



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

S.A.T.Y., spol. s.r.o., IČ:26160081,
se sídlem Neklanova 80/3, Vyšehrad, Praha 2,
zastoupený advokátem Michaelem Šimkům,
se sídlem Štítkova 233/1, Praha 1,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2022, č. j. 15338/22/5300-22444-70762,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2017, vydaným dne 22. 3. 2021, pod č. j. 1958516/21/2002-52524-109968, Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), vyměřil žalobci daň ve výši 1 003 800 Kč. Správce daně takto rozhodl poté, kdy dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti Grenville s.r.o. ve výši 210 000 Kč. Správce daně dále neuznal nárok žalobce na odpočet daně týkající se plnění přijatých od společností StarPro ve výši 793 800 Kč, když dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky nebyly s to prokázat, že služby přijaté na základě smlouvy o sdružení byly žalobcem skutečně přijaty.
2. Proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalovaný napadeným rozhodnutím ve spojení s rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 3. 8. 2020 změnil dodatečný platební výměr a rozhodl tak že žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za listopad roku 2017 ve výši 793 800 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že v daňovém řízení, ani v rámci řízení odvolacího, žalobce nedoložil důkazní prostředky, kterými by prokázal faktické uskutečnění daňových plnění od společnosti StarPro. Žalobce neprokázal, že nárok na odpočet daně z přijetí předmětných zdanitelných plnění uplatnil v souladu s ustanovením § 72 a § 73, zákonná č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalovaný však uznal nárok žalobce na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti Grenville.
3. Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. V prvé žalobní námitce a v následném doplnění žaloby žalobce namítl prekluzi práva správce daně vyměřit daň. Jak uvedl, Žalovaný prekluzi práva daň doměřit řádně nezkoumal, zejména nezkoumal počátek běhu prekluzivní lhůty. Prekluze práva doměřit daň přitom musí být zkoumána z úřední povinnosti.
5. Podle žalobce správce daně daňovou kontrolu zahájil nejpozději výzvou k poskytnutí údajů a informací č. j. 199994/18/3110-60564-801281, která byla žalobci doručena dne 12. 2. 2018, v níž správce daně vyzval žalobce k „*zaslání veškerých písemností za zdaňovací období listopad 2017 (vydané daňové doklady, přijaté daňové doklady, dodací listy, objednávky, smlouvy atd.), které se týkají obchodních vztahů mezi Vámi a obchodní korporací StarPro Services, s.r.o., Kotlaska 241415a,180 00 Praha 8 - Libeň, DIČ: CZ24684236*“. Správce daně tedy vyzval žalobce, aby mu předložil značný počet listin a písemností. Fakticky požadoval vše, co k věci, která se následně stala předmětem formálně zahájené daňové kontroly, žalobce má. Rozsah požadovaných vysvětlení a skutečností je prakticky totožný s rozsahem, který byl následně předmětem již jen formálně zahájené daňové kontroly dne 23. 7. 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

6. Žalobce s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 7 Afs 231/2021–31 a č. j.: 7 Afs 39/2020–29, č. j. 1 Afs 70/2004–80, č. j. 4 Afs 14/2017–36 ze dne 31. května 2017) namítá, že prekluzivní lhůta běží od faktického zahájení daňové kontroly dne 12. 2. 2018. Výsledek daňové kontroly byl žalobci oznámen doručením dodatečného platebního výměru dne 24. března 2021, tedy více než tři roky ode dne, kdy byla daňová kontrola fakticky zahájena. Zákonná, tříletá prekluzivní lhůta ke dni doručení Dodatečného platebního výměru marně uplynula, přičemž formálním zahájením daňové kontroly v protokolu o ústním jednání ze dne 23. 7. 2018 k prodloužení zákonné prekluzivní lhůty pro doměření daně podle ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen „daňový řád“) nedošlo.
7. Soudní praxe judikovala, že pouze formální úkony správce daně nemají zákonem předvídané důsledky pro „regulérní“ a řádně vydané akty. Lhůta k provedení daňové kontroly je striktně stanovena jako tříletá a prekluzivní právě proto, aby kontroly nemohly být prováděny libovolně dlouho, pouze podle úvahy správce daně. Nemůže být přitom k tíži žalobce, že správce daně zjevně nestihl daňovou kontrolu v zákonné prekluzivní lhůtě provést. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze, ze dne 6. 10. 2021 č. j. 18 Af 11/2021–49, a na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02.
8. Ve druhé žalobní námitce žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
9. Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká, že pomínil zásadní odvolací námitku obsaženou v doplnění odvolání ze dne 4. listopadu 2021, ve kterém je označena jako „bod 5“. S touto námitkou se řádně žalovaný nevypořádal. Vada napadeného rozhodnutí spočívá v tom, že žalovaný se nevyjádřil ke Smlouvě o sdružení uzavřené mezi žalobcem a společností StarPro Services, s.r.o., Kotlaska 241415a,180 00 Praha 8 - Libeň, DIČ: CZ24684236 (dále jen „Smlouva o sdružení“ a „Star Pro“). Podle žalobce žalovaný odvolací námitku nevezal na vědomí, nehodnotil jí a nevypořádal se s jejím obsahem v rámci v hodnocení důkazů.
10. Jak žalobce uvedl, plnění přijatá od StarPro byla součástí plnění v rámci sdružení a nejednalo se o subdodávku. Otázka fungování a daňové aspekty týkající se institutu společnosti mohou přitom být pro věc a povinnosti žalobce naprosto zásadní. V době rozhodování probíhala významná legislativní změna týkající se režimu DPH ve vztahu ke společnosti. Již jen to, mohlo způsobit nejistou subjektů účastnících se různých společností, ohledně jejich povinností nejen ve vztahu k DPH.
11. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí okolnostmi společnosti nezabývá, nezabývá se ani tím, v jakém režimu fakticky docházelo k uplatnění DPH, zdali podle „staré“ nebo „nové“ úpravy, a nezabývá se ani jinými souvisejícími otázkami.
12. K tomu žalobce dále uvedl, že žalovaný přistupuje k plněním přijatým od StarPro jako k plněním od dodavatele ve standardním vertikálním obchodním vztahu dodavatel – příjemce. O takový vztah ale mezi StarPro a žalobcem nešlo. StarPro takovým dodavatelem (subdodavatelem) objektivně nebyl. Vztah mezi žalobcem a StarPro byl horizontální, rovnoměrný a nepodřízený vztah mezi společníky předmětné společnosti, kteří svou činnost nevykonávají ve prospěch druhého účastníka, ale ve prospěch společnosti a cílů, ke kterému byla založena. Nutnost vzájemné fakturace mezi společníky společnosti a zdání toho, že jde o vertikální vztah mezi nadřízeným společníkem určeným k jednání navenek a druhým společníkem, je vynucen právní úpravou a neexistencí právní subjektivity společnosti. Z právní úpravy společností ale plyne, že její společníci jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

