst. 1 věta první ZDPH *v případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň.*
 43. Podle § 43 odst. 4 ZDPH *opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.*
 44. Podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, *v rozhodném znění, je přiznat daň povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Odst. 3 k tomu dále stanoví, že osoba povinná přiznat nebo zaplatit daň je daňovým subjektem.*
 45. *K prvnímu žalobnímu bodu, tj. že daňová kontrola žalobkyně byla nezákonná, jelikož jejímu zahájení nepředcházelo vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přijal soud následující závěry.*
 46. *Soud se nejprve zabýval otázkou existence povinnosti správce daně vydat výzvu*
- Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

k podání dodatečného daňového tvrzení, přičemž v projednávaném případě je sporné, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy zda šlo důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, a to před zahájením daňové kontroly dne 27. 3. 2017. K tomu městský soud uvádí, že v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že *„výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“*

47. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že *„otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“*
48. Podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55. Podle rozšířeného senátu má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahájí-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.
49. Za situace, kdy má správce daně určité indicie o možné neúplnosti nebo nesprávnosti daňového tvrzení daňového subjektu, je ve vztahu k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu potřeba posoudit, zda je základě těchto indicií možné *„důvodně předpokládat“*, že daň bude doměřena. Důvodný předpoklad doměření daně stanoví jako podmínku pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení také § 143 odst. 3 věta druhá daňového řádu: *„Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst.*
- Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

- 2.“ Uvedená podmínka vyplývá také z důsledků, které tato výzva přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit.
50. Z obsahu správního spisu se podává, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly u žalobkyně k dispozici daňová přiznání žalobkyně za období 1-12 2016 včetně evidencí pro účely daně z přidané hodnoty, a údajů z kontrolních hlášení, dále údaje z kontrolních hlášení obchodních korporací N&F Marketing Group s. r. o., N&F Distribution s. r. o a Socialove s. r. o. V souvislosti s postupem prováděným u JUDr. J. O. měl k dispozici výpis z bankovního účtu Socialove s. r. o. a dokumentaci o změnách na webových stránkách této společnosti. Na základě analýzy kontrolních hlášení byl správci daně přidělen řetězec č. 04-16-129990004, v němž se kromě jiných vyskytovala i žalobkyně, a to ve formě rozkresleného řetězce obchodních vztahů mezi různými obchodními korporacemi. Na základě tohoto řetězce správce daně zažádal o údaje z kontrolních hlášení uvedených obchodních korporací. Jakkoliv na základě analýzy kontrolního hlášení mohl správce daně získat informace o transakcích realizovaných plátcí z pohledu objemů, o existenci daňových dokladů a uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a výše uvedenými obchodními korporacemi, samotné daňové doklady k dispozici neměl. Neměl tedy ani informace o tom, co bylo předmětem zdanitelných plnění, popř. kdy informace o tom, kdy byl konkrétní doklad záúčtován, uhrazen apod. S určitostí tedy správce daně nemohl formulovat pochybnosti ve věci zdanitelných plnění, které žalobkyně přijala od výše uvedených dodavatelů, respektive jim je poskytla, přičemž pouze dílčí poznatky mu řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení neumožňovaly.
51. Správce daně se proto důvodně rozhodl na základě dílčích poznatků prověřit plnění daňových povinností žalobkyně komplexně prostřednictvím daňové kontroly. Ze správního spisu přitom dále vyplývá, že až v zahájené daňové kontrole měl správce daně k dispozici daňové doklady za jednotlivá zdaňovací období, měl informace o okolnostech spolupráce s výše uvedenými dodavateli a o předmět plnění. O tom ostatně svědčí výzva k prokázání skutečností ze dne 2. 8. 2017, z níž se podává, že správce daně byl až na základě detailně popsanych zjištění vyplývajících z nashromážděných důkazů (včetně provedených výsledků svědků) a jejich hodnocení v počáteční fázi zahájené daňové kontroly schopen své pochybnosti konkrétně formulovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

52. Ze všech výše uvedených důvodů soud nepovažuje zahájení daňové kontroly za nezákonné.
53. Tvrzení žalobkyně jsou navíc ve vztahu k nevyužití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu obecná, fakticky shodná s tvrzeními uvedenými v odvoláních proti dodatečným platebním výměřům. Žalobkyně tak uvádí výčet dokladů, které měl mít správce daně k dispozici, aniž by předeštlá úvaha, proč právě tyto doklady měly umožnit formulování výzvy k odstranění pochybností. Žalobkyně nijak věcně nepolemizuje se závěrem žalovaného v Napadeném rozhodnutí, že správce daně získal poznatky až po zahájení daňové kontroly na základě vyjádření žalobkyně svědka Jana Konvalinky, a na základě smluvní dokumentace a reportů. Závěry žalovaného vycházející ze skutkového stavu popsaného ve zprávě o daňové kontrole a posléze v dodatečných platebních výměřech a v napadeném rozhodnutí žalobkyně věcně vlastní argumentací nijak nezpochybňuje. Neobstojí proto ani obecné tvrzení žalobkyně, že správce daně „*musel mít před zahájením daňové kontroly k dispozici také informaci o přesné výši daně z přidané hodnoty, o které tvrdí, že by měla být doměřena*“. Naopak je z rozhodnutí správce i žalovaného zřejmé, že daň byla stanovena až na základě zjištění, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění některých uskutečněných obchodních transakcí.
54. Ve vztahu k povinnosti žalobkyně hradit daňové penále má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena (viz § 251 odst. 4 daňového řádu). Jelikož však postup správce daně zatížen vadou spočívající v nevyužití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl, není důvodné tvrzení žalobkyně o důsledcích takové vady spočívající v povinnosti platit penále, resp. úrok z prodlení (tyto dopady byly ostatně posléze významným způsobem správcem daně moderovány částečným a úplným prominutím penále a úroku z posečkané částky daně). Soud v tomto ohledu pro doplnění odkazuje na závěry soudní judikatury, že absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 - 76).
55. Soud se neztotožnil ani s tvrzením porušení procesních práv žalobkyně spočívajícím v nesprávném poučení o možnosti žádat o prodloužení lhůty stanovené dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu.
56. Výkladem uvedeného ustanovení se již ve své judikatuře obsáhle zabýval Nejvyšší správní soud, a to předně v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*podle stěžovatele lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu nemůže být prodloužena ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Takový závěr dovozuje jednak z toho, že jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva, a nelze jí proto v souladu s dikcí § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit, a jednak z důvodu, že jde o lhůtu zákonnou, nikoliv správcovskou, pro jejíž prodloužení chybí jakýkoliv zákonný podklad. Tyto právní názory stěžovatele však neobstojí. Lhůty uplatňované při správě daní*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. (...) Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel.“

57. Dále se v tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda je možné lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit. K tomu uvedl, že „ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc [tedy ve znění po novele daňového řádu, provedené zákonem č. 30/2011 Sb. – pozn. městského soudu] (...) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu.“ Zde městský soud pro úplnost odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 - 51, podle kterého pro případy, kdy existuje pro nedodržení lhůty závažný důvod, daňový řád poskytuje daňovému subjektu možnost žádat o prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), nebo o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). Obdobně se vyjádřil též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 – 33.
58. V odkazovaném rozsudku ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 – 33, se Nejvyšší správní soud rovněž vymezil proti argumentaci ohledně tvrzené nemožnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně Nejvyšší správní soud uvedl, že: „správními orgány překládaný názor, že vypuštěním formulace „a nelze ji prodloužit“ ze zákonného textu došlo pouze k odstranění duplicitního zákazu prodloužení lhůty, tedy že se jednalo toliko o legislativně-technickou novelizaci předmětného ustanovení, je s důvodovou zprávou v příkrém rozporu, když zde bylo deklarováno, že Poslanecké sněmovně se předkládaným zákonem (č. 30/2011 Sb.) navrhuje vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě.“ V tomto kontextu pak Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá než konstatovat, že správní orgány vyložily § 115 odst. 2, 3 a 4 ve spojení § 36 odst. 5 daňového řádu v této věci nesprávně. (...) Právo daňového subjektu vyjádřit se a především navrhnout provedení dalších důkazních prostředků v žádném případě nemůže být plnohodnotně suplováno diskrecí nebo snad „vlastní iniciativou“ odvolacího správního orgánu. Užitím takovéto sofistiky by bylo možné stejně dobře dospět i k závěru o zbytečnosti poskytování jakéhokoli prostoru daňovému subjektu k vedení dialogu při změně právního názoru odvolacího orgánu nebo při doplnění skutkových zjištění a důkazních prostředků. Došlo by tak k vyprázdnění § 115 odst. 2 daňového řádu, který má (jakkoli v mezích zásady hospodárnosti) ve své podstatě představovat náhražku nezbytného minima procesních práv daňového subjektu celé jedné absentující instance daňového řízení. Žalovaný opomíjí podstatnou okolnost, že po čas běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, z čehož může daňový subjekt čerpat jistotu o tom, v jakém čase může ještě účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

