



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Marcely Uhříčkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **IVP CZ a. s.**, IČO 29008247
sídlem Plzeňská 1574, 252 63 Roztoky
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem
sídlem Říční 456/10, 118 00 Praha 1

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 31. 7. 2023, č. j. 23536/23/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se 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.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 6. 2022, č. j. 3569287/22/2102-52521-204481 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí A“), č. j. 3569339/22/2102-52521-204481 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí B“), č. j. 3569403/22/2102-52521-204481 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí C“) a č. j. 3569434/22/2102-52521-204481 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí D“ a společně s prvostupňovými rozhodnutími A, B a C dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím A správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období *srpen 2016*, prvostupňovým rozhodnutím B jí doměřil DPH za zdaňovací období *září 2016*, prvostupňovým rozhodnutím C jí doměřil DPH za zdaňovací období *říjen 2016* a prvostupňovým rozhodnutím D jí doměřil DPH za zdaňovací období *listopad 2016* (zdaňovací období srpen až listopad 2016 budou dále označována „sporná zdaňovací období“). Žalobkyně totiž dle správce daně neunesla důkazní břemeno k nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 22. 9. 2023 (dále jen „zákon o DPH“). Ve všech prvostupňových rozhodnutích správce daně uložil žalobkyni také povinnost uhradit penále z doměřené daně.
3. Podstatou sporu je otázka, zda došlo k prekluzi práva stanovit dodatečně doměřenou daň a penále, resp. otázka běhu lhůty pro stanovení daně, která se odvíjí od sporného okamžiku zahájení daňové kontroly.

Obsah žaloby

4. Žalobkyně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje v tom, že jí byla prvostupňová rozhodnutí a napadené rozhodnutí oznámena až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvádí, že dne 6. 11. 2017 bylo správcem daně provedeno ústní jednání, které následně správce daně označoval jako místní šetření (dále jen „místní šetření“). Dle protokolu ze dne 6. 11. 2017, č. j. 4630870/17/2102-60566-050312 (dále jen „protokol o místním šetření“), bylo předmětem místního šetření prověření obchodní spolupráce žalobkyně s dalšími obchodními korporacemi a žalobkyně během něj předložila (přinejmenším) evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden až září 2017 a seznamy odběratelů a dodavatelů za rok 2017. Žalobkyně během místního šetření poskytla správci daně rovněž informace týkající se předmětu zdanitelných plnění uvedených v seznamu odběratelů a dodavatelů. Následně dne 18. 7. 2019 (po více než roce a půl od místního šetření a na sklonku lhůty pro stanovení daně za období červenec 2016) správce daně protokolem č. j. 3770804/19/2102-60566-050312 (dále jen „protokol o zahájení první daňové kontroly“) formálně zahájil kontrolu DPH za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Dne 10. 9. 2019 (po téměř 2 letech od místního šetření a na sklonku lhůty pro stanovení daně za období srpen 2016) správce daně zahájil protokolem č. j. 4336045/19/2102-60566-050312 (dále jen „protokol o zahájení druhé daňové kontroly“) kontrolu DPH za zdaňovací období srpen 2016 až červenec 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Správce daně v rámci obou daňových kontrol využil daňové doklady a listiny předložené žalobkyní při místním šetření. Na základě daňových kontrol správce daně vydal prvostupňová rozhodnutí, která byla žalobkyni doručena dne 4. 7. 2022. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 2. 8. 2023.
5. Žalobkyně připomíná právní úpravu dle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále jen „daňový řád“) a mj. konstatuje, že tříletá lhůta pro stanovení daně je lhůtou zákonnou, hmotněprávní a prekluzivní, přičemž k zániku práva stanovit daň je třeba přihlížet z úřední povinnosti. Žalobkyně namítá, že lhůta pro stanovení daně za sporná zdaňovací období uplynula před oznámením prvostupňových rozhodnutí, pročež došlo k prekluzi a nebylo možné daň dodatečně doměřit. Tvrdí, že k faktickému zahájení daňové kontroly nedošlo dne 10. 9. 2019, kdy byl sepsán protokol o zahájení druhé daňové kontroly, nýbrž již během místního šetření dne 6. 11. 2017. Má totiž za to, že místní šetření svou podstatou neodpovídalo pouhému získávání předběžných informací, ale

materiálně šlo o zahájení daňové kontroly. O tom svědčí povaha a zaměření dokladů, které si správce daně vyžádal.