rovnocenní, svou činnost vykonávají ve prospěch společnosti a jejích cílů, a nikoliv ve prospěch společníka jednajícího navenek. Shoda a nutnost zvolit mezi společníky osobu, která bude za společnost jednat navenek, je dána neexistencí právní subjektivity společnosti, na rovnoměrném vzájemném vztahu mezi společníky nic nemění. Rovněž to bylo dáno příslušnou daňovou právní úpravou.

13. V rámci druhé žalobní námítky žalobce předkládá svůj výklad zákona č. 170/2017 Sb. (novela ZDPH) s tím, že změnila zdaňování Společností. Společnosti existující před účinností novely musely přejít na nový systém nejpozději 1. ledna 2019. Do 30. června 2017 přitom platila jiná pravidla. Především mezi společníky z pohledu zákona o DPH nedocházelo k „uskutečňování zdanitelných plnění“ dodáním zboží nebo poskytnutím služeb. Své povinnosti k DPH, vzniklé z titulu jejich členství ve společnosti, plnili všichni prostřednictvím jednoho určeného společníka. V rámci nového systému si již povinnosti plátce DPH musela každá společnost plnit sama. Žalobce k tomu cituje z pokynu GFŘ, č. j. 74028/17/7100-20116-709973.
14. V rámci druhé žalobní námítky žalobce předložil vlastní právní argumentaci. Jak uvedl, spolupráce Žalobce a StarPro probíhala na základě smlouvy o sdružení uzavřené podle občanského zákoníku (ani žalovaný to nesporně, jen se tím vůbec nezabývá). Smlouva o sdružení byla v občanském zákoníku účinná v době uzavření Smlouvy o sdružení upravena v ustanovení § 829 a následujících. V občanském zákoníku účinném od 1. ledna 2014 je tato smlouva (a společnost) upravena v ustanoveních § 2716 a následujících. Z právní úpravy je zřejmé, že podstatou společnosti je spolupráce minimálně dvou partnerů za účelem dosažení společného cíle. Důkazy předložené žalobcem dokládají, že v tomto konkrétním případě byl žalobce, v souladu se zákonem, určen jako člen /společník, který vystupoval za společnost navenek a jednal s třetími osobami mimo společnost, kterým byly společnosti (nikoliv jednotlivými společníky) poskytovány služby. Takovou třetí osobou, fakticky odběratelem společnosti (nikoliv odběratelem žalobce), v šetřeném období byla i společnost Kabar, s.r.o., které společnost poskytovala služby týkající se provozu hotelu Imperial.
15. To, že StarPro jako druhý účastník společnosti nevystupoval za společnost navenek a na plnění cíle společnosti se podílel přípravou podkladů, konzultacemi a právními analýzami, které žalobce jako účastník společnosti jednající navenek presentoval při poradenských službách poskytovaných klientovi společnosti, na věci a horizontálním vztahu žalobce a StarPro nic nemění. Oba, jako společníci si stanovili podíly na výsledcích společnosti (nejprve v poměru 50/50, který následně upravili na poměr 60/40), provedli vyúčtování a StarPro svůj podíl žalobci řádně vyúčtoval daňovým dokladem.
16. V rámci vztahu mezi společností a jejími obchodními partnery se jednalo se o běžný obchodní model dodavatel – odběratel. Mezi žalobcem a StarPro pak o standardní vztah mezi společníky, který nelze obchodnímu modelu dodavatel – odběratel stavět na roveň, jak to učinily daňové orgány.
17. Jak žalobce dále uvedl, popsany model bezvadně a bez námitek ze strany daňové správy fungoval od roku 2012. Činnosti v rámci společnosti nebyly rozděleny náhodně. Žalobce v šetřeném období neměl zájem, kapacity a zdroje pro poskytování právních a souvisejících konzultací a služeb. Proto vznikla Společnost a společníci si činnost k naplnění společného cíle rozdělili. Část činnosti poskytoval StarPro (JUDr. Š. za StarPro má právnické vzdělání) a inkasoval za to podíl na zisku.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

