



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **CZECH CRYSTAL – KARLOVA a.s. "v likvidaci"**, IČO: 28914104
se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9 – Vysočany
zastoupená JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem
se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8 – Kobylisy

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2018, č. j. 40360/18/5300-21441-702127,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 6. 2. 2017, č. j. 903903/17/2010-53522-110930, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen

„DPH“) za zdaňovací období leden 2015 ve výši nadměrného odpočtu 5 662 Kč, platebním výměrem ze dne 6. 2. 2017, č. j. 903616/17/2010-53522-110930, DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši nadměrného odpočtu 44 289 Kč, platebním výměrem ze dne 7. 2. 2017, č. j. 912077/17/2010-53522-110930, DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši nadměrného odpočtu 2 906 Kč, a platebním výměrem ze dne 7. 2. 2017, č. j. 13395/17/2010-53522-110930, za zdaňovací období červen 2015 ve výši nadměrného odpočtu 33 768 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutí (žalobou napadené rozhodnutí) potvrdil platební výměry za zdaňovací období březen, duben a květen 2015, a za období leden a červen 2015 částečně platební výměry změnil, což však nemělo vliv na daňovou povinnost.

2. Obchodní činnost žalobkyně spočívala zejména v prodeji šperků. Žalobkyně v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2015 vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 122 908 Kč, za období březen 2015 odpočet ve výši 511 445 Kč, za duben 2015 odpočet ve výši 2 085 967 Kč, za květen 2015 odpočet ve výši 210 641 Kč a za zdaňovací období červen 2015 vykázala nadměrný odpočet ve výši 622 219 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o reálném základu ekonomické činnosti, zda u těchto zdanitelných plnění bylo možno uplatnit nárok na odpočet a zejména zda vůbec došlo k faktickému uskutečnění plnění. Žalobkyně na výzvy správce daně zaslala daňové doklady a evidenci pro daňové účely dle § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Vzhledem k tomu, že předložené daňové doklady neodstranily pochybnosti správce daně, vyzval správce daně žalobkyni výzvami k prokázání skutečností týkajících se daných sporných plnění. V průběhu zahájeného postupu k odstranění pochybností (dále jen „POP“) správce daně vyslechl jako svědka jednatele obchodního partnera žalobkyně společnosti TRADCOM a.s. (IČO: 25769839) pana Martina Mikeše. Správce po provedeném POPu neuznal nárok na odpočet DPH deklarovanou od dodavatelů 1) TRADCOM a.s. za pořízení šperkařského zboží, a to ve zdaňovacích obdobích leden 2015 ve výši základu daně 10 082 124,22 Kč a daně ve výši 2 117 246,09 Kč, březen 2015 celkem ve výši základu daně 2 646 352,13 Kč a daně 555 733,95 Kč, duben 2015 celkem ve výši základu daně 8 611 600,41 Kč a daně ve výši 1 808 436,29 Kč, květen 2015 celkem ve výši základu daně 989 213,65 Kč a daně ve výši 207 734,87 Kč a červen ve výši základu daně 2 802 145,90 Kč a daně ve výši 588 450,64 Kč; 2) CZECH CRYSTAL - MÍŠEŇSKÁ s.r.o. (IČO: 25718118, dále jen „Míšeňská“) za pořízení šperkařského zboží ve zdaňovacím období duben 2015 ve výši základu daně 2 560 841,33 Kč a daně ve výši 207 734,87 Kč; 3) Lewison Consulting s.r.o. (IČO: 28619382) za poskytnutí služby – nájemné za zařízení prodejny za období 2/15-4/15 ve zdaňovacím období duben 2015 celkem ve výši základu daně 500 000 Kč a daně ve výši 105 000 Kč. Následně vydal zmíněné platební výměry, ve kterých neuznal sporná plnění, avšak uznal nárok na odpočet za provozní náklady.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalované

3. Pro přehlednost uvede Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

II. A Námitka vydání jediného rozhodnutí

4. Za závažnou procesní vadu žalobkyně považuje, že žalovaný o všech 5 odvoláních proti 5 platebním výměrům rozhodl jedním rozhodnutím. Zásada hospodárnosti ukotvená v § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 3. 2019, neopravňuje jednotlivá řízení slučovat.

5. Žalovaný je názoru, že § 7 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně (a tedy i žalovanému) konat úkony pro různá řízení společně. Žalovaný v tomto smyslu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002-53.

II. B Prekluze stanovení daně

6. Žalobkyně namítá, že došlo k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Nesouhlasí s názorem žalovaného, dle kterého marným uplynutím lhůty stanovené dle § 87 odst. 2 daňového řádu došlo k novému běhu prekluzivní lhůty. Žalobkyně totiž na obě výzvy k určení dne a času, kdy umožní zahájit daňovou kontrolu, řádně reagovala podáními ze dne 3. 10. 2015 (na výzvu ze dne 21. 9. 2015) a ze dne 30. 12. 2015 (na výzvu ze dne 15. 12. 2015). Žalovanému sdělila, že v situaci, kdy vůči takto řešeným daním za takto uvedená zdaňovací období již bylo zahájené řízení vedené v režimu § 89 a následující daňového řádu (POP), nelze zahajovat daňovou kontrolu postupem dle § 87 odst. 5 daňového řádu, ale pokud by správce daně zamýšlel již zahájený POP tzv. „překlopit“ do navazující daňové kontroly, bylo by nutné nejprve kvalifikovaně seznámit žalobkyni s výsledky POPu a následně jí umožnit se k těmto výsledkům vyjádřit a případně navrhnout též pokračování v dokazování (§ 90 odst. 2 a 3 daňového). Teprve poté by mohl správce daně v předmětné věci zahájit daňovou kontrolu, fakticky jako pokračování POPu. I po obdržení výzev ze dnů 21. 9. 2015 a 15. 12. 2015 správce daně vedl řízení v rámci POPu, což plyne z konkrétních dokumentů založených ve správním spise. Není tak správný názor žalovaného, dle kterého byla zahájena daňová kontrola zmíněnými výzvami.
7. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že bylo postupováno podle § 87 odst. 2 a 6 daňového řádu. Správce daně vydal výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu dne 21. 9. 2015 (za zdaňovací období leden a březen až květen 2015) a 15. 12. 2015 (za zdaňovací období červen 2015). Ve výzvách stanovená lhůta 15 dní uplynula dnem 5. 10. 2015, resp. 31. 12. 2015, neboť žalobkyně na výzvy nereagovala kvalifikovanými reakcemi. Těmito dny započala běžet tři letá prekluzivní lhůta. Žalovaný je názoru, že je možné přejít z POP do daňové kontroly i bez poskytnutí možnosti k navrhnutí pokračování dokazování, jelikož žalobkyně může návrhy na dokazování vznášet i v rámci daňové kontroly.

II. C Zmatečnost řízení

8. Žalobkyně dále namítá, že se žalovaný nedostatečně zabýval námitkami uplatněnými v odvoláních. Žalovaný nepřihlédl k namítané zmatečnosti řízení. Žalovaný se nezabýval vadami důkazního řízení, ale nahradil je vlastními úvahami. Postup žalovaného narušuje principy dvojinstančnosti daňového procesu.
9. Zmatečnost řízení žalobkyně spatřuje v tom, že dne 27. 6. 2016 její zástupce převzal „úřední záznamy o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností“, na které dne 10. 7. 2016 reagoval. Tyto záznamy představují postup dle § 90 odst. 1 daňového řádu a reakce žalobkyně pak postup dle § 90 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tak měl následně buď zahájit daňovou kontrolu, nebo do 15 dní vydat rozhodnutí o stanovení daně. Následně byl správce daně nečinný až do dne 6. 1. 2017, kdy zaslal žalobkyni přípis označený jako „sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností“ a přílohou úřední záznamy, které podle správce daně měly být výsledky jeho šetření k přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Výsledky POPu tak byly žalobkyni zaslány dvakrát. Odůvodnil-li správce daně platební výměry odkazem na úřední záznamy ze dne 6. 1. 2017, dopustil se porušení § 90 odst. 3 a § 147 odst. 4 daňového řádu.

10. K porušení principu dvojinstančnosti žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že odvolací správní orgán je oprávněn napravovat vady správce daně. Žalovaný v odvolacím řízení nemá pravomoc zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. V posuzované věci navíc žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí.
11. K namítané zmatečnosti řízení žalovaný uvedl, že daňový řád nepředepisuje správci daně ukončení POP výhradně protokolem o ústním jednání. Žalovaný odkázal na bod 52 svého rozhodnutí, ve kterém jsou i popsány úkony, které správce daně činil, z čehož plyne, že nebyl nečinný. Žalovaný připomenul, že žalobkyně se správcem daně nespolupracovala. Žalovaný uvedl, že správní soudy setrvale judikují, že platební výměr vydaný v návaznosti na POP není nezákonný z toho důvodu, že jeho odůvodnění není ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu tvořeno protokolem o projednání výsledku POP.

II. D Námitka nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností

12. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, žalobkyně namítá, že výzva k odstranění pochybností musí obsahovat konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání. Je-li nezákonná výzva k odstranění pochybností, je nezákonný celý následný POP. Aby mohla žalobkyně odstranit pochybnosti správce daně, musí znát konkrétní pochybnosti a musí znát míru odstranění těch, které již odstranila. Výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období leden, březen až červen 2015 tato kritéria nesplňovala.
13. Žalovaný nesouhlasil, že odůvodnění výzev k odstranění pochybností bylo formalistické, neboť správce daně uvedl zcela jasně konkrétní pochybnosti, které mu vznikly. Správce daně sice odkázal na jednotlivé řádky příslušných daňových přiznání, ale vysvětlil původ těchto pochybností.

II. E Důkazní prostředky a unesení důkazního břemeno

14. Žalobkyně namítá, že podle § 92 odst. 7 daňového řádu měl správce daně uvést kvalifikovanou úvahu týkající se vyhodnocení důkazních prostředků, na základě kterých dospěl ke svým závěrům. Správce daně musí i odůvodnit, proč nepřihlédl k jiným důkazním prostředkům. Správce daně ani žalovaný však žádné kvalifikované úvahy neprovedly. Důkazní prostředky předložené žalobkyní odmítl správce daně s odkazem na jiné zdroje. Správce daně nesplnil základní cíl správného zjištění a stanovení daní. Daňový řád upřednostňuje materiální správnost před fiskálním hlediskem (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně musí dbát na správné stanovení daně a přihlížet ke všem rozhodujícím skutečnostem ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. Závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nemůže být založen pouze na základě správcem daně vybraných důkazních prostředků. Žalobkyně namítá, že ve svém vyjádření ze dne 22. 1. 2017 ke sdělení ze dne 6. 1. 2017 připomenula, že doručila správci daně doklady, čímž srozumitelně a kvalifikovaně prokázala řádné uplatnění nároků na odpočet daně. Ve vyjádření ze dne 22. 1. 2017 ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu navrhla pokračovat v dokazování, k čemuž se správce daně nevyjádřil.
15. Žalobkyně popírá závěry správce daně, které se opírají pouze o zpochybnění zdanitelných plnění přijatých od dodavatele žalobkyně od společnosti TRADCOM a.s. plynoucí ze svědecké výpovědi jejího jednatele. Z protokolu o výslechu svědka plyne, že tento potvrdil

spolupráci mezi společností a žalobkyní. Jednatel odmítl odpovědět na otázky, jež správce daně neměl oprávnění položit. Pochybnosti ve vztahu ke společnosti TRADCOM a.s. nemohou odůvodnit závěry v neprospěch žalobkyně. Tato společnost je v evidenci správce daně registrovaná k DPH od roku 1999, nemá žádný záznam o nespolehlivosti plátce daně a ani neměla ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, daňové dluhy.

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasí s námitkou absence kvalifikované úvahy a uvádí, že sama žalobkyně žádnou konkrétní výtku nevznesla. Žalovaný je názoru, že předložené formální důkazní prostředky nelze označit za důkazní prostředky prokazující poskytnutí zboží společností TRADCOM a.s. a Míšeňská a služeb. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, dle kterého je to pouze správce daně, kdo je odpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Daňový subjekt má povinnost přiznat daň, nést břemeno tvrzení a důkazní. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je nerovnoměrně rozvrženo ve prospěch správce daně, který nemá povinnost prokázat nesoulad údajů, ale povinnost prokázat vážné a důvodné pochybnosti. K provedeným důkazním prostředkům žalovaný odkázal na body 22 až 46 napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení žaloby

17. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

III. A Námitka vydání jediného rozhodnutí

18. Městský soud souhlasí s žalovaným, že není vadou řízení ani rozhodnutí, když žalovaný rozhodne jedním rozhodnutím o více odvoláních proti platebním výměrům stejného odvolatele za stejnou daň jen za jiné zdaňovací období. Je to naopak zcela běžnou praxí. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 29. 11. 2006, č. j. 2 Afs 131/2006-64, uvedl, že *„stěžovatel tedy rozhodoval jedním rozhodnutím o platebních výměrech, vydaných ve skutkově souvisejících věcech stejného daňového subjektu, na které dopadají i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu. Je tedy zřejmé, že stěžovatel se v daném rozhodnutí zabýval pouze platebními výměry, které spolu skutkově i právně souvisí. Z výroku přezkoumávaného rozhodnutí stěžovatele je jasně patrné, o jakých rozhodnutích správce daně první instance bylo rozhodováno.“* Obdobně pak v rozsudku ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„žalovaný tudíž nepochybil, resp. neporušil zásadu dvojinstančnosti řízení, rozhodl-li o podaných odvoláních jedním rozhodnutím. Nutno naopak ve shodě s žalovaným a městským soudem akcentovat zásadu hospodárnosti a ekonomie řízení, jejíž dodržení žalovaný vydáním společného rozhodnutí sledoval.“*

III. B Prekluze stanovení daně

19. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*
20. Podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu *ve výzvě správce daně stanoví [...] lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.

21. Podle § 87 odst. 6 daňového řádu *marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3 a odpadá překážka pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly.*
22. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že *byla-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.*
23. Z uvedených ustanovení plyne, že vydal-li správce daně výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, kterou vyzval daňový subjekt ke sdělení dne a hodiny, kdy je připraven zahájit daňovou kontrolu, a tato lhůta marně uplynula, počíná běžet tříletá lhůta pro stanovení daně znovu od marného uplynutí lhůty dané ve výzvě.
24. Ze správního spisu plyne, že oznámením ze dne 10. 8. 2015, č. j. 5577907/15/2010-62561-109984, správce daně oznámil žalobkyni termín zahájení daňové kontroly (za období leden a březen až květen 2015) na den 31. 8. 2015 v 9:00 hodin. Proti podané výzvě podala žalobkyně dne 18. 8. 2015 stížnost, ve které zejména namítala, že nelze zahájit daňovou kontrolu před ukončení POPu. Dne 21. 9. 2015, č. j. 6139082/15/2010-62561-110762, doručené žalobkyni stejný den, vydal správce daně výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu se lhůtou 15 dní. Proti dané výzvě podala žalobkyně další stížnost dne 3. 10. 2015 a správci daně nesdělila termín, kdy by mohl zahájit daňovou kontrolu.
25. Obdobné se událo i ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2015. Oznámením ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7214302/15/2010-62561-110762, správce daně oznámil žalobkyni termín zahájení daňové kontroly na den 14. 12. 2015 v 9:00 hodin. Výzvou ze dne 15. 12. 2015, č. j. 7110019/15/2010-62561-110762, doručenou dne 17. 12. 2015, správce daně vyzval žalobkyni dle § 87 odst. 2 daňového řádu se lhůtou 15 dní ke sdělení dne a času, kdy žalobkyně umožní správci daně zahájení daňové kontroly. Na tuto výzvu žalobkyně rovněž nereagovala požadovaným způsobem, tedy že by určila čas, kdy umožní zahájení daňové kontroly.
26. Z uvedeného skutkového stavu plyne, že žalobkyně skutečně ve lhůtě stanovené podle § 87 odst. 2 daňového řádu nesdělila správci daně den a čas, kdy umožní zahájit daňovou kontrolu. Tím byla naplněna hypotéza § 87 odst. 6 daňového řádu a nastaly účinky stanovené v § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy, že uplynutím lhůty započala tříletá lhůta ke stanovení daně běžet znovu. Lhůta ke stanovení DPH ke zdaňovacím obdobím leden a březen až květen 2015 tak uplynula dne 5. 10. 2018 a k DPH za červen 2015 uplynula dne 31. 12. 2018. Napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci 17. 9. 2018, tedy ještě před uplynutím lhůty ke stanovení daně.
27. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*
28. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody*

k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

29. Namítá-li žalobkyně, že správce daně nemohl v rámci POPu zahájit daňovou kontrolu, proto žalobkyně řádně reagovala na výzvy ke stanovení dne, kdy umožní zahájit daňovou kontrolu, souhlasí soud s několikrát prezentovaným názorem správce daně uvedeným ve vyřízení stížností (např. ze dne 19. 10. 2015, č. j. 6538256/15/2010-62561-109000, nebo ze dne 21. 12. 2015, č. j. 7431833/15/2010-62561-109000), že správce daně mohl na stejném ústním jednání, na kterém měla být zahájena daňová kontrola zároveň seznámit žalobkyni s výsledkem POP, čímž by jej i ukončil. Z judikatury správních soudů plyne, že POP musí být ukončen předtím, než je zahájena daňová kontrola (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014-43, ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017-25). Je tomu tak proto, že při přechodu z POP do daňové kontroly může správce daně zahájit daňovou kontrolu jen v rozsahu přetrvávajících pochybností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29). Správce daně zároveň může zahájit daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu i v případě, že daňový subjekt nebude navrhopat pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu (již citovaný rozsudek kasacího soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012). Skutečnost, že by v takovém případě nebyla žalobkyni poskytnuta lhůta 15 dní k návrhu na pokračování v dokazování, by podle městského soudu nemohla způsobit nezákonnost takového postupu. Účelem návrhu na pokračování v dokazování je poskytnutí možnosti daňovému subjektu odvrátit uzavření postupů k odstranění pochybností stanovením daňové povinnosti tak, že daňovým orgánům osvědčí potřebu dalšího dokazování. Takového osvědčení však z povahy věci není třeba tam, kde je již správce daně přesvědčen o potřebě dalšího dokazování (shodně viz i rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2014, č. j. 22 A 18/2014-23, který byl následně přezkoumán Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 140/2014-44). Nastíněný postup správcem daně (ukončení POP a zahájení daňové kontroly na stejném ústním jednání) byl tak dle městského soudu možný, proto marné uplynutí vydaných výzev dle § 87 odst. 2 daňového řádu způsobilo, že lhůta k stanovení daně začala běžet znovu.
30. Městský soud doplňuje, že marným uplynutím lhůty podle § 87 odst. 2 daňového řádu nebyla zahájena daňová kontrola, jak žalobkyně naznačuje v podané žalobě. K tomu, aby nastal účinek dle § 87 odst. 6 daňového řádu (nový počátek běhu lhůty ke stanovení daně), není nutné, aby byla zahájena daňová kontrola. Až do vydání platebních výměrů bylo řízení s žalobkyní vedeno pouze v rámci POP.

III. C Zmatečnost řízení

31. Žalobkyně namítá, že byl porušen princip dvojinstančnosti, jelikož se žalovaný nezabýval namítanými vadami důkazního řízení, ale nahradil je vlastními úvahami.
32. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu *odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změnit, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*
33. Na rozdíl od standardního správního řízení vedeného podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, nemá podle citovaného ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací finanční úřad možnost napadené rozhodnutí (zde platební výměr) zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „*rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného*

rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Dále dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového (viz i rozsudek kasačního soudu ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015-97). V řízení, ve kterém se postupuje podle daňového řádu tak v podstatě nelze porušit zásadu dvojinstančnosti řízení z důvodu, že druhostupňový správní orgán napravuje vady řízení před prvostupňovým správním orgánem.

34. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*
35. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*
36. Žalobkyně spatřuje zmatečnost řízení v tom, že správce daně měl po ústním jednání dne 27. 6. 2016 buď přejít do daňového řízení, nebo do 15 dní od vyjádření žalobkyně ze dne 10. 7. 2016 vydat platební výměr. Správce daně byl však nečinný až do 6. 1. 2017. Žalobkyně tak namítá, že správce daně měl zahájit daňové řízení a nepokračovat již v POPu.
37. O jednání ze dne 27. 6. 2016 byl vyhotoven protokol, č. j. 5212642/16/2010-62561-110509, kde je uvedeno, že správce daně žalobkyni předal záznamy o průběhu a výsledku POP a dále „*zástupce daňového subjektu si vyžádal lhůtu podle § 90 odst. 2 daňového řádu, 15 dní ve které se vyjádří k závěru v jednotlivých úředních záznamech i záměru správce daně ohledně dalšího pokračování předmětných řízení.*“ V předaných záznamech vztahujících se ke všem kontrolovaným zdaňovacím obdobím je uvedeno, že „*pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, vykázaných v daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období [leden, březen – červen, pozn. městského soudu] 2015 nebyly dosud odstraněny. Z důvodů časové a věcné náročnosti, prověření tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností (prověření dodavatelů, odběratelů a původu zboží od dodavatelů) rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, bude za uvedené zdaňovací období ukončen postup k odstranění pochybností a zahájena daňová kontrola před vyměřením daně.*“ Dle městského soudu tak správce daně chtěl zahájit daňovou kontrolu a jednoznačně k tomu vedl svůj postup. Soud dodává, že správce daně má skutečně v okamžiku, kdy rozpozná, že se POP začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2 Afs 174/2014-28).
38. Judikatura správních soudů se opakovaně zabývala otázkou vlivu nesprávně zvoleného typu řízení na zákonnost následně vydaných platebních výměrů a dospěla k závěru, že je vždy nutné posuzovat jednotlivá porušená práva, a to s ohledem na vznesené žalobní námítky. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, uvedl, že

„pochybení bylo shledáno výhradně v tom, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z institutu, jehož účel se postupně vyčerpá, k institutu jinému, v dané situaci vhodnějšímu. To by podle okolností mohlo představovat nezákonný zásah, vůči němuž se bylo možno bránit zásahovou žalobou, kterou ovšem žalobkyně nepodala. Dovožovat za pomoci tzv. „doktríny ovoce z otráveného stromu“, že skutková zjištění pocházející z excesivně protrahovaného postupu k odstranění pochybností jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů. Lze tedy uzavřít, že ač žalobkyně důvodně poukázala na nesprávný procesní postup správce daně, nemohla svými povýtce obecnými tvrzeními o jeho důsledcích v podobě zásahu do jejích nijak neidentifikovaných práv dosáhnout zrušení rozhodnutí o své daňové povinnosti. Stěžovateli tedy lze dát za pravdu, že v řízení před správními soudy nebyla konkretizována žádná procesní práva žalobkyně, která by v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy, natož aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.“ (viz shodně i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015-41, ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, nebo ze dne 11. 3. 2021, č. j. 6 Afs 339/2020-34). Žalobce tedy musí uvést, která jeho procesní práva chybný postup správce daně zkrátil, a zpochybnit skutková zjištění v tom smyslu, zda jsou použitelná pro vyměření daně.

39. Aniž by městský soud posuzoval, zda správce daně skutečně měl přejít z POP do daňové kontroly, jak žalobkyně namítá, je nutné dospět k závěru, že žalobkyně v žalobě nevznesla žádnou námitku, kterou by tvrdila, že právě z toho důvodu, že správce daně nepřešel do daňové kontroly, byla zkrácena na svých procesních právech nebo byl nesprávně zjištěn skutkový stav. Žalobkyně sice sporuje závěry správce daně o skutkovém stavu, avšak nikoliv s argumentací, že nesprávně zjištěný skutkový stav byl zapříčiněn použitím nesprávného typu řízení. V souladu s citovanou judikaturou tak vzhledem k absenci žalobních námitek nemohla skutečnost, že správce daně pokračoval v POPu (aniž by však soud přezkoumával, zda správce daně měl zahájit daňovou kontrolu), způsobit nezákonnost platebních výměrů, resp. žalobou napadeného rozhodnutí.
40. Městský soud dodává, že správce daně dne 28. 6. 2016 vyzval žalobkyni výzvou č. j. 5314139/16/2010-62561-110509, k prokázání skutečností. V reakci na tuto výzvu a ústní jednání ze dne 27. 6. 2016 žalobkyně ve vyjádření ze dne 10. 7. 2016 uvedla, že „z obsahu této výzvy, jejího odůvodnění i jejích časových souvislostí – viz lhůta poskytnutá k jejímu naplnění, zcela nepochybně vyplynulo, že správce daně ohledně uvedených období rezignoval na záměr avizovaný v závěru výše odkazovaných úředních záznamů, předaných den před tím a požadované skutečnosti miní i nadále ověřovat v daňových řízeních vedených v režimu ustanovení § 89-90 DŘ, tzn. i nadále coby POPy. Takovýto záměr klient svým způsobem akceptuje“. Sama žalobkyně tak uvítala, že si správce daně následně rozmyslel svůj původní záměr zahájit daňové řízení a pokračovat v POPu, avšak následně v podaném odvolání a žalobě namítala zmatečnost takového postupu.
41. Městský soud zcela nesouhlasí s žalovaným, že správce daně v období konce roku 2016 nečinný nebyl. Ve správním spisu jsou založeny úkony, které v mezidobí správce daně činil – místní šetření ze dne 30. 6. 2016 (číslo listu 97 správního spisu), místní šetření ze dne 26. 8. 2016 (č. l. 98), výzva k prokázání skutečností (č. l. 99), protokol o ústním jednání ze dne 29. 9. 2016 (č. l. 116). Správce daně tak minimálně od 29. 9. 2016 do 6. 1. 2017, kdy vydal úřední záznamy o průběhu POP, neučinil v řízení žádný úkon. Ze správního spisu ani neplynou důvody, proč žádný úkon neučinil. Obdobně jako v předchozí otázce, nikoliv každý

nesprávný procesní postup způsobuje nezákonnost platebních výměrů. Žalobkyně netvrdí, jaká práva byla zkrácena nečinností správce daně, proto ani tato námitka není důvodná.

42. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu *dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*
43. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že bylo vadou, že platební výměry nebyly tvořeny pouze protokolem o projednání výsledku POPu, ale samotné platební výměry obsahovaly odůvodnění. Tuto skutečnost městský soud nepovažuje za vadu řízení či platebních výměrů. Ke stejnému závěru dospěl již Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 65/2013-40, a ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 237/2015-36. V posledně uvedeném rozsudku kasační soud jako podmínku k takovému postupu uvedl, že protokol musí být v souladu s odůvodněním platebního výměru. V podané žalobě žalobkyně nenamítá, že by odůvodnění platebních výměrů bylo v rozporu ať už s protokolem o jednání ze dne 27. 6. 2016, nebo s úředními záznamy ze dne 6. 1. 2017, kterými byla žalobkyně informována o výsledku POPu. Městský soud je toho názoru, že vložení odůvodnění do platebních výměrů bylo i vhodnější, jelikož žalobkyně tak nabyla jistotu, z jakých skutečností správce daně vycházel a jak je hodnotil, což za situace, když byl vydán protokol o jednání ze dne 27. 6. 2016 a následně i úřední záznamy o ukončení POPu ze dne 6. 1. 2017, nemuselo být na první pohled zjevné.
44. Žalobkyně namítá, že se žalovaný nijak nezabýval namítanou zmatečností. Žalovaný se touto námitkou zabýval v bodech 52 a 53 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že správce daně nečinný nebyl a žalobkyně správci daně neumožnila zahájit daňové řízení. Přestože soud dospěl k jiným závěrům ohledně nečinnosti správce daně, námitka, dle které se žalovaný nezabýval namítanou zmatečností, není důvodná.

III. D Námitka nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností

45. Žalobkyně namítá, že výzvy k odstranění pochybností nebyly dostatečně konkrétní.
46. Soud ověřil ze spisového materiálu, že v posuzované věci byla žalobkyni doručena výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 3. 2015, č. j. 1764686/15/2010-52524-108747, ke zdaňovacímu období leden 2015, kterou byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností v přiznání k DPH, neboť nárokovala vysoký nadměrný odpočet ve výši 2 122 908 Kč při nulových uskutečněných plněních. Správce daně měl proto pochybnosti o reálném základu ekonomické činnosti. Žalobkyně měla podle výzvy sdělit, od jakých plátců byla deklarovaná zdanitelná plnění pořízena, měla doložit skutečné sídlo, jakou ekonomickou činnost uskutečňuje, zda má zaměstnance, kde a jakými prostředky ekonomickou činnost uskutečňuje. Správce daně rovněž připomenul, že žalobkyně dosud neodstranila pochybnosti za období prosinec 2014.
47. Ve výzvě ze dne 25. 5. 2015, č. j. 4012886/15/2010-52524-108747, za zdaňovací období březen 2015, správce daně vyzval žalobkyni, aby odstranila jeho pochybnosti, jelikož nárokovala vysoký nadměrný odpočet ve výši 511 445 Kč při zvýšení hodnoty přijatých zdanitelných plnění oproti průměru za předešlých šest měsíců, aniž by došlo ke zvýšení hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobkyně měla sdělit, od jakých plátců byla deklarovaná zdanitelná plnění pořízena, a důvody, proč k navýšení došlo a zároveň nedošlo ke zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění. Obdobně jako v předchozí výzvě správce

daně vyzval na doložení sídla, ekonomické činnosti, zaměstnanců, prostředky ekonomické činnosti a upozornil na neodstraněné pochybnosti za zdaňovací období leden 2015.

48. Obdobně správce daně odůvodnil i výzvu ze dne 19. 6. 2015, č. j. 4518266/15/2010-52524-108747, ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015, kde žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 2 085 967 Kč při zvýšení hodnoty přijatých zdanitelných plnění oproti předchozím 12 měsícům, aniž by došlo ke zvýšení hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění. Rovněž obdobně byla odůvodněna výzva ze dne 21. 7. 2015, č. j. 50677889/15/2010-52524-108747, za zdaňovací období květen 2015, kde žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 210 641 Kč při zvýšení hodnoty přijatých zdanitelných plnění oproti průměru za předešlých šest měsíců. Správce daně připomenul neodstraněné pochybnosti za zdaňovací období leden, březen a duben 2015. Konečně obdobně odůvodnil správce daně i výzvu ze dne 20. 8. 2015, č. j. 5652434/15/2010-52524-108747, dle které měla žalobkyně nadměrný odpočet ve výši 622 219 Kč, což je zvýšení hodnoty přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění oproti průměru za předešlých šest měsíců. Rovněž i zde správce daně upozornil na neodstraněné pochybnosti za leden, březen – květen 2015.
49. Z výše uvedených důvodů je zcela zřejmé, v čem spočíval zdroj pochybností správce daně. Ve výzvách je konkrétně vyjádřena pochybnost správce daně tkvící v situaci, kdy nadměrný odpočet byl vysoký při nulových uskutečněných plněních; byl vysoký při zvýšení hodnoty přijatých zdanitelných plnění oproti průměru za předešlé měsíce, aniž by došlo ke zvýšení hodnoty zdanitelných plnění nebo byl vysoký při zvýšení hodnoty přijatých a i uskutečněných zdanitelných plnění oproti předchozím měsícům. Nelze nehodnotit i skutečnost, že pochybnosti vzešly ve vztahu k nadměrným odpočtům i za předchozí zdanitelná období. Žalobkyně na výzvy reagovala doplněním podkladů, z čehož lze usoudit, že přestože k nim měla výtky, obsahu výzev adekvátně porozuměla.
50. Městský soud má za to, že správce daně vyličil ve výzvách pochybnosti natolik konkrétně, aby je žalobkyně mohla vyvrátit. Výzvy uváděly rozhodné zdaňovací období, pochybnou část daňového přiznání za toto období, zdůvodnění pochybností, a obsahovaly výzvu k předložení evidence pro účely DPH a poučení o tom, že nebude-li poskytnuta potřebná součinnost, může být daň stanovena pomocí pomůcek.
51. Nejvyšší správní soud v žalobkyní citovaném usnesení rozšířeného senátu kasačního soudu sp. zn. 9 Afs 110/2007 zdůraznil, že pochybnost, kterou správce daně hodlá odstranit prostřednictvím POP, nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového totiž ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření vycházející ze skutkových poznatků správce daně. Jako jeden z těchto skutkových důvodů Nejvyšší správní soud příkladmo uvedl i dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu.
52. Městský soud uzavírá, že v posuzované věci nešlo o abstraktní důvod pochybností, který by byl vyjádřen toliko odkazem na určitý řádek daňového přiznání, jak žalobkyně namítala, ale o konkrétní vyjádření pochybnosti ve vztahu k jednotlivých zdaňovacím obdobím a současně i o dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti žalobkyně.
53. Lze dodat, že v průběhu POPu ještě správce daně dále specifikoval vzešlé pochybnosti výzvami k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2015, č. j. 5599803/15/2010-62561-109984, ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2141967/16/2010-62561-109984, ze dne 28. 6. 2016, č. j.

5314139/16/2010-62561-110509, a ze dne 7. 9. 2016, č. j. 6781330/16/2010-62562-110509, ve kterých správce daně žalobkyni vyzval např. k zaslání kompletní evidence o hmotnosti a ryzosti zboží a drahých kovů dodaného společnosti TRADCOM a.s., prokázání jakým způsobem s touto společností žalobkyně sjednávala ceny, termíny uskutečnění plnění, předmětné služby, kdo zboží a služby za žalobkyni objednával, kdy a jak došlo k převodu vlastnictví u dodávaného zboží, způsob spolupráce se společností BG Turnov s.r.o. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, že zboží či služby byly u konkrétně vypsáných daňových dokladů skutečně provedeny. Nejenom tak byly dle soudu prvotní výzvy k odstranění pochybností dostatečně konkrétní, správce daně průběžně navazoval na nová zjištění v průběhu POPu a vyzýval žalobkyni k odstranění navazujících pochybností. Žalobkyně tak dle soudu nemohla být uvedena v pochybnost v tom, co po ní správce daně požaduje, a jaké jeho pochybnosti má ještě odstranit.

III. E Důkazní prostředky a neunesení důkazního břemeno

54. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále platí, že *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*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
55. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcí, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
56. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
57. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně

úplného, daňového dokladu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32].

58. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).
59. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, platí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí 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. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).
60. V posuzované věci předložila žalobkyně daňové doklady, čímž splnila svoji prvotní povinnost (to nerozporoval správce daně ani žalovaný). Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně žalobkyní deklarovaných plnění, které správce daně dostatečně konkrétně žalobkyni přdestřel a vyzval ji k jejich odstranění (viz část III. D tohoto rozsudku). Dle městského soudu tak ve smyslu výše uvedené judikatury přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni a ona tak byla povinna prokázat soulad účetnictví se skutečností. Jak již bylo uvedeno, následně tyto pochybnosti dále specifikoval výzvami k prokázání skutečností ze dnů 12. 8. 2015, 31. 3. 2016, 28. 6. 2016 a ze dne 7. 9. 2016, ve kterých správce daně žalobkyni vyzval např. k zaslání kompletní evidence o hmotnosti a ryzosti zboží a drahých kovů dodaného společnosti TRADCOM a.s., prokázání jakým způsobem s touto společností žalobkyně sjednávala ceny, termíny uskutečnění plnění, předmětné služby, kdo zboží a služby za žalobkyni objednával, kdy a jak došlo k převodu vlastnictví u dodávaného zboží, způsob spolupráce se společností BG Turnov s.r.o. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, že zboží či služby byly u konkrétně vypsanych daňových dokladů skutečně provedeny.

61. Žalobkyně namítá, že správce daně měl provést kvalifikovanou úvahu týkající se vyhodnocení důkazních prostředků, odůvodnit, proč nepřihlédl k jiným důkazním prostředkům.
62. Tuto námitku městský soud nepovažuje za důvodnou. Žalovaný velmi důkladně v bodech 22 – 46 napadeného rozhodnutí hodnotil všechny důkazní prostředky, jež správní orgány ve věci shromáždily. S tímto hodnocením městský soud souhlasí a pro stručnost na toto odůvodnění odkazuje. Soud poznamenává, že v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů. Panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda, není důvod, proč by na něj rozsudek nemohl v podrobnostech odkázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs37/2012-47). Odkaz krajského soudu na odůvodnění správního rozhodnutí samo o sobě ani nezpůsobuje vadu nepřezkoumatelnosti daného soudního rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Svoje celkové závěry žalovaný shrnul zejména v bodě 45, dle kterého pochybnosti správních orgánů o deklarovaném plnění spočívaly v tom, že 1) žalobkyně nakupovala zboží a služby od společností TRADCOM a.s., Míšeňská a Lewison Consulting s.r.o., které správci daně neposkytly požadovanou součinnost; 2) přestože bylo zjištěno personální propojení mezi společnostmi v osobě zástupce žalobkyně JUDr. P. K. a paní Zaidy Ospanové (členka správní rady žalobkyně a jednatelka společnosti Míšeňská) a museli tak znát požadované informace ohledně způsobu uskutečnění posuzovaných dodavatelsko-obchodních transakcí, tyto informace správci daně nesdělili; 3) důvod předzásobení zboží nemá souvislost s neuvedením jednoznačné identifikace zboží přijatého na sklad a následně prodaného; 4) žalobkyně správci daně nesdělila výrobce zboží; 5) dodavatel společnost TRADCOM a.s. a subdodavatelé Lewison Consulting s.r.o., Connius a Madlen nesplnili registraci u puncovního úřadu, což je povinnost pro výrobce a obchodníky; 6) přestože žalobkyně deklarovala nákup šperkařského zboží v miliónových hodnotách, neuzavřela s dodavatelem kupní smlouvu, čímž znemožňuje řešení záruky za zboží a případné reklamace; 7) žalobkyně nedoložila úhradu za dodané zboží od společnosti Míšeňská a jen marginální úhradu u společnosti TRADCOM a.s. ve výši cca 5,5 mil Kč z celkové částky přesahující 27 mil. Kč.; 8) žalobkyně deklarovala pronájem zařízení prodejny od společnosti Lewison Consulting s.r.o., ale nedoložila přílohu k nájemní smlouvě, která měla specifikovat předmět nájmu. Z uvedeného plyne, že správní orgány oproti názoru žalobkyně provedly kvalifikovanou úvahu o důkazních prostředcích.
63. Žalobkyně již konkrétně sporuje závěry opírající se o zpochybnění zdanitelných plnění od společnosti TRADCOM a.s. a ze svědecké výpovědi jejího jednatele, který naopak potvrdil spolupráci s žalobkyní. Daná společnost je přitom spolehlivá a na trhu působí dlouhou dobu. Jak plyne z výše uvedeného, správní orgány neuznaly nárok na odpočet nejen z důvodu, že společnost TRADCOM a.s. neposkytovala součinnost, ale i z dalších důvodů uvedených v předchozím bodě. Ke svědecké výpovědi jednatele společnosti TRADCOM a.s. Martina Mikeše se žalovaný vyjádřil v bodě 33 žalobou napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že sice jednatel potvrdil obchodní spolupráci, avšak dále neuvedl žádné další detaily o předmětných plněních, proto tato výpověď neodstranila pochybnosti správce daně. S tímto posouzením soud souhlasí. Žalovaný dodal, že je to primárně daňový subjekt, kdo má prokazovat tvrzení uvedená v daňových přiznáních. Podle městského soudu nemůže ani sama skutečnost, že obchodní partner žalobkyně je spolehlivý a na trhu působí dlouhou dobu, prokazovat, že nákup zboží proběhl žalobkyní deklarovaným způsobem, za situace, kdy žalobkyně k těmto

obchodům nedokázala doložit např. kupní smlouvy či jiné doklady (obdobně viz bod 67 rozsudku městského soudu ze dne 4. 1. 2021, č. j. 3 Af 19/2017).

64. Není rovněž pravda, že se žalovaný k žalobkyni předloženým důkazním prostředkům nevyjádřil. V bodě 54 napadeného rozhodnutí žalovaný správně uvedl, že samotné množství 845 předložených listů daňových dokladů a evidence bez doložení dalších relevantních skutečností není schopno samo o sobě prokázat nárok na odpočet daně. Žalobkyně také namítala, že se správce daně nevyjádřil k návrhu na pokračování dokazování (návrh na vyhodnocení daňové disciplíny společnosti TRADCOM a.s., opětovný výslech jednatele společnosti TRADCOM a.s.), který vznesla ve vyjádření ze dne 22. 1. 2017. Ze správního spisu však plyne, že se k těmto návrhům správce daně vyjádřil v úředním záznamu ze dne 6. 2. 2017, č. j. 893462/17/2010-62562-110509, kde uvedl, že daňová disciplína společnosti TRADCOM a.s. nevypovídá nic o konkrétních plněních, jež byla předmětem šetření. Navíc správce daně již tuto společnost vyzval k poskytnutí údajů, ale ta požadované údaje nepředložila. K návrhu na opětovný výslech jednatele společnosti TRADCOM a.s. správce daně uvedl, že tento výslech již jednou proběhl a nespaturuje důvod jej opakovat. Na tuto reakci následně upozornil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí v bodě 4.
65. Městský soud pro úplnost doplňuje, že si je vědom recentní judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Dané věci se zabývaly otázkou uznání nároku na odpočet DPH v případě, že není přesně znám konkrétní dodavatel, který plnění podle daňového dokladu poskytl. V posuzované věci však nebylo primárně sporné, kteří dodavatelé žalobkyni deklarovaná plnění dodali, ale vůbec skutečnost, zda k takovým plněním došlo. Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně a neunesla svoje důkazní břemeno právě v této otázce, když neprokázala uskutečnění plnění. Za takové situace nejsou závěry uvedené ve výše citovaných rozhodnutích pro věc podstatné a na posuzovanou věc nedopadají (shodně viz bod 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, bod 24 rozsudek stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo bod 34 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-78). Jak již ostatně Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. Městský soud uzavírá, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně deklarovaných plnění žalobkyně, které řádně vyjádřil a vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Následně bylo na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala, že k plnění fakticky došlo tak, jak bylo v dokladech prezentováno. To se jí nepodařilo, proto správce daně sporná plnění neuznal.
67. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
68. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na

náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 27.04.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.