důkazů. Po uplynutí předmětné lhůty však daňový subjekt již v podstatě „neví dne ani hodiny“ vydání rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod k tomu, aby byl daňový subjekt vystavován popsané nejistotě (odkázán na „benevolenci“ odvolacího orgánu), pakliže je zde zcela intuitivní a důvodovou zprávou podepřená výkladová alternativa ústící v připuštění možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ostatně podle § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty podle odst. 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.“

59. Městský soud na základě výše uvedeného uzavírá, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, a to za aplikace podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný proto pochybil, když poučil žalobkyni o opaku. Tato skutečnost ale v kontextu projednávané věci není rozhodná a námitka žalobkyně stran zkrácení jejich procesních práv v řízení je nedůvodná, a to z níže uvedených důvodů.
60. Ze správního spisu se podává, že žalovaný v řízení o odvolání žalobkyně proti platebním výměru vydaným správcem daně, zaslal žalobkyni písemnost Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4309/20/5300-21443-712756 (dále jen jako „Výzva k vyjádření“) obsahující lhůtu k vyjádření v délce 15 dnů od doručení a poučení, že stanovenou lhůtu nelze prodloužit. Výzva k vyjádření byla žalobkyni doručena dne 31. 1. 2020 v 13:19:53 hodin. Poslední den lhůty k vyjádření za této situace připadal na 18. 2. 2020 (dne 15. 2. 2020 byla sobota a konec lhůty se tak posunul na nejbližší následující pracovní den). Zaměstnankyně žalobkyně dne 12. 2. 2020 v 10:56 hodin telefonicky kontaktovala odborného radu žalovaného (paní L. Z.), s nímž se neformálně dohodla na prodloužení termínu do 24. 2. 2020 z důvodu, že se žalobkyně jako odvolatel nestihne vyjádřit do 15. 2. 2020. Zaměstnankyně žalobkyně současně přislíbila, že žalobkyně podá žádost i písemně (viz Úřední záznam ze dne 18. 2. 2020, č. j. 7335/20/5300-21443-712756). To se však do posledního dne lhůty stanovené ve Výzvě k vyjádření, tj. do 18. 2. 2020, ani později, nestalo. Dne 14. 2. 2020 zaslala žalobkyně žalovanému pod č. j. 7071/20 své vyjádření. Současně bylo doplněno dokazování tak, že byla na návrh žalobkyně do spisového materiálu zařazena zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti N&F Group a byl proveden výslech svědka M. H. Napadené rozhodnutí bylo následně vydáno dne 6. 3. 2020. V odůvodnění Napadeného rozhodnutí bylo žalovaným podrobně vyloženo, z jakých důvodů ani tyto důkazní prostředky tvrzení žalobkyně neprokázaly.
61. Na základě výše uvedeného soud považuje argumentaci žalobkyně o závažném porušení jejích procesních práv za nepřipadnou. Ačkoliv se ze strany žalovaného jednalo v případě poučení ve Výzvě k vyjádření o procesní pochybení, dle soudu je třeba posuzovat konkrétní okolnosti v rámci řízení o odvolání. Vyjma toho, že v rámci odvolacího řízení došlo k provedení žalobkyní navržených důkazních prostředků, k nimž se žalovaný v rámci Napadeného rozhodnutí konkrétně vyjadřuje a uvádí jasné a přesvědčivé důvody, proč jimi nemohla být tvrzení žalobkyně prezentovaná v odvolání prokázána, je nutné rovněž přihlídnout k tomu, že žalobkyně vyjma argumentací „šibeniční“ délkou lhůty k vyjádření, které mělo být sepsáno v časové tísní dne 14. 2. 2020, neuvádí nic rozhodného k tomu, jaké další důkazní prostředky chtěla navrhnout, ani z jakého důvodu tak neučinila v původně stanovené lhůtě.
62. Samotný závěr o tom, že žalobkyně nedostatečně využila lhůty, která jí byla dána Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