18. Ve třetí žalobní námitce pak žalobce vytýká žalovanému porušení základních zásad daňového řízení, které spatřuje v
- a) Nesprávné zjištění skutkového stavu vyplývající ze sekce důkazů a jejich dezinterpretace
 - b) Nezákonný přenos důkazního břemene spočívající v tom, že správce daně neprokázal nevěrohodnost anebo neúplnost účetnictví žalobce. Pouhé konstatování pochybností anebo opakované, obecně formulované, výzvy k prokázání oprávněnosti, resp. k prokázání přijetí plnění důkazem nejsou. Nadto byly požadavky finančních orgánů na Žalobce v této věci v zásadě jen obecného charakteru.
 - c) Nezákonný postup při dokazování, kdy žalobce oprávněnost nároku na odpočet DPH prokazoval standardními důkazními prostředky, například bezvadnými daňovými doklady, smlouvou o sdružení, výpověďmi svědka Š. za StarPro apod. Daňové orgány provedené důkazy, bez výjimky, zpochybnily a hodnotily výlučně v neprospěch žalobce, skutečnosti, kterými by vyvrátily skutečnosti prokazované žalobcem, ale neprokázaly. Své důkazní břemeno tak neunesly.
 - d) Žalobce předložil veškeré důkazní prostředky, jejichž předložení po něm lze spravedlivě požadovat. Daňové orgány, oproti tomu, vyjma obecných výzev k prokázání skutečností, neuvedly v průběhu řízení nic k tomu, jak reálně by měl žalobce nárok prokázat. Přitom i nesprávné vymezení rozsahu skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, je vadou řízení před správním orgánem.
 - e) Žalobce cituje nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07 a sp. zn. II. ÚS 703/06.
19. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.
20. Pokud jde o námitku prekluze, žalovaný uvedl, že daňová kontrola byla zahájena při ústním jednání dne 23. 7. 2018. Tříletá prekluzivní lhůta uplynula 24. 7. 2021, dodatečný platební výměr byl žalobci oznámen 25. 3. 2021, v důsledku toho v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně o rok prodloužila a k uplynutí prekluzivní lhůty nedošlo.
21. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2022, č. j. 9Afs 60/2020-60 (a dále na rozsudky téhož soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1Afs 60/2005-130 a ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3Afs 348/2019) s tím, že formální výzva adresovaná žalobci dne 2. 2. 2018 vedla pouze ke shromažďování podkladů a ze strany správce daně šlo pouze o vyhledávací činnost.
22. Žalovaný trval na tom, že nápadné rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu se podrobně vypořádal správce daně a žalovaný se s jeho hodnocením ztotožnil; v bodě 52 a násl. se žalovaný zabýval hodnocením smlouvy o sdružení.
23. Podle žalovaného, žalobce jako fakturující společník správci daně nedoložil výši fakturace v rámci sdružení, případně výnosů a nákladů dle skutečného výsledku hospodaření sdružení a následný přepočet podle podílů účastníků sdružení. Pouhá deklarace poskytnutí

služeb provedených v rámci sdružení bez další podrobnější specifikace v čem konkrétně služby spočívaly a bez dalších důkazních prostředků není s to prokázat tvrzení žalobce.

24. Ačkoliv to správce daně ve vydaném rozhodnutí explicitně neuvedl, jak správce daně, tak žalovaný, při svém rozhodování vycházeli z nové právní úpravy provedené zákonem č. 170/2017 Sb.; to je zřejmé z obsahu argumentace.
25. Řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, netrpí vadami, které jsou žalovanému vytýkány. Provedené důkazy byly řádně hodnoceny, žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, důkazy nebyly hodnoceny v neprospěch žalobce. K nezákonnému přenosu důkazního břemene nedošlo. Žalovaný není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí žalobce, či prokázat na místo žalobce, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud nebyly provedeny důkazy, které žalobce navrhuje, bylo toto rozhodnutí řádně odůvodněno.

III.

Posouzení žaloby

26. Městský soud v Praze 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.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Pokud jde o prvou žalobní námitku, městský soud předně konstatuje, že daňový řád rozlišuje mezi několika postupy při správě daní: vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňová kontrola (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90). Správce daně přitom není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Jakmile si správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 - 18, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, či ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30).
28. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

29. Lhůta pro stanovení daně se vztahuje k řízení nalézacímu [§ 134 odst. 3 písm. a)]. Toto musí být v rámci běhu lhůty ukončeno, a to pravomocně (viz ROZEHNAL, Tomáš. § 148 Lhůta pro stanovení daně. In: ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: Praktický komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-1-18]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.). Jedná se o lhůtu prekluzivní, což znamená, že dojde-li k uplynutí lhůty, řízení nalézací materiálně končí. K uplynutí lhůty je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, tj. bez upozornění daňovým subjektem. Z tohoto hlediska je nepodstatné, že žalovaný vznesl námitku prekluze až v podané žalobě. Pokud by k prekluzi došlo a žalovaný k této skutečnosti nepřihlédl a daň žalobci vyměřil, muselo by takové rozhodnutí být bez dalšího zrušeno pro nezákonnost. Naopak je třeba připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, čj. 5 Afs 33/2010-55, platí, že: „Jestliže v daňovém řízení nebo v řízení o správním deliktu nebyla otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti nebo pro uložení sankce za správní delikt účastníkem řízení vznesena a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, nemusí ve svých rozhodnutích uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pro posouzení této otázky; plně postačuje, pokud lze otázku, zda nedošlo k prekluzi, posoudit na základě správního spisu.“
30. Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je přitom možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušování běhu lhůty a zajistí počátek běhu nového, což znamená, že běží znovu celá 3letá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (3letá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění (srov. připomínaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 21/2020 - 56).
31. Mezi účastníky je sporné, kdy prekluzivní lhůta započala běžet.
32. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *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.*
33. Podle komentářové literatury (viz shora a dále KANIOVÁ, Lenka. § 148 Lhůta pro stanovení daně. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-1-18]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.) „*Daňová kontrola, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení jsou již jednoznačně vyjádřenými instrumenty, které přerušují běh prekluzivní lhůty a vyvolají celý její nový běh.(...) Při porovnání s předchozí právní úpravou končí dohady o tom, zda-li běh prekluzivní lhůty přerušují jednotlivé úkony provedené v rámci a v průběhu daňové kontroly anebo již samotné její zahájení; tento*

účinek dle nové úpravy vyvolá pouze řádné zahájení daňové kontroly. Nová celá tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“

34. Z citovaného zákonného ustanovení a jeho výkladu je zřejmé, že nová prekluzivní lhůta počala běžet zahájením daňové kontroly.
35. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, *daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.*
36. Z komentářové literatury vyplývá, že *„Aby byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymežit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat. (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět.“*
37. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že podle protokolu č. j. 1363784/18/3110-60564/801281, byla se žalobcem v rámci jednání zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu dne 23. 7. 2018. Předmětem kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017, s tím, že daňová kontrola se bude týkat prověření oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u vymezené daně za vymezené zdaňovací období z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 a § 73 zákona, a to v rozsahu přijatých plnění od korporace StarPro a korporace Grenwille. Při zahájení daňové kontroly správce daně položil zástupci žalobce v protokole zachycené dotazy a zároveň byly převzaty přílohy, a to daňové doklady, fotodokumentace a plná moc zástupce.
38. Součástí daňového spisu je i výzva k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 daňového řádu, na níž odkazuje žalobce, ze dne 2. 2. 2018, č. j. 199994/18/3110-60564-801281. Správce daně uvedenou výzvou žalobce vyzval k poskytnutí údajů, nezbytných pro správu daní, a to konkrétně zaslání veškerých písemností za zdaňovací období listopad 2017 (vydané daňové doklady, přijaté daňové doklady, dodací listy, objednávky, smlouvy atd.), které se týkají obchodních vztahů mezi žalobcem a obchodní korporací StarPro.
39. Ve správním spise je rovněž založena výzva k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 daňového řádu, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 264991/18/3110-60564-801281, kterou správce daně vyzval žalobce k zaslání veškerých písemností za zdaňovací období listopad 2017, které se týkají obchodních vztahů mezi žalobcem a obchodní korporací Grenwille.
40. Podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) *povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně. Těmito osobami budou „všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně. Budou tedy povinnými osobami k poskytnutí relevantních údajů.“* (viz shora citovaná literatura).
41. Z citované komentářové literatury k § 87 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že: *„Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcovi daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

42. *Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly.*
43. *Z výše uvedeného komentáře jednoznačně vyplývá, že pro zahájení daňové kontroly má zásadní význam respektování zásady spolupráce. Vzájemná spolupráce daňového subjektu se správcem daně je předpokladem, aby daňová kontrola mohla být zahájena.“*
44. *Z uvedeného je zřejmé, že daňová kontrola je formálně zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, nezbytnou součástí daňové kontroly je však spolupráce daňového subjektu, která představuje materiální stránku zahájení daňové kontroly. Výzva podle § 57 daňového řádu nezahrnuje ani formální ani materiální složku daňové kontroly, slouží správci daně v rámci jeho vyhledávací činnosti k detekci signálů naznačujících nikoli řádné plnění daňových povinností ze strany daňového subjektu.*
45. *Žalovaným odkazovaná judikatura je přiléhavá k závěru, že daňová kontrola byla zahájena až dnem 23. 7. 2018. V rozsudku ze dne 9. 8. 2022, č. j. 9Afs 60/2020-60, Nejvyšší správní soud konstatoval, že provedením místního šetření k započetí běhy prekluzivní lhůty nedochází. Podle názoru městského soudu jde při tom o úkon, který podstatně citelnější měrou zasahuje do práv daňového subjektu, než prostá výzva dle § 57 daňového řádu.*
46. *Ve starším rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1Afs 60/2005-130, Nejvyšší správní soud konstatoval, že výsledky vyhledávací činnosti, pokud daňová kontrola nebyla zahájena, nemohou vést k vydání dodatečného platebního výměru, podle tohoto rozhodnutí pouze daňová kontrola umožňuje správci daně zjistit a prověřit daňový základ.*
47. *Rozsudek č. j. 3 Afs 348/2019 – 34, pak uvádí zcela jednoznačně: „účinky zahájení daňové kontroly má podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, pouze takový úkon správce daně, z něhož je bez rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu.“*
48. *Žalobce svou argumentaci opírá o následující soudní rozhodnutí: v rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021–31, soud rozhodoval ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který žalobkyně spatřovala v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob, konkrétně v provedení nedůvodně extenzivního místního šetření. Nejvyšší správní soud označil za nepřipustné, aby správce daně při místním šetření provedeném, v rámci vyhledávací činnosti požadoval po daňovém subjektu předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely za účelem prověření jeho daňové povinnosti.*
49. *V rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. k. 7 Afs 39/2020-29, Nejvyšší správní soud uvedl: „hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností.“ V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil, že činnost správce daně výrazně překračovala meze vyhledávací činnosti za situace, kdy správce daně zasláním několika e-mailových zpráv nejprve od daňového subjektu vyžádal řadu vyjádření, poté provedl tři rozsáhlá místní šetření a převzal veškerou daňovou dokumentaci.*

50. V rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, Nejvyšší správní soud uvedl, že daňová povinnost nemůže být doměřena pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.
51. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-3, platí, že: *„pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti.“*
52. V žalobci odkazovaném rozsudku ze dne 6. 10. 2021, č.j.18 Af 11/2021-49, Městský soud v Praze řešil situaci, kdy správce daně před provedením místního šetření zasílal žalobci konkrétní požadavky stran podkladů, které měl žalobce v rámci místního šetření předložit. Žalobce měl předložit mj. kompletní účetní deník, obrátové předvahy, výsledovky a položkové hlavní knihy v analytickém členění, to vše za celkem 3 zdaňovací období let. V rámci místního šetření požadoval předložit rovněž všechny k tomu se vztahující prvotní doklady. Konkrétně přitom specifikoval požadavek na předložení všech s tím souvisejících faktur, bankovních výpisů, pokladních dokladů, interních dokladů, smluv a objednávek. Městský soud dospěl k závěru, že správce daně před vlastním provedením žalobci oznámeného místního šetření evidentně znal věcné zaměření zamýšleného postupu, vznesl požadavky, jejichž rozsah je jak z časového hlediska, tak i z pohledu jejich věcného charakteru signálem svědčícím ve spojení s dalšími relevantními skutkovými okolnostmi o vybočení z mezí místního šetření konaného v rámci vyhledávací činnosti. Na základě toho dospěl k závěru, že na místní šetření je v dané věci třeba nahlížet z materiálního pohledu jako na zahájení daňové kontroly.
53. V nálezu sp. zn. IV. ÚS 666/02, se Ústavní soud zabýval postupem správce daně, který v době vydání dodatečného platebního výměru věděl, že z téže částky stanovil daň k přímému placení dalšímu subjektu. Ústavní soud konstatoval, že správce daně odrušil vlastní smysl a účel daňového řízení, tedy že obsahem daňového řízení (správy daně) je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát.
54. Jak vidno, soudní rozhodnutí, na něž se žalobce odvolává, na nyní řešenou věc nedopadají. Citovaná rozhodnutí správních soudů posuzovala počátek běhu prekluzivní lhůty v souvislosti s provedeným místním šetřením, přičemž účinek zahájení daňového řízení přiznávají pouze excesivnímu postupu správce daně, který pod záminkou místního šetření fakticky daňovou kontrolu zahájil. To však není případ žalobce.
55. Správce daně vyzval žalobce k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1, kdy žádal zaslání daňových dokladů týkajících se obchodování se společnostmi StarPro a Grenwille. Tímto postupem nepřekročil meze vyhledávací činnosti a účinky zahájení daňové kontroly vydáním těchto výzev nenastaly. Tyto účinky se pojí až se zahájením daňové kontroly při ústním jednání dne 23. 7. 2018, k prekluzi práva daň vyměřit nedošlo a prvá žalobní námitka z uvedených důvodů není opodstatněná.
56. Co se týče nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, platí, že obecně o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost se jedná mimo jiné tehdy, když je jeho výrok v rozporu s odůvodněním nebo rozhodnutí vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku

jednoznačné (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, též rozsudek č. j. 2 Ads 33/2003 - 78). Rovněž to je případ rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, z něhož by vyplývaly skutkové a právní důvody, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24). Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58 a ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Pokud se správní orgán nevypořádá s odvolací námitkou, může zatížit rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

57. Z obsahu správního spisu a vydaných rozhodnutí městský soud ověřil, že žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a jeho doplnění ohledně spolupráce s korporací StarPro uvedl, že správce daně důkazy vyhodnotil nesprávně a účelově a neunesl svoje důkazní břemeno. Odkázal na svědeckou výpověď JUDr. Š. s tím, že tento svědek popsal svojí činnost pro sdružení s daňovým subjektem dostatečně, konkrétně, jeho výpověď je souvislá, pravdivá, konzistentní a bez rozporu s dalšími důkazními prostředky, v souladu s tvrzeními daňového subjektu a předloženou smlouvou o sdružení a má být osvědčena jako důkaz o přijetí plnění od korporace StarPro pro daňový subjekt (žalobce). Navrhl doplnit výsledek kontrolního zjištění a uvedl, že správce daně nepředložil žádné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost této svědecké výpovědi a pouze hodnotí tuto svědeckou výpověď účelově tak, aby mohl doměřit daň. Dále uvedl, že správce daně se dopustil účelového a nesprávného hodnocení svědecké výpovědi, výpověď svědka není v rozporu s výpovědí jednatele žalobce, přičemž na základě pojmenování totožné listiny jednou jako interního dokumentu a podruhé jako zápisu z jednání není možné činit závěry zejména za situace, kdy správce daně tyto listiny vůbec neviděl. Závěry správce daně označil za fabulaci, jejímž cílem je zpochybnit výpověď svědka za každou cenu.
58. Soud předně konstatuje, že takto formulovaná námitka vykazuje značnou obecnost. Je zřejmé, že žalobce nesouhlasil se závěry správce daně, pokud jde o jeho spolupráci se společností StarPro na základě smlouvy o sdružení, nepředkládá však žádnou vlastní, ucelenou a přesvědčivou argumentaci, z níž by konkrétní parametry tohoto podnikání ve sdružení vyplývaly.
59. Jak soud ověřil ze správního spisu, žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, a to podle daňových dokladů:
- číslo 2017039, základ daně 350 000 Kč, daň 73 500 Kč, datum zdanitelného plnění 31. 10. 2017,
- číslo 2017041, základ daně 1 850 000 Kč, daň 388 500 Kč, datum zdanitelného plnění 15. 11. 2017,
- číslo 2017042, základ daně 350 000 Kč, daň 73 500 Kč, datum zdanitelného plnění 30. 11. 2017,
- číslo 2017043, základ daně 80 000 Kč, daň 16 800 Kč datum zdanitelného plnění 30. 11. 2017,
- číslo 2017045, základ daně 1 150 000 Kč, daň 241 500 Kč, datum zdanitelného plnění 30. 11. 2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

U všech dokladů je předmět plnění uveden takto: „*fakturuje vám za poskytnuté služby provedené v rámci sdružení dle Smlouvy ze dne 4. 1. 2012.*“

60. Žalobce předložil smlouvu o sdružení uzavřenou se dodavatelem StarPro, podle které účelem sdružení byla poradenská a manažerská činnost v oblasti hotelových provozů a správy aktivit. Činnosti sdružení byly rozděleny tak, že žalobce svou činnost zaměřoval na zajišťování zakázek a obchodních kontaktů, sjednávání obchodních smluvních a finančních podmínek s provozovateli hotelových zařízení a celkovým management obchodních vztahů s obchodními partnery sdružení. Činnost StarPro pak směřovala k zajišťování operativních povinností spojených s obchodní činností sdružení smlouva byla uzavřena jako nevýhradní. Pokud jde o vklady, žalobce se zavázal vložit do činnosti sdružení obchodní kontakty na obchodní partnery a své know how v oblasti služeb poskytovaných sdružení; společnost StarPro se zavázala vložit do společné činnosti kapacity pro výkon činnosti sdružení a své obchodní kontakty nezbytné pro výkon činnosti sdružení. Sdružení bylo založeno na dobu určitou s možností výpovědi. Ohledně podílů účastníků bylo sjednáno, že účastníci si rozdělí výnosy a náklady a zisk nebo ztrátu podle skutečných výsledků hospodaření. V případě zisku se jedná o nezdaněný podíl na zisku, který si musí každý z účastníků ve svém daňovém přiznání daně z příjmů zdanit sám. Za činnost sdružení se zavázal k vedení účetnictví žalobce, který byl také oprávněn vystavovat daňové doklady za poskytované služby pro obchodní partnery.
61. Svědek V. Š., vlastník a jednatel společnosti StarPro, v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že do sdružení vložil své vzdělání, čas a drobné provozní náklady. Spolupráce se žalobcem započala s podpisem smlouvy. Praxe byla taková, že se s jednatelem žalobce sešel v kanceláři, tento mu předal podkladové materiály a vysvětlil, na co by se měl zaměřit z pohledu právní konzultace. Vždy byla dohodnuta schůzka ke zhodnocení výsledků jeho práce. Za sdružení navenek jednal jednatel. Při osobních jednáních vznikaly zápisy, které sloužily pro zpracování faktur, zároveň byla procentuálně dohodnuta částka za výsledky zpracování; tyto zápisy svědek u sebe neměl. K předloženým fakturám svědek uvedl, že šlo o posouzení smluv, které měla uzavřena společnost Kabar s cestovními kanceláři, tyto společnosti zajišťovaly obsazenost hotelu, šlo o posouzení objemu zpracované dokumentace. Odměna společnosti StarPro za činnost ve sdružení byla předběžně dohodnuta ve výši 50 %, procento se měnilo v návaznosti na zpracovaných podkladech.
62. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 17. 4. 2019, č. j. 660296/19/3110-60564-804501, žalobce (za něj P. S.) k objasnění ekonomických aktivit ve vztahu ke společnosti StarPro uvedl, že se jednalo o organizační a právní poradenství v souvislosti s plněním smlouvy pro společnost, tedy souvisící s činností správy hotelu. Pan Š. posuzoval právní vztahy související s činností hotelu a organizační poradenství souvisící s provozem hotelu. Jedná se o právní vztahy, které jsou založeny s klienty společnosti Kabar, tedy zejména s cestovními agenturami a cestovními kanceláři. Dále se jednalo o organizační poradenství v oblasti marketingu a obchodní činnosti, které s výše uvedeným souvisí. Jednalo se o právní a organizační konzultace ve vztahu ke společnostem: Scenic Tours Europe, Gate 1 Travel, AHI Travel. Právní konzultace byly poskytovány formou poznámek pana Š. ke konkrétním smlouvám, včetně ústního komentáře. Konkrétně se jednalo o konzultace, které vznikaly při správě hotelu Imperial. Konkrétně v měsíci listopadu 2017 se to týkalo spolupráce s cestovními agenturami, které zajišťují z velké části obsazenost hotelu. V listopadu 2017 se připravovaly víceleté kontrakty na nová smluvní období. Jednalo se též o běžné konzultace v rámci internetových prodejů přes portál, jako je: Booking, Last Minute,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Expedia. Na nákladové stránce se řešily smlouvy o odběru energie, odměňování zaměstnanců. Fakturované částky byly stanoveny dohodou účastníků sdružení, částky byly stanoveny podle rozsahu činnosti jednotlivých účastníků sdružení.

63. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijatá plnění od společnosti StarPro byla uskutečněna.
64. Jak uvedl, ve zprávě o daňové kontrole při vyhledávací činnosti zjistil za rozhodné zdaňovací období následující skutečnosti týkající se společnosti StarPro jako dodavatele. Jejím jediným jednatelem a společník byl V. Š., v zapsaném sídle však společné nesídlí. Společnost nezveřejnila účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku za rok 2014 a následující. Podle kontrolního hlášení bylo zjištěno, že v období říjen 2017 bylo 100 % veškerých přijatelných zdanitelných plnění ve výši mnoha set tisíc vykázáno v oddílu B. 3., podle správce daně dosažení deklarované částky by vyžadovalo přijetí minimálně 96 dílčích zdanitelných plnění v hodnotě do 10 000 Kč, včetně daně. V listopadu 2017 byla v oddílu B. 3. uvedena přijatá plnění ve výši více než 50 % opět ve výši mnoha set tisíc. Podle správce daně dosažení deklarované částky by vyžadovalo přijetí minimálně 241 zdanitelných plnění. Daňový subjekt neuvádí identifikaci dodavatelů ani čísla daňových dokladů, a tak správce daně nebyl schopen ověřit uskutečnění těchto zdanitelných plnění.
65. Správce daně konstatoval, že tak významný objem přijatých zdanitelných plnění uvedených v oddíle B. 3. kontrolního hlášení detekuje snahu zamést důkazní stopu po eventuálních dodavatelích, protože toto chování zpravidla vždy souvisí se skutečností, že plátce přijímá plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně, případně tento způsob vykazování má „umazat“ daňovou povinnost uskutečněných zdanitelných plnění.
66. Správce daně vyzval společnost StarPro k umožnění zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2017. Vzhledem k naprosté nesoučinnosti ze strany StarPro nebylo správci daně umožněno zahájit a provést daňovou kontrolu a tím ověřit reálnost daňových dokladů a zjistit skutkový stav uskutečněných plnění vykázaných společností StarPro v daňových tvrzeních.
67. Správce daně k tomu dále uvedl, že pokud ze strany žalobce nedošlo k prokázání existence předmětu plnění mezi společnostmi StarPro a žalobcem, je pak bezpředmětná jeho argumentace týkající se fakturace podle smluvně sjednaných podílů v rámci smlouvy o sdružení. Žalobce nevede odděleně evidenci DPH pro činnost sdružení. Správci daně nedoložil výši fakturace v rámci sdružení, případně výši výnosů a nákladů dle skutečného výsledku hospodaření za sdružení a následný přepočet dle podílu účastníků sdružení, jak si účastníci sdružení smluvně dohodli. Pokud žalobce citoval pokyn generálního finančního ředitelství č. j. 74028/17/7100-20116-709973, pak je zde uvedeno, že v případech, kdy jeden ze společníků jedná se třetí osobou (zde korporace Kabar) ve společné věci vlastním jménem na účet ostatních společníků, všichni společníci se na společné činnosti podílejí ve smluvně stanoveném poměru a postupují v případě poskytnutí služby dle § 14 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.
68. Žalobce v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru uplatnil, mimo jiné, odvolací bod číslo 5 označený jako nesprávně zjištěný skutkový stav a nesprávné hodnocení důkazních prostředků, zde uvedl: *„správce daně má odlišný názor na důkazní hodnotu a význam předložených důkazních prostředků, zejména svědecké výpovědi svědka Š. a svědeckou výpověď z jiného daňového řízení (daňové řízení společnosti Kabar, svědek S.) daňový subjekt má za to, že zejména tyto svědecké výpovědi dostatečně prokazují existenci a přijetí plnění od*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

korporace StarPro. Správce daně nesprávně posoudil právní otázku v souvislosti s institutem smlouvy o společnosti dle občanského zákoníku, když jeho právní názor je zcela odlišný od právního názoru daňového subjektu. Daňový subjekt má za to, že v rámci uzavřené smlouvy o společnosti předložil dostatečné důkazní prostředky existující spolupráci se společností StarPro na základě takto uzavřené smlouvy a tím, potažmo i existenci a přijetí plnění od této společnosti.“

69. Rovněž takto formulovanou odvolací námitku je městský soud nucen označit za zcela formální, nepředkládající věcnou polemiku s konkrétními závěry prezentovanými správcem daně.
70. V napadeném rozhodnutí se žalovaný plněním poskytnutém společnosti StarPro zabýval od bodu 52 do bodu 62. V části napadeného rozhodnutí označené jako Plnění dle daňových dokladů vystavených společností StarPro žalovaný podrobně shrnul skutková zjištění učiněná správcem daně, provedené hodnocení důkazních prostředků a právní závěr, k němuž správce daně dospěl a uvedl, že s postupem správce daně se plně ztotožňuje. Daňová kontrola byla uzavřena s výsledkem, že žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila.
71. Jelikož v podaném odvolání žalobce nepřednesl jinou argumentaci, než ve vyjádření ke zjištěním správce daně, přičemž v podstatě o argumentaci se ani nejedná, neboť žalobce sice se závěry správce daně nesouhlasil, vlastní, ucelené a doložitelné tvrzení o řádném plnění daňových povinností však nepředložil, není vadou napadeného rozhodnutí, pokud se žalovaný se závěry správce daně ztotožnil a na ně odkázal. Žalovaný rovněž správně připomíná, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22, bod 42, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 As 165/2018–40, nebo žalovaným uvedený rozsudek ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5Afs 48/2011-66).
72. Městský soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné a druhá žalobní námitka není proto důvodná.
73. V rámci přezkumu druhé žalobní námítky pak městský soud přiblížil své závěry, i pokud se jedná o žalobní námitku třetí.
74. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103). K důkaznímu břemenu a jeho přenosu se judikatura správních soudů dlouhodobě, konzistentně a bohatě vyjadřuje.
75. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů.
76. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
77. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007,

č. j. 9 Afs 32/2007 – 84). Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (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 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124)

78. V první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).
79. V projednávané věci žalobce v první fázi daňového řízení předložil správci daně formálně bezvadné doklady – faktury a smlouvu o sdružení. Správce daně provedl šetření u dodavatele služeb (viz bod 65 rozsudku), z něhož vyplynuly okolnosti, které předložené doklady znevěrohodňují. Důkazní břemeno se v důsledku toho přesunulo zpět na žalobce, na něm nyní bylo, aby dalšími důkazy věrohodně prokázal, že plnění bylo poskytnuto. K tomu je městský soud nucen podotknout, že se jednalo o vysoké částky, muselo jít o poskytnutí rozsáhlé právní služby, či konzultace; na tom nic nemění, že se tak stalo v rámci smlouvy o spolupráci.
80. Žalobce však důkazní břemeno neunesl. Ani výpověď svědka Š., ani výpověď P. S. (body 62 a 63 rozsudku) nejsou natolik konkrétní, přesvědčivé a podrobné a zejména na ně nenavazují další důkazní prostředky, aby pochybnosti, oprávněně vzniklé správci daně vyvrátily.
81. Městský soud v Praze uzavírá, že závěry, které žalovaný učinil v napadeném rozhodnutí, jsou správné, mající oporu ve správním spisu, řádně odůvodněné a souladné s judikaturou správních soudů i s odkazovanou judikaturou Ústavního soudu. Za těchto okolností soud neshledal důvody, pro které by měly být prováděny žalobcem navrhované důkazy. Důkazní návrhy žalobce směřující k obchodování se společností Kabar, by neosvětlily sporné plnění poskytnuté společností StarPro, ty měla v první řadě předložit právě tato společnost. Důkaz výsledkem prokuristky se jeví, za situace, kdy byl vyslechnut tehdejší jednatel žalobce P. S., jako nadbytečný. Pokud jde o další navrhované svědky, žalobce dostatečným způsobem netvrdí, jaké konkrétní skutečnosti by měly být prokázány provedením jejich výsledků, když výsledek klíčových osob – Š., S. k unesení důkazního břemene nepostačoval.
82. Co se týče informace GFŘ k uplatňování DPH u společníků, městský soud akceptuje vysvětlení žalovaného, že ve věci postupoval podle nové právní úpravy. Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, pouhá deklarace poskytnutí služeb provedených v rámci

sdužení bez podrobnější specifikace a důkazních prostředků, není s to tvrzení žalobce prokázat.

83. Ani poslední žalobcem formulovaná žalobní námitka není důvodná.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

84. S ohledem na vše shora uvedené dospěl Městský soud v Praze k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
85. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 24. leden 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu