



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Schneeweise a Martina Bobáka v právní věci

žalobkyně: **N&F Marketing Group s.r.o.**, IČO: 271 55 871  
se sídlem Husinecká 10, Praha 3  
zastoupená advokátkou JUDr. Alicí Hejzlarovou, LL.M.  
se sídlem Žitná 49, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2020, č.j. 41956/20/5300-21443-712756

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), jehož výrokem I byly k odvolání žalobkyně změněny dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 28. 5. 2019, č.j. 4666310/19/2003-52522-111194, č.j. 4670306/19/2003-52522-111194, č.j. 4673777/19/2003-52522-111194, č.j. 4697897/19/2003-52522-111194 a č.j. 4707392/19/2003-52522-111194 a ze dne 29. 5. 2019, č.j. 4647588/19/2003-52522-111194, č.j. 4650640/19/2003-52522-111194, č.j. 4654062/19/2003-52522-111194, č.j. 4656752/19/2003-52522-111194, a č.j. 4662739/19/2003-52522-111194 a výrokem II byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům ze

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

dne 28. 5. 2019, č.j. 4641335/19/2003-52522-111194 a ze dne 29. 5. 2019, č.j. 4644470/19/2003-52522-111194 (dále jen „**dodatečné platební výměry**“).

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně zahájil dne 4. 4. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období leden až prosinec 2016. Po provedeném dokazování dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že přijala zdanitelná plnění od dodavatelů Socialove s.r.o. (dále jen „**Socialove**“), N&F distribution s.r.o. (dále jen „**N&F distribution**“), N&F Division South, s.r.o. (dále jen „**N&F Division South**“) a HANSCRAFT, s.r.o. (dále jen „**HANSCRAFT**“). Nebylo tedy prokázáno splnění podmínek nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“). Dne 9. 5. 2019 byla s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole č.j. 1081097/19/2809-60562-609246 (dále jen „**Zpráva o DK**“) a na základě závěrů v ní učiněných byly následně vydány dodatečné platební výměry.
3. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, v nichž namítala nezákonnost zahájení daňové kontroly, nesprávné posouzení skutkových okolností, neprovedení výslechu svědka, nezohlednění závěrů zprávy o daňové kontrole provedené u společnosti HANSCRAFT a ve vztahu k plněním od společnosti Socialove nezohlednění skutečnosti, že daň již byla odvedena. Za účelem prokázání svých nároků předložila žalobkyně hlavní knihu, evidenci pro daňové účely a doklady v elektronické podobě.
4. Ve vztahu ke společnosti HANSCRAFT žalobkyně předložila smlouvu o spolupráci ze dne 1. 3. 2013, týkající se prodeje služeb elektronických komunikací a energetiky. Uvedená společnost měla vyvíjet činnost směřující k nabízení a uzavírání smluv o poskytování služeb pro smluvní partnery žalobkyně, poskytovatele telekomunikací, energetiky, distributorů telefonů atd. Měla povinnost vést dokumentaci a za uzavření smlouvy mezi žalobkyní a klientem ji měla náležet provize, bude-li uzavřena písemná smlouva a služba bude aktivována, nedojede k vrácení, resp. ukončení smlouvy o poskytování služeb v zákonné lhůtě od převzetí nebo doručení služby a koncového zařízení a dojde k uhrazení prvního vyúčtování služeb ve lhůtě splatnosti. Předložené daňové doklady však odkazovaly na jinou než předloženou smlouvu a žalobkyně nepřeložila ani žádné přílohy či dokumentaci.
5. Stran plnění týkajících se společnosti N&F Division South předložila žalobkyně příkazní smlouvu ze dne 21. 9. 2015 obsahující závazek k zajišťování obchodní kampaně s cílem získat nové zákazníky pro společnost BOHEMIA ENERGY entity s.r.o. (dále jen „**BOHEMIA ENERGY**“). Získaným zákazníkem se rozuměl odběr, u něž na základě akvizice došlo ke změně dodavatele komodity a novým dodavatelem se stala BOHEMIA ENERGY. Žalobkyně se zavázala uhradit provizi za získaného zákazníka s tím, že podmínky byly uvedeny v příloze č. 2 smlouvy, kterou žalobkyně nepředložila. Na daňových dokladech bylo jako předmět uvedeno „*zprostředkování prodeje v oblasti energetiky (E.ON), případně (RWE)*“. K daňovým dokladům nebyly předloženy žádné přílohy a dle příkazní smlouvy měli být noví klienti vyhledávání pro BOHEMIA ENERGY, nikoliv pro E.ON a RWE.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

