



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky, soudkyně Evy Šonkové a soudce Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **MZ Liberec, a. s.**, se sídlem Rudník 4, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2022, č. j. 41973/22/5300-21443-712756, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2023, č. j. 31 Af 6/2023-81,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně napadla v záhlaví uvedené rozhodnutí (dále „rozhodnutí žalovaného“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti osmi rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále „správce daně“) ze dne 14. 4. 2021. Krajský soud v Hradci Králové rozhodl o žalobě žalobkyně zamítavým rozsudkem ze dne 19. 6. 2023, č. j. 31 Af 6/2023-81 (dále „napadený rozsudek“).

[2] Spornou otázkou před krajským soudem bylo, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek stanovených v § 72 a v § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(dále „zákon o DPH“), tedy zda měla nárok na odpočet daně z plnění od společnosti SOUKROMÁ ENERGETICKÁ s. r. o. (dále „Soukromá energetická“).

[3] Krajský soud v napadeném rozsudku shledal, že došlo k pravomocnému doměření daně ve lhůtě stanovené zákonem. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení a neprokázala splnění zákonem dané podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka opakovaně namítá, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 10. 12. 2019 pouze formálně. Podle stěžovatelky byla fakticky daňová kontrola zahájena dne 14. 8. 2019 (provedeno místní šetření). Proto bylo rozhodnutí žalovaného vydáno po marném uplynutí lhůty podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“).

[6] Podle stěžovatelky krajský soud posoudil skutkové okolnosti izolovaně a nepropojil je do uceleného souboru. Pokud je právní závěr dovozován z nepřímých důkazů, musí tyto tvořit logicky ucelený a provázaný důkazní řetězec. Řada nepřímých důkazů má spolehlivě prokázat klíčové skutečnosti a nade všechnu rozumnou pochybnost postavit najisto, jakého jednání se měla osoba dopustit (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 As 10/2006-48).

[7] Stěžovatelka dále v bodě [10] kasační stížnosti podrobně popisuje skutečnosti, které se udály a které byly předmětem dle ní nekomplexního posouzení krajského soudu. Předložila doklady vyžádané správcem daně na podporu svých tvrzení. Na jeho výzvu se podrobně vyjádřila ke sděleným pochybnostem a navrhla výslech svědků. Dne 4. 10. 2017 byl proveden výslech svědka Josefa Řepy, jednatele dodavatele Soukromá energetická. Ten podrobně popsal spolupráci se stěžovatelkou. Na základě informací plynoucích z místního šetření, doložených dokumentů a výslechu svědka došel žalovaný k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[8] Podle stěžovatelky skutečnosti zjištěné při místním šetření a dokumenty, které předložila, správce daně prověřoval a porovnal s důkazy a zjištěními za zdaňovací období prosinec 2016 (platebním výměrem ze dne 5. 3. 2018 byl stěžovatelce snížen nárok na odpočet daně o částku 580 929 Kč, odvolání stěžovatelky zamítnuto rozhodnutím žalovaného dne 12. 6. 2019). Upozorňuje i na to, že zaměstnankyně stěžovatelky potvrdila, že spolupráce se společností Soukromá energetická se po celou dobu nezměnila. Uvedenou spolupráci správce daně porovnal s bankovními výpisy, které si opatřil bez součinnosti stěžovatelky, a s doklady, které mu byly doručeny jako příloha písemné odpovědi stěžovatelky ze dne 17. 9. 2019. Správce daně navíc vyzval stěžovatelku k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období květen a prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen a říjen 2018 a leden 2019.

pokračování

[9] Stěžovatelka upozorňuje na to, že u ní byla již dříve vedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2016. Správce daně vydal v této věci platební výměr, kterým stěžovatelce snížil nárok na odpočet. Žalovaný dne 12. 6. 2019 zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil platební výměr. Za zvláštní považuje stěžovatelka fakt, že jakmile bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019 doručeno správci daně, provedl dne 14. 8. 2019 u stěžovatelky místní šetření za období listopad a prosinec 2018. Nad rámec šetření si správce daně vyžádal dodatek ke smlouvě o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007 a další daňové doklady. V průběhu roku 2019 zaslal správce daně dotazy bankovním ústavům na stav a pohyb na bankovních účtech stěžovatelky.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s předloženými doklady v rámci Doplnění protokolu o kontrole ze dne 14. 8. 2019, č. j. 1465614/19/28004-60563-609301.

[11] Žalovaný souhlasí s posouzením věci krajským soudem a odkazuje na své vyjádření k žalobě.

[12] K argumentaci o nepřímých důkazech žalovaný uvádí, že zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu má daňovým řádem předvídané účinky. Je samostatným úkonem, který je nezávislý na ostatním jednání správce daně. Argumentace stěžovatelky nemůže obstát, neboť by v takovém případě nebylo možné stanovit hranice toho, co má být posuzováno ve vzájemné souvislosti jako skutečnost mající vliv na okamžik zahájení daňové kontroly.

[13] Na svoji podporu žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, z něhož plyne, že zahájení daňové kontroly vyvolává právní účinky, mezi které patří například i vznik práv a povinností daňových subjektů. Ze zahájení daňové kontroly musí být bez rozumných pochybností zřejmý její cíl. Tento úkon může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen obsah zahájení daňové kontroly.

[14] Podle žalovaného správce daně musí při zahájení daňové kontroly vymezit předmět a rozsah daňové kontroly. To plyne i z § 87 odst. 1 daňového řádu (účinného do 31. 12. 2020).

[15] Žalovaný za nepravdivé označil tvrzení stěžovatelky, že obchodní spolupráce se Soukromou energetickou byla hodnocena již v řízení za předchozí zdaňovací období. Správce daně není vázán právními závěry rozhodnutí nadřízeného správního orgánu v jiné věci. Pokud správce daně prověřuje jednu dlouhotrvající obchodní spolupráci v různých zdaňovacích obdobích, neznamená to bez dalšího, že právní závěry budou ve všech zdaňovacích obdobích stejné. V každém zdaňovacím období může daňový subjekt odlišně unést důkazní břemeno.

[16] Předmětem místního šetření byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2018. Správce daně si od stěžovatelky vyžádal doklady za období listopad a prosinec 2018. Rozsah a předmět místního šetření byl definován jasně a nelze jej rozšiřovat na zdaňovací období květen a prosinec 2017, duben až říjen 2018 a leden 2019. Z obsahu

protokolu z místního šetření ze dne 14. 8. 2019 je zřejmé, že správce daně měl vůli zjistit skutečnosti vztahující se k zdaňovacímu období listopad a prosinec 2018. Obecné dotazy směřující na spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Soukromá energetická nezakládají porušení meze vyhledávací činnosti při postupu místního šetření. Žalovaný získal informace týkající se nyní řešených zdaňovacích období zcela mimoděk. Příčinou může být právě dlouhotrvající spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Soukromá energetická, která začala v roce 2007.

[17] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že správce daně musel mít nějaké povědomí o charakteru obchodní spolupráce. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání nemůže být argumentem na podporu materiálního zahájení daňové kontroly již dne 14. 8. 2019. Žalovaný připomíná, že povinnost vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání má správce daně, pokud je předpoklad, že dojde k doměření daně.

[18] Dále žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 273/2020-38, podle nějž nestačí pouhá pochybnost správce daně o tom, zda dosud stanovená daň je určena ve správné výši. Povědomí správce daně musí mít intenzitu či rozsah důvodného předpokladu.

[19] Místní šetření ze dne 14. 8. 2019 podle žalovaného nenaplnuje žádný z formálních ani materiálních znaků, pro které by je bylo možné považovat za faktické zahájení daňové kontroly za zdaňovací období květen a prosinec 2017, duben až říjen 2018 a leden 2019.

[20] Žalovaný považuje stěžovatelkou vznesené námitky v kasační stížnosti za nedůvodné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost **není důvodná**.

[23] Sporné je, zda správce daně překročil meze vyhledávací činnosti při místním šetření dne 14. 8. 2019, čímž by byla materiálně zahájena daňová kontrola za další zdaňovací období.

[24] Stěžovatelka upozorňovala, že soubor nepřímých důkazů může spolehlivě prokázat rozhodné skutečnosti, pouze pokud nepřímé důkazy tvoří logicky ucelený důkazní řetězec (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 5. 2007, č. j. 8 As 10/2006-48). Pokud by žalovaný a krajský soud hodnotili nepřímé důkazy jako ucelený komplex, museli by dojít k závěru, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již při místním šetření. Podle stěžovatelky tedy žalovaný překročil meze vyhledávací činnosti. Překročení má spočívat v tom, že správce daně porovnal informace získané z místního šetření spolu s informacemi z daňového řízení vztahujícího se k jinému zdaňovacímu období roku 2016 a že zjišťoval informace nad rámec

pokračování

zdaňovacího období za listopad a prosinec 2018 (např. žádost bankovním ústavům o výpis z bankovních účtů za období roku 2017).

[25] Podle § 78 odst. 1 daňového řádu *správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*

[26] Podle § 78 odst. 3 téhož zákona *v rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.*

[27] Mezi vyhledávací postupy se řadí i místní šetření. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu *správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.*

[28] NSS se opakovaně zabýval limity vyhledávací činnosti a jejich překročením (např. rozsudky ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, nebo ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29).

[29] Cílem a smyslem místního šetření je získání podkladových informací o plnění daňových povinností subjektů. Pokud zjištěné skutečnosti nasvědčují vyšší daňové povinnosti, má zásadně správce daně poskytnout daňovému subjektu možnost nápravy vlastním právním jednáním (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55).

[30] Správce daně informace zjišťuje, zpracovává a ověřuje jejich úplnost. Nelze bez dalšího shledat, že v průběhu místního šetření nedochází k žádné práci s dokumenty, jak naznačuje stěžovatelka. Z podstaty věci se správce daně musí v určité míře seznámit se zjištěnými skutečnostmi. Pokud dojde v průběhu „mapování terénu“ z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti k důvodnému předpokladu (tedy významné míře pravděpodobnosti), že by daňovému subjektu daň měla být pravděpodobně doměřena, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 věta první daňového řádu). I z judikatury NSS plyne, že v případech, kdy správce daně vyzve k podání dodatečného daňového přiznání, musí mít indicie, které zakládají důvodný předpoklad doměření daně. Pokud však správce daně disponuje pouze obecnými pochybnostmi, zahájí daňovou kontrolu, v jejímž rámci provede dokazování tak, aby své pochybnosti ověřil, nebo vyvrátil (rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39). Konečně pokud daňový subjekt ani v dodatečném daňovém tvrzení nerozptýlí správcem daně specifikované pochybnosti, může správce daně zahájit daňovou kontrolu.

[31] Daňová kontrola je svou podstatou intenzivnějším zásahem do práv daňového subjektu než jiné zjišťovací postupy správce daně. Jejím obvyklým účelem je relativně

důkladné zjištění či prověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. S dokazováním daňový řád počítá jen v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26).

[32] U stěžovatelky byla nejdříve provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2016. V ní jí byl snížen nárok na odpočet o částku 580 929 Kč. Tato daňová kontrola není předmětem nyní řešené věci. V průběhu roku 2019 správce daně zaslal několika bankovním ústavům žádost o informaci o stavu a pohybu na bankovních účtech stěžovatelky za období roku 2018, později i za období roku 2017. Správce daně provedl dne 14. 8. 2019 u stěžovatelky místní šetření zaměřené na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2018. Z protokolu o ústním jednání č. j. 1465614/19/2804-60563-609301 plyne, že správce daně kladl zaměstnankyni stěžovatelky dotazy na obecné fungování spolupráce stěžovatelky se společností Soukromá energetická a několik podrobných otázek na spolupráci v roce 2018. Správce daně si vyžádal i další daňové doklady (doklady vystavené konečným odběratelům či komunikaci mezi stěžovatelkou a společností Soukromá energetická). Následně dne 22. 10. 2019 byla stěžovatelka vyzvána k podání dodatečných daňových priznání za zdaňovací období květen 2017, duben až červen 2018, srpen 2018 a říjen 2018 až leden 2019. Dne 10. 12. 2019 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola DPH za uvedená zdaňovací období. Dne 14. 4. 2021 správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil stěžovatelce DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Stěžovatelka se odvolala a žalovaný jí rozhodnutím č. j. 41960/22/5300-21443-712756 přisvědčil, že místním šetřením ze dne 14. 8. 2019 byla fakticky zahájena daňová kontrola pro zdaňovací období listopad a prosinec 2018. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům za ostatní kontrolovaná období žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného.

[33] NSS se ztotožňuje se závěry krajského soudu v tom, že správce daně nepřekročil meze vyhledávací činnosti. Stěžovatelka opakovaně namítá, že správce daně prověřoval skutečnosti z daňové kontroly na DPH za zdaňovací období prosinec 2016 spolu s informacemi získanými v místním šetření, což mělo mít za následek překročení limitů vyhledávací činnosti. Využití informací z předcházejícího řízení, o kterém měl správce daně povědomí, není nezákonné a nezakládá automatické překročení limitů vyhledávací činnosti. Správce daně může takto získané informace využívat (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, zejm. bod 59) a při jejich využití je povinen postupovat v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, je-li pro to důvod. Navíc stěžovatelka zcela opomíjí fakt, že spolupráce mezi ní a Soukromou energetickou probíhala na základě Smlouvy o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007. Zaměstnankyně stěžovatelky vypověděla, že spolupráce po celou dobu probíhala stejně. Správce daně pouze pracoval s podklady, které měl k dispozici, a ujasňoval si, nakolik se činnost stěžovatelky napříč jednotlivými zdaňovacími obdobími lišila, nebo naopak shodovala. Pokud správce daně zkoumá rámcové kontury činnosti či působení daňového subjektu, aby si vůbec ujasnil, v čem spočívají a jaké daňově relevantní otázky v nich mohou vyvstat, není to obvykle překročení mezí vyhledávací činnosti.

[34] Za takové překročení nelze považovat ani další okolnosti, stěžovatelkou označované jako nepřímé důkazy. Správce daně si může vyžádat bankovní výpisy od bankovních ústavů

pokračování

i za roky předcházející období listopad a prosinec 2018. Naopak je zcela logické, že správce daně v rámci místního šetření zjišťoval i přesuny na bankovních účtech za předcházející období i s ohledem na dlouhodobou a stěžovatelkou tvrzenou neměnnou spolupráci se společností Soukromá energetická. I toto sloužilo k ujasnění si rámcových kontur činnosti či působení stěžovatelky, a nebylo ještě cíleným, z již získané základní orientace vycházejícím a hloubkovým zkoumáním, pro něž by zásadně bylo třeba užít institutu daňové kontroly. NSS zároveň zdůrazňuje, že ani ze spisového materiálu neplyne, že by správce daně provedl v rámci místního šetření dokazování. Skutečnost, že místní šetření bylo zahájeno pro listopad a prosinec 2018 a stěžovatelka byla následně vyzvána k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období květen 2017, duben až červen 2018, srpen 2018 a říjen 2018 až leden 2019, opět nevypovídá o překročení limitů vyhledávací činnosti. Naopak správce daně na základě mapování a zjišťování podkladů získal sice vstupní a nikoli hloubkový, avšak již dostatečně konkrétní přehled o činnosti či působení stěžovatelky, na jehož základě vyvstal důvodný předpoklad doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Proto v souladu se zákonem vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Námitka překročení limitů vyhledávací činnosti tedy není důvodná.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s Doplněním k protokolu o kontrole ze dne 14. 8. 2019, doručeným správcem daně 17. 9. 2019. Nelze jí přisvědčit. V bodě 43. napadeného rozsudku je na předmětné dokumenty odkazováno. „Žalobkyně dále předložila správcem daně daňové doklady, tabulky s přehledem zakázek, e-maily zachycující komunikaci mezi žalobkyní a společností SOUKROMÁ ENERGETICKÁ s. r. o., zprávy k 31. 3. 2013, 30. 9. 2015, 31. 3. 2016 a 31. 12. 2017, doklady v anglickém či ruském jazyce označené *commercial invoice* či *contract of procurement of a deal* (v nichž je jako dovozatel uvedena žalobkyně a jako zákazníci různé zahraniční společnosti) a právní stanovisko vypracované Mgr. Janem Potočkem.“ Z odůvodnění plyne, že krajský soud pracoval s informacemi zjištěnými z uvedených listin. V bodě 33. napadeného rozsudku se uvádí o místním šetření, že „...se ještě jednalo o pouhé zjišťování a sběr podkladových informací...“. V bodě 43. napadeného rozsudku krajský soud zmiňuje smlouvu o zprostředkování ze dne 18. 12. 2007, daňové doklady předložené žalobkyní a právní stanovisko Mgr. Jana Potočka. V bodech 45. až 48. krajský soud argumentuje skutečnostmi, které zjistil i z doložených daňových dokladů. Krajský soud tedy vzal v potaz i stěžovatelkou zmíněné daňové doklady. Ani tato stížná námitka tedy není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 21. srpna 2024

Karel Šimka
předseda senátu