



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně X. s. r. o.
sídlem Y.
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1 – Nové Město, PSČ 110 00

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2024, č. j. 32772/24/5300-21443-701707,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým byla zamítnuta její odvolání proti sedmi dodatečným platebním výměrům ze dne 7. 11. 2023, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty a současně stanovena povinnost uhradit penále v částkách uvedených ve výrocích dodatečných platebních výměrů, vždy za každé ze zdaňovacích období měsíců leden až červenec 2020.
2. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň na základě výsledků daňové kontroly zahájené se žalobkyní dne 9. 4. 2021 a ukončené dne 19. 10. 2023, při které byl zjišťován a ověřován nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti W. s. r. o. (dále jen „W.“). Daňová kontrola byla uzavřena se zjištěním, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 86 odst. 4 písm. c) a ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když k výzvě správce daně nedoložila relevantní důkazní prostředky, které by prokázaly přijetí předmětných plnění v deklarovaném rozsahu od uvedeného dodavatele, případně od jiného dodavatele v postavení plátce daně.
3. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v nichž namítala, že tyto platební výměry byly správcem daně vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí předestřel právní základ případu, a to se zaměřením na běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu a vlivu daňové kontroly na běh této lhůty a na způsob jejího zahájení. To předestřel s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který se ve svých rozsudcích zabýval charakterem úkonů majících vliv na běh prekluzivní lhůty.
5. Při aplikaci právního základu na skutkový stav v souvislosti s vypořádáním odvolacích důvodů žalovaný vyšel ze zjištění, že v průběhu daňové kontroly žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o její ekonomické činnosti ani o obchodní spolupráci se společností W., kdy nebylo možné ověřit předmět ani rozsah plnění a ne ve všech případech byly doloženy hotovostní úhrady. Žalobkyně dle správce daně zcela rezignovala na prokázání skutečnosti, že předmětná zdanitelná plnění přijala od jmenovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a neoznačila ani jinou osobu v postavení plátce DPH, od které by předmětná plnění přijala. Předmětem plnění od společnosti W. měly být služby jako postprodukční práce, programování, záznamové editorské grafické práce, vizuální efekty a animace, průzkum mediálního trhu, zpracování dat čtenosti apod. Ani z cen fakturovaných plnění nebylo možné dovodit, že by žalobkyně přijala zdanitelná plnění od osob v postavení plátce DPH. Vymezení rozsahu přijatých služeb nebylo zřejmé ani z objednávek a z předávacích protokolů, žalobkyně k výzvě správce daně zcela rezignovala na prokázání rozsahu předmětných plnění, a proto tak dle žalovaného vyplynulo, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala nejen, že přijala plnění od dodavatele W., ale ani od jiného dodavatele postavení plátce daně, ale neprokázala ani rozsah předmětných plnění. Nedošlo tak ke splnění hmotné právní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně se ke kontrolnímu zjištění správce daně nijak nevyjádřila, ani ve svém odvolání proti němu nic nenamítala.

6. Žalovaný se proto zabýval v napadeném rozhodnutí jedinou odvolací námitkou žalobkyně, a to, že pro dodatečné doměření daně uplynula prekluzivní lhůta, v daném případě nejpozději dne 12. 8. 2023, a proto byly platební výměry vydané dne 7. 11. 2023 vydány správcem daně nezákonně až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně toto své tvrzení odvíjela od úkonu správce daně, který ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně dne 12. 8. 2020 prověřoval předmětná zdanitelná plnění v rámci kontrolního postupu u společnosti W.. Tedy dle žalobkyně uvažovaný moment zahájení „zastřené“ daňové kontroly měl být den 12. 8. 2020.
7. K tomu žalovaný poukázal na to, že s uváděným dodavatelem žalobkyně společností W. bylo vedeno ústní jednání ohledně ekonomické činnosti této společnosti, což zachycuje protokol o ústním jednání z 12. 8. 2020, přičemž jednatel této společnosti na otázky správce daně neodpovídal, ani nepředkládal žádné doklady či písemnosti a kontrolní postup u této společnosti nesměřoval vůči žalobkyni, takže toto jednání mezi správcem daně a společností W. nelze považovat za první úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu provedený vůči žalobkyni. Tento úkon správce nebyl proveden za účelem prověření daňové povinnosti žalobkyně, a zahájení daňové kontroly u žalobkyně.
8. Žalovaný poukázal na relevantní judikaturu související s materiálním zahájením daňové kontroly, která stanovila obecná pravidla k tomu, jaký úkon vůči daňovému subjektu se považuje za materiálně zahájenou daňovou kontrolu. Takovým úkonem není prosté zjišťování podkladových informací a takzvané mapování terénu. Nahlíženo na skutkový stav případu řešeného u žalobkyně, jde také o to, že doručení oznámení o zahájení daňové kontroly u žalobkyně dne 9. 4. 2021 nepředcházel žádný jiný úkon vůči žalobkyni. Správce daně při jednání s jiným subjektem, a to se společností W. nezískal žádné důkazní prostředky související se žalobkyní, neprověřoval je ani nevyhodnocoval a nemohl na základě nich činit závěry ve vztahu k žalobkyni.
9. Žalovaný tedy uzavřel, že dodatečné platební výměry nebyly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nejstarší kontrolovaná daň byla stanovena za zdaňovací období leden 2020, tedy základní tříletá lhůta pro stanovení daně počala v souladu s ustanovením § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dne 25. 2. 2020, daňová kontrola byla řádně zahájena dne 9. 4. 2021 a od toho dne počala běžet podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu nová tříletá lhůta pro stanovení daně. Ještě před jejím uplynutím dne 9. 4. 2024 vydal správce daně dne 7. 11. 2023 dodatečné platební výměry, které byly žalobci doručeny dne 8. 11. 2023, to je ve lhůtě pro stanovení daně.

Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

10. Žalobkyně uplatnila v podané žalobě několik žalobních bodů, v nichž tvrdila nesprávnost, nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
11. V prvotní námitce žalobkyně považovala za stěžejní otázku okamžik zahájení daňové kontroly, který má význam pro začátek běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Žalobkyně je přesvědčena, že orgány finanční správy materiálně vedly skrytou daňovou kontrolu již před datem 9. 4. 2021 a žalovaný nesprávně posoudil začátek běhu prekluzivní

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

lhůty pro stanovení daně, když vycházel z neúplných informací, neboť kontrolní spis správce daně obsahuje všechny relevantní dokumenty týkající se probíhajícího řízení. Napadené rozhodnutí je tak postaveno na skutečnostech, které neodpovídají skutkovému stavu věci.

12. Konkrétně uvedla, že správce daně dne 23. 6. 2020, to je téměř 10 měsíců před formálním zahájením daňové kontroly u žalobkyně doručil do datové schránky žalobkyně výzvu k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní u společnosti W., kdy vyžadoval veškeré obdržené faktury za uskutečněná plnění v období od 1. 1. 2020 do data obdržení výzvy a další doklady k těmto plněním a vztahující se k fakturám. Žalobkyně pak v reakci na tuto výzvu zaslala správci daně dne 8. 7. 2020 a 9. 7. 2020 správcem daně požadované účetní podklady, které v žalobě označila a konkretizovala, avšak předložené účetní podklady se nenachází v kontrolním spise žalovaného ani ve spise správce daně, přičemž tyto písemnosti správce daně nezmiňuje ani ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný je nezmínil ani v rámci napadeného rozhodnutí. Správce daně tak nepřiradil výzvu ani předložené účetní podklady ze spisu společnosti W. do kontrolního spisu žalobkyně, byť tak v případě jiných důkazních prostředků z kontrolního spisu u W. učinil. Jako příklad uvedl úřední záznam ze dne 16. 1. 2023 podle nějž správce daně zjišťoval relevantní informace o ústním jednání a místním šetření provedeném v rámci kontrolního postupu u dodavatele žalobkyně. Tvrzení žalovaného, že zahájení daňové kontroly, nepředcházely žádné úkony vůči žalobkyni je nepravdivé, neboť písemnosti vydávalo stejné územního pracoviště správce daně jak v případě kontroly u žalobkyně. Nelze tak souhlasit se správcem daně, který ve svém stanovisku souvisejícím s postoupením odvolání i žalovanému uvedl, že před formálním zahájením daňové kontroly u žalobkyně nebyly získány žádné daňové doklady či jiné písemnosti, ze kterých by bylo možné zjistit předmět plnění poskytnutých žalobkyni společností W.. Dodatečné platební výměry tak byly vydány na základě neúplného spisového materiálu. Žalovaný tak při posuzování prekluzivní lhůty nepostupoval v souladu se zákonem, když nepřihlédl ke všem relevantním písemnostem a tím zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, nezákonnosti a nesprávnosti.
13. V druhém žalobním bodu žalobkyně namítala, že nezaložení písemností do kontrolního spisu mělo vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť vyžádáním podkladů od dodavatele začal správce daně prověřovat projednávanou daňovou povinnost žalobkyně na DPH, a tedy zahájil daňovou kontrolu nejpozději dne 9. 7. 2020.
14. Žalobkyně v tabulce uvedené v žalobě předeštlá dopad výzvy a předložených účetních podkladů dodavatelem žalobkyně na zahájení daňové kontroly. Žalobkyně z porovnání výzvy a oznámení o zahájení daňové kontroly dovozuje, že správce daně požadoval dne 23. 6. 2020 i 9. 4. 2021 téměř totožné důkazní prostředky, v oznámení o zahájení daňové kontroly požadoval navíc pouze přehled zaúčtovaných faktur a evidenci pro účely DPH, které materiálně nemohou prokázat nic jiného, než co v je předložených fakturách a z daňových dokladů to, co již měl v kontrolních hlášeních za předmětná zdaňovací období. Naprostou většinu podkladů tedy obdržel již 8. 7. 2020 a 9. 7. 2020. S ohledem na povahu předložených účetních podkladů je nutné přijmout závěr, že se jednalo o primární důkazní prostředky, kterými daňový subjekt unáší svoje primární důkazní břemeno, a to se stalo v červnu roku 2020 a tuto primární sadu účetních podkladů správce daně vyžádal již v červnu a červenci roku 2020. Tuto skutečnost pak dokládá výzva k prokázání skutečností ze dne 22. 7. 2021, která potvrzuje ověřování primárních důkazních prostředků k projednávané daňové povinnosti, které již správce daně měl k dispozici od 9. 7. 2020. Materiálně projednávanou

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

daňovou povinnost tedy prověřoval již v červnu a červenci roku 2020. Tento postup je nutno považovat za materiální zahájení daňové kontroly. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze a na výklad Nejvyššího správního soudu, který žalobkyně citovala v žalobě, je přesvědčena, že vydáním výzvy dne 23. 6. 2020 správce daně začal prověřovat daňovou povinnost žalobkyně, a tedy materiálně zahájil daňovou kontrolu, když vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a současně vyžádal od žalobkyně konkrétní primární důkazní prostředky. O tom svědčí i kontrolní postupy, které probíhaly u společnosti W. a žalobkyně nesouhlasí s tím, že tyto kontrolní postupy byly zaměřeny u dodavatele žalobkyně pouze na přijatá zdanitelná plnění, protože kdyby tomu tak bylo, správce daně neměl žádný důvod k vydání výzvy vůči žalobkyni, když informace od žalobkyně nebyly pro správu daní u jejího dodavatele vůbec rozhodné. Žalobkyně tak namítala účelovost postupu správce daně při vydání výzvy vůči žalobkyni, kdy jejím účelem nebylo získat informace ke kontrolnímu postupu u dodavatele žalobkyně, ale získat informace k prověření daňové povinnosti samotné žalobkyně.

15. Žalobkyně namítala i vliv písemností založených v neveřejné části kontrolního spisu na zákonnost dodatečných platebních výměrů a dovozuje tak z toho, že ze soupisu neveřejné části kontrolního spisu vyplývá písemnost s názvem „Postoupení od jiných FÚ“, která byla vložena do spisu 9. 11. 2020 a přestože žalobkyně neměla možnost do těchto písemností nahlížet, je přesvědčena, že se jednalo o dokumenty získané jinými finančními úřady, obsahující relevantní informace k daňové povinnosti žalobkyně. Tyto písemnosti tak musel správce daně získat nutně před datem 9. 11. 2020, tedy více než tři roky před vydáním dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně dále v podané žalobě nesouhlasila s věcným závěrem správce daně, že nesplnila hmotně právní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Zdůraznila, že si je vědoma toho, že proti kontrolním zjištěním správce daně v odvolání nebrojila, neboť se zaměřila na nejefektivnější důvod zrušení dodatečných platebních výměrů, kterým bylo uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Přisvědčila tomu, že proti kontrolním zjištěním správce daně v podaných odvoláních nebrojila, nicméně se rozhodně neztotožňuje se žalovaným, že proti kontrolním zjištěním nic nenamítá. S ohledem na závěr žalovaného se tedy v žalobě vymezila i proti nesprávným kontrolním závěrům správce daně a přípustnost svých nových námitek dovozovala z konstantní soudní judikatury, konkrétně z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2007 a z komentářové literatury. Namítala, že posuzování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně nemělo svůj logický sled, ale bylo vnitřně rozporné, když nelze zároveň tvrdit, že daňový subjekt neprokázal rozsah plnění tak, jak tvrdí a zároveň, že neprokázal deklarovaného dodavatele těchto plnění. Správce daně měl nejprve ověřovat, zda byla plnění přijata od deklarovaného dodavatele a pak v jakém rozsahu, nikoliv tak činit zároveň. Žalobkyně nemůže objektivně vědět, co má pro uznání nároku na odpočet daně a rozptýlení pochybností správce daně prokazovat.
16. Žalobkyně současně namítala nepřezkoumatelnost závěrů správce daně v návaznosti na kontrolní postupy u jejího dodavatele. Podle žalobkyně není možné, aby na úrovni dodavatele žalobkyně správce daně nerozporoval fakticitu projednávaného plnění a zároveň u žalobkyně zpochybnil přijetí daného plnění od deklarovaného dodavatele. Takové závěry jsou současně i nesprávné.
17. Žalobkyně dále v podané žalobě rozporovala pochybnosti správce daně, které vedly k doměření její daňové povinnosti. K nepředložení USB nosičů obsahujících všechny výstupy, které měla dodat společnost W., k nepředložení smluv uzavřených s odběrateli

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

žalobkyně, k neposkytnutí úplných dokumentů o zpracování dat sledovanosti TV a dat čtenosti periodik a webu, přijaté od uvedeného dodavatele, namítala, že nepředložení veškerých výstupů od dodavatele, nepředložení smluvních podkladů ohledně plnění na výstupu a neúplné výstupy přijatých plnění nemají vliv na zpochybnění skutečnosti, že plnění dodala žalobkyni společnost W.. K dalším pochybnostem, které spočívaly ve zpochybnění nově zřízené společnosti W. zajišťovat služby pro žalobkyni, z důvodu záměru jednatele této společnosti, prezentace této společnosti na webových stránkách, nesoučinnosti této společnosti i okolností nedostatečné provozuschopnosti dodavatele žalobkyně a nezveřejňování jeho účetní závěrky od roku 2018, žalobkyně uvedla, že tyto skutečnosti nemohou zastíňovat faktický stav a nemohou být kladeny k tíži žalobkyně. Žalobkyně poukázala na to, že průběh spolupráce se svým dodavatelem podrobně popsala, předložila relevantní smluvní dokumentaci a účetní podklady. V rámci ústního jednání pak jednatel žalobkyně vysvětlil detaily obchodní spolupráce, což potvrdil i jednatel dodavatele.

18. Žalobkyně tedy kontrolní závěry považovala za nesprávné a v rozporu se zákonem, a proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i dodatečné platební výměry správního orgánu I. stupně zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný se nejprve ve svém vyjádření k žalobě věnoval námitce prekluze daně.
20. Předně považoval za důležité poukázat na skutečnost, že žalobkyně v odvolání proti dodatečným platebním výměrům uplatnila zcela jiné námitky, než které uvedla v podané žalobě. Nyní se žalobkyně přiklání k názoru, že lhůta uplynula mnohem dříve než původně jí tvrzený den 12. 8. 2023 nejpozději. Žalovaný námitku prekluze dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí s odkazem na relevantní judikaturu se závěrem, že dne 12. 8. 2020 k zahájení „skryté“ či „zastřené“ daňové kontroly nedošlo (žalobkyně nově tvrdí, že k zahájení daňové kontroly došlo již 23. 6. 2020). Žalobkyně rovněž k novým žalobním tvrzením navrhla nové důkazní prostředky, které v daňovém řízení nenavrhovala, a to důkazní prostředky z jiných daňových řízení vedených správcem daně u jiných daňových subjektů a žalovaný je k tomuto řízení soudu samostatně předkládá. Dle žalovaného však by měl soud vycházet ze skutkového a právního stavu existujícího v době vydání napadeného rozhodnutí. Daňový subjekt nemůže důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní dohánět k tíži žalovaného až v soudním řízení.
21. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalovaný podrobně vysvětloval, z čeho je třeba vycházet při stanovení data, kdy došlo k zahájení daňové kontroly DPH u žalobkyně za zdaňovací období leden až červenec 2020. Toto datum dovozuje až ke dni 9. 4. 2021, když současně ve svém vyjádření rozsáhle pojednal o podstatě a obsahu výzvy, kterou správce daně nezjišťoval ani neprověřoval tvrzení žalobkyně v podaném daňovém přiznání, ale shromažďoval údaje nezbytné pro správu daní u daňového subjektu společnosti W., která nepodala daňová přiznání k DPH za měsíce únor, březen a duben 2020 v zákonem stanovené lhůtě, čímž byla ztížena správa daní. Proto správce daně začal mapovat terén a vydal dne 23. 6. 2020 výzvu vůči žalobkyni k poskytnutí údajů pro účely vyhledávací činnosti, která byla prováděna vůči společnosti W., nikoli vůči žalobkyni. Uvedenou výzvou nebyly po žalobkyni požadovány daňové ani jiné doklady za zdaňovací období květen až červenec 2020 k prověření ve vztahu k žalobkyni, protože šlo o období, kdy ještě byla výzva učiněna před termínem pro podání daňových přiznání k DPH žalobkyně za uvedené měsíce. Proto samotnou výzvou ani předložením dokladů ze strany žalobce dne 8. 7. 2020 a 9. 7. 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

nemohlo dojít k zahájení daňové kontroly a nemohlo se ani o daňovou kontrolu jednat. Protože k zahájení daňové kontroly u žalobkyně došlo dne 9. 4. 2021, pak od tohoto dne počala běžet v souladu s ustanovením § 148 odst. 3 daňového řádu nová tříletá lhůta pro stanovení daně za všechna předmětná období, která by bez dalšího uplynula dnem 9. 4. 2024. Dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny 8. 11. 2023, a proto podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se předmětná lhůta prodloužila o jeden rok a její konec by bez dalšího připadnul na 9. 4. 2025, přičemž napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 30. 10. 2024. To je v posledních dvanácti měsících před uplynutím předmětné lhůty.

22. K námitce písemností nezaložených do kontrolního spisu žalovaný s odkazem na správu daní a prověřování daňové povinnosti společnosti W. rozsáhle pojednal o prováděcích kontrolních postupech na DPH za zdaňovací období leden až duben 2020 vůči této společnosti s tím, že toto prověřování se netýkalo žalobkyně a pokud žalobkyně tvrdí, že daňové doklady předložené správci daně na předmětnou výzvu ze dne 23. 6. 2020, které byly žalobkyni předloženy dne 8. 7. 2020 a 9. 7. 2020 měly být správcem daně přerazeny do jeho kontrolního spisu, žalovaný uvedl, že k tomu nebyl důvod, neboť tytéž daňové doklady byly potom žalobkyni předloženy při její daňové kontrole v reakci na oznámení o jejím zahájení. Ty žalobkyně předložila následně společně s dalšími doklady, a to předmětnými fakturami, objednávkami spolu s dalšími pokladními a bankovními doklady včetně evidence pro účely DPH. Pokud žalobkyně tvrdí obdobný rozsah požadavků správce daně na předložení daňových dokladů v předmětné výzvě, pak žalovaný odkázal na to, že je zcela logické, že tuto situaci správce daně řešil vyhledávací činností, v rámci níž vyzval k součinnosti žalobkyni jako obchodního partnera společnosti W., což učinil předmětnou výzvou, nezahájil však u ní daňovou kontrolu. Správce daně si od žalobkyně opatřoval pouze předběžné podkladové informace důležité pro správu daní u daňového subjektu W.. Nešlo tedy ani o to, že by k předmětné výzvě žalobkyně unesla svoje primární důkazní břemeno, neboť k tomu byl žalobkyně vyzvána až oznámením o zahájení daňové kontroly. Žalovaný pak popsal, jak na základě obou výzev i v časovém sledu reakcí žalobkyně na tyto výzvy daňovou kontrolu prováděl kontinuálně bez prodlení, přičemž prověřoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení DPH žalobkyně za předmětná zdaňovací období. Z titulu prováděné vyhledávací činnosti u dodavatele žalobkyně je pak irrelevantní, že kontrolní postupy prováděné u společnosti W. byly prováděny v rozsahu přijatých zdanitelných plnění a nikoli na výstupu.
23. K námitce písemností založených v neveřejné části kontrolního spisu žalovaný s odkazem na žalobcem tvrzenou písemnost „postoupení od jiných FÚ“ ze dne 9. 11. 2020 uvedl, že touto písemností byly toliko sděleny informace o vyměření daně žalobci Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj a daňová přiznání žalobce.
24. K námitce nesprávnosti kontrolních závěrů správce daně žalovaný zopakoval skutkové okolnosti, které měly význam pro hodnocení dokazování v daňovém řízení, zopakoval právní základ vycházející z judikatur Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu ohledně nesení břemene tvrzení a břemena důkazního v daňovém řízení, přičemž zopakoval pasivitu žalobce při prokazování jeho nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázání ze strany žalobkyně, že byla skutečně předmětná zdanitelná plnění společnosti W.. poskytnuta žalobkyni, přičemž žalobkyně neoznačila žádnou jinou osobu v postavení plátce DPH, od které by předmětná plnění přijala a ze spisového materiálu existence jiného možného dodavatele nevyplývala. Poukázal i na nedostatečné vymezení rozsahu přijatých

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

služeb, který nebyl zřejmý ani z objednávek ani z předávacích protokolů a k výzvě správce daně žalobce na prokázání rozsahu předmětných plnění zcela rezignoval.

25. K námitce nesprávnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že postupoval podle § 114 odst. 2 daňového řádu, kdy přezkoumával odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání a žalobkyně jak před správcem daně, tak v odvolací řízení zůstala pasivní a nereagovala na obě výzvy správce daně, neprokázala relevantními důkazními prostředky přijetí předmětných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele společnosti W., případně od jiného dodavatele. Poukázal na to, že napadené rozhodnutí tvoří s rozhodnutím prvostupňového správce daně jeden celek, přičemž za odůvodnění dodatečných platebních výměrů se podle § 147 odst. 3 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole. Žalovaný připomněl, že judikurním požadavkům na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v dané věci plně dostál, neboť platební výměry přezkoumal za podmínek pasivity žalobkyně i v odvolacím řízení, která nebrojila proti samotnému kontrolnímu zjištění. Nebylo povinností žalovaného reagovat na každý uplatněný argument a ten obsáhle vyvracet, nýbrž uchopit obsah i smysl argumentace a vypořádat se s ní. V tomto směru odkázal na rozsáhlou judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, proč má žalovaný za to, že žalobce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění neprokázal a proč jsou jeho odvolací námitky nedůvodné (rozsáhlá judikatura i Nejvyššího správního soudu).
26. Z uvedených důvodů nebyly podle žalovaného nebyly naplněny dvě hmotně právní podmínky nároku na odpočet daně.
27. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Replika žalobkyně

28. Žalobkyně v replice opakovaně upozorňovala na dodržení lhůty pro stanovení daně z úřední povinnosti, kterou dle jejího názoru orgány finanční správy v dané věci nedodržely, a to s ohledem na posuzování věci dle neúplného kontrolního spisu postoupenému žalovanému od správce daně, když je to právě žalovaný, který nově seznává, že k zahájení daňové kontroly mělo dojít 23. 6. 2020, k čemu žalobkyně nemohla uplatnit námitku jinak, než před soudem. Žalobkyně oponovala, že je-li listina vydána v souvislosti s jiným řízením, automaticky to neznamená, že nemá být zařazena do spisu daňového subjektu a má za to, že pokud daňový subjekt předloží v daňové kontrole důkazní prostředek dvakrát, je povinností správce daně ji založit do spisu dvakrát. Správci daně nepřísluší rozhodovat o tom, jaké z relevantních podkladů založí do spisu a jaké z důvodu duplicity zamlčí. Skutečnost písemností nezaložených do kontrolního spisu pak dle žalobkyně měla vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, když dovozovala skrytou daňovou kontrolu již ode dne 8. 7. 2020 a 9. 7. 2020, když předložila účetní podklady v rámci reakce na výzvu. Podle žalobkyně je rozhodné, zda předložením primárních důkazních prostředků již v roce 2020 byly naplněny podmínky pro označení úkonu správce daně jako materiální zahájení daňové kontroly, o čemž je žalobkyně přesvědčena.

Žalobkyně dále upozornila, že žalovaný nesprávně pochopil podstatu žalobní námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z bodů 39 a 40 podané žaloby. Namítaná nepřezkoumatelnost byla odůvodněna tím, že žalovaný potvrdil správnost dodatečných platebních výměrů, ačkoliv ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, co správce daně rozporuje, když neuznání nároku na odpočet DPH je vnitřně rozporné, neboť správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

zjevně učinil dva rozdílné závěry u totožných plnění, kdy uskutečnění plnění u dodavatele nerozporoval, však rozporoval přijetí těchto plnění žalobkyní. Orgány finanční správy nemohou v případě dvou subjektů v řetězci činit vzájemně si odporující závěry, kdy pro jedno řízení považují plnění za existující a dodané odběrateli a v druhém řízení toto plnění odběrateli jako dodané neuznává. Takový postup je přímým projevem libovůle a neodůvodněného nerovného zacházení s daňovými subjekty. Žalovaný tedy nesprávně vyhodnotil vydání dodatečných platebních výměrů v rámci lhůty ke stanovení daně, neboť zjevně vycházel z neúplného spisového materiálu kontrolní závěry správce daně jsou nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné a nevyplývají ze skutkových zjištění.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

29. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.) v mezích žalobních bodů. Učinil tak v souladu s ust. § 51 s.ř.s. bez nařízení jednání, když účastníci k výzvě soudu nepožadovali projednání žaloby při nařízeném ústním jednání
30. Žaloba není důvodná.
31. V souzené věci je z důvodu testu zákonnosti napadeného rozhodnutí stěžejní toliko otázka, zda správce daně, potažmo žalovaný po přezkumu v odvolacím řízení postupovali oprávněně a zda žalobkyni doměřili daň za předmětná zdaňovací období v čase, kdy ještě neuplynula zákonná lhůta pro doměření daně. Z hlediska plynutí této lhůty bylo zásadním zjištění, kdy byla zahájena daňová kontrola a kdy byly vydány dodatečné platební výměry. Protože jediné námitka plynutí prekluzivní lhůty byla předmětem odvolání, nikoliv závěry správce daně vyvozené ze skutkových, zejména kontrolních zjištění, soud postupoval podle § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého přezkoumává soulad napadeného odvolacího rozhodnutí se zákonem podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
32. V dané věci nebylo úkolem soudu, aby nad rámec daňového řízení posuzoval správnost doměření daně na základě námitek a navržených důkazů vznesených až v podané žalobě, které mohly, avšak nebyly uplatněny žalobkyní v odvolání. Jde o žalobní námítka, které se týkají správnosti doměření daně proti výsledkům kontrolních zjištění, provedenému dokazování a závěrům správce daně v dodatečných platebních výměrech. To vyplývá jak z ust. § 114 daňového řádu, tak ze smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, která opakovaně vyslovila že daňový subjekt nemůže důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní dohánět až v řízení před soudem s tím, že by námítka takto uplatněné nad rámec odvolání (ve věci žalobkyně nadto co do správnosti doměření daně v odvolání vůbec neuplatněné) měly jít k tíži žalovaného, který je tak ani nemohl vypořádat. Na uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7Afs 54/2007 a komentářovou literaturou, neboť z nich žalobkyně vyvozuje výklad, který nemůže dopadat na situaci žalobkyně, o čemž bude pojednáno níže.
33. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně, k níž je soud ostatně povinen přihlížet i z úřední povinnosti, je třeba vycházet z následující právní úpravy a judikatury soudů.
34. K námitce prekluze daně soud vyšel z následující právní úpravy na judikatury správních soudů

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

35. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
36. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
37. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se tato základní 3letá lhůta mj. prodlužuje o jeden rok v případě, že bylo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty oznámeno rozhodnutí o stanovení daně.
38. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění platí, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně
39. Podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které b) poskytují plnění, které je předmětem daně.
40. Správní soudy již vyslovily, že pro zahájení daňové kontroly nepostačuje vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly ve sdělení o zahájení daňové kontroly nebo ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly. Ke stanovení předmětu a rozsahu kontroly musí přistoupit ještě započítí prověřování tvrzení daňového subjektu. Daňová kontrola bývá zpravidla zahájena při jednání daňového subjektu a správce daně, může však být zahájena i faktickým prověřováním, *jestliže okolnosti kontaktu správce daně s daňovým subjektem takovému prověřování nasvědčují.*
41. Okamžikem, kdy je zahájena daňová kontrola, se již opakovaně a rozsáhle zabýval Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích, v nichž okamžik zahájení daňové kontroly spojil s jakýmkoliv úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, kterým jsou materiálně naplněny zákonem předepsané náležitosti, a sice *vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly a současné provádění konkrétních kontrolních úkonů směřujících k ověření daňové povinnosti daňového subjektu* (srov. např. rozsudek č.j. 4Afs 238/2015-29). Co je však podstatné, musí jít o kontrolní úkony adresně směřující ke kontrolou prověřovanému daňovému subjektu, nikoliv o úkony, jimiž je zjišťování informací a shromažďování listin za účelem toliko mapování poměrů daňových subjektů v dodavatelsko – odběratelských vztazích, které mohou, ale nemusí být podklady pro provedení kontrol u některého z těchto subjektů.
42. Tak tomu bylo v případě dodavatele žalobkyně – společnosti W., kdy správce daně úkonem – výzvou ze dne 23. 6. 2020 učiněnou vůči žalobkyni požadoval na žalobkyni poskytnutí údajů za účelem prověřování daňové povinnosti společnosti W., a to vzhledem k tomu, že tato společnost trvale nepodávala daňová přiznání a vykazovala i jiné nesrovnalosti svého podnikání. Tento postup proto naplňoval znaky vyhledávací činnosti jako jedné z možných kontrolních postupů směřujících k ověření zdanitelných plnění u dodavatele žalobkyně. Tím však nebyla materiálně zahájena daňová kontrola u žalobkyně, nýbrž ve smyslu

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

judikatury Nejvyššího správního soudu došlo toliko k obstarávání podkladových informací a mapování terénu, které dle zákonných limitů vyhledávací činnosti mohly, ale nemusely vést k provedení daňových kontrol jak u dodavatele žalobkyně, tak posléze i u žalobkyně, nicméně zpočátku sloužily k vyhodnocení daňových poměrů dodavatele žalobkyně a k dalšímu postupu správce daně.

43. Ostatně žalobkyně si musí být vědoma smyslu a účelu této vyhledávací činnosti, když ji sama nepovažuje za standardní a řádnou daňovou kontrolu, ale označuje ji za „skrytou“ daňovou kontrolu a je přitom zjevné, že v té době fakticky ve smyslu již výše uvedených judikatorních náležitostí daňové kontroly o daňovou kontrolu u žalobkyně jít nemohlo. Žalobkyně z odkazu žalovaného v napadeném rozhodnutí na výkladová stanoviska Nejvyššího správního soudu ke skryté kontrole musela naznat, že se o skrytou daňovou kontrolu nejednalo (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu např. 7 Afs 39/2020-29, 7 Afs 231/2021-31 a další v napadeném rozhodnutí uvedené). Skutečnost, že jak výzvou správce daně vůči žalobkyni ze dne 23. 6. 2023, tak úkonem ze dne 12. 8. 2020 učiněným vůči společnosti W. (ústní jednání s jednatelem společnosti) nedošlo k zahájení daňové kontroly u žalobkyně, potvrzují i další, mezi účastníky řízení nesporné relevantní okolnosti vyplývající z daňového spisu.
44. Předně je to samotná výzva správce daně ze dne 23. 6. 2020, jíž správce daně výslovně žalobkyni vyzval podle § 57 odst. písm. b) daňového řádu k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní u daňového subjektu W., konkrétně za účelem prověření plnění poskytnutých touto společností pro žalobkyni za období od 1. 1. 2020 do data obdržení výzvy. Z odůvodnění této výzvy, jakož i z pozdějších úředních záznamů správce daně ze dne 2. 1. 2023 a ze dne 16. 1. 2023 (obsahujících postup a důvody prověřování dodavatele žalobkyně) vyplývá důvod požadavku o součinnost dle § 57 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 58 odst. 1 a 3 daňového řádu s ohledem na pochybnosti o přijatých a poskytnutých plnění společností – W.. Úkony správce daně provedené dne 23. 6. 2020 a dne 12. 8. 2020 v rámci pro účely kontrolního postupu u společnosti W. směřovaly k prověřování této společnosti. Těmito úkony nebyla formálně ani fakticky zahájena daňová kontrola u žalobkyně.
45. Další relevantní skutečností je přímé oznámení zahájení daňové kontroly u žalobkyně ke dni 9. 4. 2021, v němž bylo žalobkyni výslovně, v souladu s materiálními náležitostmi daňové kontroly oznámeno, co bude předmětem daňové kontroly a v jakém rozsahu. Ze spisu ani ze žádných námitek žalobkyně nevyplývá, jaké úkony měl správce daně dle žalobkyně provádět v období od uvedeného data 23. 6. 2020 či data 12. 8. 2020, od nichž žalobkyně odvíjí provedení „skryté“ daňové kontroly, do data oznámení zahájení daňové kontroly dne 9. 4. 2021, neboť dle spisu jde o časové vakuum, prosté záznamů o ověřování daňové povinnosti žalobkyně.
46. Neodmyslitelně jsou to také časové nesouvislosti, vyvěrající z toho, že předmětem doměření daně, bylo neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně za zdaňovací období měsíců leden až červenec 2020, tedy i květen až červenec 2020, jichž se stěžít mohla týkat výzva ze dne 23. 6. 2020 s ohledem na termíny podání daňových přiznání za uvedené měsíce. Žalobní tvrzení, že toto není relevantní a nemá vliv na možnost prověřovat uvedená zdaňovací období je sice

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

teoreticky pravdivé, ale prakticky neosvědčuje možnost a pravost daňové kontroly prováděné před termínem podání daňových přiznání za uvedené 3 měsíce.

47. Konečně ani tvrzení žalobkyně, že k výzvě ze dne 23. 6. 2020 byly žalobkyní dne 8. 7. 2020 a dne 9. 7. 2020 předloženy totožné doklady jako dne 27. 4. 2021 a dne 8. 7. 2021 po (dle žalobkyně) formálním zahájení daňové kontroly, nepřesvědčuje o prioritním zahájení daňové kontroly již 23. 6.2020, ale spíše přesvědčuje o toliko vyhledávací činnosti. Z daňového spisu totiž vyplývá, že až po zahájení daňové kontroly oznámením ze dne 9. 4. 2021 žalobkyně doložila správci daně převážnou a zásadní sumu dokladů, na základě nichž bylo teprve možné řádně prověřovat daňovou povinnost žalobkyně. Těmito doklady byla řada faktur a objednávek, které by právě měly osvědčovat předmět a rozsah přijatých plnění žalobkyní od společnosti W., dále příjmové pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů k platbám za odebrané plnění a přehledy zaúčtovaných faktur a evidence pro účely DPH, které tvoří veřejnou část spisu správce daně. Až tyto všechny doklady včetně těch předložených již k výzvě ze dne 23. 6. 2020, avšak tehdy pro jiný účel, byly správcem daně v souhrnu prověřovány a vyhodnocovány v rámci daňové kontroly z hlediska daňové povinnosti žalobkyně, při využití výsledků vyhledávací činnosti a poznatků o obchodních, účetních a daňových poměrech dodavatele žalobkyně – společnosti W. na základě již zmíněné vyhledávací činnosti učiněné výzvou ze dne 23. 6. 2020.
48. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že se nejednalo o stejnou primární sadu dokladů (ze dne 8. 7. 2020 a ze dne 9. 7. 2020), nýbrž o takovou sumu dokladů (ze dne 27.4. 2021 a ze dne 28. 4. 2021), na jejichž podkladě byl správce daně teprve schopen provádět materiální kontrolu daňové povinnosti žalobkyně, která prvotními doklady k výzvě ze dne 23. 6. 2020 tehdy poskytla toliko součinnost jako obchodní partner společnosti W., k němuž zpočátku směřovala vyhledávací činnost a výzva k odstranění pochybností ze dne 20. 7. 2020 vůči dodavateli. Proto i otázku unesení důkazního břemene žalobkyní je třeba odvíjet od výzev správce daně ze dne 22. 7. 2021 a ze dne 17. 2. 2023 učiněných až v procesu její daňové kontroly, nikoliv od vyhledávací činnosti a poznatků vztahujících se ke společnosti W., byť by k tomu byly využity některé doklady žalobkyně jako jeho odběratele.
49. Městský soud tedy shledal, že v souladu s judikatorními výklady o kontrolních postupech finančních orgánů a jejich mezích nebylo dne 23. 6. 2020 ani dne 12. 8. 2020 v rámci daňové kontroly u dodavatele žalobkyně zahájeno dokazování o daňové povinnosti žalobkyně, postup správce daně nepřesáhl meze vyhledávací činnosti a neprováděl skrytou daňovou kontrolu, o čemž ostatně svědčí i výše uvedené relevantní okolnosti jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu včetně toho, co zahájení daňové kontroly ke dni 9. 4. 2021 předcházelo a především to, co vůbec nepředcházelo a spíše následovalo – faktické prověřování, dotazy, výzvy tak, jak tyto úkony vyplývají ze zprávy o daňové kontrole (srov. rozsudek Nejvyššího správního č.j. 5Afs 287/2021-32). Žalovaný tak zcela v souladu s uvedenou judikaturou dospěl k závěru, že správce daně ve věci žalobkyně nevybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti a nepožadoval informace o předmětu a rozsahu žalobkyní přijatých plnění dříve, než až v následně zahájené kontrole ke dni 9. 4. 2021, jejíž provedení ostatně také bylo dohodnuto se žalobkyní dne 26. 3. 2021 (viz úřední záznam z téhož dne).

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

50. Ode dne 9. 4. 2021 počala v souladu s ust. § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně a ještě před jejím uplynutím dne 9. 4. 2024 byly správcem daně dne 7. 11. 2023 vydány a následující den doručeny předmětné dodatečné platební výměry, tj. ve lhůtě pro stanovení daně.
51. Námitka prekluze doměřené daně není důvodná.
52. Nedůvodnost tvrzení žalobkyně o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně opírající se o nesporná fakta a skutečnosti, s nimiž již žalovaný pracoval v napadeném rozhodnutí, má vliv i na odmítnutí námitek žalobkyně, že prekluze doměřené daně byla posouzena na základě neúplného kontrolního spisu. Z podané žaloby není zřejmé, jaké jiné údaje či skutečnosti než je výzva ze dne 23. 6. 2020 a na základě této výzvy předložené účetní doklady (slopec 1 a 2 v tabulce obsažené na str. 7 žaloby) způsobily nesprávné posouzení prekluze daně z důvodu neúplného kontrolního spisu. Žalobkyně v podané žalobě uvádí toliko tyto úkony, ač žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil povahu svého postupu v rámci vyhledávací činnosti, která směřovala k prověřování plnění poskytovaných společností W. na vstupu i na výstupu pro jeho odběratele. Protože tím směrem a za tím účelem správce daně prováděl vyhledávací činnost, byla zmíněná výzva a doklady získané od žalobkyně využity především v rámci kontrolních postupů vůči W. a z tohoto důvodu zřejmě nebyly založeny do kontrolního spisu vytvořeného po oznámení daňové kontroly u žalobkyně. Protože však jde o účetní doklady samotné žalobkyně za období od 1. 1. 2020 do 3. 6. 2020 a s nimi související smlouvy, z nichž správce daně vycházel v rámci daňových kontrol u dodavatele žalobkyně a využil je i v rámci své úřední činnosti posléze i při kontrole daňové povinnosti žalobkyně, nejde o vadu řízení, která by měla vliv na zjištění skutkového stavu věci a posouzení otázky prekluze daně. Žalobkyně nezpochybnila existenci těchto, ještě před její vlastní kontrolou předložených účetních dokladů k výzvě správce daně ze dne 23. 6. 2023, přičemž jde o doklady, které jí již byly známy z její obchodní činnosti. Žalobkyni tedy byl dostatečně znám skutkový stav postupu správce daně a šlo jen o právní otázku, jakým okamžikem byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola. Žalovaný se právní otázkou prekluze na uvedeném nesporném skutkovém základě náležitě a v souladu s právem v napadeném rozhodnutí vypořádal, přičemž vzal v úvahu i úkony, od nichž žalobkyně nesprávně odvíjí provedení daňové kontroly, a vysvětlil jejich povahu a irelevanci pro běh prekluzivní lhůty.
53. Námitka nezákonnosti dodatečných platebních výměrů z důvodů nezařazení písemností do kontrolního spisu není důvodná.
54. Stejně tak neobstojí ani námitka žalobkyně o písemnosti založené v neveřejné části kontrolního spisu, neboť jde toliko o úřední výměnu informací pro účely správy daní mezi finančními úřady o daňových poměrech daňových subjektů, zde konkrétně *v neveřejné části spisového materiálu* o daňových přiznáních žalobkyně za zdaňovací období leden až červenec 2020, bez jakýchkoliv materiálních znaků probíhající daňové kontroly k datu postoupené písemnosti ze dne 9. 11. 2020.

55. Soud nevěšel ani na námitku nepřezkoumatelnosti kontrolních závěrů správce daně, kterou žalobkyně ve spojení s upřesněním v replice vlastně spojuje s námitkou věcné nesprávnosti závěru o neunesení důkazního břemene v důsledku pochybností správce daně.
56. K posouzení nedůvodnosti této námítky vedla následující zjištění.
57. Námitka směřuje do nesprávného skutkového a právního posouzení celého doměření daně, aniž by žalobkyně v průběhu daňové kontroly a v podaném odvolání, jak sama v žalobě připouští, těmto závěrům věcně oponovala, či uváděla skutečnosti a důkazy k prokázání svých daňových tvrzení.
58. Jde tak o nové dosud neuplatněné námitky, k nimž soud nemůže přihlížet ani s ohledem na žalobkyní citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a na jí citovanou komentářovou literaturu, neboť nejde o případ nových námitek právních, ale veskrze otázek skutkového stavu věci, naprosto neprojednaných a nenamítaných v daňovém řízení. Žalobkyně až v podané žalobě vznáší proti kontrolním zjištěním správce daně, a to zcela konkrétně na str. 10 – 12 celou řadu výhrad k náhledu správce daně na žalobkyní předložené důkazní prostředky, ke kontrolním zjištěním uvedeným ve zprávě o daňové kontrole včetně výstupů od dodavatele W., výstupů žalobkyně pro odběratele, konkrétních předmětů plnění, obchodních, personálních a provozních podmínek podnikání společnosti W., které dle žalobkyně a proti pochybnostem správce daně osvědčují přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.
59. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu a citovanou komentářovou judikaturu soud poukazuje na to, že žalobkyně v podané žalobě své námitky ke kontrolním zjištěním a z nich vyvozeným závěrům nedoplňovala, nýbrž je postavila jako zcela nové a učinila tak v rozporu se zásadou koncentrace v daňovém řízení dle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení z podnětu odvolání žalobkyně nebyly namítány ani nevyšly najevo žádné nezákonnosti či nesprávnosti ve věcném závěru správce daně.
60. Podle § 114 odst. 2, věty první daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.
61. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.
62. Uvedený přístup, kdy žalobkyně až do podané žaloby vnáší argumentaci k unesení svého důkazního břemene, jenž má místo v daňovém řízení, nejenže nemůže jít k tíži žalovaného, ale zejména neumožňuje náležitý soudní přezkum závěrů žalovaného, neboť soud z důvodu neuplatnění, a tedy logicky i nevypořádání věcných námitek v odvolacím řízení, nemůže mít a nemá podmínky k tomu, aby náležitě přezkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí dle výhrad žalobkyní neuplatněných v odvolacím řízení. V tomto směru platí jednoznačná a na zásadách a logice daňového procesu postavená judikatura Nejvyššího správního soudu, že daňový subjekt nemůže předkládat důkazy a dohánět své břemeno tvrzení a břemeno

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

důkazní teprve v soudním řízení, nesplnil-li svou zákonnou povinnost již před správním orgánem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 147/2004-89)

63. Soud k uvedenému *proto může jen doplnit*, že oporu v rozsáhlých podkladech řízení má zjištění, že žalobkyně byla po dobu kontrolních zjištění a z nich vyvozených závěrů pasivní, k výzvám správce daně a oproti jeho pochybnostem, které správce daně prokázal ve značné míře okolnostmi nesvědčícími o tom, že by žalobkyně zdanitelná plnění přijala od společnosti W. či jiného plátce daně, nepostavila žádnou oponenturu a důkazní prostředky. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývají dostatečně ze strany správce daně prokázané pochybnosti o obchodní, provozní a účetní pasivitě dodavatele žalobkyně, nepřesvědčivosti jeho podnikání a neschopnosti jeho jednatele odpovídat na otázky správce daně a upřesnit poskytovaná plnění. Opodstatněné pochybnosti správce daně nevyvrátily ani doklady předložené žalobkyní (faktury, smlouvy, objednávky), z nichž není seznatelný konkrétní rozsah plnění a způsob stanovení ceny tak, aby byla ověřitelná výše uplatněného nároku na odpočet daně. Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se spojují s námitkami nesprávnosti, neboť se odvíjejí od náhledu žalobkyně na rozpor mezi tím, že uskutečnění plnění u dodavatele žalovaný nerozporuje, avšak rozporuje přijetí těchto plnění žalobkyní. Ze zprávy o daňové kontrole a z napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že rozporována je schopnost dodavatele žalobkyně poskytovat vzhledem k nevyjasněným a nepřesvědčivým podmínkám jeho podnikání plnění v takovém rozsahu a ceně, jak je deklarováno na předložených fakturách. Prokázání rozsahu plnění a jeho ceny (nikoliv jen existence plnění) je základem pro výpočet DPH, a tedy i nároku na odpočet daně na vstupu. Tento nárok správce daně i žalovaný posuzovali.
64. S ohledem na nedostatek věcných námitek žalobkyně v odvolacím řízení proti závěrům správce daně soudu nezbyvá než jen obecně poukázat na právní úpravu a na zásady dokazování v daňovém řízení.
65. Podle § 72 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném pro rok 2020 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.
- Podle § 73 odst. 1 ZDPH ve znění účinném pro rok 2020 mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.
- Podle § 73 odst. 5 ZDPH ve znění účinném pro rok 2020 neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.
66. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.
67. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

68. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
69. Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
70. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, směrnice 2006/112 i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem. Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu, k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné nebo se vyskytnou okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.
71. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro posouzení přiznání nároku na odpočet daně.
72. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověřování daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, daňové doklady, případně jiné doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejní námitky žalobkyně ohledně aplikace zásady důkazního břemene je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení, resp. přenosu důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný vymezil v napadeném rozhodnutí.
73. Žalobkyně svůj nárok na odpočet daně prokazovala jak daňovými doklady, tak smlouvami a objednávkami, neúplnými doklady o platbách v hotovosti a bankovními výpisy. Podstatné

Shodu s prvopisem potvrzuje A.

bylo vyhodnocení žalobkyní předložených důkazů ve srovnání s pochybnostmi správce daně dle právního rámce vymezeného žalovaným a v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene, tj. v souladu s tím, kdo a kdy prokazuje skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na odpočet DPH.

74. K podané žalobě je tedy předně třeba upozornit na to, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně pouze na základě pochybností správce daně, nýbrž v souvislosti s tím, že k řadě těchto pochybností nebyly ze strany žalobkyně předloženy dostatečně věrohodné důkazy a nepřispěly k tomu ani okolnosti provázající tyto důkazy tak, aby pochybnosti správce daně neobstály a byly vyvráceny. Její pozdější oponentura uplatněná až v podané žalobě nemohla, dostat soudního přezkumu, a proto jako důvod podané žaloby neobstála.
75. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze neshledal napadené rozhodnutí nezákonným ani nepřezkoumatelným, neboť žalovaný srozumitelně po skutkové i právní stránce vypořádal odvolací námitky žalobkyně, které se týkaly jediné prekluze daně. S ohledem na nedůvodnost žalobních bodů, vypořádanou výše, Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
76. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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. 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 28. listopadu 2025

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje A.