6. K prokázání spolupráce se společností N&F distribution předložila žalobkyně pouze daňové doklady s předmětem „*smluvní provize/ochod*“, datované „6.1.-7.1.2016“ či „6.2.-9.2.2016“. Nebyly předloženy žádné přílohy ani smlouva, na kterou doklady odkazují. Opět tak nebylo možno zjistit rozsah, druh a období poskytování služeb.
7. Ve vztahu ke společnosti Socialove pak žalobkyně předložila daňové doklady s předmětem plnění „*provize z reklamní kampaně na internetu v množství 1*“. Opět nepředložila žádné přílohy ani smlouvy.
8. Správce daně provedl v průběhu daňové kontroly výslech svědka - jednatele Socialove J. K. Ten vypověděl, že žalobkyně vykonávala činnost spočívající v převodu energií. Se žalobkyní uzavřel rámcovou smlouvu o akvizici klientů pro její partnery, čímž bylo myšleno předání jmen a adres klientů a podkladů k jejich převoditelnosti. Tyto však nebyl schopen dodávat, protože žalobkyně společnosti Socialove neproplatila všechny faktury. Totéž svědek potvrdil v předloženém písemném prohlášení.
9. Správci daně vznikly pochybnosti, zda byla zdanitelná plnění od shora uvedených dodavatelů přijata tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Doklady vystavené společností HANSCRAFT odkazovaly na jinou smlouvu, než jaká byla předložena. Dle příkazní smlouvy s N&F Division South měli být noví zákazníci získávání pro BOHEMIA ENERGY, avšak dle daňových dokladů se mělo jednat o společnosti E.ON a RWE. Pochybnosti měl také o činnosti společnosti Socialove, která sídlila na virtuálním sídle a od roku 2014 nezveřejnila účetní závěrku. Za období od 1. 1. 2014 do 30. 9. 2016 u ní došlo k výraznému nárůstu uskutečněných zdanitelných plnění z roční statistické hodnoty na 46 000 000 Kč v roce 2016, přitom na vstupu vykazovala v témže roce přijatá zdanitelná plnění pouze v oddíle B3 (doklady do 10 000 Kč) a nebyla vedena v registru zaměstnavatelů. Také společnost N&F distribution měla virtuální sídlo a od roku 2012 nezveřejňovala účetní závěrky. V období od 1.1. 2015 do 28. 2. 2017 přiznávala malé daňové povinnosti a od 1. 3. 2016 nevykazovala žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění. Dle kontrolních hlášení za období 1. 1. 2016 do 28. 2. 2016 vykazovala uvedená společnost přijatá zdanitelná plnění pouze v oddíle B3 a na výzvu ke splnění povinností nereagovala. Správci daně pak vznikly pochybnosti také ve vztahu k dodavateli N&F Division South, protože zjistil, že ač má sídlo v Praze, působí na adrese v Pardubicích a zabývá se zajišťováním pracovníků pro call-centra a kurýrů pro rozvoz dokumentace v Pardubickém a Královehradeckém kraji. Společnost HANSCRAFT se zabývá maloobchodním a velkoobchodním prodejem, zejména vířivek a nejedná se tedy o oblast energetiky, v níž měla žalobkyni poskytovat zdanitelná plnění.
10. Na základě shora uvedeného vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2017, č.j.1219432/17/2809-60562-609246, v níž uvedl své pochybnosti vyplývající z dosavadních zjištění. Žalobkyně na výzvu reagovala třemi podáními, v nich uvedla, že zpochybněné skutečnosti prokázala před zahájením řízení a správce daně nepřihlédl k opravným daňovým dokladům vystaveným společností Socialove. Činnost společnosti HANSCRAFT spočívala v získávání potenciálních zákazníků, kterým by žalobkyně mohla zprostředkovat prodej v oblasti energetiky. Společností N&F Division South pak měla za úkol spravovat část obchodní distribuční sítě, přes níž žalobkyně distribuovala služby svých klientů. Žalobkyně současně předložila smlouvu o spolupráci se společností HANSCRAFT ze dne 10. 12. 2015, která podle ní měla pro žalobkyni vyvíjet činnost směřující k nabízení a uzavírání smluv o poskytování služeb pro smluvní partnery žalobkyně, přičemž službami byl míněn souhrn veškerých služeb energetiky a nárok na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

provizi byl vázán na předání kontaktu. Žalobkyně současně doložila objednávku služeb direct sales u společnosti N&F distribution ze dne 15. 12. 2015 a zrušení objednávky datované dnem 5. 3. 2016. K dodavatelům Socialove a N&F Division South žalobkyně žádné další doklady nepředložila.

11. V případě dodavatele HANSCRAFT ani předložená smlouva o spolupráci neodpovídá údajům na daňových dokladech, protože se nejedná o smlouvu č. 2014056. Žalobkyně nedoložila doklady, které byly dle předložené smlouvy podmínkou vzniku nároku na provizi. Sama žalobkyně přitom uvedla, že doklady nekontrolovala a později zjistila, že nebyly v požadované kvalitě. V případě N&F distribution nebyla žalobkyni předána dokumentace předpokládaná v objednávce. Z předložených grafů bylo možno zjistit jen souhrnný počet klientů. Po zpětném přenosu důkazního břemene pak již žalobkyně žádné další důkazní prostředky nepředložila.
12. Žalovaný tak odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6..2014, č.j. 10 Afs 53/2014 – 72 s tím, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Tím, že si nezajistila důkazní prostředky, se dostala do důkazní nouze a nezachovala tedy dostatečnou míru obezřetnosti, aby mohla být v dobré víře, že prokáže oprávněnost nároku na DPH. Žalobkyně tedy nesplnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH a postup správce daně byl ve vztahu k plněním od společností HANSCRAFT, N&F distribution a N&F Division South správný.
13. Ve vztahu ke zdanitelným plněním od společnosti Socialove však nelze konstatovat, že od něj žalobkyně žádá zdanitelná plnění nepřijala. Ta sice nebyla přijata v deklarovaném rozsahu, avšak z dokazování nevyplývalo, že by zdanitelná plnění nebyla poskytována vůbec, což nelze dovodit ani na základě opravných daňových dokladů. Žalovaný proto v tomto smyslu přistoupil ke změně dodatečných platebních výměrů.
14. Následně se žalovaný vyjádřil k odvolacím námitkám žalobkyně. K námitce nezákonnosti zahájení daňové kontroly odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014 – 55 a konstatoval, že v době jejího zahájení neměl správce daně dostatek poznatků, na jejichž základě by mohl předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň a v jaké výši. Tyto poznatky získal až po jejím zahájení. I kdyby skutečně měla být vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly, nemohla její absence způsobit nezákonnost rozhodnutí, měla by vliv toliko na penále. Žalobkyně navíc nekonkretizovala, do jakých práv jí bylo v této souvislosti zasaženo.
15. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou nesprávného posouzení skutkových okolností a rozporu se základními zásadami správy daní. Daňové orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. To, že žalobkyně s hodnocením správce daně nesouhlasí, neznamená, že bylo správcem daně provedeno v rozporu se zásadami správy daní. Správce daně sice nesprávně uvedl název společnosti Socialove a zkomolil příjmení p. K., to však nemělo na zákonnost dodatečných platebních výměrů vliv. Správce daně zjistil během vyhledávací činnosti shora popsané skutkové okolnosti, které zvýšily jeho pochybnosti. Dodatečné platební výměry přitom založil na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní.
16. Žalovaný odmítl také tvrzení, že výslech svědka byl veden za využití zakázaných druhů otázek. Výslechu byla přítomna zástupkyně žalobkyně Ing. L. R. a také advokát svědka. V protokolu o výslechu přitom nejsou zaznamenány žádné námitky. To, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nevyužila možnosti být výsledku přítomna a vyjádřit své námitky, jde k její tíži. Navíc ani nespécifikovala, které otázky měla na mysli.

17. K námitce žalobkyně, že správce daně nezohlednil závěry zprávy o daňové kontrole u společnosti HANSCRAFT, v níž příslušný správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně plnění od tohoto dodavatele přijala, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č.j. 1 Afs 360/2018 – 24, a uvedl, že žalobkyně během daňové kontroly předložila pouze daňové doklady, smlouvy a grafy, žádné jiné důkazy nenavrhl ani nepředložila. Správce daně nedospěl k závěru, že žalobkyně nepřijala od společnosti HANSCRAFT žádná zdanitelná plnění, ale k závěru, že neprokázala, v jakém rozsahu a kvalitě tato plnění přijala. Pokud žalobkyně hodlala uplatňovat nárok na odpočet DPH, musela svá tvrzení prokázat, což neučinila.

## II. Obsah žaloby

18. Žalobkyně v **prvním žalobním bodě** namítala nezákonnost daňové kontroly. Správce daně žalobkyni v rozporu se zákonem a judikaturou nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení a rovnou zahájil daňovou kontrolu. Pochybnosti přitom nabyt již před jejím zahájením. Argument, že svá podezření pojal nejen z vyhledávací činnosti, ale také na základě jiných zjištění v rámci daňové kontroly, je účelový. Na základě informací a dokumentů, které měl k dispozici před zahájením daňové kontroly, musel mít správce daně indicie a pochybnosti, o něž opřel svůj názor, že žalobkyni má být doměřeno DPH. To potvrzuje také skutečnost, že daňová kontrola by zahájena v zúženém rozsahu (pouze ve vztahu ke čtyřem dodavatelům). Správce daně měl tedy dodržet zákonem stanovenou hierarchii postupu, nejdříve žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení a až poté zahájit daňovou kontrolu. Výše doměřované daně přitom musela být správcem daně známa zejména z kontrolních hlášení, které analyzoval před zahájením daňové kontroly. Žalovaný sice tvrdil, že správce daně neměl v době zahájení daňové kontroly dostatek poznatků, na jejichž základě by mohl předpokládat, že bude žalobkyni doměřena daň, případně v jaké výši, správce daně však od počátku rozporoval daň ve výši, v níž ji doměřil.
19. Žalobkyně přitom odmítla argumentaci žalovaného, že absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání mohla mít vliv toliko na výši penále. Žalovaný si neuvědomuje, že bylo vyměřeno penále v řádech milionů korun, což může být pro žalobkyni likvidační. Nejde navíc jen o penále, ale též o úrok z prodlení. Pokud by byla výzva učiněna, měla by žalobkyně možnost daň uhradit a úrok z prodlení by kde dni zahájení daňové kontroly činil násobně méně. Výsledkem daňové kontroly a navazujícího řízení je nepřiměřený ekonomický trest způsobený nárůstem výše úroků z prodlení za tři roky, způsobený nezákonným postupem správce daně a nezákonnými dodatečnými platebními výměry. Tento nárůst byl způsoben pochybením při stanovení výše doměřené daně a průtahy v řízení. Úroky z prodlení jsou přitom ekonomickým trestem ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti. Byla navíc dotčena práva žalobkyně uvedená v § 5 a § 7 daňového řádu.
20. Obsahem **druhého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že z provedení dokazování vyplynulo, že uskutečnila zdanitelná plnění pro společnost HANSCRAFT, která uskutečnila zdanitelná plnění pro žalobkyni (jednalo se o vzájemnou obchodní spolupráci, kdy obě společnosti byly zároveň příjemcem i dodavatelem plnění). Dle žalobkyně tedy byly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu DPH, zejména bylo prokázáno, že žalobkyně od předmětného dodavatele přijala zdanitelná plnění v rozsahu uvedeném na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daňových dokladech. I kdyby tyto skutečnosti prokázány nebyly, nebyla žalobkyně povinna uhradit doměřenou daň, penále a úrok z prodlení s ohledem na zásady neutrality a proporcionality. Daňové orgány by jistě měly posuzovat skutečnosti týkající se každého daňového subjektu samostatně. Zároveň by však měly vidět i vzájemné souvislosti. Žalobkyně prokázala spolupráci se společností HANSCRAFT v průběhu řízení řadou ekonomických argumentů a doložila smluvní dokumentací a reporty o spolupráci. Žalovaný se však s těmito námitkami nevypořádal vůbec či jen okrajově.

21. Dostatečně vypořádána nebyla ani námitka porušení zásady neutrality. V posuzovaném případě nedošlo k daňovému úniku, DPH na výstupu byla řádně uhrazena. Výsledkem daňové kontroly u společnosti HANSCRAFT bylo odepření nároku na odpočet DPH z plnění poskytnutých této společnosti žalobkyní. Daňové orgány se však měly zabývat tím, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů. Namísto toho odmítly žalobkyni odpočet na DPH uznat s ohledem na fiktivní charakter plnění. Nevypořádaly se však s tím, že nedošlo k daňovému úniku, jen konstatovaly, že žalobkyně měla povinnost přiznat daň na výstupu dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. Tato povinnost však nemůže mít za následek nadměrné narušení zásady neutrality DPH (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17). Zákon sice umožňuje provést opravu nesprávně uvedené DPH, žalobkyně to však v průběhu daňové kontroly učinit nemohla. Daňové řízení trvalo téměř tři roky (odvolací řízení téměř rok a půl). Nelze klást k tíži žalobkyni, že se procesně bránila a nemohla tak provést opravu daně a podat dodatečná daňová přiznání. Učinit opravu po právní moci dodatečných platebních výměrů nemohla s ohledem na zákonnou lhůtu. Zásady neutrality a proporcionality brání tomu, aby byla žalobkyni doměřena DPH, protože nedošlo ke ztrátě daňových příjmů a zákon žalobkyni neumožňoval daňové tvrzení opravit (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č.j. 48 Af 41/2017 – 57). Bylo tedy třeba, aby vyšší daně opravily daňové orgány a daň nebyla stanovena. Jinými slovy, pokud správce daně nezahrnul přijatá zdanitelná plnění od společnosti HANSCRAFT do základu daně, měl z něj vyloučit i zdanitelná plnění žalobkyně uskutečněná pro tuto společnost, protože tato plnění označil za fiktivní v rámci kontroly u uvedené společnosti. Správce daně je povinen nezohledňovat virtuální plnění, aby DPH nebylo hrazeno dvakrát. Žalovaný postupoval v rozporu s principy systému DPH, když žádal zaplacení DPH z plnění, o němž tvrdí, že nebylo provedeno.
22. Obsahem **třetího žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně o porušení základních zásad správy daní. Daňové orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů, zásadu materiální pravdy, zásadu zákonnosti, daňové neutrality a správného zjištění daně. Porušení zásady volného hodnocení důkazů žalobkyně spatřovala v tom, že daňové orgány nezohlednily všechny okolnosti, které vyšly v průběhu daňové kontroly najevo. Ze zjištěných skutečností a z důkazů vybraly jen ty svědčící v neprospěch žalobkyně a ty svědčící v její prospěch zpochybnily. Došlo také k porušení zásady materiální pravdy a skutkový stav nebyl zjištěn přesně a úplně. Správce daně nadto v případě daňových dokladů společnosti HANSCRAFT vytvořil absurdní situaci, kdy v případě daňové kontroly u této společnosti odmítl uznat odpočet DPH s ohledem na fiktivní charakter plnění žalobkyně, zároveň však z fiktivní transakce požadoval odvod daně na výstupu. Současně byly porušeny zásady zákazu dvojího zdanění, daňové neutrality a správného zjištění daně. Postupem správce daně prozařuje snaha nikoliv šetřit práva žalobkyně, ale vykonstruovat co možná nejvíce závěrů o jejím pochybení. Správce daně činil nepodložená a chybná stanoviska, zjevně motivován tím, aby bylo dosaženo co nejvyšší hodnoty porušení daňových povinností bez přihlídnutí k dalším okolnostem. Období realizace daňové kontroly se přitom krylo

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

s obdobím, kdy Finanční správa finančně motivovala své zaměstnance k co nejpřísnějšímu postupu.

### III. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. K námitkám týkajícím se daňové kontroly odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Přednost postupu dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu není absolutní a záleží na posouzení, zda má správce daně takové množství poznatků, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně, aby mohl daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č.j. 7 Afs 180/2019 – 57). Správce daně dostatečnými indiciemi nedisponoval a skutečnosti relevantní pro doměření daně zjistil až po zahájení daňové kontroly. Konkrétně formulovanou výzvu tak mohl vydat až dne 30. 6. 2017. Důvodem pro doměření daně bylo neunesení důkazního břemene žalobkyní, přičemž správce daně žádná plnění za fiktivní neoznačil. Nemohl vědět, jakými důkazy bude žalobkyně prokazovat nárok na odpočet DPH a nemohl presumovat, zda unese své důkazní břemeno. Na zákonnost provedení daňové kontroly nemůže mít vliv ani případná výše penále. Povinnost hradit penále plyne ze zákona a jeho výše je stanovena z částky doměřované daně, což platí i pro úrok z prodlení. Způsobem stanovení sankcí tedy nebylo do práv žalobkyně zasaženo. Nezákonnost napadeného rozhodnutí pak nemohly způsobit ani případné průtahy v řízení. Uvedené skutečnosti by navíc neměly vliv na zákonnost doměření daně.
24. Odvolací námitky týkající se spolupráce žalobkyně se společností HANSCRAFT byly vypořádány vyčerpávajícím způsobem. Narušena nebyla ani neutralita DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č.j. 1 Afs 360/2018 – 24). Za situace, kdy žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH, byl postup správce daně, který její nárok neuznal, v souladu se zákonem. Závěry daňové kontroly ve společnosti HANSCRAFT nelze zohlednit v rámci posuzování daňové povinnosti žalobkyně, jsou předmětem odlišného daňového řízení. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na odpočet DPH, je irelevantní také její odkaz na § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH a související judikaturu, neboť žalobkyně byla příjemcem zdanitelných plnění, nikoliv jejich poskytovatelem. Povinnost stanovená v žalobkyní namítaném ustanovení dopadá výlučně na dodavatele žalobkyně. Zdanitelná plnění uskutečněná žalobkyní nebyla předmětem daňové kontroly a správce daně předmětná plnění neoznačil za fiktivní.
25. Žalobkyni také nebyla upřena možnost provést opravu daňových dokladů, která ostatně byla v případě dodavatele Socialove v průběhu řízení realizována a žalovaným akceptována. Ohledně jiných dodavatelů žalobkyně opravené doklady nepředložila.
26. K námitkám o porušení základních zásad správy daní pak žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že dle judikatury musí být daňové povinnosti odlišných daňových subjektů, byť vycházejí ze stejných skutečností, posuzovány samostatně. Uvedeným postupem tedy nemohlo dojít k porušení základních zásad správy daní.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

#### IV. Replika žalobkyně

27. Žalobkyně v replice setrvala na podané žalobě. Zopakovala svá tvrzení stran nezákonnosti daňové kontroly a doplnila odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014 – 55, s tím, že v něm Nejvyšší správní soud připustil vyměření daně na základě daňové kontroly, ale zdůraznil smysl hierarchických postupů, jejichž prioritou je spolupráce s daňovým subjektem. Pokud by správce daně vydal výzvu k dodatečnému daňovému tvrzení, mohl ušetřit náklady celého řízení. Pochybil tedy, když nevyužil mírnějších prostředků, aby postavil skutkový stav na jisto a zneužil svého vrchnostenského postavení.
28. Následně žalobkyně zopakovala svou argumentaci týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části týkající se spolupráce se společností HANSCRAFT a porušení základních zásad správy daní. Nad rámec tvrzení uvedených již v žalobě žalobkyně namítala porušení zákazu libovůle, neodůvodněné nerovné zacházení ze strany správce daně a porušení zásady legitimního očekávání. Svou repliku žalobkyně uzavřela tvrzením, že neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně je čistě subjektivní závěr žalovaného, který nemá oporu ve spisovém materiálu.

#### V. Ústní jednání konané dne 18. 1. 2023

29. Při ústním jednání před soudem setrvaly obě strany na svých procesních stanoviscích. Soud při jednání dokazování nedoplňoval, neboť veškeré žalobkyní navržené důkazy byly obsahem správního spisu (jímž se dokazování ve správním soudnictví neprovádí), případně nebyly rozhodné pro posouzení věci (zpráva o daňové kontrole ve věci společnosti HANSCRAFT a rozhodnutí žalovaného ve věci odvolání společnosti HANSCRAFT).

#### VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Při posouzení věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:
32. 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.
33. 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.
34. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

35. 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.
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 zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. 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 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 § 141 odst. 7 daňového řádu podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.
40. 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 jejím doměřením na překážku.
41. 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.
42. 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.
43. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

44. 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.
45. Podle § 72 odst. 1 ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
  - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
  - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
  - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
  - e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
46. Podle § 73 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
  - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
  - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
  - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
  - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
47. Podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, v rozhodném znění, je přiznat daň povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Odst. 3 k tomu dále stanoví, že osoba povinná přiznat nebo zaplatit daň je daňovým subjektem.
48. 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, považuje soud za potřebné uvést následující.
49. Soud se nejprve zabýval otázkou existence povinnosti správce daně vydat výzvu 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.
- 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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

*nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“*

50. 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.“*
51. 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 zabýval 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 nepřipustně zakrývajících 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, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.
52. 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. 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 prodloužujícím 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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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.

53. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly u žalobkyně k dispozici daňová přiznání žalobkyně za období leden až prosinec 2016 včetně evidencí pro účely daně z přidané hodnoty a údajů z kontrolních hlášení, dále údaje z kontrolních hlášení obchodních korporací HANSCRAFT, N&F Distribution a Socialove. Dále měl k dispozici výpisy z bankovních účtů žalobkyně za období od 1. 1. 2016 do 9. 3. 2017. Správce daně tedy před zahájením daňové kontroly nedisponoval informacemi o transakcích realizovaných plátcí z pohledu objemů, o existenci daňových dokladů a uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobkyní a výše uvedenými obchodními korporacemi, stejně jako neměl k dispozici samotné daňové doklady. Neměl tedy ani informace o tom, co bylo předmětem zdanitelných plnění, popř. informace o tom, kdy byl konkrétní doklad zaúčtován, 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.
54. Správce daně se proto 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 30. 6. 2017, z níž vyplývá, 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. Ze všech výše uvedených důvodů tedy soud nepovažuje zahájení daňové kontroly za nezákonné.
55. 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 výměrům. Žalobkyně tak uvádí výčet dokladů, které měl mít správce daně k dispozici, aniž by předestřela úvahu, 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 J. K., a na základě smluvní dokumentace a reportů. Závěry žalovaného vycházející ze skutkového stavu popsaného ve Zprávě o DK a posléze v dodatečných platebních výměrech 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 daně i žalovaného zřejmé, že daň byla stanovena až na základě zjištění, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění některých obchodních transakcí.
56. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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. Soud v tomto ohledu pro doplnění odkazuje na závěry soudní judikatury, že absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu není takovým pochybením správce daně, které by bez dalšího muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 – 76 nebo ze dne 31. 10. 2018, č.j. 6 Afs 386/2017 - 56). Na základě shora uvedeného je však zřejmé, že v projednávané věci k zásahu do procesních práv žalobkyně takovým způsobem, který by ovlivnil vyměření penále, nedošlo.

57. Důvodná není ani námitka žalobkyně, podle níž byl nesprávně zjištěn skutkový stav ohledně transakcí mezi žalobkyní a společností HANSCRAFT a tento byl také nesprávně právně posouzen, 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 princip neutrality DPH a dále z důvodu, že nedošlo ke zkrácení daňových příjmů státu.
58. 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 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.
59. Pokud žalobkyně namítla, že dne 16. 5. 2018 založila do kontrolního spisu smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 12. 2015, smlouvu o spolupráci ze dne 10. 12. 2015 a report faktur 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 HANSCRAFT, soud předně uvádí, že report faktur nebyl do správního spisu založen, správní spis obsahuje pouze reporty za kalendářní

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

měsíce leden až prosinec 2016 (žalovaným označené jako „grafy“), argumentace žalobkyně v tomto ohledu není případná.

60. Žalobkyně dále závěry žalovaného k předloženým smlouvám v logických souvislostech uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 33 až 39) pomijí. 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. Interpretaci smlouvy o spolupráci ze dne 10. 12. 2015 provedenou žalovaným tedy soud považuje za zcela logickou.
61. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobkyně vztahující se k principu neutrality DPH. Povinnost priznat 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: *„Priznat daň jsou povinni a)... i) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.“*
62. 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 daní z obrátu – 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).
63. 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, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

odst. 4 písm. g), resp. dříve § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH není proto rozhodné, zda k uskutečnění plnění skutečně došlo.

64. 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).
65. 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.
66. V projednávané věci bylo zjištěno, že předmětná zdanitelná plnění nebyla společností HANSCRAFT ve prospěch žalobkyně uskutečněna tak, jak bylo deklarováno na vystavených dokladech, protože byl nárok na odpočet daně žalobkyni odepřen. To žalovaný srozumitelně popsal a zdůvodnil v bodech 38, 39 a 41 napadeného rozhodnutí. Argumentace žalobkyně porušením § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH je tudíž zcela irelevantní, a to zejména proto, že žalobkyně nebyla poskytovatelem předmětných plnění, ale jejich příjemcem a nebyla tedy ani subjektem, který vystavoval daňový doklad. Princip neutrality DPH v posuzované věci vzhledem k výše uvedeným okolnostem porušen nebyl.
67. 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.
68. 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 doložit (tak, jak to učinila ve vztahu k plněním od společnosti Socialove), a to minimálně přiměřeně ke zjištěným skutkovým okolnostem existujícím k okamžiku podaného odvolání proti platebním výměrům (odvolací řízení bylo zahájeno před uplynutím výše uvedené prekluzivní lhůty), kdy již byla seznámena s názorem správce

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daně o neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. Žalobkyně však práva předložit doklady s opravenou výší daně ve vztahu k dodavateli HANSCRAFT, na rozdíl od dodavatele Socialove, 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 *„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,“* pak žalobkyně pomíjí znění § 141 odst. 7 daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen údaje v dodatečném daňovém přiznání uvedené využít.

69. 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 nepřipustné 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 nepřipustně 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 (se také v případě dodavatele Socialove ze strany žalovaného stalo). Okolnost, zda je či není daňový subjekt oprávněn v rámci určitého postupu při správě daní či v určité fázi řízení předložit dodatečné daňové přiznání, 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).
70. V nyní posuzovaném daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobkyně podmínky umožňující opravu neodůvodněně přiznané 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, jde-li o možnost opravy daně, nenastala v případě žalobkyně situace, kdy by jí takový postup byl objektivně znemožněn. Stále platí princip, že je to zásadně daňový subjekt, kdo má povinnost sám daň v souladu se skutečným stavem věci přiznat, respektive případně v souladu se skutečným stavem daň opravit.
71. Soud neshledal důvodnými ani námitky, v nichž 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

72. 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.
73. 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. 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 stěžovatele, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno.“*
74. V daňovém řízení pak nedošlo ze strany daňových orgánů obou stupňů 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 stihá daňová povinnost, a byly dodrženy a respektovány též požadavky na dokazování v daňovém řízení vymezené v § 8 daňového řádu.
75. Námitky uplatněné žalobkyní až v podané replice, v nichž žalobkyně argumentovala porušením zákazu libovůle, neodůvodněným nerovným zacházením ze strany správce daně a porušením zásady legitimního očekávání, byly uplatněny opožděně, tj. až po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žalobních bodů (§ 71 odst. 2 s.ř.s.), a soud k ní proto nemohl při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí přihlížet. Soud ve vztahu k těmto námitkám pouze *obiter dictum* podotýká, že jejich porušení v daňovém řízení nezjistil.

## VII. Závěr a náklady řízení

76. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

77. Protože žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů 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.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 18. ledna 2023

**JUDr. Karla Cháberová v. r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.