správním orgánem, zde tak nemůže bez dalšího představovat natolik závažnou vadu řízení, která by vedla ke zrušení Napadeného rozhodnutí. Je tomu tak i proto, že se žalobkyně ve stanovené lhůtě k výzvě vyjádřila a vyjma telefonické žádosti o prodloužení lhůty ze dne 12. 2. 2020, která ale byla toliko nezávaznou žádostí a měla být podpořena (žalovanému nezaslaným) písemným podáním, a jejíž autenticitu zároveň žalobkyně popírá, do konce původní lhůty o její prodloužení nijak nežádala. Žalobkyně ani poté neuvedla žádné důvody pro případné prominutí zmeškání lhůty a nesdělila, jaké další důkazní prostředky či tvrzení nemohla z důvodu uplynutí lhůty ke své obraně uvést. Pro úplnost soud opět dodává, že argumentace uváděná žalobkyní v projednávané správní žalobě je ve větší míře obdobná té, kterou již použila ve svém odvolání, a žádné další rozhodné skutečnosti, oproti těm již dříve uplatněným v řízení před žalovaným, žalobkyně nepředložila. Soud vzal za relevantní rovněž úřední záznam ze dne 18. 2. 2020 vztahující se ke dni 12. 2. 2020, a to v tom smyslu, že probíhala komunikace mezi zaměstnanci žalovaného a žalobkyní, pročež zaměstnankyně žalovaného vyjádřila předběžný souhlas s prodloužením lhůty k vyjádření do 24. 2. 2020. Podmínkou však byla písemná žádost žalobkyně, kterou již ovšem nezaslala. Samotná skutečnost, že žalovaný - byť v rozporu s textem poučení ve Výzvě k vyjádření - předběžně souhlasil s prodloužením lhůty k vyjádření žalobkyni za podmínky oficiální písemné žádosti, kterou však žalobkyně nepodala, jde zcela proti žalobkyní tvrzenému poškození jejích procesních práv. Možnost lhůtu prodloužit totiž fakticky existovala, a jde jen k tíži žalobkyně, že této možnosti nevyužila.

63. Neobstojí ani argument žalobkyně, že předmětný telefonát z 12. 2. 2020 neuznává, protože za ni může navenek jednat pouze jednatel. Je tomu tak proto, že žalobkyně podala dne 14. 2. 2020 vyjádření k místně a věcně příslušnému správnímu orgánu, žalovanému. Vyjádření bylo podáno ve lhůtě stanovené ve Výzvě k vyjádření. O prodloužení lhůty k vyjádření poté žalobkyně nikdy písemnou cestou oficiálně nepožádala, a to ani před uplynutím lhůty k vyjádření, která uběhla dne 18. 2. 2020, ani následně. Soud proto uzavírá, že i v případě, že by přistoupil na argumentaci žalobkyně a nepovažoval telefonický hovor její zaměstnankyně ze dne 12. 2. 2020 za řádné jednání jménem (a na účet) žalobkyně, nejsou její námitky na místě v situaci, kdy žalobkyně *de iure* ani *de facto* o prodloužení lhůty vůbec nepožádala, a tak nemohlo být o její hypotetické žádosti žalovaným jakkoliv rozhodováno. Samotné nesprávné znění poučení ve Výzvě k vyjádření v této souvislosti není rozhodným a žalobkyní přednesené důvody zkrácení jejích procesních práv v odvolacím řízení v kontextu projednávané věci neobstojí. Ani druhá žalobní námitka není důvodná.
64. Důvodná není námitka žalobkyně, podle níž měli správce daně i žalovaný nesprávně zjistit skutkový stav ohledně transakcí mezi žalobkyní a společností N&F Group a tento také nesprávně právně posoudit, k čemuž žalobkyně namítla, že se zdanitelná plnění uskutečnila, a že i kdyby tomuto tak nebylo, není povinna uhradit doměřenou daň s příslušenstvím s odkazem na principy neutrality DPH a dále z důvodu, že nedošlo ke zkrácení daňových příjmů státu.
65. Soud zde nejprve uvádí, že podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH je, že plátce zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije k ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

takové skutečnosti, jimiž vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, vedeného daňovým subjektem. Správce daně nemusí prokázat, že údaje jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně existenci takových skutečností prokáže, unese důkazní břemeno a je na daňovém subjektu, aby podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal soulad účetnictví se skutečností nebo svá tvrzení korigoval. Naproti tomu daňový subjekt má prioritní povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS), avšak nemusí dokazovat skutečnosti, které sám netvrdí. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v čemž není vázán toliko jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací.

66. Pokud žalobkyně namítla, že dne 1. 3. 2018 založila do kontrolního spisu smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 12. 2015 a smlouvu o spolupráci ze dne 10. 12. 2015 a report faktur vystavených žalobkyní a jim odpovídající provize a e-mailovou komunikaci ze dne 16. a 17. 1. 2017, a namítá, že tyto důkazy spolu s uvedenými smlouvami a dalšími důkazy jasně prokazují, jakým způsobem probíhala spolupráce mezi žalobkyní a společností N&F Group, soud předně uvádí, že report faktur nebyl do správního spisu založen, správní spis obsahuje pouze reporty za kalendářní měsíce leden až prosinec 2016 (žalovaným označené jako „grafy“), argumentace žalobkyně v tomto ohledu není případná.
67. Žalobkyně dále závěry žalovaného k předloženým smlouvám v logických souvislostech uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (body 35 až 39) pomíjí. Žalovaný předně konstatoval, že smlouva o spolupráci ze dne 10. 12. 2015 nemá žádné číselné označení, a není tedy zřejmé, zda předložené daňové doklady byly na základě této smlouvy vystaveny. Rovněž interpretace ustanovení čl. VII. smlouvy provedená žalovaným je logická. Nárok na provizi podle tohoto ustanovení měl vzniknout předáním kontaktu na Účastníka Zastoupenému („lead“), nárok na provizi za předání kontaktu na Účastníka, který již projevil zájem o uzavření smlouvy („Zájem“), pak v okamžiku, kdy dojde ze strany zastoupeného k ověření kontaktu na účastníka. Z žalobkyní předloženého přehledu („grafů“) však není zřejmé, zda fakticky došlo k předání konkrétních kontaktů („leadů“) na Účastníky, není zřejmé, jaké konkrétní kontakty byly jako „Zájem“ ověřeny Zastoupeným. Obstojí proto závěr žalovaného o nedostatečné důkazní síle přehledu podle odst. 3 čl. VII předmětné smlouvy.
68. V případě smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 12. 2015 žalovaný konstatoval, že předložené daňové doklady bez dokladů souvisejících, z nichž by bylo možné ověřit, zda fakturovaná výše provize byla souladná s ustanoveními smlouvy, přičemž v daňových dokladech je uvedeno pouze „akvizice klientů“ v množství 1 a celková částka bez uvedení období, jakého se akvizice týká, resp. jaké zboží v jaké ceně bylo prodáno. Tuto skutečnost interpretoval ve vztahu k ustanovením předmětné smlouvy. Rovněž interpretace smlouvy o spolupráci ze dne 10. 12. 2012 provedená žalovaným je logická. Pokud ve vztahu ke smlouvě o zprostředkování žalobkyně poukazuje na kontrolní hlášení, pak je třeba mít na zřeteli, že kontrolní hlášení obsahuje základní údaje z daňových dokladů, svědčí tak o obchodní transakci mezi žalobkyní a jejím

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

odběratelem a nedostatky žalovaným hodnocených důkazních prostředků obsah kontrolních hlášení odstranit nemůže.

69. Soud nemohl opomenout ani to, že žalobkyní navržené důkazní prostředky provedené v odvolacím řízení (zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti N&F Group, výslech svědka M. H.) oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH (resp. provedení žalobkyní deklarovaného plnění ve prospěch společnosti N&F Group tak, jak je deklarováno v účetních dokladech) neprokázaly.
70. Námitka neprovedení důkazů, jejichž doplnění žalobkyně navrhovala, není důvodná. Procesní vada spočívající v neprovedení důkazů v řízení navrhovaných musí předně nalézt odraz v žalobou napadeném rozhodnutí, a to ve formě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Tomu musí odpovídat tvrzení žalobkyně o tom, jaké konkrétní skutečnosti měly být jednotlivými neprovedenými důkazy prokázány a v logických souvislostech uvést, proč takové skutečnosti z neprovedených důkazů se podávající v komplexu v řízení dosud zjištěných skutkových okolností chybí, respektive zjištěný skutkový stav zpochybňují. Tvrzení žalobkyně takové parametry nemá a hodnocení důkazů provedené žalovaným věcně nijak nezpochybňuje. Námitku procesní vady spočívající v neprovedení důkazů soud neshledal důvodnou a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný důvody neprovedení důkazů podrobně vysvětlil, přičemž se jeho argumentací se soud ztotožňuje.
71. Důvodnou soud neshledal ani další dílčí námitku žalobkyně vztahující se k principu neutrality DPH.
72. Povinnost přiznat daň z dokladu, na kterém vystavující osoba uvede DPH, stanovuje § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH; v době rozhodné pro nyní posuzovanou věc se jednalo o § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, který zněl takto: „*Přiznat daň jsou povinni a)... i) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.*“
73. Citované ustanovení vychází (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019) z čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), jež nahradila šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dani z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), dále jen „šestá směrnice.“ Do českého zákona o DPH bylo dané pravidlo zařazeno právě v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. důvodovou zprávu k zákonu o DPH; sněmovní tisk č. 496/0, 4. volební období, 2002-2006, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR).
74. Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, ze dne 31. 1. 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11, či ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň „*bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění,*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

jež je předmětem DPH“ (viz rozsudek ve věci *Stroy trans EOOD*, bod 29), a „bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“ (viz rozsudek ve věci *LVK – 56 EOOD*, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30). Pro účely § 108 odst. 4 písm. g), resp. dříve § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH není proto rozhodné, zda k uskutečnění plnění skutečně došlo.

75. Závěry Soudního dvora EU však neznamenají, že by vystavená faktura zakládala vždy povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. V situacích, kdy je faktura vystavena nesprávně – DPH je uvedena bezdůvodně např. u plnění, které je od této daně osvobozeno, či je DPH uvedena v nesprávné výši, je na členských státech Evropské unie, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně (srov. rozsudky Soudního dvora: *Stroy trans EOOD*, bod 33; *LVK – 56 EOOD*, bod 37, či rozsudek ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, C-712/17, bod 33). Možnost opravy takto neodůvodněně účtované daně by však měla být poskytnuta v zásadě pouze tehdy, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 12. 1989, *Genius*, C-342/87, potvrzený následnými rozsudky ve věcech *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD*), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky Soudního dvora EU ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco*, C-566/07, bod 37).
76. Z principu neutrality DPH tedy vyplývá, že právo provést opravu má vystavitel daňového dokladu, prokáže-li svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů (k tomu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 - 35, ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019 - 30, či ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020 - 43). Zásada neutrality DPH přitom nijak nebrání odepření odpočtu daně a současnému stanovení daňové povinnosti zaplatit daň uvedenou na daňovém dokladu, pokud je dostatečně posouzeno, zda jsou naplněny předpoklady, za nichž má být umožněno takovou daň opravit, tedy mimo jiné úplné vyloučení ztráty daňových příjmů, a zda bude mít daňový subjekt vzhledem k zákonem stanoveným předpokladům případně následně možnost opravy této daně dosáhnout.
77. V projednávané věci bylo zjištěno, že předmětná zdanitelná plnění nebyla žalobkyní ve prospěch společnosti N&F Group uskutečněna tak, jak je deklarovala na vystavených dokladech, protože byl nárok na odpočet daně společnosti N&F Group odepřen. To žalovaný srozumitelně popsal a zdůvodnil v bodech 70 a 71 Napadeného rozhodnutí (jakkoliv soud vnímá žalovaným nepřesně formulované vymezení podmínek umožňujících opravu výše daně, pokud jde o jejich kumulativnost). Pokud žalobkyně vědomě vystavila daňové doklady (faktury), které neodpovídaly skutečnému plnění, nemůže se dobré víry dovolávat. Žalobkyně pak ve své argumentaci pomíjí, že vyjma toho, že na základě dokladů, na nichž uvedla DPH, umožnila nárokovat odpočet daně společnosti N&F Group, žádné konkrétní kroky, jimiž by mohlo dojít k včasnému a úplnému odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů v řízení, neuvedla, a podniknutí takových kroků ani nijak neprokazovala v průběhu předcházejícího řízení před

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

správními orgány (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019 - 30, bod 20). Soud tak uzavírá, že žalobkyně svým jednáním neprokázala dobrou víru, ani zcela neodstranila (resp. nevyloučila) nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť předmětné vystavené doklady zahrnula do svého účetnictví a předala je společnosti N&F Group, která je také zahrnula do svého účetnictví a uplatnila nárok na odpočet daně. Jiné kroky k odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů v řízení žalobkyně nedoložila, resp. žádné neuvedla. Princip neutrality DPH v posuzované věci vzhledem k výše uvedeným okolnostem porušen nebyl.

78. Pokud jde o druhou námitku týkající se nepřiměřené délky daňové kontroly, v důsledku čehož mělo být žalobkyni znemožněno podat opravné daňové přiznání, pak je potřeba vycházet z § 43 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je zásadně na daňovém subjektu, aby případně provedl opravu nesprávně vyúčtované DPH.
79. Není sporu o tom, že podle § 43 odst. 4 zákona o DPH opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Toto ustanovení měla mít žalobkyně na zřeteli a opravné daňové doklady v této lhůtě vystavit a doložit, a to minimálně přiměřeně ke zjištěným skutkovým okolnostem existujícím k okamžiku podaného odvolání proti platebním výměřům (odvolací řízení bylo zahájeno 18. 1. 2019, tj. před uplynutím výše uvedené prekluzivní lhůty), kdy již byla s názorem správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění pro deklarované odběratele a o tom, že jí svědčí povinnost přiznat daň na výstupu podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. Žalobkyně však práva opravit výši daně v prekluzivní lhůtě nevyužila. Pokud žalobkyně uvádí, že tak učinit chtěla, avšak bránilo jí v tom znění § 146 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), podle kterého *dobře dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně*, pak žalobkyně pomíjí znění § 141 odst. 7 daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen údaje v dodatečném daňovém přiznání uvedené využít.
80. Jakkoliv totiž daňový řád nepřipouští podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, a podá-li daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, bude se jednat o nepřípustné dodatečné přiznání a správce daně řízení zastaví, je v případě vyměření či doměření daně správce daně dle § 141 odst. 7 daňového řádu přesto povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání využít. Z uvedených ustanovení přitom nelze dovodit, že by se princip povinnosti zohlednit údaje uvedené v nepřípustně podaném dodatečném daňovém přiznání nevztahovala na uplatněnou opravu výše daně podloženou tvrzením, že daň byla ve skutečnosti přiznána v rozporu se skutečným stavem. Správce daně má povinnost přihlídnout ke všem okolnostem, které byly v daňovém řízení zjištěny, tedy např. i k vystavení opravných daňových dokladů. Okolnost, zda je či není daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

oprávněn v rámci určitého postupu při správě daní či v určité fázi řízení předložit dodatečné daňové priznání, je tak pro případné uplatnění opravných daňových dokladů nepodstatná (k tomu viz také závěry rozsudku Nejvyššího právního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33).

81. V nyní posuzovaném daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobkyně podmínky umožňující opravu neodůvodněně priznané daně (prokázání dobré víry nebo včasného absolutního vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů) nesplnila. Již jen z tohoto důvodu je nepřipadný odkaz žalobkyně na závěry rozsudku Krajského soudu v Praze sp. zn. 48 Af 41/2017, který řešil situaci, v níž tato otázka správcem daně dosud dostatečně řešena nebyla. V uvedeném rozsudku je přitom rovněž konstatována výše uvedená judikatura SDEU týkající se podmínek umožňujících opravu daně. Navíc, jedli o možnost opravy daně, nenastala v případě žalobkyně situace, kdy by jí takový postup byl objektivně znemožněn, v tomto ohledu soud rovněž poukazuje na odůvodnění pod bodem 78 tohoto rozsudku s tím, že stále platí princip, že je to zásadně daňový subjekt, kdo má povinnost sám daň v souladu se skutečným stavem věci priznat, respektive případně v souladu se skutečným stavem daň opravit.
 82. Soud neshledal důvodným ani čtvrtý žalobní bod, v němž žalobkyně namítla porušení základních zásad správy daní, konkrétně zásady volného hodnocení důkazů, zásady materiální pravdy, zásady správného zjištění daně a zásady zákazu dvojího zdanění a daňové neutrality.
 83. Stran dokazování správní orgány obou stupňů shromáždily dostatek důkazů pro řádné zjištění skutkového stavu, při hodnocení důkazů nevybočily z mezí daných § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž každý důkaz zvážily jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, zjištěné skutečnosti mají oporu ve správním spise a hodnocení provedených důkazů je logické a přiléhavé. Na základě těchto závěrů soud plně přisvědčil žalovanému v tom, že žalobkyně ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického uskutečnění sporných plnění, a nesplnila tak zákonem vymezené podmínky, které by jí zakládaly nárok na odpočet DPH, v situaci, kdy není jasné, že plnění bylo skutečně dodáno.
 84. Soud dodává, že závěry správce daně o skutkové stránce věci nejsou v projednávané věci výsledkem libovůle, vyplývají z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň byly veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, a to včetně dvojice doplněných důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení (výslech svědka M. H., doplnění správního spisu o zprávu o daňové kontrole vedené u společnosti N&F Group). Jak se podává např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2008, č. j. 2 Afs 111/2007-75: *„je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu odůvodní. Rovněž tak je povinen uvést, proč navržený důkaz provést nehodlá. Je jisté, že nepostačuje, aby navržený důkaz bez dalšího odmítl, aniž by uvedl důvod takového svého postupu.“* Jak přitom v této souvislosti poznamenal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106: *„[a]ni doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet, jestliže správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení*
- Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

stěžovatele, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno.“

85. V daňovém řízení pak nedošlo ze strany správních orgánů obou stupňů rovněž ani k porušení žalobkyní uváděných zásad materiální pravdy, zásady správného zjištění daně a zásady zákazu dvojího zdanění a daňové neutrality. K tomu soud znovu opakuje, že nesprávnou výši daně má zásadně napravovat samotný daňový subjekt, který také primárně nese důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených ve svém daňovém tvrzení, včetně výše daně. V tomto smyslu je třeba nahlížet i na naplnění jednotlivých zásad správy daní, kdy i s odkazem na veřejný zájem na řádném výběru daní, lze konstatovat, že byly tyto zásady v předmětném daňovém řízení dodrženy, byla respektována procesní práva žalobkyně jako osoby, kterou stíhá daňová povinnost, a byly dodrženy a respektovány též požadavky na dokazování v daňovém řízení vymezené v § 8 daňového řádu.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

86. Městský soud v Praze neshledal důvodnou žádnou ze žalobkyní vznesených žalobních námitek, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

87. O nákladech řízení rozhodl Městský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci úspěšnému žalovanému náleží právo na náhradu nákladů řízení. Protože však žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti náklady nevznikly, soud jejich náhradu žádnému z účastníků nepřiznal.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

V Praze dne 3. října 2022

Mgr. Aleš Sabol v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.