



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobkyně: **British Blue, s.r.o.**, IČO: 28325362
sídlem Karlovo náměstí 292/14, 120 00 Praha 2

zastoupené advokátem JUDr. Igorem Andrýskem
sídlem Masarykovo náměstí 120/22, 695 01 Hodonín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 11. 2022,
č. j. 40285/22/5300-21443-701707,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému náhradu nákladů v řízení ve výši 329 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 30. 11. 2022 k Městskému soudu v Praze (dále jen „soud“) domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 8. 11. 2022, č. j. 40285/22/5300-21443-701707 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně Praha“) ze dne 18. 7. 2022, č. j. 6174559/22/2002-52521-110499 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobkyni za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 693 831 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 138 766 Kč.

II. Napadené rozhodnutí

2. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně dne 25. 7. 2022 odvolání, kterým jej napadla v celém rozsahu (dále jen „odvolání“). V úvodu podaného odvolání (str. 3 až 18) žalobkyně ocitovala obsah zprávy o daňové kontrole vydané dne 22. 6. 2022 Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště ve Šternberku (dále jen „správce daně“), č. j. 1291496/22/3108-61563-805139 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), následně uvedla jednotlivé odvolací námitky.
3. Žalobkyně namítala, že Zpráva o daňové kontrole nemá zákonem předepsané náležitosti a dodatečný platební výměr tak není řádně odůvodněn, je nezákonný a nepřezkoumatelný. Žalobkyně k námitce nepřezkoumatelnosti odkazovala na nálezy Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 121/01, dle kterého musí být přezkoumatelný i kontrolní nálezy a musí být ze zprávy o daňové kontrole seznatelný. V této souvislosti žalobkyně odkázala též na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) sp. zn. 1 Afs 55/2005, sp. zn. 5 Afs 104/2006, sp. zn. 9 Afs 8/2007 a sp. zn. 1 Afs 45/2010, dle kterých musí být ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v daňovém řízení předloženy a jak byly hodnoceny. Žalobkyně proto uzavřela, že Zpráva o daňové kontrole nenaplnuje požadavky § 102 odst. 3 a 4, § 92 odst. 7 a § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. V další skupině odvolacích důvodů žalobkyně s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 5/2015-82 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007-102 namítla, že správce daně v odůvodnění dodatečného platebního výměru nepředestřel žádnou konkrétní důvodnou pochybnost, která by odůvodňovala zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020, ač tak učinit měl. Dále namítla, že v situaci, kdy správce daně nezahájí daňovou kontrolu, nelze vydat rozhodnutí, kterým bude daňovému subjektu doměřena DPH. K tomu doložila citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80: *„[n]ení-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.“* Žalobkyně dále konstatovala, že pokud nebyla zahájena daňová kontrola, správce daně Praha nemohl vydat dodatečný platební výměr a daň nebyla doměřena přezkoumatelným způsobem.
5. V poslední odvolací námitce žalobkyně vymezila nepravdivá tvrzení, která jsou uvedena v zajišťovacím příkazu. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby byl dodatečný platební výměr zrušen.

6. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 9. 11. 2022. Žalovaný v něm předně shrnul skutkový stav, dosavadní průběh řízení a jednotlivé odvolací důvody, vyložil právní základ případu a následně se vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně.
7. V rámci vypořádání prvního odvolacího důvodu žalovaný konstatoval, že ke stanovení daně došlo na základě výsledku daňové kontroly, a proto se za odůvodnění rozhodnutí považuje v souladu s § 147 odst. 3 daňového řádu Zpráva o daňové kontrole. Dodatečný platební výměr obsahuje odkaz na Zprávu o daňové kontrole, což znamená, že byl řádně odůvodněn. Zpráva o daňové kontrole byla sepsána dle § 88a odst. 2 daňového řádu, přičemž obsahovala veškeré předepsané náležitosti. Žalobkyni byla dne 22. 6. 2022 řádně doručena. Žalovaný proto dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr splňoval kritéria přezkoumatelnosti, neboť se jedná o rozhodnutí srozumitelné a řádně odůvodněné. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly ani ve lhůtách stanovených výzvami žádné důkazní prostředky, zejména daňové doklady, dle kterých uplatňovala nárok na odpočet DPH, nepředložila. Dále žalovaný vymezil, že daňová kontrola byla zahájena a ukončena po 31. 12. 2020, správce daně proto postupoval v souladu s daňovým řádem ve znění účinném od 1. 1. 2021.
8. Ke druhé skupině odvolacích námitek žalovaný poukázal na skutečnost, že daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a daň přiznává sám daňový subjekt. Správce daně musí být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. Daňovou kontrolu je tak možno provést namátkově, to znamená i tehdy, kdy správce daně předem nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný daňový subjekt neplní řádně své povinnosti. Dle stanoviska pléna ÚS Pl. ÚS - st33/11 ze dne 8. 11. 2011, které se zabývá ústavností daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, a které se odchyluje od právního názoru ÚS vysloveného v namítaném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008, nelze za svévolný postup správce daně při realizaci daňové kontroly zasahující do osobní sféry jednotlivce bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.
9. Dále žalovaný uvedl, že k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění musí daňový subjekt splnit formální podmínky nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „ZDPH“), tj. při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátc, mít daňový doklad. Vzhledem k tomu, že žalobkyně daňové doklady ani přes opakované výzvy a sdělení nepředložila, nebylo možné ani dále ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a použito v rámci jejích ekonomických činností. Správce daně tak postupoval v rámci daňové kontroly v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když přenesl důkazní břemeno na žalobkyni výzvou k prokázání skutečností, ve které požadoval prokázat, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
10. K poslednímu odvolacímu bodu vztahujícímu se k zajišťovacímu příkazu žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz vydaný správcem daně Praha dne 11. 5. 2021, č. j. 4334687/21/2002-00540-609327 (dále jen „Zajišťovací příkaz“) byl již přezkoumán rozhodnutím o odvolání žalobkyně proti tomuto Zajišťovacímu příkazu ze dne 6. 8. 2021, č. j. 30344/21/5100-41456-712609 (dále jen „Rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu“), kdy odvolací orgán shledal námitky žalobkyně jako nedůvodné. Správnost Rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu byla následně potvrzena Městským soudem v Praze rozsudkem ze dne 17. 2. 2022, č.

j. 11 Af 43/2021–44 a také rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022–51.

III. Žaloba

11. V úvodu žaloby (na stranách 3 až 15) žalobkyně citovala obsah napadeného rozhodnutí. Následně *první žalobní námitkou* namítla jeho nepřezkoumatelnost, neboť měla za to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal s odvolacími důvody a napadené rozhodnutí tak nesplňuje nároky požadované v § 116 odst. 2 daňového řádu.
12. Ve *druhé žalobní námitce* žalobkyně konstatovala, že žalovaný neuvedl v napadeném rozhodnutí žádný přezkoumatelný důvod pro zahájení daňové kontroly, z čehož následně vyvodila, že zahájení daňové kontroly bylo pouze projevem libovůle správce daně a bylo tedy zcela nezákonné. Skutečnost, že daňovou kontrolu nelze zahájit bez uvedení konkrétního důvodu, žalobkyně dle svého tvrzení dovodila z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 – 51, z něhož poté na stranách 16 až 18 žaloby obsáhle citovala (*pozn. soudu: ve skutečnosti se nejedná o citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 – 51, nýbrž o žalobkynině nesprávně označenou citaci bodů [11] až [15] z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50*). Žalobkyně shrnula, že dle konstantní judikatury nezákonná výzva správce daně, bez uvedení konkrétních důvodů, nemůže na základě tohoto vadného postupu vyvodit pro daňový subjekt žádné negativní důsledky. Z uvedeného žalobkyně uzavřela, že zahájení daňové kontroly bez sdělení důvodů pro její zahájení je v rozporu se zákonem.
13. Ve *třetí žalobní námitce* žalobkyně uvedla, že pokud neposkytla tvrzenou potřebnou součinnost k odstranění pochybností, měl správce daně postupovat předvídatelně v souladu s § 90 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně opětovně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 – 51, z něhož poté citovala (*pozn. soudu: ve skutečnosti se jedná o žalobkynině opětovně nesprávně označenou citaci bodu [25] z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50*). K otázce stanovení daně podle pomůcek žalobkyně následně citovala též z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29. Žalobkyně dovodila, že postup správce daně, kterým vyloučil veškerá přijatá zdanitelná plnění, z nichž žalobkyně v daňovém přiznání nárokovala odpočet daně, je projevem svévolného nezákonného postupu správce daně.
14. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 1. 2023 předně konstatoval, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení, včetně řízení odvolacího, zcela rezignovala na plnění svých zákonných povinností ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH a namísto toho se soustředila výlučně na zpochybnění daňové kontroly.
16. K *první žalobní námitce* žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí identifikoval odvolací námitky, které následně všechny řádně a přezkoumatelným způsobem vypořádal. Žalobkyně přitom v konkrétní rovině nijak nepolemizuje s tím, jak žalovaný odvolací námitky v napadeném rozhodnutí vymezil, ani neuvádí, kterou konkrétní odvolací námitku žalovaný nevypořádal. První žalobní námitku proto žalovaný považuje za zcela neurčitou a nedůvodnou.

17. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že daňová kontrola může být správcem daně zahájena i bez konkrétního důvodu. Ústavní soud ve stanovisku pléna Pl. ÚS – st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011 výslovně konstatoval, že postup správce daně, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu, nelze označit za svévolný. Daňová kontrola dle Ústavního soudu slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření na zkrácení daňové povinnosti, neboť může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Předpokladem daňové kontroly proto není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby uváděl přezkoumatelné důvody pro její zahájení. K odkazům žalobkyně na judikaturu žalovaný poznamenal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 – 51, se týká zcela odlišné věci žalobkyně (přezkumu zajišťovacího příkazu). Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50, rovněž nelze aplikovat, neboť se týká postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, nikoli daňové kontroly a reaguje tak na odlišný kontrolní postup správce daně.
18. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný uvedl, že § 90 odst. 4 daňového řádu upravuje postup správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností, což je případ, který v projednávané věci nenastal. V projednávané věci správce daně zahájil daňovou kontrolu, a nikoliv postup k odstranění pochybností a žalobkyně se tak nemůže dovolávat toho, aby správce daně postupoval v souladu s § 90 odst. 4 daňového řádu. Z toho důvodu není příslušný ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50, z něhož žalobkyně citovala. K otázce stanovení daně podle pomůcek žalovaný upozornil, že v projednávané věci uplatnění odpočtu DPH žalobkyně nesplnila ani svoji primární důkazní povinnost, neboť nepředložila příslušné daňové doklady prokazující její zákonný nárok na odpočet DPH a správcem daně tak ani nemohlo být posuzováno, zda předmětná zdanitelná plnění žalobkyně použila při uskutečnění své ekonomické činnosti a zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v příslušných dokladech. Správce daně proto doměřil žalobkyni DPH, přičemž k takovému stanovení daně zcela postačovaly skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci daňové kontroly. Stanovení daně podle pomůcek je až náhradním způsobem stanovení daně, a lze tak postupovat teprve poté, nelze-li daň spolehlivě stanovit dokazováním, což je skutečnost, která v projednávané věci nenastala.

V. Jednání před soudem

19. Na ústní jednání konané dne 25. 9. 2024 se dostavil toliko žalovaný, který setrval na svém procesním stanovisku, odkázal na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani její právní zástupce se k jednání, jehož nařízení žalobkyně požadovala, bez omluvy nedostavili, žalovaný navrhl, aby mu soud přiznal náhradu nákladů (cestovné) za cestu k soudu.
20. K dokazování soud nepřistoupil, žalobkyně ostatně žádné důkazy nad rámec obsahu správního spisu nenavrhl. Soud proto v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním

spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008–117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

21. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
23. Žalobkyně podala dne 25. 7. 2020 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 zaevidované pod č. j. 6013637/20/2002-52523-109304, ve kterém uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu se základní sazbou na ř. 40 ve výši 643 431 Kč a na ř. 43 ve výši 50 400 Kč (dále jen „Přiznání k DPH“).
24. Dne 11. 5. 2021 vydal správce daně Praha Zajišťovací příkaz (viz shora bod 10).
25. Kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 byla s žalobkyní zahájena dne 21. 5. 2021 doručením oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 1124419/21/3108-61563-805139 (dále jen „Oznámení o zahájení daňové kontroly“), v rozsahu přijatých zdanitelných plnění za kontrolované zdaňovací období. Správce daně v Oznámení o zahájení kontroly vyzval k doložení evidence pro účely DPH dle § 100 ZDPH, přijatých daňových dokladů a dokladů o úhradách přijatých daňových dokladů (vše ke zdaňovacímu období 2. čtvrtletí 2020). Dále správce daně uvedl, že daňovou kontrolu zahajuje v rámci výkonu vybrané působnosti ve smyslu § 10 odst. 4 písm. b) v návaznosti na § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „ZFS“).
26. Po zahájení daňové kontroly žalobkyně nepředložila ke kontrole požadované doklady.
27. Dne 8. 6. 2021 žalobkyně podala k Oznámení o zahájení daňové kontroly sdělení zaevidované pod č. j. 1319538/21 (dále jen „Sdělení k oznámení o zahájení daňové kontroly“), ve kterém uvedla, že doklady nepředložila, neboť správce daně zahájení daňové kontroly jednak neodůvodnil a jednak kontrolu zahajoval správce daně, který nebyl místně příslušný.
28. Správce daně sdělením č. j. 1372700/21/3108-61563-805139 ze dne 23. 6. 2021 seznámil žalobkyni s odkazem na § 87 daňového řádu a § 8 odst. 2 věty druhé ZFS s postupem při zahájení daňové kontroly. Následně správce daně doručil žalobkyni výzvu k doložení dokladů dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1370965/21/3108-61563-805139 (dále jen „Výzva k doložení dokladů“).
29. Žalobkyně na Výzvu k doložení dokladů doklady opětovně nedoložila, přičemž ve sdělení, které správce daně zaevidoval dne 30. 6. 2021 pod č. j. 1422526/21 (dále jen „Sdělení k výzvě k doložení dokladů“), zopakovala své námitky (tj. že správce daně neodůvodnil zahájení daňové kontroly a zahajoval ji správce daně místně nepřislušný).

30. Dne 5. 8. 2021 zaslal správce daně dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu žalobkyni výzvu k prokázání skutečností č. j. 1497119/21/3108-61563-805139 (dále jen „Výzva k prokázání skutečností“), ve které vyzval žalobkyni k prokázání nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
31. Žalobkyně žádné důkazní prostředky nepředložila ani nenavrhl jejich provedení. Na Výzvu k prokázání skutečností však reagovala sdělením, které správce daně zaevidoval pod č. j. 1581738/21 dne 12. 8. 2021 (dále je „Sdělení k výzvě k prokázání skutečností“), kde znovu zopakovala své předchozí námitky (tj. že správce daně neodůvodnil zahájení daňové kontroly a zahajoval ji správce daně místně nepřislušný).
32. Sdělení k výzvě k prokázání skutečností správce daně posoudil dle § 70 odst. 2 daňového řádu mj. také jako stížnost proti postupu správce daně. Správce daně prověřil skutečnosti uvedené ve stížnosti a v souladu s § 261 odst. 3 daňového řádu vydal vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření č. j. 1794924/21/3108-61563-801582 ze dne 22. 10. 2021 (dále jen „Vyrozumění“). Ve Vyrozumění správce daně opakovaně uvedl, že daňovou kontrolu může u daňového subjektu provést na základě § 10 odst. 4 ZFS, ve spojení s § 8 odst. 2 ZFS, kterýkoliv finanční úřad, a to bez ohledu na to, zda jde o místně příslušného správce daně ve smyslu daňového řádu. ZFS je speciálním právním předpisem, jenž má z tohoto důvodu aplikační přednost před daňovým řádem.
33. Následně správce daně zaslal žalobkyni Dosavadní výsledek kontrolního zjištění ze dne 3. 5. 2022, č. j. 926745/22/3108-61563-805139, v jehož závěru konstatoval, že neuznává žalobkyni nárok na odpočet DPH v celkové výši 693 831 Kč (dále jen „Dosavadní výsledek kontrolního zjištění“). Současně byla žalobkyni stanovena lhůta dle § 88 odst. 2 daňového řádu k vyjádření se k Dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (pod č. j. 927149/22/3108-61563-805139).
34. Žalobkyně se k Dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřila podáním doručeným dne 9. 5. 2022 a evidovaným pod č. j. 971610/22 (dále jen „Vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění“). Žalobkyně ve Vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění uvedla, že jej správce daně opsal ze zajišťovacího příkazu ze dne 11. 5. 2021 vydaného správcem daně Praha a zopakovala, že daňová kontrola nebyla zahájena zákonným způsobem, proto po ní nelze požadovat žádné doklady.
35. Dne 22. 6. 2022 vydal správce daně Zprávu o daňové kontrole, v jejímž závěru je uvedeno, že žalobkyně neunesla své prvotní důkazní břemeno, tj. nepředložila příslušné daňové doklady, na základě kterých uplatňuje nárok na odpočet daně v souladu s § 73 odst. 1 ZDPH. Proto správce daně žalobkyni neuznal za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2020 nárok na odpočet daně v celkové výši 693 831 Kč. Zpráva o daňové kontrole byla žalobkyni doručena dne 22. 6. 2022 spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly č. j. 1292058/22/3108-61563-805139 ze dne 22. 6. 2022. Na základě kontrolního zjištění a závěru učiněného ve Zprávě o daňové kontrole vydal správce daně Praha shora uvedený dodatečný platební výměr, který byl napaden odvoláním, o němž žalovaný rozhodl nyní žalobou napadeným rozhodnutím.
36. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
37. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu *„[d]aňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.“*
38. Dle § 90 odst. 4 daňového řádu *„[n]eposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.“*

39. Dle § 116 odst. 2 daňového řádu „[v] odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.“
40. Dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH „[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, [...]“
41. Soud o věci uvážil následovně.
42. V prvé řadě soud ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí některou z vad, jejichž existenci je povinen zkoumat z úřední povinnosti ve smyslu § 76 s. ř. s. Nadto žalobkyně nedostatečně vypořádání svých odvolacích námitek v první žalobní námítce namítala.
43. Nepřezkoumatelností zákon rozumí buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, přičemž argumentace žalobkyně směřuje ke druhému důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
44. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS) nebo se nevypořádá se všemi odvolacími námítkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71).
45. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, „[z] odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.“ Z právní věty výše uvedeného rozhodnutí zároveň vyplývá, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi námítkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí zpravidla spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].
46. Judikatura však zároveň dovozuje, že požadavky kladené na orgány veřejné moci, pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námítkami adresátů jejich aktů, nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí neznamená, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014–43).
47. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je proto namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012–45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016–64).
48. Žalobkyně v podané žalobě pouze obecně vymezila, že se žalovaný s její argumentací, uplatněnou v odvolání, dostatečně nevypořádal. Žalobkyně však nepředložila žádné konkrétní argumenty a neuvedla žádné konkrétní odvolací námítky, které nebyly dle jejího

názoru náležitě vypořádány ani nevymezila, v čem je jí namítaná nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřována.

49. Soud předesílá, že odvolání podané žalobkyní je v zásadě koncipováno jako přepis odborné komentářové literatury (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 102 [Obsah rozhodnutí]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s.), kdy žalobkyně vždy předně uvádí, co je v daném relevantním ustanovení upraveno, a následně v podstatě kopíruje komentář k danému ustanovení včetně tam uvedené judikatury, a to bez bližšího propojení s konkrétními okolnostmi jejího případu. Vzhledem k obsahové náplni podaného odvolání a jeho určité míře obecnosti proto není možné požadovat rozsáhlé a detailní vypořádání takto formulovaného podání. Rovněž je nezbytné upozornit, že žalobkyně v podaném odvolání mimo právě uvedeného opakuje téměř totožné námítky, které již několikrát předestřela v předchozí fázi správního řízení. Žalobkyně ve svých podáních, konkrétně ve Sdělení k oznámení o zahájení daňové kontroly, ve Sdělení k výzvě k doložení dokladů, ve Sdělení k výzvě k prokázání skutečností, ve Vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a poté v podaném odvolání (a rovněž nyní v projednávané žalobě), totiž opakovaně uváděla, že daňová kontrola nebyla zahájena, neboť její zahájení nebylo odůvodněno a proto nemůže být ani vedena, přičemž jak správce daně, tak i žalovaný na tuto její námítku opakovaně reagovali.
50. Na základě předloženého spisového materiálu soud uzavírá, že žalovaný i přes shora uvedenou nižší kvalitu odvolání všechny odvolací námítky správně vymezil (viz bod [6] napadeného rozhodnutí) a následně se s nimi zcela dostatečně vypořádal v bodech [28] až [49] napadeného rozhodnutí. Dle městského soudu tam uvedené odůvodnění představuje logický a přezkoumatelný právní názor žalovaného a obsahuje rovněž vypořádání všech klíčových argumentů žalobkyně ve smyslu § 116 odst. 2 daňového řádu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, na základě jakých úvah dospěl žalovaný k závěrům v rozhodnutí uvedeným a jaké skutečnosti jej k nim vedly. Závěry žalovaného jsou rovněž podloženy relevantní judikaturou. Subjektivní představy žalobkyně o podrobnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí automaticky nevyvolávají nepřezkoumatelnost (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Jakkoliv se tedy žalobkyně nemusí s odůvodněním napadeného rozhodnutí ztotožnit, nepřezkoumatelnost ve smyslu namítaném žalobkyní soud neshledal a tuto námítku proto vyhodnotil jako nedůvodnou.
51. Jelikož soud neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro jiné vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu namítaných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009–84), přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných námitek.
52. *Druhou žalobní námítkou* žalobkyně namítala, že nebyl dán a uveden žádný důvod pro zahájení daňové kontroly. Obsah této žalobní námítky je z podstatné části tvořen doslovnou citací (byť žalobkyní nesprávně označeného) rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50.
53. Žalobkyní odkazovaný rozsudek však není na nyní posuzovaný případ přenositelný, neboť se nevztahuje k daňové kontrole, ale k postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu, tedy k jinému kontrolnímu postupu při správě daní, než je právě daňová kontrola. Daňový řád upravuje obecně *řízení, jejichž cílem je vydání rozhodnutí* (např. registrační řízení, vyměřovací a doměřovací řízení, řízení o zajištění daně atd.). Vedle řízení

jsou v rámci daňového řádu upraveny i další *postupy, tedy procesy upravené zákonem, jejichž výsledkem není vydání rozhodnutí*. Tyto další postupy zahrnují mj. i daňovou kontrolu (§§ 85 až 88a daňového řádu) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a § 90 daňového řádu). Byť se jedná v obou případech o kontrolní postupy vymezené v díle 3., hlavě VI., části druhé daňového řádu, jde o dva odlišné instituty, na které se vztahují odlišná pravidla. Žalobkyní citovaný rozsudek proto nelze aplikovat na zahájení daňové kontroly, a to právě z důvodu použití odlišných pravidel pro její zahájení, kdy k zahájení daňové kontroly nemusí být dán konkrétní důvod. Naopak při odstranění pochybností (jak plyne rovněž z označení tohoto postupu) je dána pochybnost, tedy konkrétní důvod k zahájení tohoto postupu, k jehož odstranění má dojít.

54. K vymezené problematice se odnáší též odborná literatura (NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPÍČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 97, marg. č. 134–135.), která uvádí: „[n]a rozdíl od postupu k odstranění pochybností, jehož podmínkou je existence konkrétních pochybností, není daňová kontrola vázána na jejich existenci.“
55. Soud se proto ztotožnil s argumentací žalovaného, uvedenou k této námitce jak v napadeném rozhodnutí, tak i ve vyjádření k žalobě. Na žalovaným poukazované stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11 a na překonání předchozí judikatury stran odůvodnění zahájení daňové kontroly odkázal rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51: „*Nejvyšší správní soud zcela ve shodě s městským soudem neshledává důvodnou námitku stěžovatele stran nezákonnosti daňové kontroly z důvodu absence jakýchkoli předestřených pochybností. Městský soud zcela případně poukázal na překonání původního názoru Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007, který vyžadoval sdělení důvodů kontroly, jehož se stěžovatel dovolává. Samotný Ústavní soud tento svůj právní názor přehodnotil a následně k dané problematice zaujal následující stanovisko: „Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“ (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp.zn. Pl.ÚS–st. 33/11). Lze tak uzavřít, že podmínkou zákonného zahájení daňové kontroly není existence konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil své daňové povinnosti, resp. sdělení takových pochybností daňovému subjektu.“ (podtržení doplněno soudem).*
56. Městský soud v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu uzavírá, že nebylo povinností správce daně vymezit důvod zahájení daňové kontroly a tento sdělit žalobkyni. Druhá žalobní námitka je proto nedůvodná.
57. Soud se dále zabýval *třetí žalobní námitkou*, v níž žalobkyně tvrdila, že správce daně měl postupovat předvídatelně v souladu s § 90 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně i v rámci této poslední žalobní námítky citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50 (byť opět žalobkyní nesprávně označeného jako rozsudek ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 – 51), který však na projednávanou věc, jak soud již vyložil shora, není přílehlavý, neboť se vztahuje k postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl.

daňového řádu, tedy k jinému kontrolnímu postupu při správě daní než právě k daňové kontrole.

58. V ustanovení § 90 odst. 4 daňového řádu je upraven postup pro případ, kdy daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost k odstranění pochybností. Správce daně může v takovém případě stanovit daň podle pomůcek. V projednávané věci však správce daně zahájil daňovou kontrolu, a nikoliv postup k odstranění pochybností, a žalobkyně se proto nemůže aplikace § 90 odst. 4 daňového řádu dovolávat.
59. Na podporu své argumentace v rámci třetí žalobní námitky žalobkyně rovněž poukazovala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, ve kterém byla řešena následující otázka: „*Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek?*“ Již ze samotné formulace otázky položené rozšířenému senátu je evidentní, že se žalobkyní odkazované usnesení na nyní posuzovanou problematiku nevztahuje. V nyní projednávané věci žalobkyně od počátku daňové kontroly odmítala z důvodu její subjektivní představy o nezákonnosti kontroly poskytnout správci daně jakékoliv daňové doklady. Nešlo tedy o situaci (resp. nic takového nebylo žalobkyní namítáno), kdy by takové doklady z objektivních důvodů, např. v důsledku odcizení či ztráty účetnictví, poskytnout nemohla. Rovněž se nejednalo o situaci, kdy by se daňovému subjektu nepodařilo prokázat podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, když žalobkyně přes opakované výzvy správce daně zcela odmítla nárok na odpočet DPH jakkoliv prokázat. Správce daně proto nemohl v projednávané věci k dokazování ani přistoupit, neboť žalobkyně žádné důkazy ani skutečnosti podstatné pro uplatnění nároku na odpočet DPH ani netvrdila a nepředložila, pouze zarputile opakovala své přesvědčení o nezákonnosti daňové kontroly. V přezkoumávané věci se tak jednalo o nenaplnění již formálního předpokladu pro odpočet DPH, a to předložení příslušných prvotních dokladů. Řízení se nedostalo do fáze jakéhokoliv dokazování, neboť takové dokazování nebylo možno ani zahájit.
60. Nárok na odpočet DPH dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 10 Afs 197/2022-47, sice vzniká automaticky, „*[p]okud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit (tj. zajistit zánik své pohledávky vůči správci daně splněním či započtením), musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální a popřípadě i hmotněprávní podmínky. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je zpravidla předložení daňového dokladu (se všemi předepsanými náležitostmi) na přijaté plnění (§ 73 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 29). Hmotněprávní podmínkou pak je fakticita plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito při ekonomické činnosti odběratele (§ 72 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63; rozsudek rozšířeného senátu Kemwater ProChemie ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21). Uplatňování nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou (daňový subjekt nejprve prokazuje jen splnění formálních podmínek), při odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů s faktickým stavem však musí daňový subjekt prokázat i splnění podmínek hmotněprávních.*“ (podtržení doplněno soudem).
61. K posuzování podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH lze rovněž odkázat na rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, v němž Nejvyšší správní soud

konstatoval: „Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci Bonik EOOD), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci Bonik EOOD).“ V rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, pak Nejvyšší správní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů).“

62. Stejně závěry lze shledat i v rámci judikatury Soudního dvora EU. Podle bodu 24 rozsudku ze dne 26. 9. 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352: „Pokud jde o tuto otázku, je třeba připomenout, že je na osobě usilující o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky tohoto nároku.“ Obdobně lze poukázat například na bod 37 rozsudku ze dne 18. 7. 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486: „Pokud dále z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že bulharské daňové orgány odepřely společnosti Evita-K nárok na odpočet DPH týkající se dodání zboží dotčeného v původním řízení z důvodu, že uskutečnění tohoto dodání nebylo prokázáno a že je toto neuskutečnění společností Evita-K popíráno, je nutné připomenout, že osoba, která žádá o odpočet DPH, musí prokázat, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění ...“. Bod 46 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, Barlis 06, C-516/14, EU:C:2016:690, uvádí: „V tomto kontextu je třeba zaprvé zdůraznit, že je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ V rozsudku ze dne 21. 11. 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, v bodě 44 Soudní dvůr taktéž konstatoval, že „Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH.“ Judikatura Soudního dvora EU důkazní břemeno daňového subjektu modifikuje pouze do té míry, že zapovídá správci daně a členským státům ukládat daňovému subjektu další podmínky, které nejsou v souladu s cíli uznanými směrnicí 2006/112/ES.
63. V projednávané věci bylo daňovými orgány konstatováno, že žalobkyně nesplnila již prvotní formální podmínku pro uplatnění odpočtu DPH, když ze subjektivních důvodů nedoložila správci daně ani na opakované výzvy žádné daňové doklady vztahující se k jí uplatněnému

nároku. Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt.

64. V daném případě správce daně nevyžadoval po žalobkyni ničeho nad rámec § 72, resp. § 73 ZDPH; Podle § 73 ZDPH je na daňovém subjektu, aby doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi (viz § 29 ZDPH), popř. i bez nich (což lze *a contrario* dovodit z odst. 5 citovaného ustanovení), přičemž v takovém případě je daňový subjekt povinen nárok prokazovat jiným způsobem, tedy jakkoli v intencích § 93 a násl. daňového řádu. Ani tato možnost nebyla žalobkyni odepřena (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31).
65. K uvedené problematice je možno citovat též z judikatury krajských soudů, kdy dle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 17. 1. 2018, č. j. 52 Af 30/2016-211 „[v]e vztahu k rozložení důkazního břemene je pak třeba uvést následující. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu uvádí: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Žalobce tedy měl povinnost prokázat svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty předložením daňového dokladu, jak vyplývá z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. [...] Uvedený závěr má oporu v textu Směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Ta v článku 178 stanoví, že při odpočtu daně z přidané hodnoty za zboží či službu, za které již v daném členském státě tato daň byla či má být odvedena, musí osoba povinná k dani mít fakturu vystavenou v souladu s dalšími podmínkami této směrnice. Tedy v případě absence originálních dokladů není možné žalobci přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Na danou věc proto nedopadá ust. § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem. Uvedené právní ustanovení totiž dopadá na případy vad existujícího, resp. vydaného daňového dokladu. Jestliže však nebylo vůbec prokázáno ani tvrzeno, že zcela konkrétní daňový doklad konkrétního obsahu byl kdy vydán, pak nelze takovou absenci zhojit.“
66. Soud uzavírá, že v posuzované věci žalobkyně nesplnila ani svoji primární důkazní povinnost, neboť nepředložila příslušné daňové doklady prokazující její zákonný nárok na odpočet DPH. Správcem daně tak ani nemohlo být posuzováno, zda předmětná zdanitelná plnění žalobkyně použila při uskutečnění své ekonomické činnosti a zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v příslušných dokladech. Nepředložení daňových dokladů přitom nebylo způsobeno objektivní nemožností dostat této zákonné povinnosti, nýbrž bylo důsledkem subjektivního rozhodnutí žalobkyně daňové doklady správci daně nepředložit. Ke stanovení daně pomůckami nemohlo dojít, neboť předpokladem k takovému postupu by byla nemožnost stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je totiž až náhradním způsobem stanovení daně, a lze tak postupovat teprve poté, nelze-li daň spolehlivě stanovit dokazováním, což je skutečnost, která v projednávané věci nenastala. Správce daně proto správně doměřil žalobkyni DPH, přičemž k takovému stanovení daně mu zcela postačovaly skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly.
67. Soud proto i ve vztahu k poslední žalobní námitce konstatuje její nedůvodnost.
68. Nad rámec shora uvedeného soud poznamenává, že podstatná část žalobních námitek byla žalobkyní uplatněna již v daňovém řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje

vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné a zákonné, ve zbytku odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10 a ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12 atd.).

69. Jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud v žalobkyní odkazovaném rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 – 51, „*krajský (městský) soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či rovněž náleží ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).*“ Úkolem správního soudu totiž není obsírně vyvracet opakující se argumentaci žalobkyně, kterou se již (v případě většiny námitek) dostatečně zabývaly správní orgány.

VII. Závěr a náklady řízení

70. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
71. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má úspěšný účastník právo na náhradu nákladů řízení, a dále zvláštními okolnostmi, jež v tomto konkrétním případě nutně „oslabují“ existenci důvodů hodných zvláštního zřetele pro nepřiznání náhrady nákladů řízení žalovanému správnímu orgánu – státu podle § 60 odst. 7 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS). Podle citovaného rozhodnutí správní soud zásadně nepřizná žalovanému správnímu orgánu náhradu nákladů spojených s řízením před soudem. Jinými slovy, přestože byl žalovaný ve věci úspěšný, soud by mu v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů náhradu nákladů řízení zásadně nepřiznal, pokud by vynaložené náklady nepřekročily rámec jeho běžné úřední činnosti.
72. V daném případě však soud shledal zvláštní okolnosti, jež odůvodňovaly, aby žalovanému byla přiznána náhrada nákladů na cestovné. Byla to totiž žalobkyně (její zástupce), kdo trval na nařízení jednání ve věci (podání z 23. 1. 2023). Na jednání, jež bylo nařízeno právě jen z důvodu výslovného požadavku žalobkyně a soud na něm neprováděl dokazování, neboť žalobkyně žádné důkazy nad rámec obsahu správního spisu ani nenavrhl, se přitom žalobkyně ani její zástupce, ač řádně předvoláni, nedostavili a ani se jakkoli z účasti na jednání neomluvili. V důsledku zneužití procesního práva na straně žalobkyně (jejího zástupce) totiž pověřená osoba žalovaného cestovala z Brna ze sídla žalovaného do Prahy, aby až na místě zjistila, že se žalobkyně ani její právní zástupce na jednání nedostavili, a to tak fakticky nemělo žádný význam.

73. Skutečné náklady na cestovné vyčíslil žalovaný při jednání dne 25. 9. 2024 na částku 329 Kč, jež představuje zaplacené jízdné za cestu vlakem na trase Brno – Praha, když jízdné za zpáteční cestu žalovaný nepožadoval. K tomu doložil kopii odpovídajícího jízdního dokladu. Náklady na cestovné považuje soud za důvodně vynaložené, proto žalobkyni uložil tyto náklady žalovanému nahradit, k čemuž jí stanovil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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 25. září 2024

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu