



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Tomáše Blažka a soudce Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **MG media marketing group s.r.o.**, sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zastoupená JUDr. Alicí Hejzlarovou, LL.M., advokátkou, sídlem Urxova 430/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2020, č. j. 41956/20/5300-21443-712756, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 1. 2023, č. j. 14 Af 5/2021-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále také „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 5. 2019 a ze dne 29. 5. 2019 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2016; zároveň v jednotlivých dodatečných platebních výměrech vyčíslil penále z částky doměřené daně. Podle správce daně žalobkyně

neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to v případě zdanitelných plnění od dodavatelů Socialove s.r.o. (dále jen „Socialove“), N&F distribution s.r.o. (dále jen „N&F“), N&F Division South, s.r.o. (dále jen „N&F DS“) a HANSCRAFT, s.r.o. (dále jen „Hanscraft“).

[2] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že snížil celkovou částku doměřené daně na 13 284 771 Kč; zároveň odpovídajícím způsobem snížil částku penále. Žalovaný konstatoval, že v případě obchodních transakcí se společností Socialove žalobkyně postupovala v souladu s § 74 odst. 1 zákona o DPH, a to v návaznosti na opravy základu daně provedené tímto dodavatelem dle § 42 zákona o DPH. Tato oprava základu daně měla za následek snížení uplatněného odpočtu daně a i žalobkyně byla povinna provést opravu odpočtu daně. V případě zdanitelných plnění od společností N&F, N&F DS a Hanscraft žalovaný potvrdil závěry správce daně.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Městský soud shledal nedůvodnou žalobní námitku, že daňová kontrola žalobkyně byla nezákonná, jelikož jejímu zahájení nepředcházelo vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle městského soudu měl správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici poznatky, na jejichž základě nemohl s určitostí formulovat pochybnosti ve věci zdanitelných plnění, která žalobkyně přijala od výše uvedených dodavatelů. Správce daně se proto správně rozhodl prověřit plnění daňových povinností žalobkyně komplexně prostřednictvím daňové kontroly. Tvrzení žalobkyně ohledně nevyužití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu byla navíc obecná, žalobkyně věcně nepolemizovala se závěrem žalovaného, že správce daně získal důležité poznatky až po zahájení daňové kontroly.

[4] Městský soud dále nepřisvědčil žalobním námitkám týkajícím se transakcí mezi žalobkyní a společností Hanscraft. Městský soud souhlasil s žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění v souladu s předmětem a rozsahem uvedeným na daňových dokladech. Podle městského soudu zároveň nedošlo k porušení principu neutrality DPH. Městský soud také zdůraznil, že je zásadně na daňovém subjektu, aby případně provedl opravu nesprávně vyúčtované DPH. Žalobkyně však v prekluzivní lhůtě nevyužila práva předložit doklady s opravenou výší daně ve vztahu k dodavateli Hanscraft (na rozdíl od dodavatele Socialove). Žalobkyni v takovém postupu nebránila ani skutečnost, že daňový řád nepřipouští podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly. Tato okolnost je dle městského soudu nepodstatná pro případné uplatnění opravných daňových dokladů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž namítala, že správce daně měl nejprve vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ještě před zahájením daňové kontroly správce daně provedl analýzu kontrolních hlášení stěžovatelky a jejích obchodních partnerů,

pokračování

zjistil řetězec společností, v němž probíhaly posuzované obchodní transakce, provedl analýzu jednotlivých osob zúčastněných na těchto transakcích z veřejně dostupných zdrojů, vyzval společnost Komerční banka a.s. k zaslání výpisů z bankovního konta společnosti Socialove, obdržel reakci uvedené banky na výzvu, prověřil obsah webových stránek společnosti Socialove a zahájil daňovou kontrolu u JUDr. J. O.. Z obsahu výzvy učiněné na samém začátku daňové kontroly dle stěžovatelky plyne, že správce daně měl poznatky, z nichž bylo možné dovodit důvodný předpoklad doměření daně. Správce daně v této výzvě popsal řetězec společností, v němž probíhaly posuzované obchodní transakce, a vyslovil pochybnosti o obsahu, rozsahu a právním základu plnění, která se uskutečnila mezi stěžovatelkou a společnostmi z uvedeného řetězce.

[6] Stěžovatelka dále nesouhlasila s posouzením jejího vztahu se společností Hanscraft. Městský soud dle stěžovatelky vypíchl skutečnosti, které jsou v rozporu s podnikatelskou realitou. Absence číselného označení smlouvy o spolupráci může být evidenčně nevhodná, ale nelze na základě této skutečnosti dovozovat, že není možné propojit vystavené doklady s uvedenou smlouvou. Stěžovatelka v této souvislosti namítla, že je běžnou podnikatelskou praxí smlouvy nečíslovat, jen datovat, a do faktur uvádět popis, který koresponduje s praxí smluvních stran (např. fakturujeme vám dle smlouvy o dílo). Městský soud nesprávně hodnotil rovněž dokumentaci týkající se plnění poskytovaného ze smlouvy o spolupráci. Správce daně nedůvodně rozporoval skutečnost, že podkladem pro fakturaci je v souladu s běžnou praxí smluvních stran tzv. report hodnotící předávané leady a zájmy. Daňové řízení je dle stěžovatelky spojené s vyšetřovací zásadou, pokud tedy správce daně neporozuměl doloženému důkazu, měl vyslechnout jednatele podnikatelských subjektů a nechat si vysvětlit proces spolupráce nad doloženou dokumentací. Stěžovatelka dodala, že nemohla nikdy dokázat plnění ze smlouvy, neboť byla vystavena absolutní nedůvěře ze strany daňových orgánů.

[7] Podle stěžovatelky vedl postup daňových orgánů také ke dvojímu výběru DPH. Jejich závěry stěžovatelka považuje za paradoxní. Vzájemné plnění mezi stěžovatelkou a společností Hanscraft správce daně označil za virtuální, přesto má stěžovatelka i společnost Hanscraft povinnost uhradit DPH v rádech milionů Kč. Stěžovatelka namítla, že městský soud nehodnotil její tvrzení, že pokud bylo vzájemné plnění označeno za neprokazatelné a nezpůsobivé k odpočtu DPH, pak z něj není možné požadovat úhradu na straně stěžovatelky i společnosti Hanscraft.

[8] Městský soud se nevypořádal ani s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 8. 5. 2019, ve věci *EN.SA.*, C-712/17, který dle stěžovatelky „rozšiřuje princip neutrality výběru DPH“. Stěžovatelka namítla, že v jejím případě brání zásada neutrality a zásada proporcionality (ve světle toho, jak jsou tyto zásady vykládány Soudním dvorem) tomu, aby jí byla doměřena DPH. V jejím případě totiž nedošlo ke ztrátě daňových příjmů a zákon stěžovatelce neumožňoval opravit daň. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala rovněž na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57. Městský soud nijak neodůvodnil ani svůj závěr, že zmíněný rozsudek krajského soudu se na daný případ neuplatní.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně dospěl k závěru o neprokázání nároku na odpočet DPH teprve na základě rozsáhlého dokazování v rámci

daňové kontroly, které zahrnovalo posouzení řady důkazů předložených stěžovatelkou. Těmito důkazy správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval, a tak nemohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně. K posouzení vztahu stěžovatelky se společností Hanscraft žalovaný konstatoval, že předmětem zdanitelného plnění bylo předávání kontaktů, za což dodavateli náležela odměna (provize). Bylo tedy povinností stěžovatelky doložit skutečnou realizaci těchto plnění. Důkazy předložené stěžovatelkou však nebyly dostatečné k prokázání toho, že přijala zdanitelná plnění od společnosti Hanscraft v předmětu a rozsahu specifikovaném na daňových dokladech. Smlouva uzavřená stěžovatelkou s touto společností neodpovídala údajům na daňových dokladech, nebyly doloženy kontakty na konkrétní účastníky (což byla podmínka pro vznik nároku na provizi), smlouvou vyžadovaný údaj o počtu předaných účastníků na daňových dokladech absentoval. Stěžovatelka tak neunesla své důkazní břemeno. K námitce porušení zásady neutrality DPH žalovaný zdůraznil, že stěžovatelce byla doměřena DPH v důsledku neunesení důkazního břemene ohledně uplatnění nároku na odpočet DPH. Tato skutečnost nemůže představovat narušení neutrality DPH. K související námitce stěžovatelky týkající se opravy daňového dokladu žalovaný uvedl, že stěžovatelka žádnou opravu dokladů ve vztahu ke společnosti Hanscraft neprovedla. Překážkou k tomu nemohla být ani probíhající daňová kontrola.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[11] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.A Absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

[12] Stěžovatelka nejprve namítla, že správce daně pochybil, jestliže před zahájením daňové kontroly nevydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[13] Podle § 145 odst. 2 věta první daňového řádu platí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

[14] K citovanému ustanovení daňového řádu již existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. Podle této judikatury je správce daně zásadně povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, dozví-li se o skutečnostech či důkazech nasvědčujících doměření daně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb.). Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle

pokračování

správy daní, tedy správného stanovení daně. Povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[15] Za situace, kdy má správce daně určité indicie o možné neúplnosti nebo nesprávnosti daňového tvrzení daňového subjektu, je ve vztahu k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu potřeba posoudit, zda je na základě těchto indicií možné *důvodně předpokládat*, že daň bude doměřena. Důvodnost takového předpokladu se odvíjí od množství a kvality informací, které má správce daně k dispozici (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33). Platí přitom, že pro vydání výzvy není nezbytné, aby správce daně měl naprostou jistotu, že daň bude doměřena, či v jaké výši se tak stane (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29). Na druhou stranu platí, že informace správce daně musí být přiměřeně konkrétní a ucelené. Jak totiž správně upozornil i městský soud v napadeném rozsudku, podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty pro stanovení daně o jeden rok (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS). Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně přitom musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě musí tyto důvody objasnit, aby měl daňový subjekt možnost na podezření správce daně náležitě reagovat.

[16] V nyní posuzované věci není pochyb o tom, že se nejednalo o namátkově zahájenou daňovou kontrolu. Správce daně měl před zahájením daňové kontroly u stěžovatelky určité indicie o možné nesprávnosti jejího daňového tvrzení. Nejvyšší správní soud však přisvědčuje městskému soudu, že množství a kvalita informací, které měl správce daně v uvedený moment k dispozici, neumožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně před zahájením daňové kontroly neměl bližší informace o uskutečněných obchodních transakcích mezi stěžovatelkou a společnostmi Socialove, N&F, N&F DS a Hanscraft, tedy co přesně bylo předmětem zdanitelných plnění, kdy byl konkrétní doklad zaúčtován, uhrazen apod. Teprve v zahájené daňové kontrole měl správce daně k dispozici daňové doklady za jednotlivá zdaňovací období a bližší informace o okolnostech spolupráce stěžovatelky s uvedenými dodavateli. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na údaje uvedené ve výzvě k prokázání skutečností, správce daně ale vydal tuto výzvu až dne 30. 6. 2017, přičemž daňová kontrola byla zahájena dne 4. 4. 2017. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností již vycházel z poznatků získaných v průběhu daňové kontroly, například z výslechu svědka Jana Konvalinky. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že v případě stěžovatelky správce daně nemohl před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně.

[17] Kasační námitky týkající se absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu jsou nedůvodné.

III.B Posouzení transakcí mezi stěžovatelkou a společností Hanscraft

[18] Stěžovatelka dále nesouhlasila s posouzením jejich transakcí se společností Hanscraft.

[19] Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona je plátce oprávněn k *odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, 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 (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[20] Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 72 a násl. zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat daňový subjekt. Obecně totiž platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[21] Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak tvrdila stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatelky, respektive jí předložené doklady, nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70).

[22] V nyní posuzované věci spočívaly pochybnosti správce daně o souladu formálního stavu se stavem skutečným především v tom, že daňové doklady vystavené společností Hanscraft odkazovaly na smlouvu č. 2014056, zatímco smlouva předložená stěžovatelkou nebyla číslována. Dle zjištění správce daně se navíc společnost Hanscraft zabývá maloobchodním a velkoobchodním prodejem zejména vířivek, dále např. saun, jízdních kol a zahradního nábytku. Nejedná se tedy o oblast elektronických komunikací a energetiky, ve které měla poskytovat zdanitelná plnění stěžovatelce. Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2017, čímž unesl své

pokračování

důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tímto došlo k aktivaci stěžovatelčina důkazního břemene a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila.

[23] Dle stěžovatelky spočívala činnost společnosti Hanscraft v získávání potenciálních zákazníků, kterým by stěžovatelka mohla zprostředkovat prodej služeb v oblasti telekomunikací a energetiky. Výsledkem této činnosti byly dva druhy výstupů, tzv. leady na potenciální zákazníky a kontakty na potenciální zákazníky, kteří již vyslovili zájem o změnu dodavatele. Také podle smlouvy o spolupráci, kterou stěžovatelka uzavřela se společností Hanscraft dne 10. 12. 2015, vznikala společnosti Hanscraft jednak nárok na „provizi za lead“, jednak nárok na „provizi za zájem“. Nárok na provizi za lead měl vzniknout předáním kontaktu, nárok na provizi za zájem v okamžiku, kdy stěžovatelka ověřila kontakt.

[24] Jak ovšem vysvětlil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (viz body 35 a násl. odůvodnění rozhodnutí o odvolání) a městský soud tyto závěry v napadeném rozsudku potvrdil, stěžovatelka nepředložila doklady, jimiž zmíněná smlouva o spolupráci podmiňovala nárok na provizi, tedy kontakty na konkrétní účastníky, či účastníky, kteří již projevíli zájem o uzavření nové smlouvy o poskytování služeb. Z přehledů (grafů) předložených stěžovatelkou v daňovém řízení lze zjistit pouze celkové číslo zájemců za konkrétní období. Podmínky nároku na provizi nespĺňují ani předložené daňové doklady, neboť ani z nich není zřejmé, kolik kontaktů na účastníky či zájemců o uzavření smlouvy dodavatel skutečně stěžovatelce předal (na dokladech je pouze uvedeno „*fakturujeme vám zprostředkování služeb za prodej energetických služeb, dle smlouvy č. 2014056*“). Stěžovatelka tedy neprokázala, zda jí společnost Hanscraft poskytla služby v deklarovaném předmětu a rozsahu. Ostatně sama stěžovatelka v daňovém řízení uvedla, že předávané podklady nekontrolovala a až později zjistila, že nebyly v požadované kvalitě.

[25] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou kasační námitku, dle které městský soud akcentoval skutečnosti, které jsou v rozporu s podnikatelskou realitou. Absence číselného označení smlouvy o spolupráci předložené stěžovatelkou byla pouze jednou z více zjištěných indicií, které vyvolaly pochybnosti správce daně o souladu formálního stavu se stavem skutečným. Poté, co správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti, došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatelky, jak Nejvyšší správní soud vysvětlil výše. Nejvyšší správní soud souhlasí také s hodnocením dokumentace týkající se plnění poskytovaného ze smlouvy o spolupráci, které provedl žalovaný a potvrdil městský soud. Stěžovatelka pochybnosti správce daně nevyvrátila a neprokázala, že přijala zdanitelná plnění od společnosti Hanscraft v předmětu a rozsahu specifikovaném na daňových dokladech. Poukazy stěžovatelky na běžnou podnikatelskou praxi a na praxi smluvních stran na tomto závěru nemohou nic změnit. Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že bylo právem stěžovatelky praktikovat při spolupráci s jejím dodavatelem „*méně formalizovaný postup při plnění smlouvy*“, důsledkem takového postupu však je, že stěžovatelka následně nebyla schopná prokázat průběh přijatých zdanitelných plnění ani jejich předmět a rozsah. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opětovně zdůrazňuje, že daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, jak mylně tvrdí stěžovatelka, ale na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co tvrdí.

III.C Zásada neutrality DPH

[26] Důvodná není ani kasační námitka, že došlo k porušení zásady neutrality DPH. Podstatné je, že stěžovatelce byla doměřena DPH v důsledku neunesení důkazního břemene ohledně uplatněného nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému a městskému soudu, že tato skutečnost nepředstavuje narušení neutrality DPH. Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně uvedl, že příslušní správci daně mohou zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Ve věci jednoho z daňových subjektů např. může být prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého však toto prokázáno být nemusí, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal (viz rozsudky ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, a ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24).

[27] Městský soud se v napadeném rozsudku řádně vypořádal také s poukazem stěžovatelky na ustanovení zákona DPH, podle něhož *přiznat daň jsou povinni (...) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň* [§ 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016, nyní § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH]. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že v jejím případě nedošlo ke ztrátě daňových příjmů a že jí zákon neumožňoval, v rozporu s judikaturou Soudního dvora, provést opravu daně.

[28] V reakci na tyto žalobní námitky městský soud shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se § 108 odst. 1 písm. i), resp. § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH, a v návaznosti na ni konstatoval, že stěžovatelčina argumentace těmito ustanoveními zákona není relevantní, neboť stěžovatelka nebyla poskytovatelem posuzovaných zdanitelných plnění, ale jejich příjemcem. Nebyla tedy daňovým subjektem, který daňový doklad vystavoval. Městský soud dále poukázal na § 43 odst. 1 a odst. 4 zákona o DPH, které upravují opravu výše daně a prekluzivní lhůtu, do kdy tak daňový subjekt může učinit. Stěžovatelka opravné daňové doklady od dodavatele Hanscraft s opravenou výší daně v prekluzivní lhůtě nedoložila, a proto nemohly být zohledněny (na rozdíl od dodavatele Socialove, u něhož tak učinila).

[29] K námitce stěžovatelky, že tak učinit chtěla, avšak bránilo jí v tom znění § 141 odst. 6 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), městský soud odkázal na odst. 7 téhož ustanovení daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání využít. Městský soud v této souvislosti konstatoval, že daňový řád sice nepřipouští podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, a podá-li daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, bude se jednat o nepřípustné dodatečné přiznání a správce daně řízení zastaví. Správce daně je však dle § 141 odst. 7 daňového řádu přesto povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání při vyměření nebo doměření daně využít.

[30] Stěžovatelka proti komplexní argumentaci městského soudu v kasační stížnosti uplatnila jen strohé námitky, které nebyly shledány důvodnými. V rozporu se stěžovatelčíným tvrzením se městský soud zabýval jak jejím odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *EN.SA.* (viz bod 64 napadeného rozsudku), tak odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 48 Af 41/2017-57 (viz bod 70 napadeného rozsudku). Městský soud také v napadeném rozsudku řádně a srozumitelně stěžovatelce vysvětlil, že jí zákon umožňoval případně daň opravit, stěžovatelka však této možnosti nevyužila.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu