



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **KOMPLEX INVEST CZ s.r.o.**, IČO 28375203
sídlem U Habrovky 247/11, 140 00 Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Igorem Andrýskem
sídlem Masarykovo náměstí 120/22, 695 01 Hodonín

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 11. 3. 2019, č. j. 10156/19/5300-21443-712165

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2019, č. j. 10156/19/5300-21443-712165 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 7. 2017, č. j. 5868055/17/2004-52525-108484 (dále též jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015 (dále též jen „předmětné období“) ve výši 511 957 Kč a uložena povinnost

uhradit penále ve výši 102 391 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil výrok ohledně splatnosti doměřené daně a penále (ke dni nabytí právní moci dodatečného platebního výměru), jejich výši však potvrdil.

2. Důvodem pro doměření daně bylo neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele EKO REAS s.r.o. (dále jen „EKO REAS“). Konkrétně šlo o plnění v celkové hodnotě 2 554 104 Kč. V měsíci prosinec 2015 měla podle daňových dokladů žalobkyně přijmout od dodavatele EKO REAS stěhovací práce, vaření banerů, plechy, pilové pásy, výlepy plakátů, zámečnické práce a další plnění. Správní orgány uznaly, že žalobkyně předložila daňové doklady, avšak zpochybnily reálné uskutečnění plnění v těchto dokladech deklarovaných. Vycházely přitom zejména z následujících zjištění (viz body 34 až 41 napadeného rozhodnutí):

- Společnost EKO REAS (dodavatel žalobkyně) nejprve vykazala v daňovém přiznání uskutečněná plnění zhruba o jeden milion Kč nižší, než byla celková hodnota fakturovaných plnění pro žalobkyni. Následně podala daňové přiznání, v němž hodnotu uskutečněných plnění zvýšila. Společnost EKO REAS neuhradila svou daňovou povinnost.
- Žalobkyně ani EKO REAS nepředložily žádné doklady, z nichž by bylo zřejmé, na jakém místě a v jakém rozsahu zaměstnanci této společnosti vykonávali práce pro žalobkyni. Dle sdělení pana J. P., jednatele společnosti EKO REAS, měli jeho zaměstnanci pracovat na základě příkazů pana P. P., jednatele žalobkyně. Společnost EKO REAS poskytla seznam zaměstnanců, kteří se měli na uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni podílet. Správce daně zjistil, že žádná z těchto osob není evidována v registru obyvatel ČR. Seznam zaměstnanců obsahoval osobní číslo, jméno a příjmení osoby, datum narození a stav, kolonka „rod. číslo“ nebyla vyplněna. V šesti z osmi případů bylo uvedeno datum narození 1. ledna a lišil se pouze rok narození (v rozmezí let 1978 až 1984), v jednom případě bylo uvedeno datum narození 20. ledna a v jednom 20. února. Stav všech uvedených osob byl uveden jako „rozvedený“. Na základě uvedených skutečností daňové orgány uzavřely, že se jeví, že zaměstnanci na uvedeném seznamu jsou pouze fiktivními osobami, které zdanitelné plnění žalobkyni neposkytly.
- Úhradu plnění v řádu milionů Kč prováděla žalobkyně dle výpovědi pana P. v hotovosti, a to na benzinové pumpě a dalších místech v Brně a v Praze. Žalobkyně tento způsob úhrady dle výpovědi pana P. výslovně žádala. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyně měla dostatečné prostředky na svém bankovním účtu a odkázal na judikaturou uznávanou skutečnost, že platby v hotovosti lze snadno fingovat, neboť nezanechávají žádnou stopu, jako například bankovní převod.
- V případě daňového dokladu č. 15010210 s předmětem plnění „zámečnické práce“ přijatého od společnosti EKO REAS bylo zjištěno, že toto plnění nebylo poskytnuto žádnému z deklarovaných odběratelů, a daňový doklad v rozporu s § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), neobsahoval náležitost – rozsah plnění.
- Žalobkyně neumožnila správci daně provést daňovou kontrolu, a s výjimkou předložení důkazních prostředků dne 7. 9. 2016 (poté, co jí bylo správcem daně zasláno oznámení o stanovení daně podle pomůcek ze dne 31. 8. 2016) v průběhu řízení neposkytovala správci daně žádnou součinnost.

- Žalobkyně v podání ze dne 7. 9. 2016 předložila správci daně evidenci pro účely DPH dle § 100 ZDPH za předmětné zdaňovací období, daňové doklady přijaté a vydané, výdajové a příjmové pokladní doklady, bankovní výpisy, účetní deník a seznam dodavatelů a odběratelů. Ani na výzvu správce daně však neprokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění od společnosti EKO REAS, a nepředložila k tomu žádné relevantní důkazní prostředky.

Žaloba

3. Žalobkyně podala rozsáhlou žalobu čítající 32 stran, vlastní žalobní námitky však soustředila na stranách 24 až 32. Proti napadenému rozhodnutí a jemu předcházejícímu řízení vznesla následujících pět námitek.

