



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **HP Systém s. r. o.**, IČO 48026425
sídlem Roháčova 145/14, 130 00 Praha 3
zastoupena advokátem Mgr. Tomášem Kudějem
sídlem Plzeňská 395, 330 02 Dýšina

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 20. 9. 2022, čj. 35439/22/5300-22441-711776

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Žalobkyně vykonává činnost personální agentury. Na soud se obrátila, protože nesouhlasí s tím, že jí finanční orgány doměřily za leden 2017 až duben 2018 daň z přidané hodnoty (DPH) a uložily jí povinnost uhradit z doměřené daně penále.
2. Finanční orgány měly za to, že žalobkyně neprokázala, že fakticky přijala plnění od svých dodavatelů. Mezi účastníky jsou v řízení před soudem sporným plněním služby (nábor zaměstnanců, dodání pracovních oděvů a obuvi, školení, výuka českého jazyka, přeprava,

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

ubytování a stravování zaměstnanců, tlumočnické služby, zajištění IT služeb, tisk reklamních brožur a letáků, zajištění nových akvizic, pronájem areálu pro firemní akci, správa a úprava webových stránek, realizace dětského dne a zajištění prezentace na dni otevřených dveří), které mělo žalobkyni poskytnout sedm dodavatelů:

- AAFS NOVO CZ, s.r.o. (AAFS),
- Adecia Capital s.r.o. (Adecia),
- Anselm Build s.r.o. (Anselm),
- Hepra Corporation s.r.o. (Hepra).
- PA&T – Profile Analyses & Training s.r.o. (PA&T),
- PE-INVEST s.r.o. (PE), a
- destacar s.r.o. (destacar).

3. Pro věc je zejména podstatné, kdy finanční orgány fakticky zahájily daňovou kontrolu a zda žalobkyně prokázala, že deklarované služby skutečně obdržela.

2. Žalobní argumentace

4. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry za nezákonné a nicotné. Navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí i platební výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
5. V **prvním žalobním bodu** namítla, že dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Daňová kontrola byla fakticky zahájena 12. 6. 2018, kdy se u žalobkyně konalo místní šetření. Dodatečné platební výměry byly vydány 15. 9. 2021 a žalobkyni oznámeny až 20. 9. 2021. Žalovaný sice tvrdí, že kontrola byla zahájena 4. 10. 2018 sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Přehlíží však, že místní šetření bylo svým rozsahem a obsahem faktickým zahájením daňové kontroly, jak dovozuje judikatura Nejvyššího správního soudu (NSS). Z ní dle žalobkyně plyne, že místní šetření v rámci vyhledávací činnosti nesmí být spojeno s žádným hodnocením důkazů ani žádostmi o vydání značného množství podkladů. V opačném případě jde již o zastřenou daňovou kontrolu.
6. Žalobkyně upozornila, že místní šetření trvalo prakticky dvě hodiny a finanční úřad si v rámci něj opatřil celou řadu podkladů včetně kompletního účetnictví za prověřované období, evidence pro účely DPH a daňové doklady za přesně vymezené období. Dotazoval se též na detaily žalobkyniny podnikatelské činnosti. Prakticky stejný rozsah dokumentů žádal finanční úřad po formálním zahájení daňové kontroly. Místní šetření navíc proběhlo v kanceláři finančního úřadu, nikoliv v žalobkynině provozovně či sídle, kde má primárně probíhat. Finanční úřad s žalobkyní dopředu komunikoval o konání místního šetření a dokladech, které má na místní šetření přinést. I to dle žalobkyně svědčí o tom, že finanční úřad neprováděl vyhledávací činnost, ale zajímaly ho konkrétní skutečnosti a doklady.
7. Z dokumentů, které si finanční úřad vyžádal plyne, že již předtím musel hodnotit dokumenty z místního šetření. Po žalobkyni totiž při formální zahájení kontroly požadoval doložení konkrétních daňových dokladů ve vztahu ke konkrétním dodavatelům. Je proto zřejmé, že finanční úřad měl již před místním šetřením konkrétní pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet za zdaňovací období. Dokumenty, které od žalobkyně finanční úřad získal při místním šetření, následně téměř čtyři měsíce zkoumal a hodnotil a teprve poté formálně zahájil daňovou kontrolu. Takový postup je dle žalobkyně nezákonný a v rozporu s judikaturou NSS, na kterou odkázala.
8. V **druhém žalobním bodu** žalobkyně namítla, že finanční orgány nerespektovaly úpravu navrácení lhůty v předešlý stav.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

9. Žalobkyně požádala 6. 5. 2021 o navrácení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Vyjádření totiž podala až po lhůtě stanovené finančním úřadem, neboť její zástupce měl dopravní nehodu a následně byl hospitalizován. Finanční úřad 7. 5. 2021 oznámil žalobkyni ukončení daňové kontroly (oznámením z 5. 5. 2021). Následně (10. 5. 2021) vyhověl žalobkynině žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav a stanovil jí novou lhůtu k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Žalobkyně se v poskytnuté lhůtě vyjádřila a doplnila důkazní návrhy. Na její vyjádření finanční úřad nijak nereagoval a vydal dodatečné platební výměry.
10. Popsaný postup považuje žalobkyně za nezákonný. Rozhodnutí o navrácení lhůty způsobilo, že oznámení o ukončení daňové kontroly a zpráva o daňové kontrole jsou neuskutečnitelné dle § 105 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Finanční úřad měl proto iniciovat řízení k prohlášení nicotnosti těchto rozhodnutí. To, že tak neučinil, způsobuje dle žalobkyně nezákonnost dodatečných platebních výměrů i napadeného rozhodnutí, které je ze stejného důvodu též nicotné.
11. V **třetím žalobním bodu** žalobkyně namítla, že unesla své důkazní břemeno ohledně faktického přijetí sporných plnění.
12. Finanční orgány hodnotily důkazy paušálně, povrchně a tendenčně. Rámcovým smlouvám žalovaný vytykal, že jsou příliš obecné, ač je obecnost znakem rámcových smluv. Předložená čestná prohlášení označil žalovaný paušálně za nevěrohodná a nekonkrétní. Žalobkyni též vytykal, že všechna čestná prohlášení jsou identická a existuje podezření, že jejich autorem je žalobkyně, která je pouze předložila jednotlivým osobám k podpisu. Žalobkyně je však přesvědčena, že není podstatné, jak si obstarala důkazní prostředky, a totožnost čestných prohlášení nezpůsobuje jejich nevěrohodnost. Nepodstatné je též to, že dle informací od České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) neměli její dodavatelé žádné zaměstnance, ač pracovníci v čestných prohlášeních tvrdili opak. Evidence ČSSZ nejsou veřejnými rejstříky a nelze k nim přistupovat nekriticky, jak to činily finanční orgány. Žalobkyni navíc nelze přičítat k tíži případná pochybení jejich dodavatelů při plnění zákonných povinností. Zcela nepřijatelné a nepodložené je pak obvinění žalovaného, že žalobkyně měla snad využít ekonomické závislosti jednotlivých osob, jež podepsaly čestná prohlášení. Žalobkyně dále namítla, že finanční úřad nesprávně provedl výslechy svědků, které mu žalovaný uložil doplnit. Úřad se totiž spokojil s formulářovými otázkami bez zohlednění toho, že od jednotlivých sporných plnění uplynula již dlouhá doba.

3. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje, aby ji soud zamítl. Má za to, že s většinou žalobní argumentace se vypořádal již v napadeném rozhodnutí, na které odkázal.
14. K **prvnímu žalobnímu bodu** uvedl, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně v žalobkynině případě neuběhla. Místní šetření nebylo zastřeno zahájením daňové kontroly, neboť finanční úřad shromážděné podklady nehodnotil ani neprověřoval (neprováděl jimi dokazování). Právě otázka, zda bylo dokumenty dokazováno či ne, je dle judikatury podstatná pro rozlišení zákonného místního šetření a zastřené zahájení daňové kontroly. Finanční úřad pouze shromáždil podklady a dotázal se žalobkyně na základní charakteristiku její ekonomické činnosti. Do zahájení daňové kontroly žádné další úkony nečinil. Místní šetření se konalo v kanceláři finančního úřadu, protože šlo o vhodné místo pro předání podkladů. Množství podkladů ani délka čtyř měsíců mezi místním šetřením a zahájením daňové kontroly není relevantní.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

15. K **druhému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že oznámení o ukončení daňové kontroly ani zpráva o ní nemohou být nicotná už proto, že nicotné může být jen rozhodnutí správce daně, nikoliv jiná písemnost. Právě o jinou písemnost v tomto případě jde, neboť ani oznámení, ani zpráva nesplňují definici rozhodnutí dle § 101 odst. 1 daňového řádu. Finanční úřad se k žalobkynině vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil ve zprávě o daňové kontrole proto, že její vyjádření obdržel až poté, co zprávu vyhotovil a odeslal. Následně se vyjádřil samostatnou písemností, kterou žalobkyni zaslal jako přílohu dodatečných platebních výměrů a v níž její námitky podrobně vypořádal. Tento postup nezkrátil žalobkyni na jejích právech, neboť měla možnost proti závěrům finančního úřadu brojit v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, což učinila.
16. Za nedůvodný žalovaný považuje též **třetí žalobní bod**. Rámcové smlouvy hodnotil jako obecné, protože takové byly. Žalovaný je posoudil komplexně a zohlednil též další předložené důkazy. To samé platí pro čestná prohlášení, která neobsahovala žádné konkrétní a ověřitelné informace, a naopak u nich zjistily finanční orgány skutečnosti nasvědčující jejich nevěrohodnosti. Nedůvodné jsou též žalobkyniny výtky vůči provedení svědeckých výpovědí. Z nich prakticky shodně vyplynulo, že jednatele jednotlivých dodavatelů žalobkyně nemají žádné informace o fungování těchto dodavatelů.