6. Dle ustálené judikatury správních soudů je smyslem a účelem místního šetření získat a shromáždit předběžné informace o daňových subjektech, které by bylo možné využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Místní šetření musí být realizováno v rámci vyhledávací činnosti a musí sloužit toliko ke zjišťování podkladových informací, resp. k „mapování terénu“. Nemůže být zaměňováno s jinými instituty, které upravuje daňový řád. Žalobkyně v této souvislosti odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č. j. 18 Af 11/2021-49, v němž bylo též posuzováno, zda k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty v návaznosti na předchozí posouzení, zda správce daně při místním šetření skutečně toliko zjišťoval a vyhledával podkladové informace či zda fakticky zjišťoval a ověřoval okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu. Žalobkyně se ztotožňuje s tím, jak Městský soud v Praze vybral a vyložil judikaturu týkající se testu zákonnosti, resp. překročení mezi místního šetření v rámci vyhledávací činnosti. V rámci své žaloby pak obsáhle cituje z tohoto rozsudku městského soudu a z judikatury, která v něm byla aplikována (zejména z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, č. 937/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, ze dne 10. 5. 2018, č. j. 5 Afs 301/2019-30, ze dne 20. 5. 2019, č. j. 4 Afs 77/2019-34, ze dne 11. 4. 2019, č. j. 7 Afs 287/2018-45, a ze dne 11. 3. 2021, č. j. 3 Afs 209/2019-45, či z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 91/2015-61). Dále žalobkyně podotýká, že přestože se Nejvyšší správní soud v některých z odkazovaných rozsudků zabýval vyhledávací činností při místním šetření z důvodu nepřípustného opakování daňové kontroly, a nikoli z důvodu překročení prekluzivní lhůty, jsou jeho závěry přenositelné i na situaci, jaká nastala v nyní posuzované věci. Relevanci závěrů týkajících se překročení mezi místního šetření pro posouzení důvodnosti námitky prekluze podle ní aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 393/2019-54.
7. S ohledem na závěry odkazované judikatury je dle názoru žalobkyně třeba zkoumat, zda místní šetření konané dne 6. 11. 2017 bylo úkonem realizovaným v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu nebo zda se jednalo o zahájení daňové kontroly v materiálním slova smyslu, tj. zda správce daně fakticky zjišťoval a ověřoval okolnosti relevantní pro posouzení správného stanovení daně. Takový závěr by pak měl vliv na běh lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, a ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 404/2020-40). Optikou testu zákonnosti místního šetření je třeba posoudit okolnosti, za kterých bylo místní šetření provedeno – zejména jaké podklady požadoval správce daně předložit, jak předmět místního šetření označil, jak místní šetření proběhlo a jak správce daně po místním šetření postupoval (zejména jaký byl časový odstup mezi místním šetřením a zahájením daňové kontroly).
8. Žalobkyně dále konstatuje, že z protokolu o místním šetření vyplývá, že po ní správce daně požadoval předložení evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden až září 2017, seznamy odběratelů a dodavatelů za rok 2017 a další podklady. S ohledem na judikaturu správních soudů má žalobkyně za to, že vyžádané penzum podkladů odpovídalo daňové kontrole, a to jak z hlediska věcného (byla předložena evidence pro účely DPH), tak i z hlediska časového (vyžádané podklady se týkaly devíti zdaňovacích období). Žalobkyně rovněž upozorňuje na to, že správce daně vymezil předmět místního šetření jako „*prověření obchodní spolupráce*“ mezi žalobkyní a dalšími obchodními korporacemi, nikoli jako

„vyhledávání“ důkazních prostředků. Podobně bylo i ve věci řešené rozsudkem č. j. 18 Af 11/2021-49 předmětem místního šetření „prověření náležitostí a obsahu projektů k výzkumu a vývoji za výše uvedená zdaňovací období, včetně prvotních dokladů“, v čemž Městský soud v Praze shledal úmysl, resp. záměr „prověřovat“ okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu. Žalobkyně netvrdí, že formální vymezení předmětu místního šetření jako „prověřování“ samo o sobě znamená, že správce daně vybočil z mezí místního šetření, jedná se však podle ní o okolnost, která společně s dalšími okolnostmi svědčí o záměru správce daně fakticky prověřovat okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu.

9. Protokol o místním šetření dle žalobkyně obsahuje pouhý souhrn ústního jednání, nikoli skutečný popis jeho průběhu v časové a věcné posloupnosti poskytující věrný obraz. Správce daně při místním šetření položil zmocněnci žalobkyně dotazy a získal informace, které v protokolu o místním šetření nejsou zahrnuty. Způsob, jakým bylo ústní jednání zaznamenáno, je přitom nutné klást k tíži správci daně a v případě pochybností je nutné skutečnosti hodnotit ve prospěch daňového subjektu. Dle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, č. j. 10 Ca 23/2003-102, je pochybením, nelze-li z protokolu seznat, jakým způsobem místní šetření probíhalo.
10. Dále žalobkyně uvádí, že mezi místním šetřením a formálním zahájením daňové kontroly uplynulo 22 měsíců. Je tedy těžko představitelné, že by správce daně nijak neanalyzoval a neprověřoval podklady předložené při místním šetření a že by až po 22 měsících (na sklonku lhůty pro stanovení daně) začal s podklady pracovat. Takový postup by byl v rozporu s povinností správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Skutečnost, že správce daně v mezidobí po žalobkyni nepožadoval předložení žádných dalších podkladů, sama o sobě neprokazuje, že podklady získané na místním šetření neprověřoval. Z popsanych okolností žalobkyně dovozuje, že správce daně překročil mantinely místního šetření, neboť již před formálním zahájením daňové kontroly prováděl úkony, které charakterem a intenzitou zásahu do práv žalobkyně odpovídaly daňové kontrole.
11. Za nepravdivé má žalobkyně tvrzení žalovaného, že se jí správce daně nedotazoval na konkrétní obchodní transakce. Z protokolu o místním šetření totiž vyplývá, že se jí správce daně dotázal na předmět zdanitelných plnění uvedených v seznamu dodavatelů a odběratelů. Žalobkyně nadto tvrdí, že z protokolu o místním šetření vyplývá, že správce daně měl v úmyslu prověřovat zdaňovací období leden až září 2017, a tedy není pravdou, že by v protokolu o místním šetření nebyla identifikována zdaňovací období, kterých se prověřování mělo týkat. Za nepravdivé žalobkyně považuje též tvrzení, že se předložené podklady vůbec netýkaly sporných zdaňovacích období. Daňová kontrola byla správcem daně zahájena společně pro sporná zdaňovací období i pro zdaňovací období, jichž se týkaly podklady předložené při místním šetření. Pokud tedy správce daně prověřováním dne 6. 11. 2017 fakticky zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období leden až září 2017, je nutné dospět k závěru, že tímto okamžikem fakticky zahájil též daňovou kontrolu za sporná zdaňovací období srpen až listopad 2016, jestliže pro všechna tato období byla daňová kontrola správcem daně zahájena společně. Tomu, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, nasvědčuje i skutečnost, že byla zahájena na sklonku lhůty pro stanovení daně.
12. Závěrem žalobkyně konstatuje, že za okamžik faktického zahájení daňové kontroly za sporná zdaňovací období je eventuálně možné považovat okamžik formálního zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2017, neboť nejpozději v tomto

okamžiku správce daně začal prověřovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně i za sporná zdaňovací období.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný předně shrnuje průběh daňového řízení a důvod doměření daně. Ve vztahu k problematice prekluze odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém se námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zabýval. Dále uvádí, že dne 6. 11. 2017 nemohlo dojít k zahájení daňové kontroly za sporná zdaňovací období, neboť předmětem místního šetření bylo prověření obchodní spolupráce mezi žalobkyní a dalšími obchodními korporacemi vztahující se až k následným zdaňovacím obdobím. Zmocněnec žalobkyně při místním šetření předložil evidenci pro účely DPH za zdaňovací období leden až září 2017, seznamy odběratelů a dodavatelů za rok 2017 a rozvahu a výkaz zisků a ztrát k 30. 9. 2017. Rovněž se vyjádřil k ekonomické činnosti žalobkyně, počtu zaměstnanců a plánům na rozšíření ekonomické činnosti v letech 2017 a 2018. Toho, že se místní šetření netýkalo sporných zdaňovacích období, by si žalobkyně měla být vědoma (srov. bod 3.38 a 4.2 žaloby), přesto tuto skutečnost nikterak nereflektovala. Místní šetření konané dne 6. 11. 2017 tedy nelze mít za okamžik faktického zahájení daňové kontroly pro sporná zdaňovací období. Žalovaný nerozporuje závěry žalobkyně uváděné judikatury, má však za to, že tyto závěry nelze bez dalšího aplikovat na právě posuzovanou věc tak, jako to činí žalobkyně.
14. Z protokolu o místním šetření je nadto patrné, že jeho předmětem bylo „ústní jednání ve věci – *prověření obchodní spolupráce mezi [žalobkyní] a dalšími obchodními korporacemi*“. Místní šetření tedy nebylo zaměřeno na konkrétní dodavatele, správce daně se nedotazoval na konkrétní transakce a při místním šetření nebyla identifikována zdaňovací období, kterých se prověřování mělo týkat. Žalovaný je proto přesvědčen o tom, že na základě místního šetření nemohl správce daně začít prověřovat daňové povinnosti žalobkyně za sporná zdaňovací období.
15. Skutečnost, že daňová kontrola byla následně zahájena pro více zdaňovacích období společně, tj. pro roky 2016 i 2017, je dle názoru žalovaného sama o sobě irelevantní. Ve vztahu ke každému zdaňovacímu období je totiž třeba samostatně zkoumat, zda mu předcházela činnost vybočující z mantinelů vyhledávací činnosti. Závěry týkající se jednoho zdaňovacího období nelze paušálně přenášet na další zdaňovací období. Stran sporných zdaňovacích období má žalovaný za prokázané, že k žádné excesivní vyhledávací činnosti před zahájením daňové kontroly nedošlo. Za jedinou vyhledávací činnost, kterou správce daně ve vztahu ke sporným zdaňovacím obdobím před datem 10. 9. 2019 prováděl, lze považovat žádost o poskytnutí informací adresovanou České správě sociálního zabezpečení a odpověď na tuto žádost.
16. Žalovaný dále uvádí, že podle protokolu o zahájení druhé daňové kontroly správce daně vyzval žalobkyni až dne 10. 9. 2019 k předložení daňových dokladů a listin vztahujících se mimo jiné ke sporným zdaňovacím obdobím, přičemž zástupce žalobkyně přislíbil jejich předložení do 25. 9. 2019. Poprvé byly tyto doklady předloženy dne 19. 9. 2019. Dále žalovaný konstatuje, že dne 18. 7. 2019 správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2017, tj. za jiná než sporná zdaňovací období. Ani tento den proto nemůže být eventuálně považován za okamžik zahájení daňové kontroly za sporná zdaňovací období. V podrobnostech žalovaný odkazuje na protokol o zahájení první daňové

kontroly, ze kterého je zřejmé, že správce daně při jednání neprověřoval skutečnosti související se spornými zdaňovacími obdobími.

17. Dle žalovaného byla daňová kontrola pro sporná zdaňovací období formálně i materiálně zahájena dne 10. 9. 2019. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období srpen 2016 přitom připadal na 25. 9. 2016 (konec na 25. 9. 2019), počátek běhu lhůty za zdaňovací období září 2016 připadal na 25. 10. 2016 (konec na 25. 10. 2019), počátek běhu lhůty za zdaňovací období říjen 2016 připadal na 25. 11. 2016 (konec na 27. 11. 2019) a počátek běhu lhůty za zdaňovací období listopad 2016 připadal na 27. 12. 2016 (konec na 27. 12. 2019). Dne 10. 9. 2019, kdy byla zahájena daňová kontrola, začala lhůta pro stanovení daně běžet znovu podle § 148 odst. 3 daňového řádu (její konec připadal na 10. 9. 2022). Doručením prvostupňových rozhodnutí dne 4. 7. 2022 byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu (do 10. 9. 2023) a následně doručením napadeného rozhodnutí dne 2. 8. 2023 byla lhůta znovu prodloužena o 1 rok (do 10. 9. 2024). Na běh lhůty pro stanovení daně má vliv i nyní vedené soudní řízení, neboť podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu po dobu soudního řízení tato lhůta neběží.
18. Žalovaný považuje za nemístné výhrady žalobkyně ohledně toho, že protokol o místním šetření neposkytuje věrný obraz o proběhlém jednání. Protokol byl sepsán v přítomnosti osoby oprávněné jednat za žalobkyni, která jej podepsala. V době sepsání protokolu ani bezprostředně poté žalobkyně žádné výhrady vůči jeho obsahu neuplatnila. Navíc žalobkyně svá tvrzení ničím nedokládá.

Podstatný obsah daňového spisu

19. Součástí daňového spisu je protokol o místním šetření, jehož předmětem je *„ústní jednání ve věci – prověření obchodní spolupráce mezi daňovým subjektem [žalobkyní] a dalšími obchodními korporacemi“*. Místního šetření se zúčastnil zmocněnec žalobkyně Ing. J. B., který protokol podepsal, aniž by k jeho obsahu vznesl návrhy, vyjádření, výhrady či opravy. Dle protokolu o místním šetření předložil zmocněnec v průběhu místního šetření evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden 2017 až září 2017, dále seznamy odběratelů a dodavatelů za rok 2017, rozvahu a výkaz zisku a ztráty ke dni 30. 9. 2017 a *„náplň ekonomické činnosti, která se bude rozšiřovat od ledna 2018“*. K jednotlivým odběratelům a dodavatelům zmocněnec žalobkyně uvedl, co bylo předmětem zdanitelného plnění, a informoval správce daně o plánech pro budoucí období měsíců prosinec 2017 až leden 2018. Přílohu protokolu o místním šetření tvoří fakturace podle dodavatelů (tj. seznam dodavatelů) z roku 2017, dále fakturace podle odběratelů (tj. seznam odběratelů) z roku 2017, rozvaha ke dni 30. 9. 2017, výkaz zisku a ztráty ke dni 30. 9. 2017, přiznání žalobkyně k DPH za zdaňovací období leden až září 2017 a podklady k DPH za tatáž zdaňovací období.
20. Dne 18. 7. 2019 byla se žalobkyní zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V protokolu o zahájení první daňové kontroly bylo předně konstatováno, že správce daně využije daňové doklady a listiny předložené při místním šetření dne 6. 11. 2017. Zmocněnec žalobkyně dále dne 18. 7. 2019 předložil listiny ke zdaňovacím obdobím červenec 2016 a srpen 2017, přičemž se typově jednalo o výpisy z účtů, evidenci pro účely DPH, evidenci přijatých zdanitelných plnění, faktury, pokladní doklady či fotodokumentaci. V rámci tohoto jednání se správce daně mimo jiné dotazoval, proč žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně až ve zdaňovacím období srpen 2016. K tomu zmocněnec žalobkyně uvedl, že v srpnu 2016 dostala žalobkyně od dodavatele předmět fakturace.

21. Dne 10. 9. 2019 byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2016 až červenec 2017 (tj. i za sporná zdaňovací období srpen až listopad 2016) v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V protokolu o zahájení druhé daňové kontroly bylo rovněž konstatováno, že správce daně využije daňové doklady a listiny předložené při místním šetření dne 6. 11. 2017. Z protokolu je zřejmé, že správce daně požadoval předložení daňových dokladů a listin vztahujících se k prověřovaným zdaňovacím obdobím. Zmocněnec žalobkyně uvedl, že potřebné listiny předloží ve lhůtě 15 dnů, tj. do 25. 9. 2019. V rámci jednání se správce daně dotazoval na informace týkající se prověřovaných zdaňovacích období, přičemž na všechny otázky se zmocněnec zavázal odpovědět také do 25. 9. 2019.
22. Z protokolu č. j. 4423099/19/2102-60566-050312 plyne, že dne 19. 9. 2019 zmocněnec žalobkyně JUDr. J. V. předložil správci daně k prověřovaným zdaňovacím obdobím srpen 2016 až červenec 2017 přiznání k DPH, evidence pro účely DPH, kontrolní hlášení (ne ke všem zdaňovacím obdobím), přijaté a vydané faktury a pokladní doklady. Dle protokolu č. j. 4861247/19/2102-60566-050312 zmocněnec žalobkyně dne 6. 11. 2019 předložil rovněž seznamy přijatých a vydaných faktur pro roky 2016 a 2017.
23. Součástí spisu je též zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3429894/22/2102-60564-050312, vztahující se ke zdaňovacím obdobím červenec 2016 a srpen 2017 a dále též ke zdaňovacím obdobím srpen 2016 až červenec 2017, ohledně nichž správce daně zahájil daňové kontroly ve dnech 18. 7. 2019 a 10. 9. 2019. Ve vztahu ke sporným zdaňovacím obdobím srpen až listopad 2016 správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí deklarovaného plnění, a proto jí nevznikl oprávněný nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
24. Na základě výsledku zprávy o daňové kontrole správce daně vydal (mj.) prvostupňová rozhodnutí, kterými žalobkyni doměřil DPH za sporná zdaňovací období a uložil jí povinnost uhradit penále. Prvostupňová rozhodnutí byla žalobkyni doručena prostřednictvím zmocněnce dne 4. 7. 2022. Žalobkyně podala dne 3. 8. 2022 blanketní odvolání proti všem dodatečným platebním výměřům za období od července 2016 do srpna 2017, a tudíž i proti prvostupňovým rozhodnutím A, B, C a D. Následně dne 27. 9. 2022 své odvolání doplnila, přičemž mimo jiné namítla prekluzi práva stanovit daň s tím, že daňová kontrola byla fakticky zahájena dne 6. 11. 2017 při místním šetření, neboť správce daně vybočil z mezí vyhledávací činnosti.
25. Žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím o odvolání v rozsahu směřujícím proti prvostupňovým rozhodnutím A, B, C a D. K odvolací námitce týkající se prekluze žalovaný uvedl, že dne 6. 11. 2017 se uskutečnilo místní šetření, k němuž se dostavil zmocněnec žalobkyně a předložil podklady, které se vůbec netýkaly sporných zdaňovacích období, nýbrž se jednalo o důkazní prostředky týkající se let 2017 a 2018. Místní šetření navíc nebylo zaměřeno na konkrétní dodavatele a správce daně se nedotazoval na konkrétní transakce ani neidentifikoval zdaňovací období, kterých by se prověřování mělo týkat. Místní šetření tedy žalovaný nepovažoval za faktické zahájení daňové kontroly. Lhůta pro stanovení daně za jednotlivá zdaňovací období dle žalovaného plynula tak, jak bylo popsáno ve vyjádření žalovaného k žalobě (viz odstavec 17 tohoto rozsudku).

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Proto ji věcně projednal.
27. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž byl vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.
28. O žalobě soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť s tím žalovaný výslovně souhlasil a žalobkyně se k výzvě soudu podle věty druhé zmiňovaného ustanovení nevyjádřila, pročez měl soud za to, že i její souhlas s tímto postupem byl dán. Dokazování soud neprováděl, jelikož veškeré rozhodné skutečnosti zjistil z daňového spisu. Součástí daňového spisu byly i listiny, které žalobkyně označila v žalobě za důkazy, a proto ani jimi nebylo třeba provádět dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Posouzení věci soudem

29. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu 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. Dle odst. 3 téhož ustanovení, *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*.
30. Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je *vymezen předmět a rozsah daňové kontroly* (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení *zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*. Pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odstavce 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde (§ 87 odst. 2 a 3 daňového řádu).
31. Dle § 80 odst. 1 daňového řádu správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména *vyhledává důkazní prostředky a provádí obhledání* u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.
32. Účelem místního šetření je získat a shromáždit předběžné informace o daňových subjektech, které lze využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Je realizováno v rámci vyhledávací činnosti a slouží toliko k tzv. mapování terénu. Daňová kontrola pak slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, tedy v daném případě ověřit správnost priznané daňové povinnosti. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti je účelem daňové kontroly objasnění konkrétních pochybností, liší se tedy užším zaměřením na vyjasnění konkrétních pochybností, nikoli na plošnou kontrolu daňového subjektu. Místní šetření a daňovou kontrolu nelze libovolně zaměňovat. Správce daně musí vždy respektovat

smysl a účel těchto institutů a přihlídnout k jejich skutečnému obsahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, č. 937/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS, ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS, ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, nebo ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32). Jelikož okamžik zahájení daňové kontroly je obecně spojován s faktickým prováděním kontrolní činnosti, lze překročení mezí vyhledávací činnosti v rámci místního šetření, které je materiálně prověřováním konkrétních okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, považovat za zahájení daňové kontroly (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 404/2020-40, žalobkyní citovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č. j. 18 Af 11/2021-49, nebo rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2023, č. j. 55 Af 18/2021-88).

33. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu je lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, č. 4225/2021 Sb. NSS). Jejím marným uplynutím tedy skutečně zaniká pravomoc správce daně stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Daň se přitom stanoví za zdaňovací období, kterým je v případě DPH kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí (§ 99 a § 99a odst. 1 zákona o DPH). Daň se tedy zjišťuje samostatně pro každé jednotlivé zdaňovací období a lhůta pro její stanovení, resp. počátek běhu této lhůty, se počítá ke každému jednotlivému zdaňovacímu období zvlášť. Je proto logické, že otázka vybočení z mezí vyhledávací činnosti místního šetření, jež může mít za následek materiální zahájení daňové kontroly, se musí rovněž posuzovat ke každému zdaňovacímu období samostatně. Soud proto dává žalovanému za pravdu v tom, že závěry ohledně materiálního zahájení daňové kontroly z důvodu faktického prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně za konkrétní zdaňovací období nelze paušálně přenášet na jiná zdaňovací období.
34. V projednávané věci žalovaný správně poukázal na skutečnost, že během místního šetření dne 6. 11. 2017 žalobkyně předložila doklady vztahující se pouze k roku 2017 a vyjádřila se k plánům na rozšíření své ekonomické činnosti v závěru roku 2017 a v roce 2018. Žalobkyně však při místním šetření nepředložila žádné doklady a nezmínila žádné okolnosti, které by se týkaly roku 2016. Sám správce daně ostatně při místním šetření nevyžadoval žádné informace ohledně žalobkyniny činnosti v roce 2016. O tom svědčí obsah protokolu o místním šetření a ani žalobkyně netvrdí v žalobě opak. Sporná zdaňovací období srpen až listopad 2016 nebyla v protokole o místním šetření vůbec zmíněna. Za těchto okolností lze konstatovat, že správce daně při místním šetření neprověřoval a dokonce ani nevyhledával doklady, důkazy či jiné okolnosti, které by souvisely se zjišťováním a stanovením daně za sporná zdaňovací období. Nelze proto dospět k závěru, že by daňová kontrola za sporná zdaňovací období srpen až listopad 2016 byla fakticky zahájena při místním šetření dne 6. 11. 2017. Nic na tom nemění skutečnost, že správce daně později dne 10. 9. 2019 zahájil daňovou kontrolu dohromady pro zdaňovací období srpen 2016 až červenec 2017.
35. Z obsahu daňového spisu se nadto ani nejeví, že by správce daně během místního šetření překročil meze vyhledávací činnosti ve vztahu k roku 2017. Při místním šetření totiž nebyly prověřovány žádné konkrétní skutečnosti vztahující se k určitému zdaňovacímu období či zdanitelnému plnění. Správce daně vymezil předmět jednání velice obecně jako „*prověření obchodní spolupráce mezi [žalobkyní] a dalšími obchodními korporacemi*“, přičemž neupřesnil dodavatele či odběratele žalobkyně, jejichž spolupráce by měla být prověřována, ani

konkrétní zdanitelná plnění či jejich předmět. Skutečnost, že správce daně použil slovo „prověření“ namísto „vyhledání“, sama o sobě neznamená, že se fakticky pustil do prověřování, neboť jednání správce daně je nutné posuzovat podle jeho skutečného obsahu, nikoli podle jeho označení. Správce daně se při místním šetření nedoptával na žádné bližší informace ohledně žalobkyniných dodavatelů a odběratelů či ohledně poskytnutých zdanitelných plnění a žalobkyně při něm jen obecně uvedla, co bylo předmětem její obchodní spolupráce s dodavatelem a odběratelem. Žalobkyně v žalobě ani nespecifikuje, jaké konkrétní skutečnosti měl správce daně na místním šetření podle ní zjišťovat a prověřovat. Pouhá skutečnost, že žalobkyně při místním šetření předložila evidenci pro účely DPH a seznamy odběratelů a dodavatelů, bez dalšího nesvědčí o překročení mezí vyhledávací činnosti správce daně.

36. Skutkové okolnosti řešené v žalobkyni hojně citovaném rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č. j. 18 Af 11/2021-49, byly značně odlišné od nyní projednávané věci. Ve věci rozhodované městským soudem totiž správce daně zaměřil místní šetření konkrétně na problematiku výzkumu a vývoje a požadoval předložení velkého množství podkladů z účetnictví daňového subjektu (konkrétně kompletního účetního deníku, obrátové předvahy, výsledovky, položkové hlavní knihy v analytickém členění a dále též množství podkladů k projektům výzkumu a vývoje a všech dalších s tím souvisejících dokladů). Zároveň správce daně ve věci řešené městským soudem při místním šetření položil daňovému subjektu řadu dotazů úzce zaměřených na specifické aspekty a skutečnosti, jež byly významné z pohledu správného stanovení daňové povinnosti v souvislosti s uplatněným odpočtem na podporu výzkumu a vývoje, a tedy prověřoval okolnosti relevantní pro uplatnění konkrétního odpočtu. Naopak v nyní projednávané věci správce daně místní šetření nezaměřil na konkrétní problematiku, nepožadoval po žalobkyni podklady vztahující se k určitému zdanitelnému plnění ani žalobkyni nekladal žádné podrobné dotazy.
37. Ve vztahu k žalobní námitce, že správce daně při místním šetření pokládal zmocněnci žalobkyně dotazy a získal informace, které nejsou obsaženy v protokolu o místním šetření, soud podotýká, že zmocněnec žalobkyně protokol o místním šetření podepsal, aniž by k němu vznesl jakékoliv výhrady. Námitku neúplnosti protokolu o místním šetření navíc žalobkyně neuplatnila v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím, ačkoli tak učinit mohla. V žalobě pak nespecifikuje, jaké konkrétní dotazy byly jejímu zmocněnci během místního šetření položeny a jaké informace správce daně získal a následně nezahrnul do protokolu. Za těchto okolností soud nemá důvod pochybovat o věrohodnosti protokolu o místním šetření (naopak žalobní námitka působí značně účelově).
38. Závěrečná „eventuální“ žalobní argumentace, v níž žalobkyně poukazuje na to, že za okamžik formálního zahájení daňové kontroly za sporná zdaňovací období je třeba považovat okamžik zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2017, rovněž není důvodná. Z protokolu o zahájení první daňové kontroly (k němuž došlo dne 18. 7. 2019) je totiž zřejmé, že při jednání nebyly požadovány ani předloženy žádné doklady týkající se sporných zdaňovacích období. Vznesení dotazu správce daně, proč si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně až za srpen 2016, nelze považovat za počátek prověřování okolností týkajících se zdaňovacího období srpen 2016, neboť tento dotaz úzce souvisel i s prověřovaným zdaňovacím obdobím červenec 2016. Správce daně navíc v době zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2017 nedisponoval žádnými doklady, které by se týkaly sporných zdaňovacích období, neboť ty mu žalobkyně

předložila až po zahájení druhé daňové kontroly ve dnech 19. 9. 2019 a 6. 11. 2019 (viz odst. 22 tohoto rozsudku). Navíc, i kdyby daňová kontrola pro sporná zdaňovací období byla fakticky zahájena dne 18. 7. 2019, nedošlo by k prekluzi práva stanovit daň za sporná zdaňovací období, neboť původní lhůty pro stanovení daně by uplynuly až v měsících září až prosinec 2019, jak správně uvádí žalovaný (a žalobkyně nezpochybňuje).

39. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že daňová kontrola za sporná zdaňovací období srpen až listopad 2016 byla správcem daně zahájena dne 10. 9. 2019. Tím došlo k novému běhu tříleté lhůty pro stanovení daně. Před marným uplynutím této lhůty (dne 4. 7. 2022) byla žalobkyni doručena prvostupňová rozhodnutí. Ve lhůtě prodloužené podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu bylo vydáno a doručeno i napadené rozhodnutí. Soud proto dospěl k závěru, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň, a tedy se ani neztotožnil se žalobkyní tvrzeným důvodem nezákonnosti správních rozhodnutí.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Vzhledem k tomu, že žalobní body nebyly důvodné, soud žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovaný, který byl ve věci plně úspěšný, náhradu nákladů řízení nepožadoval. Proto soud žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 10. dubna 2024

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