Nezákonnost doměření daně pro nezahájení daňové kontroly

4. Žalobkyně předně namítala, že žalovaný nevypořádal její námitku ohledně nezahájení daňové kontroly. K tomu konkrétně uvedla, že bez zahájené daňové kontroly byl postup správce daně vedoucí k doměření daně nezákonný.

Nesprávné vypořádání druhého odvolacího důvodu ve vztahu k žalobkyní odkazované judikatuře

5. Žalobkyně dále uvedla, že nesouhlasí se závěrem žalovaného, že judikatura, kterou citovala v průběhu daňového řízení, není pro projednávanou věc příhodná. Současně odkázala na judikaturu týkající se dokazování v daňovém řízení, zapojení do podvodného řetězce, podmínek zahájení daňové kontroly a hranic postupu k odstranění pochybností.

Nesprávný postup správce daně v odvolacím řízení

6. Žalobkyně dále brojila proti postupu správce daně, který v návaznosti na pokyn žalovaného zaslal žalobkyni výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu, konkrétně k prokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele EKO REAS.
7. Žalobkyně má za to, že správce daně pochybil tím, že nejdříve doměřil daň a vydal dodatečný platební výměr (prvostupňové rozhodnutí), a až poté zaslal žalobkyni výzvu k prokázání skutečností, ve které požadoval prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění v okamžiku, kdy daň již byla stanovena, a řízení bylo ukončeno.

Souvztažnost mezi DPH a daní z příjmů

8. Dále žalobkyně uvedla, že správce daně nerozporoval vykázanou výši daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, čímž měl potvrdit relevantnost stanovení nákladů na přijatá plnění za zdaňovací období prosinec 2015. Pokud jsou stejné účetní a daňové doklady a tím i jimi tvrzené skutečnosti v pořádku pro správné stanovení daně z příjmu právnických osob, pak stejné doklady a skutečnosti nemohou být zpochybněny stejným správcem daně v jiném případě, tedy v nikdy nezahájené kontrole daně z DPH.

Zásahová žaloba

9. Dále žalobkyně uvedla, že u Městského soudu v Praze podala zásahovou žalobu ve věci nezákonně vedené daňové kontroly na DPH za zdaňovací období prosinec 2015 (řízení vedené pod sp. zn. 3 A 14/2019), o které nebylo dosud rozhodnuto. Žalovaný tak měl před vydáním napadeného rozhodnutí vyčkat na rozhodnutí soudu v této věci.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K námitce nezahájení daňové kontroly a související nezákonnosti doměřené daně uvedl, že žalobkyně byla v řízení nečinná, neposkytla správci daně součinnost a neumožnila mu zahájit daňovou kontrolu, a to i přesto, že o tomto záměru byla nejprve s ohledem na zásadu součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) informována formou oznámení, a následně byla k zahájení daňové kontroly vyzvána dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Za takových podmínek pak správce daně musí postupovat tak, že stanoví daň dokazováním, podle pomůcek nebo daň sjeďná. Jelikož správce daně neměl v dané fázi řízení k dispozici žádné důkazy, na základě kterých by mohl stanovit daň dokazováním, nezbylo mu než přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, v souladu s § 87 odst. 5 a § 98 odst. 1 a 3 daňového řádu, s čímž žalobkyni seznámil prostřednictvím sdělení ze dne 31. 8. 2016. Předtím, než bylo toto sdělení doručeno zástupci žalobkyně, učinila sama dne 7. 9. 2016 podání, k němuž přiložila důkazní prostředky. Předložením důkazních prostředků došlo v rámci doměřovacího řízení k zásadní změně, jelikož správce daně disponoval listinami, na jejichž základě bylo možné stanovit daň dokazováním. V daňovém řízení přitom platí, že ke stanovení daně podle pomůcek může správce daně přistoupit až v okamžiku, pokud nelze stanovit daň dokazováním, tedy při splnění podmínek uvedených v § 98 odst. 1 daňového řádu. Správce daně po předložení důkazních prostředků provedl vyhledávací činnost dle § 78 odst. 2 daňového řádu, posoudil žalobkyní předložené důkazní prostředky a na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že byla předmětná plnění přijata od dodavatele, kterého žalobkyně uvedla na daňovém dokladu, čímž byla porušena jedna z podmínek uznání nároku na odpočet daně. Jednání žalobkyně, která na jedné straně neumožní zahájit daňovou kontrolu, a na druhé straně postup správce daně mimo daňovou kontrolu označuje za nezákonný, považuje žalovaný za obstrukční. Správce daně k zahájení daňové kontroly nemůže daňový subjekt nutit, jelikož k tomu je nezbytná jeho spolupráce. Pokud by bylo možné stanovit daň pouze v daňové kontrole, mohlo by to vést až k účelovému jednání daňových subjektů, kteří by cíleně její zahájení neumožnili, aby se vyhnuli možnému doměření daně.
11. Žalovaný je zároveň přesvědčen, že neobstojí ani námitka žalobkyně, že v napadeném rozhodnutí tento (první) odvolací důvod nedostatečně vypořádal. Domnívá se, že není důvodu opakovaně opisovat celé pasáže textu a opakovat již uvedené. Tato praxe žalobkyně v podáních v průběhu celého daňového řízení činí její podání nepřehlednými. Ostatně při sepisování posuzované žaloby postupovala žalobkyně stejným způsobem a zcela nadbytečně úvodem žaloby „opsala“ napadené rozhodnutí.
12. K námitce týkající se nesprávného vypořádání druhého odvolacího důvodu ve vztahu k žalobkyní uváděné judikatuře žalovaný zdůraznil, že se v napadeném rozhodnutí touto judikaturou podrobně zabýval, přičemž odkázal zejména na body 55 až 58 napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že odkazy na judikaturu týkající se neuznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti v podvodném řetězci nejsou případné, neboť tato nedopadá na řešený případ, stejně jako citovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie týkající se sporného vlastnictví hmotného majetku. Ohledně žalobkyní citované judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se § 92 daňového řádu a principu přenosu důkazního břemene se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil tak, že je ve shodě s judikaturou, na kterou sám tamtéž odkazoval. Z uvedeného je patrné, že se žalovaný argumentaci žalobkyně, podpořenou odkazy na judikaturu, v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal.

13. K námitce ohledně nezákonnosti zahájení daňové kontroly a odkazu žalobkyně na závěry Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 žalovaný uvedl, že závěry přijaté v této věci jsou již překonané, neboť se od nich plénum Ústavního soudu výslovně odchýlilo ve svém stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Skutečnost, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi či podezřením je pak potvrzena i v judikatuře NSS vydané po žalobkyní citovaném nálezu. Žalovaný se tak nemůže ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že je výše uvedený nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 pro orgány finanční správy závazný, neboť už v době zahájení předmětné daňové kontroly se jednalo o překonanou judikaturu. Žalovaný uvedl, že není nezbytnou náležitostí při zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období či kdykoliv před tím sdělit důvod zahájení daňové kontroly a konkretizovat pochybnosti správce daně. Správce daně učinil daňovým řádem předvídané kroky k zahájení daňové kontroly, a to nejprve zasláním oznámení o zahájení daňové kontroly dle § 6 odst. 2 a § 7 daňového řádu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 2692411/16/2004-60566-110905, a poté z důvodu neumožnění zahájení daňové kontroly a nesoučinnosti žalobkyně vydal v souladu s § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu výzvu k zahájení daňové kontroly č. j. 39780737/16/2004-60566-110905, na kterou žalobkyně ve stanovené lhůtě opět nereagovala. V oznámení a výzvě k zahájení daňové kontroly byl jednoznačně vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, a sice za účelem prověření DPH za zdaňovací období prosinec 2015.
14. Žalovaný dále odmítl závěr žalobkyně, že správce daně v odvolacím řízení nesplnil zasláním výzvy k prokázání skutečností příkaz žalovaného. Po podání odvolání a postoupení spisového materiálu žalovaný dospěl k závěru, že bude nutné v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu odvolací řízení doplnit, což odůvodnil v písemnosti ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36713/18/5300-21443-701328. Žalovaný v ní konstatoval, že pokud se správce daně po předložení dokladů rozhodl provést dokazování, bylo na něj přeneseno důkazní břemeno a měl povinnost postupovat dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nebo vyzvat odvolatele dle § 92 odst. 4 daňového řádu k doložení a prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a tím na něj přenést důkazní břemeno. Byť tedy žalobkyně neumožnila zahájit daňovou kontrolu a se správcem daně nespolečně pracovala, mělo jí být umožněno reagovat na skutečnosti zjištěné v rámci vyhledávací činnosti prvostupňového správce daně. Správce daně proto dne 13. 9. 2018 vydal dle § 92 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu a v souladu s pokynem žalovaného výzvu k prokázání skutečností. Žalobkyně však dané výzvě nevyhověla a nepředložila další důkazní prostředky, které by prokazovaly, že skutečně přijala zdanitelná plnění od společnosti EKO REAS, tak jak je deklarováno na daňových dokladech. Nesplněním výzvy k prokázání skutečností žalobkyně neumožnila doplnit dokazování. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně v průběhu doměřovacího řízení se správcem daně kromě předložení důkazních prostředků dne 7. 9. 2016 nijak nespolečně pracovala a na písemnosti ze strany správce daně opakovaně reagovala podáváním stížností a námitek podjatosti namísto toho, aby umožnila zahájit daňovou kontrolu a řádně prokazovala svůj nárok na odpočet daně.
15. K námitce žalobkyně, že byla vyzvána k prokázání skutečností ke správnému stanovení daně, ačkoli již daň doměřena byla a správce daně tak již nemá co stanovovat, žalovaný uvedl, že správce daně sice vydal dodatečný platební výměr, ten se však na základě včasné podané odvolání nestal pravomocným. Až na základě vydání rozhodnutí o odvolání totiž dojde k pravomocnému stanovení daně, přičemž dle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán svým rozhodnutím výši daně měnit, celý dodatečný platební výměr

zrušit nebo potvrdit. Do okamžiku pravomocného stanovení daně tak je možné posuzovat skutečnosti relevantní pro zjištění úplného skutkového stavu. Žalobkyně tak měla a mohla reagovat na výzvu k prokázání skutečností nebo v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu podané odvolání měnit, doplňovat či vzít zpět, avšak neučinila tak.

16. K námitce žalobkyně týkající se souvztažnosti mezi DPH a daní z příjmů žalovaný uvedl, že dokazování u obou daní sleduje jiné cíle, je založeno na jiných principech a nelze tedy odvozovat nezákonnost doměření DPH pouze na základě skutečnosti, že daň z příjmů byla žalobkyni uznána na základě podaného daňového přiznání.
17. Žalovaný se neztotožnil ani s názorem žalobkyně, že měl před vydáním napadeného rozhodnutí vyčkat na rozhodnutí o podané zásahové žalobě (vedené zdejším soudem pod sp. zn. 3 A 14/2019) Takovou povinnost žalovanému žádný právní předpis nestanoví, žalovaný má naopak povinnost postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu). Navíc má žalovaný za to, že včasné projednání podaného odvolání žalobkyně jí bylo ku prospěchu, neboť v seznámení se zjištěnými skutečnostmi se vyjádřil také k námitkám, uplatněným žalobkyní v rámci podané stížnosti ze dne 27. 9. 2018, č. j. 7599582/18, jejíž prošetření bylo předmětem zásahové žaloby.

Obsah správního spisu

18. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti.
19. Oznámením ze dne 6. 4. 2016, č. j. 2692411/16/2004-60566-110905, správce daně žalobkyni (prostřednictvím jejího zmocněnce) oznámil termín zahájení daňové kontroly na DPH za období prosinec 2015, a to na 5. 5. 2016 v 10:00 hodin. Na toto oznámení žalobkyně nereagovala a ve stanoveném termínu se k zahájení daňové kontroly nikdo nedostavil.
20. Dne 5. 5. 2016 vydal správce daně pod č. j. 3978037/16/2004-60566-110905, výzvu k zahájení daňové kontroly na DPH za období prosinec 2015 dle § 87 odst. 2 daňového řádu a stanovil žalobkyni lhůtu 8 dní, v níž se měla vyjádřit, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Tato výzva byla zmocněnci žalobkyně doručena dne 6. 5. 2016. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Uvedená lhůta marně uplynula dne 16. 5. 2016.
21. Dne 18. 5. 2016 podala žalobkyně stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně a proti nezákonnému postupu správce daně, které správce daně neshledal důvodnými.
22. Správce daně vydal dne 31. 8. 2016 sdělení k výsledku doměřovacího řízení č. j. 6706873/16/2004-60566-106886, v němž uvedl, že z důvodu neumožnění zahájení daňové kontroly stanoví daň v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu podle pomůcek. Sdělení bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 12. 9. 2016.
23. Dne 7. 9. 2016 učinila žalobkyně podání, k němuž přiložila důkazní prostředky, a to evidenci pro účely DPH dle § 100 ZDPH za prosinec 2015, přijaté a vydané daňové doklady, výdajové a příjmové pokladní doklady, bankovní výpisy, účetní deník a seznam dodavatelů a odběratelů.
24. Správce daně následně vydal dožádání místně příslušnému správci daně společnosti EKO REAS, která byla dodavatelkou žalobkyně. Místně příslušný správce daně provedl ústní jednání s tehdejším jednatelem společnosti panem J. P. a vyzval společnost EKO REAS k doložení důkazních prostředků k prokázání poskytnutí plnění žalobkyni. Společnost

EKO REAS poskytla listinné důkazy včetně jmenného seznamu zaměstnanců, kteří se měli na uskutečnění plnění podílet.

25. Správce daně dále vydal dožadání místně příslušnému správci daně společnosti KYTOS s.r.o., která byla odběratelkou žalobkyně.
26. Správce daně vydal dne 4. 4. 2017 sdělení k výsledku doměřovacího řízení č. j. 2799807/17/2004-60566-106886. Dospěl k závěru, že doklady předložené žalobkyní ani dalšími subjekty neprokázaly přijetí plnění od dodavatele EKO REAS. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly a poskytla potřebnou součinnost toliko částečně, proto přistoupil ke stanovení daně dokazováním podle § 92 daňového řádu. Správce daně podrobně odůvodnil vyhodnocení získaných důkazních prostředků. Konstatoval zejména, že zaměstnanci, kteří se měli dle dodavatelky žalobkyně na poskytnutí plnění podílet, nejsou vůbec evidováni v registru obyvatel ČR. Zdůraznil též skutečnost, že dodavatelka žalobkyně vykazovala poskytnutá zdanitelná plnění až v dodatečném daňovém přiznání a daň neuhradila. Úhrady plnění mezi žalobkyní a její dodavatelkou přitom měly probíhat v hotovosti, ač za jediný měsíc prosinec 2015 dosáhly téměř tří milionů Kč. S ohledem na tyto skutečnosti dospěl správce daně k závěru, že získané listinné důkazy nejsou dostatečné k prokázání přijetí plnění od dodavatelky EKO REAS.
27. Podáním ze dne 10. 5. 2017 požádala žalobkyně o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku doměřovacího řízení. Této žádosti správce daně rozhodnutím ze dne 25. 5. 2017, č. j. 4745379/17/2004-60566-106886, vyhověl a stanovil žalobkyni lhůtu pro vyjádření se ke sdělení výsledku doměřovacího řízení podle § 32 odst. 1 daňového řádu v délce dvaceti dnů od doručení tohoto rozhodnutí. Žalobkyně žádné vyjádření v uvedené lhůtě neučinila.
28. Dne 19. 7. 2017 byl vydán dodatečný platební výměr, kterým správce daně doměřil DPH ve výši 511 957 Kč a penále ve výši 102 391 Kč. V odůvodnění uvedl, že na základě vyhledávací činnosti a provedení dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EKO REAS (ke dni 2. 6. 2017 došlo ke změně obchodní firmy této společnosti na Develop and revival s.r.o.).
29. Žalobkyně dodatečný platební výměr napadla odvoláním.
30. V řízení o odvolání žalobkyně žalovaný s odkazem na § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně přípisem ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36713/18/5300-21443-701328, doplnění spisového materiálu. Žalovaný konkrétně správci daně uložil vyzvat žalobkyni dle § 92 odst. 4 daňového řádu k doložení a prokázání relevantních skutečností a následně vyhodnotit žalobkyní předložené důkazní prostředky.
31. Správce daně vydal dne 13. 9. 2018 výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu, č. j. 7245897/18/2004-60566-106886, doručenou žalobkyni dne 16. 9. 2018. Správce daně požadoval prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele EKO REAS.
32. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala toliko podáním stížnosti proti nezákonnému postupu správce daně a dále podáním námítky podjatosti.
33. Dne 30. 11. 2018 byla žalobkyně podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena se zjištěnými skutečnostmi a vyzvána k uplatnění práva se k těmto skutečnostem vyjádřit (č. j. 52189/18/5300-21443-701328).

34. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala podáním ze dne 11. 12. 2018, evidovaným pod č. j. 55082/18. Zde uvedla, že správce daně nedoplnil řízení o potřebné podklady, opominul souvztažnost mezi daní z příjmů a DPH a opominul, že daň již byla doměřena. Dále uvedla, že daň byla stanovena účelově, neboť navazuje na vydaný zajišťovací příkaz.

35. Dne 11. 3. 2019 bylo vydáno napadené rozhodnutí.

Ústní jednání

36. K ústnímu jednání dne 13. 6. 2023 se zástupce žalobkyně bez omluvy nedostavil. Žalovaná setrvala na svém procesním stanovisku. Dokazování soud neprováděl, neboť účastníci řízení žádné důkazní návrhy nevznesli.

Posouzení věci soudem

37. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.

38. Soud vycházel z níže uvedené právní úpravy v rozhodném znění.

39. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu *„neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.“*

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

41. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu *„nevychová-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.“* Podle § 98 odst. 4 věty první daňového řádu *„neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.“*

42. 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 priznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly.“* Podle § 148 odst. 3 daňového řádu přitom 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.“*

43. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*

44. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je *„plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v*

tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“ Podle odst. 2 se „[d]aní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).“

45. Podle odst. 3 téhož ustanovení „[n]árok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.“
46. Podle § 73 odst. 1 ZDPH je „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.“
47. Soud předesílá, že byt tuto otázku žalobkyně neformulovala jako samostatnou žalobní námitku, těžištěm sporu mezi žalobkyní a žalovanou je otázka prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti EKO REAS.
48. V této souvislosti soud považuje za důležité zdůraznit základní rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jak jej vymezil například v rozsudku ze dne 13. 4. 2023, č. j. 4 Afs 132/2022-35, Nejvyšší správní soud. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
49. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1.

2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Je tak 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

50. Je zároveň věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32). Jestliže tedy daňový subjekt uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty u určitého zdanitelného plnění od určitého subjektu, je v tomto ohledu zatížen důkazním břemenem. To ostatně plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, neboť daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (srov. dále rozsudek ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019-39).
51. Z uvedeného tak vyplývá, že bylo úkolem žalobkyně, aby za účelem řádného prokázání svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u posuzovaných zdanitelných plnění označila takové důkazy, které by přesvědčivě vyvrátily pochybnosti správce daně. Tento úkol však žalobkyně v nyní projednávané věci nesplnila.
52. Skutečnost, že určité okolnosti nejsou prokázány žalobkyní, současně neznamená, že je povinností správce daně je prokazovat za ni, a pokud by tak neučinil, že by jeho rozhodnutí bylo opřeno o nedostatečná skutková zjištění, případně že by byl v řízení nepřipustně pasivní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). Procesní aktivita v daňovém řízení ohledně prokázání tvrzených daňových skutečností je totiž zejména na žalobkyni jako na daňovém subjektu.

Nevypořádání námitky ohledně nezahájení daňové kontroly

53. Soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že se žalovaný „nijak právně relevantním způsobem“ nevypořádal s její námitkou ohledně nezahájení daňové kontroly. Touto námitkou se žalovaný zabýval v bodech 50 až 53 napadeného rozhodnutí.
54. Soud připomíná, že pokud žalobce neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Soud není ani oprávněn dotvářet za žalobkyni její žalobní argumentaci.
55. Skutečnost, že v průběhu správního řízení nebyla zahájena daňová kontrola, není mezi stranami sporná. Pokud jde o tvrzení, že bez zahájené daňové kontroly je nutné jakýkoliv postup správce daně v souvislosti s dodatečným platebním výměrem označit za nezákonný, žalovaný se s ním explicitně vypořádal v bodě 50 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně na jeho argumentaci v podané žalobě nijak nereagovala. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že námitka není důvodná. Zahájení daňové kontroly není pro doměření daně nezbytné (viz § 87 a navazující ustanovení daňového řádu citované výše).

56. Soud nad rámec nezbytného doplňuje, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně neposkytla součinnost k zahájení daňové kontroly a ani přes následnou výzvu správce daně zahájení daňové kontroly neumožnila.
57. Žalobní námitka není důvodná.

Nesprávné vypořádání druhého odvolacího důvodu ve vztahu k žalobkyní odkazované judikatuře

58. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí není ani nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného, že jí citovaná judikatura není pro projednávanou věc příhodná.
59. Žalovaný v bodech 55, 56, 58 až 60 napadeného rozhodnutí zcela srozumitelně vyložil, proč judikatura tuzemských soudů a Soudního dvora Evropské unie, na kterou žalobkyně odkazovala, nemá v její věci relevanci.
60. Soud dává za pravdu žalovanému, že v projednávané věci nebyl nárok na odpočet daně uznán na základě nesplnění hmotněprávních podmínek, nikoli z důvodu zjištění indicí o podvodu v řetězci. Právě k této otázce směřovala značnou část judikatury citované v podaném odvolání (jakož i v žalobě citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
61. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na to, že předmětná plnění dále poskytla společnosti KYTOS, která je i uhradila. K tomu soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, že plnění poskytnuté žalobkyní společnosti KYTOS nesporně. Toto plnění však není způsobilé prokázat přijetí plnění od společnosti EKO REAS. Soud má za to, že s ohledem na zjištěné skutečnosti (včetně např. neexistence zaměstnanců společnosti EKO REAS, kteří měli plnění poskytovat) nebylo prokázáno, zda plnění žalobkyni poskytla třetí společnost (konkrétně společnost EKO REAS) či zda ho například žalobkyně realizovala (alespoň částečně) vlastními silami. Nebylo ani prokázáno, jakou částku (pokud nějakou) žalobkyně za toto plnění zaplatila, neboť tvrzené hotovostní platby nebylo možné ověřit.
62. Pokud jde o odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud uvádí, že závěry přijaté uvedeným nálezem byly výslovně překonány stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 a pozdější judikaturou NSS. Z ní vyplývá, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi či podezřením (např. rozsudky NSS ve věci sp. zn. 4 Afs 57/2014, sp. zn. 8 Afs 46/2009 a další).
63. Pokud jde o odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., dle kterého správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám, žalobkyně blíže neosvětluje, jakým způsobem jí má být ku prospěchu. Soud shledal, že správce daně jakož i žalovaný požadovali prokázání přijetí plnění od společnosti EKO REAS, tedy skutečnosti, kterou žalobkyně tvrdila sama.
64. Žalobkyně v podané žalobě dále odkázala na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 9 A 214/2015 z nějž obsáhle citovala, aniž by však uvedla, co z něj dovozuje pro svou vlastní věc. Soud přitom není oprávněn žalobní argumentaci za žalobkyni dotvářet.
65. Žalobní námitka není důvodná.

Nesprávný postup správce daně v odvolacím řízení

66. Soud úvodem k tomuto žalobnímu bodu uvádí, že ve věci žalobkyně byl správcem daně identifikován souhrn rizikových prvků u jejího dodavatele (viz výše) v takovém rozsahu, že byly oprávněným důvodem jeho pochybností o uskutečnění činností, z nichž žalobkyně vykazovala zdanitelná plnění. Ověření, zda se zdanitelná plnění tak, jak je žalobkyně uvedla jako přijatá zdanitelná plnění, uskutečnila, je totiž podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH. Na žalobkyni leží důkazní břemeno předložit alespoň prvotní daňové doklady k doložení splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Žalobkyně ale odmítla poskytnout součinnost tím, že se odmítla účastnit zahájení daňové kontroly a předložit své účetnictví ke kontrole.
67. K tomu soud poukazuje na obsah spisového materiálu, podle kterého správce daně postupoval v souladu s § 6 daňového řádu a umožnil žalobkyni uplatňovat její práva a poskytoval jí přiměřená poučení o jejích právech a povinnostech. Skutečnost, že žalobkyně svých procesních práv dle § 86 odst. 2 daňového řádu nevyužila a přes výzvu správce daně neumožnila zahájení daňové kontroly, jde pouze k její tíži.
68. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu pak vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 10. 2022, č. j. 4 Afs 29/2021-59:

„[d]aňové 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. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady). Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z ustanovení § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH), podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z ustanovení § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcovi uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (viz § 28 odst. 2 zákona o DPH). [...] Ani formálně správné daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Z ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH totiž vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou; současně je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jinými slovy, obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst.

1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem [...].“

69. Důkaz daňovým dokladem je tedy pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu proto nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).
70. V projednávané věci správce daně vyslovil zcela odůvodněné pochybnosti o tom, zda předložené doklady prokazují skutečnosti žalobkyní v řízení tvrzené, kterými prokazovala nárok na odpočet. Tyto pochybnosti, jak vyplývá z obsahu správního spisu, vyvstaly z celé řady konkrétních skutečností (viz bod 2 tohoto rozsudku). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet, jestliže správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno. Právě k tomu v nyní projednávané věci došlo.
71. K námitce žalobkyně, že byla vyzvána k prokázání skutečností ke správnému stanovení daně, ačkoli již daň doměřena byla a správce daně tak již nemá co stanovovat, soud uvádí, že k pravomocnému stanovení daně došlo až nabytím právní moci napadeného rozhodnutí (tj. dne 13. 3. 2019).
72. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 9. 2. 2023, č. j. 10 Af 27/2021-117, specifikem daňového řízení je možnost doplnění dokazování v odvolacím řízení, tentokrát ze strany odvolacího orgánu. Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru za současného vrácení věci správci daně k dalšímu řízení (srov. jeho § 116 odst. 1). Byla-li tak daň stanovena nesprávným způsobem a je potřeba provést další dokazování, je nutno tyto změny činit v řízení odvolacím (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020-42, bod 32, nebo ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, bod 28 a násl.). S tím počítá § 115 daňového řádu, podle něž může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, ale v takovém případě musí před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.
73. Rozšířený senát NSS k tomu již v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS uvedl: *„[j]estliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.“* Tyto závěry potvrdil rozšířený senát NSS také v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, kde v bodu 57 vystihl roli odvolacího orgánu při provádění dokazování tak, že se *„převtěljuje“ do správce daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí“*.

74. Nejvyšší správní soud s odvoláním na tuto judikaturu v bodě 33 rozsudku č. j. 5 Afs 181/2020-42 konstatoval, že „[n]elze proto přistoupit na výklad krajského soudu, že by bylo povinností veškeré pochybnosti stran proběhnuvších obchodních transakcí daňovému subjektu sdělit vždy již v prvostupňovém řízení. Postupuje-li správce daně v prvním stupni daňového řízení nesprávně, předpokládá daňový řád s ohledem na nemožnost vrácení věci správci daně k dalšímu řízení nápravu právě v odvolacím řízení.“ A následně v bodě 34 seznal, že „správce daně (přestože se soustředil především na předmět plnění) vyjadřoval pochybnosti stran deklarovaných dodavatelů již v průběhu daňové kontroly [...]. Skutečnost, zda byly tyto pochybnosti s ohledem na doplnění dokazování v odvolacím řízení dostačující a zda tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, je věcí jinou [...].“
75. Možnost přesunu důkazního břemene až v odvolacím řízení pak NSS výslovně potvrdil v bodě 22 rozsudku ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44, kde uvedl, že: „[v] řízení o odvolání žalovaný navíc dospěl k závěru, že v řízení před správcem daně nedošlo k řádnému přesunu důkazního břemene, neboť stěžovatelka nebyla správcem daně přímo vyzvána k prokázání hmotněprávní podmínky odpočtu. Na základě toho žalovaný vydal výzvu ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které stěžovatelku vyzval k prokázání přijetí předmětných plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech.“
76. Pro nynější věc z toho vyplývá, že pokud pochybnosti ohledně daňových dokladů vyjádřené prvostupňovým správcem daně nevedou k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt, může být tento nedostatek odstraněn dokazováním v odvolacím řízení, avšak jen za předpokladu dodržení § 115 odst. 2 daňového řádu. Právě k tomu v nyní projednávané věci došlo.
77. Vadou řízení není ani to, že výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu vydal správce daně, nikoliv žalovaný. Dle § 115 odst. 1 daňového řádu totiž rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Takto postupoval i žalovaný v nyní přezkoumávaném řízení.
78. Soud tak přisvědčil žalovanému, že do okamžiku pravomocného stanovení daně je možné posuzovat skutečnosti relevantní pro zjištění úplného skutkového stavu. Žalobkyně tak mohla reagovat na výzvu k prokázání skutečností ze dne 13. 9. 2018, která jí byla doručena dne 16. 9. 2018 a obsahovala patnáctidenní lhůtu, nebo v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu dále disponovat odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru (prvostupňovému rozhodnutí). Rozhodné skutečnosti tak mohla žalobkyně tvrdit a prokazovat i po vydání prvostupňového rozhodnutí až do nabytí právní moci rozhodnutí o jí podaném odvolání.
79. Výzva k prokázání skutečností ze dne 13. 9. 2018 obsahovala zcela logické a opodstatněné pochybnosti stran uskutečnění tvrzených dodávek. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví, tj. důkazní břemeno, které stíhá dle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně, pak dle ustálené judikatury správních soudů neznamená, že je správce daně povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby bylo možné posoudit, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech, je nutné především zhodnotit, zda z důkazů navržených žalobkyní a ze skutečností zjištěných během daňového řízení vyplývá, že společnost EKO REAS skutečně

plnění pro žalobkyni provedla, a zda tedy žalobkyně prokázala oprávněnost nárokovaného odpočtu. Tyto skutečnosti v řízení prokázány nebyly. Proto správce daně a po něm též žalovaný setrvali na závěru o nevěrohodnosti plnění poskytnutého dodavatelí, společnosti EKO REAS, žalobkyní, pročez jí nemohl být nárok na odpočet DPH uznán. Tyto pochybnosti přitom žalobkyně nijak nevyvrátila.

80. Žalobní námitka není důvodná.

Souvztažnost mezi DPH a daní z příjmů

81. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že tím, že správce daně nerozporoval vykázanou výši daně z příjmů za zdaňovací období roku 2015, potvrdil relevantnost stanovení nákladů na přijatá plnění za zdaňovací období prosinec 2015.

82. Není vadou, pokud daňové orgány nezhájily kontrolu na daň z příjmů právnických osob ani žalobkyní tvrzenou daňovou povinnost jinak nezpochybnily a nedoměřily. Posouzení splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet z DPH není podmíněno doměřením jiných daní, které mají souvislost se sporným plněním.

83. Nad rámec výše uvedeného lze uvést, že i pokud by žalovaná správnost daně z příjmů právnických osob prověřovala a k doměření daně nepřistoupila, nemělo by to bez dalšího dopady do posouzení nároku na odpočet DPH. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, principy uplatňování daně z příjmů a DPH jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Dokazování u obou daní totiž sleduje odlišné cíle. Zatímco pro to, aby byl výdaj daňově uznatelný dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH je nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36). Absence zpochybnění vyměřené daně z příjmů žalobkyně za rok 2015 tak nemůže prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2015.

84. Žalobní námitka není důvodná.

Zásahová žaloba

85. Soud nedal žalobkyni za pravdu ani v tom, že by měl žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí vyčkat na rozhodnutí o zásahové žalobě proti domnělé daňové kontrole, kterou zdejší soud projednával pod sp. zn. 3 A 14/2019. Ve shodě s žalovaným soud uvádí, že takovou povinnost žalovanému žádný právní předpis nestanoví. Žalovaný má naopak výslovně v § 7 odst. 1 daňového řádu formulovanou povinnost postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů.

86. Rozhodnutím ve věci žalobkyně před soudním rozhodnutím ve věci žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícím v domnělé daňové kontrole žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2015 tak žalovaný žádnou svou zákonnou povinnost neporušil.

87. Toliko nad rámec soud uvádí, že usnesením ze dne 30. 3. 2020, č. j. 3 A 14/2019-67, žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v domnělé daňové kontrole vedené žalovaným

a správcem daně odmítl. Dospěl k závěru, že žaloba je ve smyslu § 85 s. ř. s. nepřijatelná, neboť žalobkyně měla vyčkat dokončení odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru jako prvostupňovému rozhodnutí a zvolit ke své procesně právní obraně jiný adekvátní právní prostředek, a to správní žalobu proti rozhodnutí o jejím odvolání. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto usnesení Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 14. 10. 2021, č. j. 7 Afs 104/2020-33.

88. Žalobní námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

89. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

90. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho úřední činnosti 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 13. června 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu