



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci

žalobkyně: **HOSTLINK a.s.**, IČO: 04180101
sídlem Klapkova 1874/83, 182 00 Praha 8
zastoupené advokátem Mgr. Ing. Lukášem Blahušem
sídlem Sokolská 1788/60, 120 00 Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2020, č. j. 5819/20/5300-22442-712851,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení**

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 16. 4. 2020 u Městského soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 10. 2. 2020, č. j. 5819/20/5300-22442-712851 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „DŘ“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“), zamítnuta odvolání a potvrzeny platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový orgán“ nebo „správce daně“) dne 16. 1. 2019, č. j. 71595/19/2008-52524-110188 za zdaňovací období listopad 2015 a č. j. 71781/19/2008-52524-110188 za zdaňovací období prosinec 2015 (dále jen „platební výměry“).
2. Odůvodněním platebních výměrů je v souladu s § 147 odst. 4 DŘ zpráva o daňové kontrole č. j. 8905/19/2008-60563-109767, projednaná se žalobkyní dne 3. 1. 2019 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Dne 27. 2. 2017 vydal správce daně protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly č. j. 1495363/17/2008-60563-109767 (dále jen „protokol o zahájení daňové kontroly“), kterému předcházelo ústní jednání dne 7. 2. 2017, zaznamenané protokolem o ústním jednání ze dne 7. 2. 2017, č. j. 941784/17/2008-52524-110188 (dále jen „protokol o ústním jednání“). Správce daně dospěl na základě výsledků daňové kontroly k závěru, že žalobkyně se stala účastníkem podvodu na DPH, o této své účasti mohla a měla vědět a z tohoto důvodu jí nebyl přiznán nárok na vyplacení nadměrného odpočtu ve výši 2 162 907 Kč za zdaňovací období listopad 2015 a ve výši 3 885 440 Kč za zdaňovací období prosinec 2015 (dále jen „nadměrný dopočet“).

II. Napadené rozhodnutí

3. Proti platebním výměrům podala žalobkyně v zákonné lhůtě dne 22. 2. 2019 odvolání [doplněné dne 31. 10. 2019 (zaevidované pod č. j. 45444/19), dne 22. 11. 2019 (zaevidované pod č. j. 48608/19) a dne 4. 12. 2019 (zaevidované pod č. j. 50419/19) a dále doplněné (na základě Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 11. 12. 2019, č. j. 51005/19/5300-22442-712851) dne 30. 12. 2019 (zaevidováno pod č. j. 53581/19) a dne 31. 12. 2019, (zaevidováno pod č. j. 49/20), dne 12. 12. 2019 a dne 29. 1. 2020 (evidovaná pod č. j. 51643/19 a č. j. 4413/20)], kterým je napadla v celém rozsahu (dále jen „odvolání“).
4. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně podanou žalobou nebrojila proti závěru správce daně o existenci podvodu na DPH a účasti žalobkyně na něm, soud omezil rekapitulaci odvolacích námitek a jejich vypořádání na argumentaci odpovídající uplatněným žalobním námitkám.
5. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že správce daně může v zákonné lhůtě 30 dnů od data doručení daňových přiznání vydat výzvu k odstranění pochybností, zahájit daňovou kontrolu, nebo vrátit nadměrný odpočet. Správce daně tuto zákonem danou lhůtu, dle názoru žalobkyně, ignoroval a dopustil se tím zneužití práva.
6. *Ve druhé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že k žalovanému podala podnět na nečinnost správce daně, protože ke dni 20. 7. 2017 neměla stále zveřejněný účet jako plátce DPH, přičemž z rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1462/17/5300-22442-605186, plyne, že je plátcem DPH ode dne 3. 11. 2015. Bankovní účet byl zveřejněn teprve dne 10. 11. 2017.

7. *Třetí odvolací námitkou* žalobkyně označila důkazní prostředky, které byly v rámci daňové kontroly správci daně předloženy, přičemž u některých namítala, že je správce daně zcela pominul a vůbec nevyhodnotil.
8. Žalobkyně dále *ve čtvrté odvolací námitce* konstatovala, že předložením důkazních prostředků a evidence pro daňové účely přešlo důkazní břemeno na správce daně. Ten nepředložil jediný důkaz, který by mohl zpochybnit žalobkyní předložené důkazní prostředky. Správce daně neprokázal svá tvrzení, ale měl pouze nepodložené pochyby.
9. *V páté odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že správce daně vystavil odvoláními napadené platební výměry odlišně od daně tvrzené žalobkyní, ačkoliv ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že se přijatá zdanitelná plnění uskutečnila.
10. *Šestou odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že daňové doklady č. 159901-159907 prokazují nákup technologií, byly řádně zaúčtovány a na jejich základě nárokovala odpočet daně, jak plyne z evidence pro účely DPH za předmětná zdaňovací období. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek Soudního dvora EU C-277/17, ECLI:EU:C:2015:719, ve kterém je konstatováno, že pokud daňový subjekt disponuje bezvadnou fakturou, je tato sama o sobě důkazním prostředkem prokazujícím přijetí plnění od na faktuře uvedeného dodavatele.
11. *Sedmou odvolací námitkou* žalobkyně konstatovala, že pokud správce daně popírá nebo ignoruje předložené daňové doklady č. 159901 - 159907 a legalizované kupní smlouvy, je potom na správci daně, aby sdělil, na základě jakého právního dokumentu a jakým způsobem dochází k převodu vlastnictví. Správce daně v protokolu č. j. 5355898/18/2008-60562-110681 ze dne 19. 6. 2018 uvádí, že „*Na základě zjištěných skutečností od uvedených institucí obchodních korporací a fyzických osob nebylo potvrzené vlastnictví předmětných provozoven daňovým subjektem.*“
12. *V osmé odvolací námitce* žalobkyně uvedla, že žalovaný v rozhodnutí (vydaném v odlišném, registračním řízení) o odvolání č. j. 1462/17/5300-22442-605186 ze dne 13. 1. 2017 (dále jen „rozhodnutí o registraci k DPH“) vyslovil závěr, že žalobkyně prokázala pořízení movitého majetku, technologií na výrobu elektřiny a tepla, které používá ke své ekonomické činnosti.
13. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 2. 2020. Žalovaný nejdříve vymezil [s odkazem na relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“)] právní rámec odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání (str. 3 – 10 napadeného rozhodnutí), včetně několikastupňového testu, jenž na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU. Podle tohoto testu „*Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu*“ (srov. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, nebo též rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Žalovaný poté aplikoval právní základ na zjištěný skutkový stav a dospěl k závěru, že v daném případě byla prokázána u popsání obchodního řetězce, jehož součástí byla žalobkyně, existence podvodu na DPH ve smyslu judikatury SDEU a NSS. Dále uzavřel, že v daném případě existovaly takové

objektivní okolnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, vědět měla a mohla. V otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobkyně žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně si nepočínala s dostatečnou mírou obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce ji nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla. Žalobkyně si dle závěru žalovaného nepočínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně a nemohla být tedy v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

14. Žalovaný se následně vypořádal s konkrétními shora vycílenými odvolacími námitkami žalobkyně.
15. K *první odvolací námitce* žalovaný uvedl, že v době podání přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období nebylo vhodné zahájit postupy k odstranění pochybností, neboť v této době ještě nebylo ukončeno registrační řízení ve věci registrace žalobkyně k DPH. To bylo fakticky ukončeno až rozhodnutím o registraci k DPH. Poté, co byla žalobkyně pravomocně registrována jako plátce DPH, činil správce daně neprodleně úkony za účelem správného stanovení DPH za předmětná zdaňovací období. Ze strany správce daně tak nebylo postupováno v rozporu s DŘ.
16. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný odkázal na písemnost ze dne 18. 7. 2017, č. j. 31588/17/5300-22442-605186, kterou byla žalobkyně vyrozuměna o výsledku jí podaného podnětu k ochraně před nečinností, který byl žalovanému doručen dne 21. 6. 2017 a zaevidován pod č. j. 28362/17. Tento podnět nebyl shledán důvodným a na základě § 38 odst. 4 DŘ byl odložen.
17. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že se správce daně zabýval všemi důkazními prostředky a provedl jejich hodnocení, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Jak vyplývá ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a ze zprávy o daňové kontrole, došel správce daně k závěru, že předložené důkazy (daňové doklady, smlouvy, vyjádření ERÚ a majitelů nemovitostí) svědčí o existenci plnění deklarovaných fakturami č. 159901 až 159907. Pochybnosti správce daně tak byly odstraněny, současně ale došel správce daně k závěru (viz strany 26 - 45 zprávy o daňové kontrole), že pořízení provozoven bylo zasaženo podvodem na DPH, kterého se zúčastnily tři personálně propojené společnosti, z nichž jednou je právě žalobkyně.
18. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že správce daně dostatečně popsal, jakým způsobem detekoval podvod na DPH, kterým byly zasaženy obchody mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Zpráva o daňové kontrole obsahuje vyhodnocení důkazů ve třech krocích detekování podvodu na DPH. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole nejprve konstatoval splnění formálních a hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně, poté řádně identifikoval a prokázal podvod na DPH a nestandardní znaky podvodného řetězce, dále objektivní okolnosti, které svědčí o skutečnosti, že žalobkyně vědět měla a mohla, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH a nakonec vyhodnotil přijetí rozumných opatření a dobrou víru žalobkyně.

19. *K páté odvolací námitce* žalovaný poznamenal, že ze strany žalobkyně nedošlo k pochopení principu podvodu na DPH a jeho vyhodnocení. Platební výměr je rozhodnutím o stanovení daně, a pokud se tato daň odchyľuje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně řádně odůvodněn. Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Platební výměry obsahují odkaz na zprávu o daňové kontrole, která obsahuje všechny požadované náležitosti. Faktická existence předmětu plnění (jako i naplnění formálních a ostatních hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH) je nutnou podmínkou toho, aby nárok na odpočet DPH plátcí vůbec vznikl. Jestliže je však prokázáno, že si plátce uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je třeba takovému plátcí tento nárok na odpočet DPH v souladu s judikaturou SDEU a NSS odepřít. V případě žalobkyně přitom bylo prokázáno, že se žalobkyně stala účastníkem podvodu na DPH, o této své účasti vědět mohla a měla, přitom si však nepočínala dostatečně obezřetně a nemohla být v dobré víře, že se přijetím zdanitelného plnění účastníkem takového podvodu nestane. Za takové situace tedy bylo odepření nárokovaného odpočtu DPH zcela v souladu s příslušnou judikaturou, i když bylo naplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH konstatováno.
20. *K šesté odvolací námitce* žalovaný zopakoval, že ze strany žalobkyně nedošlo k pochopení principů DPH a podvodu na DPH, jak ho chápe tuzemská i unijní judikatura. K tomu dále uvedl, že skutečnost, že byl žalobkyní předložen bezvadný daňový doklad, který jí byl i řádně zaúčtován, nemůže vést k tomu, že bude žalobkyni nárok na odpočet DPH přiznán, jestliže bylo ve věci prokázáno, že se účastnila podvodu na DPH a o této své účasti vědět mohla a měla. Správce daně nároky na odpočet daně žalobkyni odmítl uznat nikoliv z důvodu, že by předmětné faktury neprokazovaly přijetí plnění v nich deklarovaných, ale proto, že tato plnění byla zasažena podvodem na DPH.
21. *K sedmé odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že žalobkyní citovaná věta, že instituce nepotvrdily vlastnictví předmětných provozoven, se váže pouze ke dvěma provozovnám. Dále zopakoval a odkázal na již uvedené, tedy že není pravdou, že by správce daně převod vlastnictví neuznal, naopak konstatoval splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.
22. *K osmé odvolací námitce* žalovaný uvedl, že zmiňované rozhodnutí je rozhodnutím, které vydal žalovaný v souvislosti s odvoláním proti rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobkyni zamítnuta registrace k DPH. V rámci registračního řízení žalovaný pouze posuzoval, zda ze strany žalobkyně byly splněny podmínky pro registraci k DPH a došel pouze k závěru, že žalobkyně předložila důkazní prostředky prokazující její reálný výkon ekonomické činnosti. Skutečnost, že žalovaný došel k závěru o existenci podmínek pro registraci k DPH žalobkyně, neznamená, že tímto rozhodnutím byl současně ověřen nárok žalobkyně na odpočet daně z žalobkyní pořízených provozoven.
23. Žalovaný tak dospěl k závěru, že ačkoliv žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik a přiznání nároku na odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích, byl jí nárok na odpočet daně odepřen, a to v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila, o čemž žalobkyně na základě objektivních okolností mohla a měla vědět a zároveň nepřijala dostatečná opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla, a nemohla tak být

v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

III. Žaloba

24. V žalobě ze dne 16. 4. 2020, doplněné podáním ze dne 17. 4. 2020, žalobkyně zrekapitulovala průběh řízení o registraci k DPH a dále průběh řízení ve věci stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 11/2015 a 12/2015.
25. *První žalobní námitkou* žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí jí bylo doručeno po prekluzivní lhůtě, neboť bylo elektronicky podepsáno a dodáno do datové schránky zástupce žalobkyně dne 10. 2. 2020 a doručeno bylo žalobkyni dne 17. 2. 2020. Žalobkyně má za to, že daňová kontrola byla ve smyslu § 87 DŘ zahájena již dne 7. 2. 2017, kdy se ke správci daně žalobkyně dostavila k podání vysvětlení a předložení dokladů týkajících se DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 a červenec 2016. Podle názoru žalobkyně správce daně tak učinil první úkon vůči žalobkyni dne 7. 2. 2017 tím, že požadoval předložit za zdaňovací období listopad 2015 a prosinec 2015 evidenci pro účely DPH, daňové doklady č. 159901-159907, doklady o úhradě a další listiny, které se vztahují k nároku na odpočet DPH. Odůvodnění této žalobní námitky žalobkyně dále rozhojnila v replice k vyjádření žalovaného (viz níže).
26. *Ve druhé žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že dne 25. 1. 2016 uplynula 30 denní zákonná lhůta na vyplacení nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období listopad 2015, protože z § 89 odst. 4 DŘ vyplývá, že pokud má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takové podání učiněno. Žalobkyně namítá, že správce daně neučinil žádný úkon.
27. *Třetí skupinou žalobních námitek* žalobkyně namítla, že přístup správce daně byl od počátku daňové kontroly motivován snahou doměřit daň. Žalobkyně uvedla, že v rámci sporu o registraci k DPH doložila správci daně pořízení technologií kupními smlouvami a předávacími protokoly a žalovaný v rozhodnutí o registraci k DPH uvedl, že daňový subjekt prokázal pořízení majetku a prokázal užívání majetku pro svou ekonomickou činnost. Správce daně však v rámci daňové kontroly neustále zpochybňoval jak právní vlastnictví, tak ekonomické vlastnictví, tj. přijetí zdanitelného plnění. Správce daně dle názoru žalobkyně nerespektoval rozhodnutí nadřízeného orgánu, tedy že žalovaný (už v rámci rozhodnutí o registraci k DPH) potvrdil, že se žalobkyně se stala vlastníkem předmětných technologií. K uvedenému žalobkyně dále doplnila, že správce daně posléze opětovně změnil názor a uvedl, že hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně z plnění uvedených na daňových dokladech č. 159901 až 159907 byly naplněny. Tím správce daně přiznal, že žalobkyně prokázala ekonomické vlastnictví. Žalobkyně zdůraznila, že dle tvrzení správce daně ze dne 19. 6. 2018 nedošlo k převodu vlastnictví po právní stránce, přičemž podle správce daně došlo k převodu vlastnictví zacházet se zbožím jako ekonomický vlastník. Žalobkyně proto namítala, že správce daně tedy nejednal v souladu s § 2 odst. 1 DŘ a z pozice moci ignoroval zákony České republiky.
28. Žalobkyně dále v rámci chronologického shrnutí, jež je součástí doplnění žaloby, *ve čtvrté skupině žalobních námitek* namítala, že dle § 129 odst. 1 DŘ má správce daně 30 dní na rozhodnutí o zákonné registraci k DPH a správce daně tuto lhůtu ignoroval; dále namítala,

že v rozhodnutí o zamítnutí registrace správce daně důkazy předložené žalobkyní vůbec nehodnotil ve vzájemných souvislostech a jednal v rozporu s nimi; dále rozporovala, že zveřejnění bankovního účtu (které je součástí přihlášky k registraci k DPH) trvalo místo obvyklých 30 dnů plných 619 dnů a že po celou dobu trvání sporu o registraci nemohla řádně podnikat.

29. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí z důvodů shora uvedených zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 7. 2020 uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.
31. K *první žalobní námitce* žalovaný s odkazem na § 87 DŘ uvedl, že k zahájení daňové kontroly dochází při prvním úkonu správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Právě vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly je tím, co odlišuje zahájení daňové kontroly od ostatních úkonů v rámci vyhledávací činnosti, která je vymezena v § 78 DŘ. S ohledem na uvedené považuje žalovaný tvrzení žalobkyně, že daňová kontrola byla zahájena již dne 7. 2. 2017 za neopodstatněné, jelikož daňová kontrola byla zahájena až dne 27. 2. 2017 v rámci ústního jednání, o kterém byl sepsán protokol č. j. 1495363/17/2008-60563-109767. V rámci tohoto ústního jednání byl potom vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, žalobkyně byla řádně poučena a daňová kontrola byla dle § 87 DŘ zahájena. Zahájením daňové kontroly (dne 27. 2. 2017) došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně a tato lhůta potom začala běžet dle § 148 odst. 3 DŘ od toho dne znovu. Pokud bylo napadené rozhodnutí žalobkyni doručeno dne 17. 2. 2020, bylo doručeno ještě před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně (dle § 148 odst. 1 DŘ) a k prekluzi práva tedy nedošlo. Oznámením (doručením) napadeného rozhodnutí pak došlo k prodloužení lhůty o 1 rok.
32. Ke *třetí skupině žalobních námitek* žalobkyně, tedy, že správce daně neustále zpochybňoval jak právní vlastnictví, tak ekonomické vlastnictví, tj. přijetí zdanitelného plnění, převod vlastnictví jednotlivých provozoven na žalobkyni a hmotněprávní a formálněprávní podmínky nároku na odpočet, žalovaný uvedl, že skutečnost, že byl žalobkyní předložen bezvadný daňový doklad, který byl i řádně záúčtován, nemůže vést k tomu, že bude žalobkyni nárok na odpočet DPH přiznán, jestliže bylo prokázáno, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH a o této své účasti vědět mohla a měla. Zdůraznil, že správce daně nároky na odpočet daně žalobkyni odmítl uznat nikoliv z důvodu, že by předmětné faktury neprokazovaly přijetí plnění v nich deklarovaných, ale proto, že tato plnění byla zasažena podvodem na DPH. Splnění hmotněprávních a formálněprávních podmínek nároku na odpočet z plnění uvedených na daňových dokladech č. 159901 až 159907 konstatoval správce daně na str. 25 zprávy o daňové kontrole. K poukazu žalobkyně, že správce daně požadoval další důkazní prostředky, přestože žalobkyně prokázala nárok na odpočet a převod vlastnictví, žalovaný odkazuje na obsah zprávy o daňové kontrole, ze které je zřejmé, že tato námitka žalobkyně je nedůvodná, jelikož správce daně měl důvodné pochybnosti o tom, zda došlo k převodu vlastnictví na žalobkyni, proto ji vyzval k prokázání sporných skutečností. Žalobkyně na výzvu reagovala a předložila další podklady a své vyjádření. Na základě těchto podkladů potom správce daně konstatoval, že hmotněprávní a formálněprávní podmínky

nároku na odpočet byly splněny. Námitka žalobkyně tedy nemá oporu ve zjištěných skutečnostech ani v předloženém spisovém materiálu. S ohledem na uvedené potom nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem. Postupem správce daně nedošlo k porušení § 2 odst. 1 DŘ. Žalobkyně dále upozorňovala na skutečnost, že správce daně své závěry opakovaně měnil ve snaze nepřiznat žalobkyni nárok na odpočet. K tomu žalovaný konstatoval, že pokud správce daně nejprve posuzoval splnění hmotněprávních a formálněprávních podmínek, aby následně konstatoval, že tyto byly splněny, ale nárok na odpočet DPH nelze uznat z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH, nejedná se o opakovanou změnu jeho závěrů, nýbrž o běžný proces dokazování. Žalovaný tedy uzavřel, že v případě žalobkyně byly splněny hmotněprávní i formálněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, nicméně bylo prokázáno, že žalobkyně se účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla nebo mohla a měla vědět, tudíž jí nemohl být nárok na odpočet přiznán, jak již bylo podrobně rozvedeno ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí.

33. K poslední *čtvrté skupině žalobních námitek* žalovaný konstatoval, že námitky směřují proti rozhodnutí o registraci k DPH, nikoliv proti napadenému rozhodnutí. Otázka registrace byla řešena v samostatném registračním řízení, které bylo ukončeno vydáním rozhodnutí o registraci č. j. 1462/17/5300-22442-605186 ze dne 13. 1. 2017, kterým byla žalobkyně registrována k DPH. V tomto rozhodnutí bylo řádně zdůvodněno, proč žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro to, aby se stala ode dne 3. 11. 2015 plátcem DPH ze zákona ve smyslu § 6a písm. b) ZDPH. Otázka trvání registračního řízení potom není pro zde řešený případ jakkoliv relevantní a žalovaný proto považuje za nadbytečné se jí dále zabývat. Stejně tak otázka zveřejnění bankovního účtu žalobkyně nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
34. Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné. Žalovaný proto navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu zamítl s tím, že žalobkyni se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

V. Další podání účastníků

35. Podáním ze dne 29. 9. 2020 nazvaným *Replika k vyjádření žalovaného k žalobě* žalobkyně rozvíjí první žalobní námitku. Žalobkyně shrnuje, že přibližně týden před jednáním dne 7. 2. 2017 kontaktovali zástupci správce daně statutární ředitelku žalobkyně a daňového poradce žalobkyně (jejichž výslech žalobkyně v replice navrhla) a sdělili jim datum, kdy se mají dostavit na úřad, čeho se projednávána věc má týkat a jaké dokumenty mají případně přinést. Tímto úkonem jistě nebyla zahájena daňová kontrola, ačkoliv dle žalobkyně ji úřední osoby již v poměrně jasných obrysech informovaly, čeho se domáhají a jaký bude zřejmě předmět a rozsah případné hrozící daňové kontroly. Jak žalobkyně dále uvedla, na jednání dne 7. 2. 2017 byla poučena o svých procesních právech a dle zaznamenaného průběhu jednání předala úředním osobám Přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2015 a prosinec 2015. Žalobkyně byla dále vyzvána k předložení evidence pro účely DPH, daňových dokladů, dokladů o úhradě a dalších listin. Žalobkyně předložila evidenci pro daňové účely za období 11/2015 a 12/2015, daňové doklady č. 159901-159907 a notářsky ověřené kupní smlouvy č. 159901-159907, včetně předávacích protokolů. Všechny listiny byly v kopiích založeny do spisu. Poté dle protokolu úřední osoby pokládaly dotazy, na které žalobkyně odpovídala.

36. Následně v replice žalobkyně citovala důvodovou zprávu k daňovému řádu vztahující se k zahájení daňové kontroly a uvedla, že dle jejího názoru úkony provedenými úředními osobami v rámci jednání dne 7. 2. 2017 byla jednoznačně zahájena daňová kontrola dle ustanovení § 87 DŘ, neboť byl jednoznačně vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Předmět daňové kontroly byl jednoznačně vymezen jako daňové řízení resp. daňová povinnost ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad a prosinec 2015 a červenec 2016. Jedná se o zcela konkrétní, časově přesně vymezený předmět řízení, o kterém bylo jednáno již dne 7. 2. 2017. Rozsah daňové kontroly byl rovněž zřejmý již na jednání dne 7. 2. 2017; týkal se prodeje technologií na základě kupních smluv č. 159901 až 159907, které daňový subjekt na jednání dne 7. 2. 2017 předložil a správce daně je založil do spisu, stejně jako předávací protokoly. Rozsah daňové kontroly byl tedy dle žalobkyně jasně vymezen obchodní transakcí definovanou právě ve zmíněných kupních smlouvách a na to navazujícím daňovém přiznání žalobkyně s nárokem na odpočet daně. Na takto definovaný předmět a rozsah daňové kontroly se také správce daně v rámci stejného jednání dotazoval.
37. Z výše uvedeného je podle žalobkyně zcela zjevné, že jednání s žalobkyní dne 7. 2. 2017 naplňovalo všechny zákonné předpoklady, aby tento úkon byl považován za zahájení daňové kontroly. Nic na tomto stavu nezmění ani to, že protokol ze dne 7. 2. 2017 byl nazván Protokol o ústním jednání při správě daní a stejně tak nic na tomto stavu nemění skutečnost, že protokol ze dne 27. 2. 2017 byl nazván jako Protokol o zahájení daňové kontroly. Jednání, které proběhlo dne 27. 2. 2017, bylo dle žalobkyně zcela zjevně pokračováním daňové kontroly zahájené dnem 7. 2. 2017, kdy správce daně navazoval na již zjištěné skutečnosti dalším prověřováním. Daňová kontrola tak nezačala dne 27. 2. 2017, ale zcela v souladu s DŘ již dne 7. 2. 2017.
38. Podáním ze dne 2. 10. 2020 nazvaným *Doplnění repliky k vyjádření žalovaného k žalobě* žalobkyně doplnila, že z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 10. 2017 je zřejmé, že správce daně začal svoji prověřovací činnost již přede dnem 27. 2. 2017. Konkrétně v příloze uvedeného protokolu jsou zaznamenány činnosti dne 16. 2. 2017, 21. 2. 2017 a 24. 2. 2017.

VI. Jednání před soudem

39. Při jednání konaném dne 26. 4. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
40. Zástupce žalobce odkázal na obsah podané žaloby, zdůraznil námitku týkající se prekluze práva doměřit daň, k níž předložil Protokol o ústním jednání ze dne 3. 5. 2017, č. j. 4142467/17/2008-60563-109767 včetně výpisu úkonů, přičemž uvedl, že i z něj je zřejmé, že úkony správce daně probíhaly již 10. 2. 2017. Dále uvedl, že na výsledku svědků navržených v replice ze dne 29. 9. 2020 žalobkyně netrvá, neboť svědci měli vypovídat o skutečnostech, které vyplývají z listin, které jsou součástí spisového materiálu. Závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
41. Žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. K námitce prekluze zdůraznil, že žalobkyní odkazované úkony byly součástí vyhledávací činnosti správce daně, v žádném případě z nich nelze dovodit, že by daňová kontrola byla zahájena dříve než 27. 2. 2017. Dále uvedl, že správním spisem se dokazování neprovádí. Závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.

42. Návrhy na provedení důkazů označené žalobkyní městský soud pro nadbytečnost neprováděl, neboť se jednalo o listiny, které jsou součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vychází a jehož obsah s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

43. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
44. Městský soud rovněž neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84), proto přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobkyní uplatněných námitek.
45. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci relevantní skutečnosti.
46. Žalobkyně byla registrována k DPH rozhodnutím žalovaného se zpětnou účinností od 3. 11. 2015. Dne 28. 12. 2015 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2015, zaevidované správcem daně pod č. j.: 7604031/15. Dne 30. 1. 2016 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, zaevidované správcem daně pod č. j.: 644362/16. Poté probíhalo v průběhu roku 2016 registrační řízení žalobkyně k DPH, které není předmětem přezkumu v nyní projednávané věci a jeho průběh proto není relevantní.
47. Následně podala žalobkyně dne 7. 2. 2017 na výzvu správce daně vysvětlení a předložila doklady týkající se DPH za uvedená zdaňovací období. Dle sepsaného protokolu o tomto jednání č. j.: 941784/172008-52524-110188 žalobkyně předložila část dokladů požadovaných správcem daně, další požadované doklady žalobkyně doložila správci daně dne 9. 2. 2017.
48. Dne 16. 2. 2017 zaslal správce daně výzvu k poskytnutí údajů bankovním institucím, u nichž měla žalobkyně vedené bankovní účty, ke sdělení stavu peněžních prostředků a pohybů na bankovních účtech, jejichž majitelem by měla být žalobkyně. Téhož dne zaslal správce daně žalobkyni oznámení o provedení daňové kontroly č. j.: 1224874/17/2008-60563-109767. Oznámení bylo doručeno do datové schránky žalobkyně dne 17. 2. 2017 a jeho obsahem byla informace, že u žalobkyně bude provedena daňová kontrola; za účelem zahájení daňové kontroly navrhl správce daně žalobkyni termín ústního jednání.

49. Dne 21. 2. 2017 provedl správce daně místní šetření v sídle žalobkyně, o kterém byl sepsán úřední záznam č. j.: 1321756/17/2008-60563-109767. Poté, dne 24. 2. 2017 sepsal správce daně úřední záznam č. j.: 1435307/17/2008-60563-109767 o telefonním kontaktu se statutární ředitelkou žalobkyně, dle kterého statutární ředitelka správci daně sdělila, že s termínem zahájení daňové kontroly počítá a dostaví se. Dle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 2. 2017, č. j.: 1495363/17/2008-60563-109767 žalobkyně předložila správci daně požadované dokumenty.
50. Ze strany žalobkyně následovala nahlížení do správního spisu, dokládání písemností a podávání vyjádření, jejichž obsah není v nyní projednávané věci relevantní.
51. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole, projednanou na ústním jednání se žalobkyní dne 3. 1. 2019, zaprotokolovaným pod č. j. 8924/19/2008/60563-109767. Následně byly správcem daně vydány platební výměry, které žalobkyně napadla odvoláním, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
52. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
53. Dle § 2 odst. 1 DŘ „*[p]ředmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“).*“
54. Dle § 5 odst. 1 DŘ „*[s]právcem daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.*“
55. Dle § 78 odst. 1 DŘ „*[s]právcem daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*“
56. Dle § 78 odst. 3 DŘ „*[v] rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů; b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně; c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3; d) opatřuje nezbytná vysvětlení; e) provádí místní šetření.*“
57. Dle § 87 odst. 1 DŘ „*[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*“
58. Dle § 89 odst. 1 DŘ „*[m]á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“
59. Dle § 89 odst. 4 DŘ „*[p]okud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto*

podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“

60. Dle § 89 odst. 4 DŘ ve znění účinném od 1. 1. 2021 „[s]právce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.“
61. Dle § 92 odst. 3 DŘ „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“
62. Dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ „[s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, [...]“
63. Dle § 148 odst. 1 DŘ „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“
64. Dle § 148 odst. 3 DŘ „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“
65. Dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH „[p]látcе je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, [...]“
66. Dle § 72 odst. 3 ZDPH „[n]árok na odpočet daně vzniká plátcі okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.“
67. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní) v souladu s § 92 odst. 3 DŘ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7Afs 238/2017-25). Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátcе daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátcе v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9Afs 57/2013-37 nebo rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1Afs 96/2016-28). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7Afs 125/2017-27).
68. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových

dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž mu vzniká nárok na odpočet DPH. Správce daně je oprávněn nárok na odpočet DPH neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, a ze dne 30. 6. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195).

69. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článků řetězce neodvede DPH a další článek řetězce uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C- 439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), *„Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“* Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně či zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, jestliže plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo měl a mohl vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Na daňovém orgánu je, aby prokázal, že plátce daně měl nebo mohl vědět, že k takovému podvodu došlo.

70. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007 č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343, či ze dne 12. 7. 2022 č. j. 4 Afs 264/2021-57. Z citované judikatury nevyplývá pro daňový subjekt bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu daňový subjekt věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět měl a mohl. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013 sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012 sp. zn. II. ÚS 296/12 či ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 3735/13.
71. Soud na tomto místě připomíná, že žalobkyně podanou žalobou nebrojila proti závěru správce daně a žalovaného, že nárok na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích jí byl odepřen v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila, o čemž na základě objektivních okolností mohla a měla vědět a zároveň nepřijala dostatečná opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla, a nemohla tak být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Soud se proto otázkou daňového podvodu ve vztahu k projednávané věci blíže nezabýval. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je totiž postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby tak v zásadě předurčuje i obsah a rozsah soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobkyni domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 1As 475/2020-37, resp. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).
72. *První žalobní námitku*, kterou žalobkyně namítala vydání napadeného rozhodnutí po prekluzivní lhůtě pro vyměření daně, neboť k zahájení daňové kontroly došlo dle jejího přesvědčení již dne 7. 2. 2017 a nikoliv dne 27. 2. 2017, soud přezkoumal na základě obsahu písemností založených ve správním spisu předloženém žalovaným, a to konkrétně z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 2. 2017, č. j. 941784/17/2008-52524-110188, a z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 2. 2017, č. j. 1495363/17/2008-60563-109767.
73. Podle § 87 odst. 1, věta první DŘ je daňová kontrola zahájena prvním úkonem, *při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*. Podle protokolu o ústním jednání bylo předmětem jednání podání vysvětlení a předložení dokladů týkajících se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 a za zdaňovací období červenec 2016. V průběhu zaprotokolovaného ústního jednání byly žalobkyní předloženy doklady (evidence pro

daňové účely za období 11/2015 a 12/2015, daňové doklady č. 159901 – 159907, notářsky ověřené kupní smlouvy č. 159901 – 159907, včetně předávacích protokolů) a zodpovězena otázka „co bylo konkrétně předmětem plnění na předkládaných dokladech“. Ani v jednom z těchto kroků nelze spatřovat postup směřující ke zjišťování daňové povinnosti nebo prověřování tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dne 7. 2. 2017 správce daně neměl a z logiky věci ani mít nemohl pochybnosti o daňovém tvrzení předloženém žalobkyní. Dne 7. 2. 2017 správce daně pouze převzal část dokladů, předložených žalobkyní, a položil žalobkyni otázku týkající se specifikace předmětu plnění. Až na základě prověřování těchto dokladů správce daně nabyl pochybnosti, což následně vedlo k zahájení daňové kontroly. Dne 7. 2. 2017 správce daně nic neověřoval, nezpochybňoval, nerozporoval ani nevyvracel. Úkony činěné správcem daně od 7. 2. 2017 až do zahájení daňové kontroly dne 27. 2. 2017 byly dle svého obsahu úkony prováděnými v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 DŘ, kdy správce daně ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3 DŘ, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření. K zahájení daňové kontroly proto nemohlo dojít dne 7. 2. 2017, jak se mylně domnívá žalobkyně, ale došlo k němu až dne 27. 2. 2017, neboť až toho dne byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a došlo ke zjišťování daňové povinnosti a prověřování tvrzení daňového subjektu. Žalobkyně při jednání zodpovídala dotazy správce daně, vztahující se k předloženým dokladům a relevantním skutečnostem, které předcházely podání daňového přiznání za listopad a prosinec 2015. Až na základě uvedeného mohlo dojít k zahájení daňové kontroly, neboť až dne 27. 2. 2017 začal správce daně prověřovat její daňové tvrzení a jí předložené písemnosti.

74. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34), „[z] úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v první řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).“
75. Soud na nyní přezkoumávanou věc aplikoval citovaný rozsudek NSS a dospěl k jednoznačnému závěru, že z průběhu ústního jednání dne 7. 2. 2017 nemohla být žalobkyni zřejmá vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu, neboť z podkladů, které měl správce daně k uvedenému datu k dispozici, taková vůle nemohla u správce daně ani existovat, natož se relevantním způsobem projevit. Daňová kontrola tak byla v souladu s § 87 DŘ zahájena až dne 27. 2. 2017, kdy v rámci ústního jednání, o němž byl sepsán protokol č. j. 1495363/17/2008-60563-109767, byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, žalobkyně byla řádně poučena a správce daně započal prověřovat tvrzení daňového subjektu

a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Tímto dnem tak v souladu s § 148 odst. 3 DŘ došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně a tato lhůta začala běžet od toho dne znovu. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 2. 2020, stalo se tak před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 DŘ a k prekluzi práva tak nedošlo. Soud proto neshledal první žalobní námitku důvodnou.

76. Soud neshledal důvodnou ani *druhou žalobní námitku*, kterou žalobkyně namítala, že dne „25. 1. 2016 [u]plynula 30 denní zákonná lhůta na vyplacení nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období 11/2015, protože dle § 89 odst. 4 zákona 280/2009 Sb., vyplývá, že pokud má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takové podání učiněno. Správce daně neučinil žádný úkon.“
77. Charakterem lhůty podle § 89 odst. 4 DŘ se již zabývala judikatura správních soudů. Konkrétně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 - 36, jednoznačně vyplývá, že „[t]řicetidenní lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností má totiž pouze pořádkovou povahu, neboť s jejím marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejedná se tedy o lhůtu prekluzivní, která je kupříkladu obsažena v § 148 daňového řádu, v němž se výslovně uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stejný názor o toliko pořádkové povaze lhůty obsažené v § 89 odst. 4 daňového řádu ostatně zaujímá i odborná literatura (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K; Žišková, M., *Daňový řád, Komentář, II. díl*, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Nedodržením této pořádkové lhůty tedy v dané věci nebyla založena nezákonnost postupu podle § 89 a násl. daňového řádu.“
78. K uvedenému soud dále poznamenává, že ustanovení § 89 odst. 4 DŘ bylo s účinností ode dne 1. 1. 2021 změněno, kdy z něj byla vypuštěna právě lhůta 30 dnů. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje soud dle právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, proto soud při přezkumu vycházel z přechozího znění citovaného ustanovení, jak je uvedeno shora. Vyslovené závěry soud doplňuje odbornou literaturou a důvodovou zprávou, vzniklými po dni vydání napadeného rozhodnutí, ale pojednávajícími o stavu existujícím k datu vydání napadeného rozhodnutí.
79. Dle odborné komentářové literatury (LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 369.) k DŘ „[k]omentované ustanovení s účinností od 1. 1. 2021 významně mění svou podobu. Zcela upouští od povinností zahájit např. u vykázaných nadměrných odpočtů postup k odstranění pochybností do 30 dní. Tuto lhůtu totiž judikatura NSS označila za pořádkovou, čímž naprosto vyprázdnila její smysl. Její vypuštění zákonodárcem bylo tak pomyslnou poslední ranou z milosti.“
80. Shodný závěr je uveden rovněž v důvodové zprávě k novelizačnímu zákonu, kterým byl § 89 odst. 4 DŘ změněn, „[p]rávidlo obsažené ve stávajícím odstavci 4 se bez náhrady vypouští. Byla zde vymezena třicetidenní lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností v případě, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. Uvedená lhůta se jeví již za stávající právní úpravy jako nesytemová a překonaná. Po jejím uplynutí by měl být omezen prostor pro volbu mezi postupem k odstranění pochybností a zahájením daňové kontroly ve prospěch druhého z uvedených kontrolních postupů. S ohledem na to, že zahájení daňové kontroly namísto méně

časově náročnějšího postupu k odstranění pochybností nemusí vždy odpovídat zásadě proporcionality a okolnostem daného případu, aplikační praxe přistupuje k této lhůtě jako ke lhůtě pořádkové.“

81. Ze shora uvedených důvodů nemohl soud dospět k jinému závěru, než že i před datem 1. 1. 2021 byla lhůta uvedená v § 89 odst. 4 DŘ lhůtou pořádkovou, s jejímž marným uplynutím zákon nespojoval zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností, a tím spíše ne vznik nároku na vyplacení nadměrného odpočtu bez dalšího. Druhá žalobní námitka proto není důvodná.
82. *Ke třetí skupině žalobních námitek* soud konstatuje, že pokud žalobkyně napadá průběh vedení daňové kontroly a závěry, které se v jejím průběhu měnily, pak takový průběh daňové kontroly není nezákonný a je v praxi běžný, neboť až v průběhu daňové kontroly získává správce daně z provedeného šetření a dokazování ucelenější obraz o provedených transakcích ve vztahu k prověřovaným skutečnostem. Zákon dává správci daně obecně právo daňovou kontrolu i rozšířit (srov. § 85 odst. 3 DŘ), což se v tomto případě nestalo, ale což svědčí závěru, že správce daně s ohledem na zjištění, která učinil v rámci daňové kontroly, může její rozsah nově vymezit. DŘ tak počítá s tím, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí i nové skutečnosti, které pak promítne do dalšího procesního postupu. Postup správce daně v tomto případě, který namítá žalobkyně, pak není zjevně projevem žádné libovůle, ale logickým vyhodnocováním zjištěného stavu v průběhu daňové kontroly.
83. Soud k uvedenému dále zdůrazňuje, že správce daně nároky na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyni odepřel nikoliv z důvodu nesplnění hmotněprávních a formálněprávních podmínek nároku na odpočet z plnění uvedených na daňových dokladech č. 159901 až 159907, ale proto, že tato plnění byla zasažena podvodem na DPH. Jak vyplývá i z ustálené judikatury k této problematice: *„Nejvyšší správní soud setrvalě judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo.“* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32). Pokud tedy správce daně nejprve posuzoval splnění hmotněprávních a formálněprávních podmínek, aby následně konstatoval, že tyto byly splněny (viz zpráva o daňové kontrole), ale nárok na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu DPH lze odepřít, nejedná se o změnu jeho závěrů, nýbrž o zákonný postup vycházející z běžného procesu dokazování v průběhu celého daňového řízení.
84. Ve zbytku soud ke třetí skupině žalobních námitek odkazuje na napadené rozhodnutí, neboť žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně, komplexně a srozumitelně žalobkyni vysvětlil principy daně z přidané hodnoty a daňového podvodu, jak ho chápe tuzemská i unijní judikatura, jakož i jednotlivé kroky postupu správce daně. Jelikož soud považuje toto vypořádání ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, ve zbytku na ně odkazuje, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská

práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

85. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (rozsudek č. j. 7 Afs 440/2018 - 63 ze dne 23. 4. 2020) rovněž zdůraznil, „že žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty. [...] Soud se poté musí věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře jejich obecnosti“.
86. Soud proto neshledal ani třetí okruh žalobních námitek důvodným.
87. Ke čtvrté skupině žalobních námitek soud uvádí, že tyto se zcela mívají s předmětem řízení v projednávané věci. Námitky spočívající v tvrzení, že správce daně ignoroval lhůtu pro vydání rozhodnutí o zákonné registraci k DPH dle § 129 odst. 1 DŘ, že v rozhodnutí o zamítnutí registrace nebyly hodnoceny předložené důkazy ve vzájemných souvislostech a že žalobkyně po dobu trvání registračního řízení nemohla řádně podnikat, nijak nesouvisí s přezkoumávaným napadeným rozhodnutím, neboť se vztahují k jinému řízení (řízení o registraci k DPH) a jiným rozhodnutím správce daně (zamítavé rozhodnutí ve věci registrace žalobkyně k DPH, č. j. 2665964/16/2002-00510-110834) a žalovaného (rozhodnutí ze dne 13. 1. 2017, č. j. 1462/17/5300-22442-605186 o registraci žalobkyně k DPH). Otázka registrace žalobkyně k DPH byla řešena v samostatném registračním řízení, které bylo ukončeno vydáním rozhodnutí o registraci č. j. 1462/17/5300-22442-605186, jímž byla žalobkyně se zpětnou účinností od 3. 11. 2015 registrována k DPH ze zákona ve smyslu § 6a písm. b) ZDPH. Soud proto vyhodnotil čtvrtou skupinu žalobních námitek jako pro posuzovanou věc nerelevantní a blíže se jimi nezabýval.
88. V projednávané věci tak městský soud nepřisvědčil žádné z žalobkyniní uplatněných námitek. Správní orgány ve skutkovém a právním posouzení věci nepochybily, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Správce daně i žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabývali v dostatečné míře, pojem daňový podvod aplikovali v projednávané věci v souladu s judikaturou SDEU a rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se vypořádal se všemi žalobkyniní uvedenými odvolacími námitkami a napadené rozhodnutí řádným a zcela dostačujícím způsobem odůvodnil. Posoudil všechny kroky stanovené SDEU k odnětí nároku na odpočet DPH, aplikoval je na daný případ a vyvodil z nich plně přezkoumatelné závěry, s nimiž se soud zcela ztotožnil, když současně dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno po prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.

VIII. Závěr a náklady řízení

89. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

90. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 26. dubna 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu