



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Michaely Macurové a Mgr. Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **AVANGARD-C, s.r.o. v likvidaci**, IČO: 28292120
sídlem Křenova 438/7, 162 00 Praha
zastoupená advokátem Mgr. Antonínem Strouhalem
sídlem Dvořákova 635/4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2024, č. j. 4266/24/5300-22443-712892

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Správce daně poté, co žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly, podle § 87 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „**daňový řád**“), doměřil žalobkyni dodatečnými platební výměry ze dne 22. 5. 2018, č. j. 3727292/18/2006-51523-110545, č. j. 3727562/18/2006-51523-110545, č. j. 3727853/18/2006-51523-110545 a č. j. 3728028/18/2006-51523-110545, z moci úřední daň z přidané hodnoty

za zdaňovací období prosinec 2016 a leden až březen 2017 v celkové výši 2 517 599 Kč z důvodu neuznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Dále žalobkyni uložil povinnost uhradit z doměřené daně penále v celkové výši 503 519 Kč.

2. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně dne 20. 7. 2018 odvolání. Ta nejprve jak správce daně, tak následně žalovaný vyhodnotili jako opožděná. Proti tomuto závěru se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 4. 10. 2021, č. j. 14 Af 38/2020-26, dal žalobkyni za pravdu a rozhodnutí žalovaného zrušil. Předmětem sporu byl rozsah udělené plné moci stran doručování dodatečných platebních výměrů. V návaznosti na tento rozsudek vyhodnotily správní orgány odvolání jako včas podaná. Žalovaný poté výše označeným (nyní napadeným) rozhodnutím neshledal odvolání důvodnými, proto je zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí shrnul aktivitu správce daně, který se u žalobkyně pokoušel zahájit daňovou kontrolu. Dne 11. 9. 2017 zaslal správce daně žalobkyni oznámení, v němž sdělil úmysl zahájit daňovou kontrolu za období prosinec 2016 - březen 2017 ve specifikovaném rozsahu a žalobkyni vyzval, aby se dne 2. 10. 2017 dostavila za účelem zahájení kontroly ke správci daně a předložila mj. daňové doklady za uvedená období. Jednatel žalobkyně následně 26. 9. 2017 sdělil, že je v zahraničí a ať se správce daně spojí s „jeho“ právní kanceláří pana Mgr. Strouhala. Správce daně proto následně dne 8. 11. 2017 vydal výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu k umožnění zahájení daňové kontroly, v níž byla žalobkyně vyzvána, aby do 15 dnů sdělila den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Dne 6. 12. 2017 doručil zástupce žalobkyně spolu s udělenou plnou mocí podání, v němž žalobkyně navrhla termín k zahájení kontroly na den 15. 1. 2018. V uvedený den se však za žalobkyni ke správci daně nikdo bez odůvodnění nedostavil. Správce daně nadále jednal s úmyslem zahájit daňovou kontrolu, dne 31. 1. 2018 telefonicky kontaktoval zástupce žalobkyně, ten však uvedl, že je u výslechu, nemůže tedy nyní mluvit a že se ozve správci daně téhož dne okolo dvanácté hodiny. To se nestalo. Správce daně na totožné telefonní číslo kontaktoval zástupce žalobkyně ještě 1. 2. 2018 a 2. 2. 2018, avšak bezúspěšně. Telefonní kontakt na jednatele žalobkyně správce daně neevidoval.
4. Žalovaný měl na základě uvedeného za to, že správce daně se pokoušel u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu, žalobkyně však neposkytla požadovanou součinnost a svojí nečinností zahájení kontroly neumožnila. Správce daně tak byl dle § 87 odst. 5 daňového řádu oprávněn stanovit daň prostřednictvím pomůcek či sjednání daně. Vzhledem k tomu, že správce daně disponoval důkazy ke stanovení daně, upřednostnil v souladu s principy daňového řádu stanovení daně dokazováním.
5. Žalovaný dále uvedl, že správce daně v dodatečných platebních výměrech nastínil své pochybnosti stran realizace deklarováných plnění a domněnky o možnosti zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Tyto okolnosti jej vedly ke snaze o zahájení daňové kontroly, v níž by byly dále prověřovány. Vzhledem k tomu, že žalobkyně zahájení kontroly neumožnila a dodavatelé žalobkyně byli nekontaktní, nebylo možné získat další důkazy, kterými by správce daně své hypotézy potvrdil. Tyto okolnosti však nebyly důvodem doměření daně žalobkyni. Tím byla skutečnost, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když nepředložila ani prvotní důkazní prostředky, tj. daňové doklady, kterými by prokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
6. Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou.

II. Žaloba

7. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávných právních a skutkových závěrech a je v rozporu se spisem.
8. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením správce daně, že se vědomě účastnila daňového podvodu. Toto tvrzení nemá oporu v provedeném dokazování a jedná se pouze o domněnky. Jedinými indiciemi, z nichž správce daně tento závěr dovodil, jsou virtuální sídlo žalobkyně a absence provozovny s potřebným materiálně technickým a personálním zázemím. Souvislost těchto skutečností s účastí v daňovém podvodu žalobkyně rozporuje a namítá, že tyto skutečnosti, které správce daně ani dostatečně neodůvodnil, jí nelze klást k tíži.
9. Žalobkyně brojí i proti tvrzení správce daně, že existují pochybnosti stran realizace transakcí, které žalobkyně deklarovala ve svých daňových přiznáních a kontrolních hlášeních. Toto tvrzení správce daně nepodložil žádným důkazem, naopak skutečností je, že předmětné plnění skutečně proběhlo.
10. Žalobkyně dále rozporuje závěr, že svým jednáním neumožnila provedení daňové kontroly. Žalobkyně navrhovala prostřednictvím svého právního zástupce termín, kdy je možné zahájit daňovou kontrolu, ale správce daně na tento návrh nijak nereagoval a termín zahájení daňové kontroly nenařídil. Žalobkyně se tedy za účelem provedení daňové kontroly nemohla na úřad dostavit. Tím byla zásadním způsobem porušena její procesní práva, neboť neměla možnost se rámci daňové kontroly vyjádřit ani vznést důkazní návrhy.
11. Žalobkyně se domnívá, že správce daně nechtěl dopustit řádný průběh daňové kontroly. Správce daně vydal dne 26. 7. 2017 zajišťovací příkaz o zajištění finančních prostředků žalobkyně ve výši 1 342 754 Kč a po tomto zajištění již neměl zájem na tom, aby žalobkyně mohla řádně uplatňovat svá procesní práva. Správce daně zejména protiprávně nedoručoval dodatečné platební výměry a sdělení ze dne 12. 3. 2018 o výsledku dosavadního řízení a o možnosti seznámit se s podklady pro rozhodnutí (dále jen „sdělení“) právnímu zástupci žalobkyně (viz rozsudek městského soudu ze dne 4. 10. 2021, č.j. 14 Af 38/2020-26).
12. Žalobkyně tak rekapituluje, že postup správce daně v doměřovacím řízení byl v rozporu s daňovým řádem. Žalobkyně nebyla seznámena s podklady pro vydání dodatečných platebních výměrů, neměla možnost se k nim vyjádřit a případně doplnit svá tvrzení a důkazní návrhy. Nebyla ani seznámena s výsledkem daňové kontroly a neměla možnost se k němu vyjádřit.
13. Žalobkyně tak navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i dodatečných platebních výměrů.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.
15. Žalovaný upozorňuje, že žalobní námitky jsou shodné s námitkami odvolacími, přičemž žalobkyně neuvádí, v čem spatřuje nesprávné hodnocení věci žalovaným, ani žádné nové skutečnosti. Žalovaný tak zejména odkazuje na své rozhodnutí o odvolání.
16. Ve vztahu k nezahájení daňové kontroly shrnuje žalovaný skutkový vývoj věci a má za to, že přes aktivní přístup správce daně žalobkyně zahájení kontroly neumožnila.
17. Přes nemožnost zahájení daňové kontroly měla žalobkyně příležitosti se k věci vyjádřit. Dne 12. 3. 2018 jí správce daně zaslal sdělení, ve kterém shrnul, na základě jakých skutečností hodlá rozhodnout, a žalobkyni byla stanovena lhůta 15 dnů pro seznámení se s podklady pro rozhodnutí. Důvody pro doměření daně byly obsaženy též v dodatečných platebních

výměrech, svoji dřívější pasivitu mohla žalobkyně napravit v odvolacím řízení, což však neučinila. Setrvala pouze na tvrzení, že z důvodu nezahájení kontroly neměla možnost se k věci vyjádřit a navrhopvat důkazy.