4. Ústní jednání

17. Ve věci se konalo ústní jednání v souladu s § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.).
18. Žalobkyně setrvala na své dosavadní argumentaci, na kterou odkázala. Je především přesvědčena, že finanční úřad při místním šetření fakticky zahájil daňovou kontrolu. Před šetřením si opatřil údaje od třetích subjektů a na šetření obdržel od žalobkyně v zásadě kompletní účetnictví. Tím překročil meze vyhledávací činnosti, a v důsledku toho došlo k prekluzi práva na doměření daně. Zároveň poukázala i na zbytek své argumentace, která svědčí o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, i pokud by daň byla doměřena včas.
19. Žalovaný též odkázal na svoji argumentaci, na níž setrval. Prekluzivní lhůta dle jeho názoru neuplynula a napadené rozhodnutí je ve všech ohledech zákonné a správné.
20. Soud na jednání provedl k důkazu *e-mailovou komunikaci z 2. 5. 2018* postupem dle § 52 odst. 1 a § 77 odst. 1 s. ř. s. Z ní plyne, že zaměstnanec Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Písku, zaslal uvedeného dne žalobkyni e-mail, v němž odkázal na telefonní rozhovor z téhož dne a navrhl provést místní šetření 16. 5. 2018 u pražského finančního úřadu. V e-mailu dále vymezil předmět místního šetření jako DPH za zdaňovací období leden 2017 až březen 2018 a požádal o předložení evidence pro účely DPH za uvedené období v elektronické podobě, účetní deník za rok 2017 a leden až březen 2018 v elektronické podobě, prvotních dokladů za uvedená období a ostatních dokladů týkajících se obchodních transakcí.
21. Soud neprovedl k důkazu listiny, které byly součástí správního spisu. Obsah správního spisu byl na jednání konstatován a z judikatury NSS plyne, že listinami obsaženými ve správním (daňovém) spisu se důkaz neprovádí (rozsudek NSS z 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Tento závěr platí i tehdy, pokud žalobkyně dokazování těmito listinami výslovně požaduje (rozsudek NSS z 18. 1. 2024, čj. 8 Afs 144/2022-39, bod 22).
22. Žalobkyně dále navrhla výslech Mgr. B. (bod 72 žaloby). Z žaloby není zcela zřejmé, zda žalobkyně navrhuje, aby byl vyslechnut před soudem, nebo zda navrhuje provedení

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

důkazu protokolem o jeho výsledku před finančními orgány. Před nimi Mgr. B. vypovídal ve vztahu ke kontrole reklamy, kterou měly žalobkyni poskytnout společnosti AAFS a Adezia (bod 148 napadeného rozhodnutí). Chtěla-li žalobkyně navrhnout provedení protokolu o výsledku Mgr. B., uplatní se závěr uvedený o odstavci výše – protokol je součástí daňového spisu, kterým se dokazování neprovádí. Chtěla-li žalobkyně navrhnout (nový) výslech Mgr. B. před soudem, nejde o řádný důkazní návrh a soud mu nemohl vyhovět.

23. Konkrétní důkazní návrh je třeba vždy spojit s konkrétním žalobním tvrzením. Nespojila-li žalobce důkazní návrh s konkrétním tvrzením, není takový návrh řádný (srov. obdobně Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: *Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace*. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 71). Nemůže-li soud domýšlet žalobní argumentaci či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32), nemůže ani domýšlet, k jakým žalobním tvrzením se svědecké výpovědi jako důkaz hodí (rozsudek NSS z 16. 7. 2024, čj. 7 Afs 54/2023-37, bod 19 a 20). Smyslem svědecké výpovědi je zachytit stav věci, jak ji svědek vnímal svými smysly (např. rozsudek NSS z 16. 12. 2019, čj. 3 As 322/2017-70, bod 41). Svědecká výpověď probíhá tak, že předseda senátu svědka vyzve, aby souvisle vylíčil vše, co ví o předmětu výsledku, a následně mu může soud a účastníci klást otázky [§ 126 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (o. s. ř.), ve spojení s § 64 s. ř. s.]. Pokud však v žalobě chybí konkrétní tvrzení, které má svědecká výpověď prokazovat, není určen předmět výsledku, a není proto vůbec zřejmé, k čemu se má monologická i dialogická část výsledku vztahovat.
24. Žalobkyně navrhla výslech Mgr. B. v rámci své argumentace o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (první žalobní bod). Důkazní návrh však nespojila s žádným konkrétním tvrzením, které by měla výpověď prokázat. Mgr. B. je v rámci prvního žalobního bodu zmíněn pouze v bodu 57 žaloby, kde žalobkyně uvádí, že ji zastupoval v rámci místního šetření. To plyne též z protokolu o místním šetření (čl. 35a daňového spisu) a plné moci z 11. 6. 2018 (čl. 35b daňového spisu). Ze samotné skutečnosti, že se Mgr. B. účastnil místního šetření však nelze dovodit, k jakému konkrétnímu tvrzení žalobkyně jeho výslech navrhuje. Žalobkynin důkazní návrh tudíž není řádný, neboť není zřejmé, co má prokazovat. Poučovací povinnost odpovídající § 118a o. s. ř. soud ve správním soudnictví nemá (naposledy podrobně rozsudek NSS z 24. 5. 2024, čj. 3 As 55/2023-44, bod 27 až 40). Soud proto o tomto důkazním návrhu na ústním jednání ani nerozhodoval, neboť nešlo o řádný důkazní návrh.

5. Posouzení soudem

25. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu dle § 75 odst. 1 s. ř. s.
26. Žalobu podala řádně a včas osoba k tomu oprávněná.
27. Žaloba není důvodná.

5.1 Zahájení daňové kontroly

28. Žalobkyně v prvním žalobním bodu namítá, že jí bylo DPH doměřeno po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty (§ 148 daňového řádu). Zatímco žalovaný tvrdí, že daňová kontrola začala až při jejím formálním zahájení, žalobkyně je přesvědčena, že začala již při místním šetření. Pokud by žalobkyně měla pravdu, bylo by DPH skutečně doměřeno až

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

po uplynutí lhůty, a napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry by byly nezákonné.

29. Judikatura dlouhodobě upozorňuje na to, že je podstatný rozdíl mezi daňovou kontrolou a místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti. Každý z těchto postupů slouží k jinému účelu a správce daně si mezi nimi nemůže libovolně vybírat (rozsudek NSS z 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS, bod 19).
30. V rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 78 odst. 1 a 2 daňového řádu). V rámci této činnosti může správce daně mj. provádět místní šetření [odst. 3 písm. e) citovaného ustanovení]. Cílem místního šetření je získávat předběžné informace o daňových subjektech, které lze využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Oproti tomu daňová kontrola má za cíl zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (rozsudky NSS z 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44, bod 30, a z 18. 3. 2024, čj. 5 Afs 316/2023-41, bod 36). Daňová kontrola je totiž institutem sloužícím ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu).
31. NSS ovšem zdůrazňuje též to, že místní šetření není vyhrazeno pouze pro daňovou kontrolu a lze ho provádět i v rámci vyhledávací činnosti. Výše uvedená judikatura nemá vést k vyprázdnění obsahu místního šetření jako nástroje vyhledávací činnosti (rozsudek NSS z 6. 2. 2023, čj. 5 Afs 287/2021-32, bod 30). V této souvislosti proto NSS zdůrazňuje, že daňovou kontrolou v materiálním smyslu není jakýkoli sběr informací o daňovém subjektu (rozsudek NSS z 6. 12. 2024, čj. 10 Afs 16/2024-82, bod 23). Zásadním rozdílem mezi postupy v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou je v tom, že pouze v rámci daňové kontroly může správce daně provádět dokazování. Při vyhledávací činnosti nedochází k hodnocení získaných důkazních prostředků, správce daně pouze shromažďuje podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení (rozsudek čj. 5 Afs 316/2023-41, bod 39). V rámci vyhledávací činnosti hodnotí správce daně shromážděné podklady pouze vzhledem ke svému dalšímu postupu, nikoli ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti (rozsudek čj. 10 Afs 16/2024-82, bod 23).
32. Vzhledem k tomu, že se místní šetření i následné formální zahájení daňové kontroly odehrály v roce 2018, použijí se při posouzení skutečného zahájení daňové kontroly též závěry, které NSS vyslovil k této otázce ve vztahu k § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Dle uvedeného ustanovení je daňová kontrola *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*. NSS k této právní úpravě uvedl, že pro zahájení daňové kontroly je třeba, aby byly kumulativně splněny tři podmínky: i) úkon směřující přímo vůči daňovému subjektu, ii) vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a iii) faktické zjišťování daňové povinnosti. Nedojde-li k naplnění všech podmínek v rámci jednoho úkonu, je kontrola zahájena dnem splnění poslední podmínky (rozsudek NSS ze 17. 5. 2024, čj. 5 Afs 47/2023-36, bod 20). Zároveň platí, že „*účinky zahájení daňové kontroly má pouze takový úkon správce daně, z něhož je bez rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu*“ (právní věta

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

rozsudku NSS z 15. 6. 2021, čj. 3 Afs 348/2019-34; shodně též rozsudek NSS z 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 340/2022-56, bod 29).

33. Otázka rozlišení vyhledávací činnosti a skryté daňové kontroly je primárně otázkou skutkovou. Soud v tomto ohledu musí komplexně posoudit konkrétní úkony, vzít v úvahu množství a rozsah podkladů, které si správce daně vyžádal a které prověřoval, a skutečnosti, jež vyhledávací činnosti předcházely a jež po ní následovaly (rozsudky čj. 5 Afs 316/2023-41, bod 40, a čj. 10 Afs 16/2024-82, bod 26).
34. Soud se proto v souladu s právě shrnutými judikatorními závěry zaměřil na okolnosti místního šetření a následného formálního zahájení daňové kontroly. Z daňového spisu a e-mailové komunikace, kterou předložila žalobkyně, plyne následující průběh:

Listopad 2017

- Správce daně vyzval dvanáct bank ke sdělení, zda u nich má žalobkyně účet, jaký je na účtech stav peněžních prostředků a jejich pohyb od 1. 1. 2017 do současnosti.
- Správce daně vyzval ČSSZ k poskytnutí seznamu všech zaměstnanců včetně data nástupu a ukončení zaměstnání, které žalobkyně oznámila správě sociálního zabezpečení.
- Správce daně prověřil, že k 1. 11. 2017 žalobkyně nevlastnila žádnou nemovitosti a že k 22. 11. 2017 vlastnila dvě vozidla.
- Správce daně vyzval krajské ředitelství policie, aby sdělilo údaje o pobytu tehdejších jednatelů žalobkyně na území České republiky od 1. 1. 2017 do současnosti.
- Správce daně obdržel informaci od policie a od většiny bank, z nichž pouze Komerční banka, a.s., uvedla, že u ní má žalobkyně účet, a zaslala z něj výpis.

Prosinec 2017

- Správce daně obdržel informaci od České spořitelny, a.s., a od Raiffeisenbank, a.s., která sdělila, že u ní má žalobkyně účet, a zaslala z něj výpis.
- Správce daně provedl místní šetření na adrese žalobkynina sídla. Zjistil, že se nachází v administrativní budově, na níž jsou cedule minimálně 20 subjektů včetně žalobkyně.
- Správce daně obdržel informace od ČSSZ o žalobkyniných zaměstnancích.

Duben 2018

- Správce daně vyzval Raiffeisenbank a Komerční banku, aby poskytly čísla účtů žalobkyně a stav peněžních prostředků na těchto účtech a jejich pohyb od 1. 12. 2017 (resp. u Komerční banky od 1. 11. 2017) do současnosti.
- Od obou bank obdržel správce daně požadované informace.

Květen a červen 2018

- Správce daně domlouvá s žalobkyní nejprve telefonicky a následně e-mailem provedení místního šetření, jehož předmětem je DPH za leden až březen 2018. Zároveň žádá žalobkyni, aby na šetření předložila evidenci pro účely DPH za toto období, účetní deník, prvotní a ostatní doklady týkající se obchodních transakcí.
- V kanceláři pražského finančního úřadu proběhlo 12. 6. 2018 místní šetření. V protokolu je předmět vymezen jako ověření obchodních aktivit žalobkyně za zdaňovací období leden 2017 až březen 2018. Žalobkyně na něm předložila smlouvy, pokladní doklady, bankovní výpisy, faktury a zápočtové listy za šetřené období. Správce daně si je zapůjčil za účelem provedení šetření. Žalobkyně dále předložila v listinné podobě účetní deník a evidenci pro účely DPH a slíbila, že je správci daně zašle v elektronické podobě. Správce daně se žalobkyně dotázal na její ekonomickou činnost, zda ji vykonává svými zaměstnanci nebo využívá i externí pracovníky, kolik má zaměstnanců, jakým způsobem získává nové zaměstnance, jaký servis jim zajišťuje a na jaký pracovní poměr je zaměstnává. Místní šetření trvalo necelé dvě hodiny.
- V písecké kanceláři správce daně proběhlo 18. 6. 2018 místní šetření, na kterém správce daně vrátil žalobkyni zapůjčené doklady.

Říjen 2018

- Správce daně 4. 10. 2018 formálně zahájil s žalobkyní daňovou kontrolu. Předmět kontroly je v protokolu vymezen jako DPH za zdaňovací období leden 2017 až květen 2018. Její rozsah je vymezen jako nárok na odpočet daně na vstupu za vymezená zdaňovací období na základě přijatých

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

daňových dokladů od dodavatelů AAFS, Adecia, Anselm, Hepra, NAZAR INVEST s.r.o. (jehož plnění žalovaný nakonec uznal), PA&T, PE-INVEST a destacar. Správce daně vyzval žalobkyni, aby mu předložila evidenci pro účely DPH za kontrolované období, účetní deník, daňové doklady od uvedených dodavatelů a ostatní doklady k prokázání nároku. Žalobkyně část dokumentů předložila a u zbytku uvedla, že je doloží.

Listopad a prosinec 2018

- Ve dnech 6. 11. 2018 a 12. 12. 2018 proběhla ústní jednání, na kterých žalobkyně předložila další požadované dokumenty.
 - Správce daně v prosinci opět vyzval Raiffeisenbank, Komerční banku a ČSSZ k poskytnutí informací o žalobkyni (údaje o bankovních účtech a zaměstnancích).
35. Z právě shrnutého procesního vývoje dle soudu neplyne, že by správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu již místním šetřením v červnu 2018.
36. Jakkoliv byla vyhledávací činnost správce daně relativně rozsáhlá, zůstala v mantinelech vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Samotné množství vyhledávacích úkonů a jejich rozsah přitom automaticky neznamená zahájení daňové kontroly (srov. skutkové okolnosti popsané v rozsudku NSS čj. 10 Afs 340/2022-56, bod 25 a násl.). Stejně tak není překročením mezi vyhledávací činností zjišťování údajů o příjmech, majetkových poměrech a dalších skutečnostech rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně; jde naopak o podstatnou část vyhledávací činnosti (rozsudek NSS čj. 5 Afs 47/2023-36, bod 23).
37. Z daňového spisu plyne, že správce daně pouze vyhledával důkazní prostředky za použití postupů, které upravuje § 78 odst. 3 daňového řádu. Vyhledávací činnosti odpovídá i předmět místního šetření, který správce daně vymezil obecně jako ověření obchodních aktivit žalobkyně za zdaňovací období leden 2017 až březen 2018. To koresponduje s oprávněním správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjišťovat plnění žalobkyniných povinností při správě daní (§ 78 odst. 1 daňového řádu).
38. Z ničeho přitom neplyne, že by správce daně shromážděné důkazní prostředky hodnotil jinak než pouze ve vztahu ke svému dalšímu postupu, či že by se zajímal o konkrétní daňové povinnosti nebo plnění či dodavatele a fakticky zjišťoval žalobkyninu daňovou povinnost (rozsudek NSS čj. 10 Afs 16/2024-82, bod 28 a 29).
39. Z jednotlivých kroků správce daně navíc neplyne ani to, že by jejich účelem mělo být zahájení daňové kontroly a zjišťování žalobkyniny daňové povinnosti. To je přitom v kontextu § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 zásadní, jak již soud vysvětlil výše.
40. Soud proto shrnuje, že žádný z úkonů správce daně (a to ani ve svém souhrnu) před formálním zahájením daňové kontroly nepřekročil meze vyhledávací činnosti. Daňová kontrola byla zahájena až 4. 10. 2018 a DPH bylo žalobkyni doměřeno ve lhůtě dle § 148 daňového řádu. První žalobní bod není důvodný.

5.2 Navrácení lhůty v předešlý stav

41. V rámci druhého žalobního bodu žalobkyně namítá, že finanční orgány postupovaly v rozporu s úpravou navrácení lhůty v předešlý stav. Je přesvědčená, že rozhodnutím o navrácení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění se oznámení o ukončení daňové kontroly a zpráva o ní staly nicotnými pro neuskutečnitelnost.
42. Pro posouzení této argumentace je podstatný následující průběh daňového řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

43. Žalobkyni byla opakovaně prodloužena lhůta k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Poté, co se v prodloužené lhůtě nevyjádřila, zaslal ji finanční úřad oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávu o ní. Den před doručením těchto dokumentů (do datové schránky žalobkynina zástupce) se žalobkyně k výsledkům vyjádřila a požádala o navrácení lhůty v předešlý stav. Správce daně žalobkyni vyhověl a stanovil ji novou lhůtu k vyjádření, čehož žalobkyně využila a své předchozí vyjádření doplnila. Správce daně na tato vyjádření nereagoval ve zprávě o daňové kontrole, neboť ji vyhotovil předtím, než mu byla doručena. Reagoval na ně však v samostatném vyjádření, které žalobkyni zaslal jako přílohu k dodatečným platebním výměřům. Otázkou tedy je, zda se v důsledku tohoto postupu správce daně staly oznámení o ukončení daňové kontroly a zpráva o ní nicotnými a zda byl takový postup nezákonný.
44. Soud předesílá, že žalovaný se obdobnou námitkou zabýval v napadeném rozhodnutí (bod 184 a 185), přičemž žalobkyně na jeho argumentaci nijak nereaguje. Soud přitom souhlasí s posouzením této námitky ze strany žalovaného.
45. Jde-li o namítanou nicotnost, je třeba předně přisvědčit žalovanému, že nicotné může být dle § 105 daňového řádu, na který se žalobkyně odvolává, pouze rozhodnutí. Oznámení o ukončení daňové kontroly a zpráva o daňové kontrole však rozhodnutími nejsou.
46. Soud si je vědom, že k povaze oznámení o ukončení daňové kontroly existuje rozporná judikatura krajských soudů (podrobně rozsudek zdejšího soudu z 29. 8. 2024, čj. 5 A 50/2024-83, bod 21 a násl.). Nyní rozhodující senát se však stejně jako pátý senát zdejšího soudu kloní k závěru, že oznámení nemá povahu rozhodnutí. Oznámením neukládá správce daně žádné povinnosti, nepřiznává žádná práva ani je neprohlašuje. Povinnosti ukládá buď navazující platební výměř (jak to bylo v žalobkynině případě) nebo je daňová kontrola oznámením fakticky ukončena bez autoritativního uložení povinnosti či přiznání práv.
47. Ani zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, a to z obdobných důvodů. Ani z ní totiž autoritativně neplynou žádná práva a povinnosti. Zpráva může být odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 odst. 3 daňového řádu), což z ní ale rozhodnutí nečiní.
48. I pokud by oznámení či zpráva byly zvláštním typem rozhodnutí, jak tvrdí žalobkyně, nemohlo by navrácení lhůty způsobit nicotnost těchto aktů.
49. Nicotnost je obecně vyhrazena těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, čemuž odpovídá i vymezení důvodů nicotnosti v § 105 odst. 2 daňového řádu. Navrácením lhůty v předešlý stav došlo pouze k znovuotevření žalobkyniny možnosti vyjádřit se ke kontrolním zjištěním. Je sice pravda, že jednou z náležitostí zprávy o daňové kontrole je stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění [§ 88a odst. 2 písm. b) bod 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021]. Absence této náležitosti je však otázkou zákonnosti zprávy o daňové kontrole, nikoliv její nicotnosti. I bez této náležitosti mají totiž oznámení o ukončení daňové kontroly a zpráva o ní účinky předpokládané zákonem a z ničeho neplyne, že by byly fakticky neuskutečnitelné, jak tvrdí žalobkyně.
50. Postup správce daně nemá vliv ani na zákonnost napadeného rozhodnutí.
51. Ačkoliv správce daně v důsledku časové souslednosti jednotlivých úkonů nezaujal ve zprávě o daňové kontrole stanovisko k žalobkyniným vyjádřením, neměl tento postup žádný dopad do žalobkyniných práv. Správce daně své stanovisko vtělil do samostatného podání, přičemž své závěry nijak nezměnil. K žalobkyniným vyjádřením přihlížel též

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

žalovaný v odvolacím řízení. Žalobkyně v žalobě nijak nevysvětlila, jaký vliv na její práva měl postup správce daně, přičemž obecně platí, že vada řízení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud by byl výrok rozhodnutí stejný, i kdyby k vadě nedošlo (rozsudek NSS ze 7. 1. 2021, čj. 7 Afs 149/2020-33, bod 31 a judikatura tam citovaná).

52. Ani druhý žalobní bod proto není důvodný.

5.3 Přijetí sporných plnění

53. Žalobkyniny námitky v třetím žalobním bodu se týkají unesení důkazního břemene daňového subjektu. Této otázce se NSS věnoval opakovaně a jeho závěry jsou ustálené.

54. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

55. Daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně řádné účetnictví. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek NSS z 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb tíží správce daně důkazní břemeno (rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně pochybnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt musí tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky NSS z 10. 11. 2021, čj. 10 Afs 34/2021-76, bod 15, z 24. 1. 2022, čj. 4 Afs 26/2021-39, bod 26, a z 18. 2. 2022, čj. 4 Afs 135/2019-29, bod 34).

56. Co se týče uplatnění nároku na odpočet daně, je podstatné, že podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijátého zdanitelného plnění tehdy, pokud plnění skutečně přijal a použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet musí splnit podmínky uvedené v § 73 odst. 1 zákona o DPH.

57. Žalobkyniny námitky v rámci třetího žalobního bodu jsou relativně stručné a obecné. To kontrastuje s podrobným odůvodněním, které této otázce věnoval žalovaný v napadeném rozhodnutí.

58. Soud nesouhlasí s žalobkyní, že by žalovaný a finanční úřad hodnotili důkazy „*paušálně, povrchně a tendenčně*“ (bod 80 žaloby). Žalovaný v návaznosti na rozhodnutí finančního úřadu podrobně popsal sporná plnění od jednotlivých dodavatelů a hodnotil důkazy, které žalobkyně k prokázání plnění nabídla (str. 17 až 89 napadeného rozhodnutí). Na jeho posouzení soud odkazuje, neboť se s ním ztotožnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

59. Žalobkyně v žalobě zmínila jako příklad tři důkazní prostředky, které měl žalovaný finanční orgány hodnotit tendenčně – rámcové smlouvy, čestná prohlášení a výslechy svědků. K těmto příkladům uvádí soud následující.
60. U rámcových smluv žalobkyně namítá, že orgány nezohlednily, že charakteristickým rysem takových smluv je jistá obecnost, a hodnotily je jako příliš obecné a nekonkrétní. Finanční orgány však tento charakter smluv zohlednily, a *právě proto* je hodnotily tak, že nemůžou prokázat uskutečnění jednotlivých plnění. Žalovaný vysvětlil, že v rámcových smlouvách nebyla podrobněji popsána poskytovaná plnění, nýbrž pouze odkazovaly na dílčí objednávky. Neobsahovaly ani sjednání odměny a jejich předmětem byly v některých případech služby, které nebyly předmětem konečného plnění. V jiných případech byly služby dle daňových dokladů poskytovány už před uzavřením smlouvy (např. bod 33, 91 a 104 napadeného rozhodnutí).
61. K čestným prohlášením žalobkyně uvedla, že je finanční orgány označily paušálně za nevěrohodná a vytkly jí též to, že prohlášení jsou identická, a nejde proto o autentická prohlášení. Ani s touto argumentací soud nesouhlasí. Žalovaný k čestným prohlášením nepřistoupil paušalizujícím způsobem, naopak všemi se zabýval individuálně a popsal, proč neprokazují poskytnutí sporných plnění. Žalovaný čestným prohlášením vytykal primárně jejich obecnost. Jednotlivá prohlášení totiž nespécifikovala, jaká konkrétní plnění byla poskytnuta a neuváděla ani další detaily. Často obsahovala též tvrzení rozporná s daňovými doklady či jinými důkazy (např. bod 34, 38, 44, 56 a 71 napadeného rozhodnutí). Že žalovaný nepřistupoval k prohlášením paušálně potvrzuje též to, že prohlášení týkající se reklamní kampaně v Bulharsku považoval za věrohodné a ve spojení s dalšími důkazy uzavřel, že prokazuje existenci deklarovaného plnění (bod 48, 59 a 148 napadeného rozhodnutí).
62. Soud nesouhlasí ani s tím, že by totožnost jednotlivých čestných prohlášení nemohla mít vliv na jejich věrohodnost.
63. Žalovaný na identický formát upozornil u čestných prohlášení bulharských státních příslušníků (např. body 53, 54, 74, 89, 107 a 126 napadeného rozhodnutí) a lektorů českého jazyka (bod 71 napadeného rozhodnutí). Předně je třeba zdůraznit, že identický formát nebyl jediným důvodem pro závěr žalovaného, že jde o prohlášení nevěrohodná. U bulharských osob k tomu přistoupily ještě skutečnosti, že dodavatelé, pro které měly vykonávat činnost, tyto osoby nenahlásily jako své zaměstnance, ani cizinecká policie o nich neměla žádné informace a tvrzená plnění neodpovídala plněním deklarovaným v daňových dokladech (např. bod 53 napadeného rozhodnutí). U lektorů žalovaný zdůraznil, že jejich prohlášení jsou obecná, jejich obsah nelze ověřit, jejich údajný zaměstnavatel neměl dle údajů ČSSZ žádné zaměstnance, ani za ně neodváděl daně (bod 71 napadeného rozhodnutí). Za takové skutkové situace je zcela správný závěr žalovaného, že čestným prohlášením ubírá na věrohodnosti a průkaznosti též to, že všechna mají stejnou formu a působí tak, že je připravila žalobkyně, která je následně pouze nechala příslušné osoby podepsat. Obdobně ubírá prohlášením na věrohodnosti to, že v nich jednotlivé osoby tvrdí, že byly zaměstnány u jednotlivých žalobkyniných dodavatelů, ač tomu tak dle údajů ČSSZ není. Z ničeho neplyne, že by finanční orgány přistupovaly k údajům z evidence ČSSZ nekriticky, jak tvrdí žalobkyně. Pouze z nich vycházely při komplexním hodnocení důkazních prostředků, přičemž žalobkyně neposkytla žádné důvody, proč tyto údaje zpochybňovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

64. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že žalovaný neměl dostatek podkladů pro závěr, že žalobkyně využila ekonomické závislosti bulharských občanů, aby je přiměla podepsat čestná prohlášení (body 41 a 126 napadeného rozhodnutí). Tento závěr však žalovaný vyslovil pouze jako domněnku nad rámec dalších (hlavních) důvodů, které odůvodňují neprůkaznost čestných prohlášení. Pro posouzení věci a zákonnost napadeného rozhodnutí je proto tato úvaha žalovaného nepodstatná.
65. Konečně žalobkyně namítá, že finanční úřad provedl nesprávně výslechy svědků, které mu žalovaný uložil doplnit. Dle žalobkyně pokládal pouze formulářové otázky bez zohlednění situace a doby, která od plnění uplynula. Protože je žalobní námitka velmi obecná a stručná, uvádí k ní soud pouze následující.
66. Žalovaný uložil finančnímu úřadu, aby doplnil dokazování o výslechy jednatelů jednotlivých dodavatelů žalobkyně (bod 135 a násl. napadeného rozhodnutí) a výslechy svědků, které finanční úřad v předchozím řízení odmítl provést (bod 146 a násl.). Z daňového spisu vyplývá, že žalobkynin zástupce byl o těchto výsledcích vyrozuměn a účastnil se jich. Z protokolů neplyne, že by měl proti průběhu výsledku námitky. Pokud nyní žalobkyně namítá, že výslechy byly nedostatečné, není soudu zřejmé, proč tyto námitky nevznesla v průběhu jednotlivých výsledků, či proč nevyužila svého práva klást otázky (§ 96 odst. 5 daňového řádu). Soud v postupu finančního úřadu žádá pochybení nenachází.
67. Ani třetí žalobní bod proto není důvodný.

6. Závěr a náklady řízení

68. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
69. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.

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 20. února 2025

Mgr. Marek Bedřich v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: X.