18. K doměření daně správcem daně došlo v důsledku neunesení důkazního břemene žalobkyní ohledně nároku na odpočet daně. Přestože správce daně v dodatečných platebních výměrech vyjádřil své podezření o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH, samotné doměření daně se na těchto skutečnostech nezakládá. Námitky žalobkyně týkající se závěrů správce daně o možné účasti na podvodu na DPH nejsou tedy relevantní.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, jedná se o žalobu přípustnou a splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
20. Soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť pro to byly splněny podmínky § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ani žalovaný k výzvě soudu nevyjádřili s takovým postupem nesouhlas. Potřebu nařídit jednání neshledal ani sám soud, neboť účastníci řízení nenavrhovali provedení žádných důkazů a soud při posouzení věci vycházel pouze z obsahu správního spisu, kterým se dle ustálené judikatury nedokazuje.
21. Městský soud se nejprve zabýval procesním postupem, který předcházel vydání dodatečných platebních výměrů, tedy námitkami stran nezahájení daňové kontroly.
22. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. (...)*
23. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*
24. Podle § 87 odst. 3 daňového řádu *ve výzvě správce daně stanoví a) místo zahájení daňové kontroly, b) předmět daňové kontroly, c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.*
25. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu *den, který je daňový subjekt povinen podle odstavce 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhopvaným termínem zahájení daňové kontroly.*
26. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4. (zvýraznění doplněno, pozn. soudu).*
27. V rozsudku ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016-40, Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) uvedl: *Právní úprava obsažená v § 87 v odstavcích 2 až 6 daňového řádu směřuje k řešení situací,*

v nichž daňový subjekt neumožňuje zahájit a provést daňovou kontrolu a v rozporu se zásadou spolupráce a též v rozporu s povinností vyplývající pro něj z § 86 odst. 1 daňového řádu se jejímu zahájení a následnému provedení vyhýbá. K postupu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, tedy k výzvě k zahájení daňové kontroly, však správce daně může přistoupit teprve poté, co z jednání nebo naopak z nekonání daňového subjektu lze usoudit na to, že zahájení daňové kontroly neumožní. Postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu tak bude na místě tam, kde bude nepochybné, že se daňový subjekt, ať již jakýmkoliv kroky, snaží daňové kontrole vyhnout, ztížit její zahájení, aby nemohla být vůbec provedena, aby její zahájení oddálil a dosáhl případné prekluze daňové povinnosti, či z jiných obdobných důvodů, odporujících zásadám rychlosti a hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 daňového řádu. Výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu bude jistě na místě i tam, kde je daňový subjekt osobou zcela nekontaktní nebo neposkytuje správci daně ani elementární míru součinnosti.

28. Žalobkyně ve vztahu ke splnění podmínek pro vydání výzvy v žalobě nic nenamítá, nezákonnost postupu správce daně v nynější věci spatřuje pouze v tom, že poté, co správci daně navrhla na základě jeho výzvy termín zahájení daňové kontroly, správce daně na něj nereagoval a na daný termín zahájení kontroly nenařídil. Městský soud zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, a proto je na samotné žalobkyni, jaká tvrzená pochybení učiní předmětem žaloby. Pouze žalobními body, tak jak je žalobkyně v rámci své vůle uplatnila v žalobě, je městský soud oprávněn se zabývat (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nejedná-li se o úzce vymezený okruh vad, k nimž je povinen přihlídnout *ex offo*. Soud není oprávněn domýšlet za žalobkyni její žalobní argumentaci, neboť takovým postupem by přestal být nestranným rozhodcem sporu, ale přebíral by roli advokáta. Soud se proto v nynější věci zaměřil pouze na žalobkyní nadnesenou otázku postupu správce daně poté, co mu odpověděla na výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu.
29. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně žalobkyni ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 8. 11. 2017 vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy sdělila den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Správce daně ve výzvě konkretizoval předmět kontroly (DPH za období prosinec 2016 až březen 2017), její rozsah (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění) i místo, kde bude daňová kontrola zahájena (územní pracoviště Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ve Vyškově, Palánek 250/1, 682 01 Vyškov, kancelář 514). Žalobkyně byla ve výzvě též poučena o následcích nevyhovění výzvě či neumožnění ve sděleném termínu zahájit kontrolu ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu.
30. Městský soud má za to, že správce daně nepochybil, pokud na sdělení konkrétního termínu k zahájení daňové kontroly ze strany žalobkyně dále nereagoval a předpokládal, že v uvedený den, který žalobkyně sama vybrala, se k zahájení kontroly dostaví.
31. Je třeba upozornit, že již ze zákona vyplývá povinnost správce daně určit místo, kde bude daňová kontrola zahájena. Daňový subjekt pak má povinnost uvést termín pro zahájení daňové kontroly, který splňuje podmínky stanovené v § 87 odst. 3 písm. c) a v § 87 odst. 4 daňového řádu (tedy jedná se o termín, který nastane do 15 dnů od uplynutí lhůty uvedené ve výzvě, spadá do úředních hodin správce daně a musí být sdělen nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem).
32. Ustanovení § 87 odst. 3 daňového řádu je koncipováno tak, aby daňový subjekt navrhl konkrétní termín (datum a čas), který mu vyhovuje, v němž bude daňová kontrola zahájena. Je-li jako místo zahájení daňové kontroly stanoveno pracoviště správce daně (a to včetně

uvedení konkrétní kanceláře oprávněné úřední osoby), přičemž termín zahájení daňové kontroly má být zároveň navržen tak, aby spadal do úředních hodin správce daně, lze předpokládat, že pověřený pracovník správce daně bude v dané době na daném místě přítomen. Skutečnost, že správce daně nepotvrdil žalobkyní sdělený termín, neznamená dle městského soudu, že by se žalobkyně v jí uvedený den nemohla k zahájení daňové kontroly dostavit. Povinnost potvrzení termínu správcem daně ze zákona žádným způsobem nevyplývá. Výzva ke sdělení přesného data a času, kdy se může daňový subjekt k zahájení daňové kontroly dostavit, zjevně slouží k tomu, aby daňová kontrola byla v daném (daňovým subjektem sděleném) termínu skutečně zahájena a neopakovala se situace, kdy správce daně bude navrhopvat termíny pro zahájení kontroly, jichž se daňový subjekt z rozličných důvodů nebude moci zúčastnit, jako se to může stát u neformálního oznámení o zahájení daňové kontroly, které předchází vydání výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu.

33. Nadto lze v projednávané věci poukázat na skutečnost, že žalobkyně navrhla termín, který nespadal do rozsahu předpokládaného daňovým řádem. Výzva byla žalobkyni doručena dne 18. 11. 2017. Tímto dnem jí počala běžet 15 denní lhůta pro odpověď správci daně, přičemž termín pro zahájení kontroly bylo třeba navrhnout nejpozději jako 15. den po uplynutí této lhůty, tedy do 19. 12. 2017. Žalobkyně navrhla termín téměř měsíc po tomto datu s odůvodněním, že dřívější termín nelze navrhnout, neboť jednatel žalobkyně se dočasně nachází mimo ČR. Již samotné navržení termínu, který nesplňuje podmínky na něj kladené v § 87 odst. 3 písm. c) a v § 87 odst. 4 daňového řádu, může být vyhodnoceno jako nesplnění výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu, a tedy neumožnění zahájení daňové kontroly s důsledky z toho vyplývajícími dle § 87 odst. 5 daňového řádu (viz komentář k § 87 odst. 5 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, dostupný v systému ASPI). Skutečnost, že dřívější termín zahájení daňové kontroly ze strany žalobkyně není možný z důvodu pobytu jednatele žalobkyně v zahraničí, žalobkyně nijak nedoložila, nadto lze uvést, že není povinností statutárního orgánu daňového subjektu být osobně přítomen zahájení daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 247/2020-44, bod 14). K uvedenému lze zmocnit např. právního zástupce, který ostatně za žalobkyni v dané věci jednal.
34. Správce daně však evidentně uvedené odůvodnění akceptoval jako závažný důvod a se svou další aktivitou vyčkával na žalobkyní navržený termín zahájení daňové kontroly. Uvedený postup nelze dle městského soudu klást správci daně k tíži. Naopak městský soud má za to, že správce daně vůči žalobkyni postupoval v souladu se zásadou vstřícnosti a spolupráce (§ 6 daňového řádu), když zaprvé vyčkal na uplynutí žalobkyní sděleného termínu, ačkoliv mohl, jak již bylo výše uvedeno, podle § 87 odst. 5 s. ř. s. postupovat již poté, co žalobkyně navrhla neodpovídající termín zahájení daňové kontroly, a poté, co se v daný den ke správci daně nedostavila, se ji, resp. jejího právního zástupce pokoušel ještě ve třech různých dnech neúspěšně telefonicky kontaktovat. Teprve poté přistoupil k vydání sdělení, v němž shrnul dosavadní vývoj a věci oznámil žalobkyni svůj záměr doměřit jí daň na základě jemu známých poznatků, neboť neumožnila zahájení daňové kontroly. Uvedený vstřícný postup správce daně nemůže dle městského soudu vést k závěru, že by nebyl oprávněn stanovit daň bez provedení daňové kontroly. Podmínky pro takový postup byly dle městského soudu splněny.
35. Bez ohledu na výše uvedené však městský soud neshledává důvodnou zejména námitku, že žalobkyni bylo nezahájením daňové kontroly znemožněno se k věci vyjádřit a navrhopvat důkazy, která je dle jeho názoru pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí klíčová.

36. I na tuto námitku reagoval žalovaný v rozhodnutí o odvolání, kdy správně uvedl, že správce daně zaslal žalobkyni dne 12. 3. 2018 sdělení, v němž vyložil důvody, pro které bude žalobkyni daň doměřena, a stanovil jí lhůtu 15 dnů pro seznámení se s podklady pro rozhodnutí.
37. Toto sdělení bylo doručeno přímo žalobkyni dne 13. 3. 2018, neboť dle správce daně nebyl její zástupce dle předložených plných mocí pro uvedený úkon zmocněn. I pokud by soud uznal důvodnou výtku žalobkyně, že sdělení mělo být doručováno jejímu zástupci, nikoliv přímo jí, neznamenalo by to, že byla zbavena možnosti vyjádření k věci. Jednalo by se sice o procesní pochybení, toto by ovšem bylo zhojeno vedením odvolacího řízení, neboť nejpozději ve vydaných dodatečných platebních výměrech se žalobkyně seznámila s důvody, pro které jí byla daň doměřena. V rámci odvolání na tyto důvody mohla reagovat a také navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení. Nic takového se ovšem nestalo. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí a odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu I. stupně (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 30/2015-70) Žalovaný je zásadně povinen v odvolacím řízení o věci s konečnou platností rozhodnout, nemá možnost rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 116 odst. 1 daňového řádu, mimo specifické situace upravené v § 113 odst. 1 daňového řádu). Tomu odpovídá možnost provádět v odvolacím řízení bez omezení dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. Pokud žalobkyně měla zájem se k věci vyjádřit, případně navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení, měla pro to prostor, nicméně tak neučinila.
38. Pouze na okraj městský soud dodává, že správce daně postupoval správně, když stanovil daňovou povinnost žalobkyně dokazováním a nikoliv pomůckami, pokud k takovému postupu měl dostatečné podklady. V rozsudku ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *§ 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 zakládá správci daně oprávnění, nikoli povinnost stanovit daň podle pomůcek nebo přistoupit k jejímu sjednání. Správce daně je povinen i za této situace upřednostnit stanovení daně dokazováním, je-li to vzhledem k okolnostem možné.*
39. Ve vztahu k žalobkyní uváděným námitkám stran povinnosti správce daně prokázat, že se deklarovaná plnění neuskutečnila, odkazuje městský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, v němž soud shrnul principy daňového řízení týkající se prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění: *V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve*

vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předložili-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

40. S výše uvedeným také zcela koresponduje skutečnost, že daňová povinnost byla žalobkyni doměřena nikoliv na základě závěru správce daně o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, ale z toho důvodu, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky vztahující se k přijatým zdanitelným plněním vykázaným v daňových přiznáních, a to ani důkazní prostředky prvotní, tj. daňové doklady. Správce daně proto v dodatečných platebních výměrech správně učinil závěr o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala svůj nárok na odpočet daně, jak jej uplatnila v daňových přiznáních.
41. Že žalobkyně odůvodnění dodatečných platebních výměrů interpretuje nesprávně, se jí pokusil vysvětlit již žalovaný, na jeho odůvodnění v rozhodnutí o odvolání však žalobkyně v žalobě nijak nereagovala a pouze zopakovala svoji argumentaci. Městský soud pouze nad rámec odůvodnění uvedeného žalovaným, které shledal správným a souladným s obsahem správního spisu (zejména s odůvodněním dodatečných platebních výměrů) dodává, že nepřiznat daňovému subjektu nárok na odpočet daně z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu je možné až v případě, že bylo prokázáno naplnění všech hmotněprávních podmínek pro nárok na takový odpočet (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, bod 28). To se však v projednávané věci nestalo, a správní orgány se tak logicky nedostaly ani k prověřování svých domněnek stran daňového podvodu.

V. Závěr a náklady řízení

42. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou, a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.
43. Výroky o náhradě nákladů řízení se řídí § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobkyně v řízení neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 18. července 2024

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu