



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **EDECO s.r.o.**, IČO: 273 76 796
sídlem Štítného 388/18, 130 00 Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 42052/18/5300-22442-712600 z 1. 10. 2018

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil, pokud jde o určení data splatnosti, a ve zbytku potvrdil celkem devět platebních výměrů vydaných 23. 3. 2018 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“),

jimiž byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2015 až červen 2015 a srpen 2015 až říjen 2015 doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) v celkové výši 3 626 374 Kč a zároveň penále v celkové výši 725 372 Kč.

2. Vydání platebních výměrů předcházela daňová kontrola za období leden 2013 až říjen 2015, provedená u žalobkyně v rámci dožádání správce daně Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále též „**dožádaný správce daně**“), jejíž výsledky byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole č. j. 6/2018 z 9. 3. 2018 (dále jen „**zpráva o kontrole**“). Správcům daně při ní vznikly pochybnosti o uskutečnění plnění, která měla žalobkyni podle jejích dokladů poskytnout společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o., IČO: 014 99 017 (dále jen „**Gardian**“), a z nichž žalobkyně nárokovala odpočet DPH. Tato plnění se měla týkat zejména zajištění reklamní kampaně SK SIGMA OLOMOUC, IČO: 619 74 633 (dále jen „**Sigma Olomouc**“), a blíže neurčených administrativních a konsultačních prací. Žalobkyně však neuvedla, o jaké konkrétní činnosti se jednalo a nepředložila ani smlouvu o reklamě s Gardian; Sigma Olomouc přitom dožádanému správci sdělila, že žádnou smlouvu o reklamě s touto společností neuzavřela ani ona. Další pochybnosti nabyl dožádaný správce daně ohledně uskutečnění žalobkyniných plnění na výstupu, která měla poskytnout společností NHBAU s.r.o., IČO: 283 37 573 (dále jen „**NHBAU**“), a NHtools, s.r.o., IČO: 269 13 321 (dále jen „**NHtools**“), a na která žalobkyně vystavila účetní doklady. Veškeré pochybnosti dožádaný správce daně sdělil žalobkyni, ta je však podle jeho názoru nedokázala v rámci daňové kontroly vyvrátit.
3. Na základě těchto zjištění správce daně nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od Gardian v celkové výši 3 626 374 Kč a vyměřil jí daň v této výši. Naproti tomu neprokázání poskytnutí plnění společností NHBAU a NHtools nemělo na výslednou daňovou povinnost žádný vliv; žalobkyně vystavila daňový doklad, a proto byla povinna přiznat daň ve shodě s tímto dokladem, což také učinila.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila daňové doklady týkající se plnění přijatých od společností Gardian, čímž unesla prvotní důkazní břemeno. Dožádaný správce daně se jimi následně zabýval a zjistil, že většina z nich obsahuje text „zajištění reklamní kampaně Sigma Olomouc“ a ty zbylé neurčitý popis plnění jako „administrativní a konsultační práce“. S ohledem na sdělení Sigmy Olomouc, že se společností Gardian neuzavřela v letech 2012 až 2016 žádnou smlouvu k zajištění reklamních a propagačních služeb, a vzhledem k tomu, že společnost Gardian nekomunikovala, nehradila své daňové povinnosti, sídlila na virtuální adrese a její jednatel byl hlášen k trvalému pobytu na adrese obecního úřadu, dožádaný správce daně pojal pochybnosti o tom, zda se plnění od této společnosti uskutečnila způsobem uvedeným na daňových dokladech, a tyto pochybnosti sdělil výzvou k prokázání skutečností ze 17. 3. 2017 žalobkyni. Ta však v průběhu daňového řízení nepředložila ani nenavrhla žádné konkrétní důkazy, které by přijetí plnění prokázaly.
5. Ohledně plnění poskytnutých společností NHBAU a NHtools byly pochybnosti dožádaného správce daně vyvolány jednak sděleními těchto společností č. j. 2076372/17 a č. j. 4279452/17, podle nichž neobdržely od žalobkyně žádné plnění, a proto smlouvy s ní 15. 10. 2015 vypověděly (NHBAU), resp. odstoupily od nich (NHtools), jednak krajně obecně vymezeným předmětem plnění na daňových dokladech. Ani k prokázání těchto plnění však žalobkyně nepředložila a neoznačila žádné konkrétní důkazy, a proto neunesla své

důkazní břemeno. Žalovaný nicméně ve shodě s rozhodnutím správce daně podotkl, že neprokázání plnění na výstupu nemělo na výši daňové povinnosti žádný vliv. Naproti tomu u plnění poskytnutých žalobkyní společnosti TONDINO SE a Mgr. H. E. správce daně ani žalovaný žádné pochybnosti o jejich uskutečnění neshledal.

6. Žalovaný uvedl, že namísto označení konkrétních důkazů k prokázání údajně přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění žalobkyně vznesla řadu procesních námitek, které neshledal důvodnými, a proto napadené platební výměry změnil co do určení data splatnosti a ve zbytku ponechal coby věcně správné beze změny.

III. Žaloba

7. Žalobkyně namítla, že daňová kontrola byla nicotná, jelikož nebyla nikdy řádně zahájena ani ukončena, a poukázala na řadu procesních pochybení správce daně. Dosud neví, zda úřední osoby zahajující kontrolu byly těmi, za něž se vydávaly, tyto osoby navíc nepředložily žádnou listinu o zahájení kontroly, nepoučily žalobkynina jednatele ani jeho manželku. Naopak nezákonně vznikly do jejich obydlí a vydíraly je tím, že neodejdou, dokud žalobkynin jednatel nepodepíše protokol, a už při zahájení kontroly i později v jejím průběhu jim vyhrožovaly, urážely je, vydíraly, manipulovaly s nimi, šikanovaly je a páchaly vůči nim další trestnou činnost. Mimo jiné tak získaly v rozporu se zákonem a bez žalobkynina souhlasu její účetnictví, jež se domohly lstí na žalobkynině bývalé účetní, navíc v jejím rekreačním objektu, a část tohoto účetnictví dosud nevrátily. Žalobkyně podávala na postup jednotlivých úředních osob stížnosti, ale o těch rozhodovaly opět tyto osoby, což jasně svědčí o jejich podjatosti, nebo je dokonce nevyřídily či označily za nepřipustné. Žalobkyně také opakovaně požadovala převedení spisu od dožádaného správce daně v Ostravě do Prahy, ale nebylo jí vyhověno. Namísto toho jí dožádaný správce daně vyčetl nedostatek komunikace, ačkoli žalobkyně neměla prostředky na cesty do Ostravy a s dotčenými úředními osobami se kvůli jejich trestněprávnímu jednání nemohla stýkat.
8. Ohledně splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH žalobkyně namítla, že správce daně naprosto rezignoval na správné zjištění a vyměření daně. Veškeré skutečnosti, jejichž prokázání po žalobkyni požadoval, vyplývají z jejího účetnictví, zejména z jeho části, kterou dožádaný správce daně zatajuje. Kromě toho nemůže správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale jediné k prokázání jeho vlastních tvrzení, stejně jako jej nemůže vyzvat k prokázání negativních skutečností. Předání účetnictví nebyl žalobkynin jednatel přítomen, a proto ani nemohl zajistit, aby byly v pořízeném protokolu uvedeny všechny účetní doklady. Žalobkyně doplnila, že reklamní plnění společnosti Guardian bylo poskytnuto mimo stadion Sigmy Olomouc, proto s ní jmenovaná společnost nemusela mít uzavřenu žádnou smlouvu. Správce daně dále odmítá přihlídnout k tomu, že Finanční úřad pro Prahu 3 ve svých exekučních příkazech považoval poskytnutí plnění společností NHBAU a NHtools za prokázané, když postihl žalobkyninu pohledávku vůči těmto jejím poddlužníkům. Správce daně rovněž odmítl provést veškeré žalobkyní navržené důkazy, výslechy svědků a policejní odposlechy, ačkoli z nich je nejen uskutečnění předmětných plnění jasně patrné.

IV. Vyjádření žalovaného a doplnění žaloby

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru obsaženém v napadeném rozhodnutí a k jednotlivým žalobním bodům odkázal na příslušné pasáže svého rozhodnutí. S ohledem na uvedené navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Žalobkyně ve vyjádření z 16. 12. 2020 zopakovala řadu svých dřívějších námitek a argumentů a dodala, že po vydání napadeného rozhodnutí se v řízení vedeném Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 34T 4/2018 dozvěděla, že veškeré možné daňové nedoplatky byly z opatrnosti uhrazeny a zaručeny objednateli reklamního plnění; celý možný dluh společnosti ACTRAD s.r.o., IČO: 258 83 178, v celkové výši 29 milionů Kč tak byl uhrazen společností LAKUM - AP, a.s., IČO: 268 34 456, Správce daně podle jejího názoru nesplnil svou povinnost prokázat, že existují vážné a důvodné pochyby o souladu žalobkynina jednání se skutečností a že je ohrožena vymahatelnost možných v budoucnu doměřených daňových nedoplatků. Žalobkyně též označila za absurdní konstrukci správce daně, podle níž společnost EDEMOST s.r.o., IČO: 247 58 752, nakoupila plnění od společnosti Gardian přibližně za dvacetinásobnou částku, za jakou společnost Gardian nakoupila totéž plnění od žalobkyně.
11. Své stanovisko a procesní návrh žalobkyně zopakovala i v několika dalších doplněních žaloby a vyjádřeních.

V. Jednání 25. 2. 2021

12. Žalobkyně při jednání zopakovala své dřívější argumenty a doplnila, že jedna část předmětné reklamní kampaně Sigma Olomouc byla provedena jí samotnou na stadionu Sigmy Olomouc (mělo se jednat o reklamu ve prospěch společností ACTRAD s.r.o., LAKUM - AP, a.s., a DAV, a.s.), zatímco druhá část kampaně byla provedena společností Gardian mimo tento stadion. Uvedla, že na tomto stadionu samozřejmě nepropagovala Sigmu Olomouc, to by ani nedávalo smysl. Žalobkyně se ohradila proti tomu, že ji žalovaný bez jakýchkoli důkazů opakovaně označuje za podvodnici, a zdůraznila, že v údajně podvodném řetězci žádná DPH nechybí, naopak v něm vznikl daňový přeplatek, jelikož daň z opatrnosti zaplatila společnost LAKUM - AP, jež se za ni spolu se dvěma výše jmenovanými společnostmi také zaručila. Ke svým obchodním vztahům se společností NHtools žalobkyně konstatovala, že jmenovaná společnost odstoupila od smlouvy účelově, aby se vyhnula daňové exekuci. Žalobkyně zopakovala přesvědčení, že své břemeno tvrzení a důkazní v daňovém řízení unesla a že naopak žalovaný operuje s neurčitými a nepodloženými spekulacemi.
13. Žalovaný v reakci na žalobkynino vyjádření uvedl, že účast na podvodu žalobkyni vůbec není kladena za vinu, neboť rozhodující je výhradně prokázání poskytnutí plnění, jež měla přijmout od společnosti Gardian. To však žalobkyně ani přes opakované výzvy neučinila. K důvodům, proč vedl daňovou kontrolu dožádaný správce daně, žalovaný uvedl, že tento správce daně vnesl do řízení podklady shromážděné při dřívějších šetřeních u společnosti Gardian, a jelikož již byl s věcí seznámen, v zájmu hospodárnosti řízení provedl také daňovou kontrolu u žalobkyně.
14. Soud provedl při jednání tyto žalobkyní navržené důkazy: výměnný list – poukaz ze 7. 3. 2018, vystavený MUDr. M. K., podle nějž se žalobkynin jednatel uvedeného dne podrobil stomatologickému zákroku v Praze 8; nedatované potvrzení o odeslání a doručení žalobkynina odvolání proti dodatečným platebním výměrům spolu s lékařskou zprávou ze

7. 3. 2018 správci daně; rozsudky Krajského soudu v Ostravě č. j. 25Af 79/2019 - 150 a č. j. 25Af 80/2019 - 164 z 5. 8. 2020. Naproti tomu návrhy na provedení důkazů – prohlášení P. K. z 20. 4. 2016, výsledky svědků J., P. a K. K., J. S. a Ing. I. F., smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené 1. 7. 2006 mezi D. K. a žalobkyní, protokolu o místním šetření č. j. 205518/08/003931/3162 z 13. 11. 2008 a blíže neurčeného znaleckého posudku zpracovaného v dosud neskončeném řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 34T 4/2018 – soud zamítl pro jejich nadbytečnost (k tomu se podrobněji vyjádří v další části odůvodnění).

15. Ostatní důkazy, jejichž provedení se žalobkyně domáhala (policejní odposlechy svého jednatele se zaměstnanci správce daně a dožádaného správce daně; blíže neurčené části účetnictví údajně zatajené dožádaným správcem daně), žalobkyně ani v žalobě a jejích doplněních, ani na výzvu soudu z 21. 1. 2021, ani při jednání neoznačila natolik konkrétně, aby o jejich (ne)provedení mohl soud rozhodnout (podrobněji se k tomu vyjádří v dalším části odůvodnění).

VI. Posouzení věci městským soudem

16. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
17. Úvodem právního posouzení soud předesílá, že žaloba i jejích několik doplnění jsou rozsáhlé (celkem čítají více než 30 stran formátu A4) a mimořádně nepřehledné. Žalobkyně v nich bez zřejmé návaznosti na projednávanou věc a z neznámého zdroje obsáhle cituje teoretické rozborů různých institutů daňového řízení; doslova opakuje obsah některých svých podání z daňového řízení, aniž zohledňuje nadcházející průběh řízení a změnu procesního postavení jednotlivých subjektů; polemizuje s kroky správců daně, jež nejsou předmětem přezkumu v tomto soudním řízení (zajišťovací příkazy nebo stanovisko správce daně k jejímu odvolání), anebo s tvrzeními, která nejsou v napadeném rozhodnutí vůbec obsažena; komentuje jednotlivé pasáže různých rozhodnutí správce daně, aniž by je citovala, tudíž není na první pohled zřejmé, nač přesně reaguje. Žalobě schází srozumitelná osnova, jednotlivá tvrzení a argumenty se v ní v různě pozměněných podobách mnohokrát opakují; a nakonec jsou mnohá žalobkynina tvrzení krajně neurčitá a nepodepřená konkrétními důkazy. Totéž pak platí o přednesu žalobkynina jednatele při soudním jednání. Míra obecnosti a kvalita žalobních bodů přitom předurčuje míru obecnosti a kvalitu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť není úkolem soudu aktivně vyhledávat důvody pro vyhovění žalobě nebo za žalobkyni dotvářet její argumentaci. Opačný postup by znamenal porušení zásady rovnosti účastníků soudního řízení, jelikož by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobkynina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008 - 78 z 24. 8. 2010 nebo rozsudek téhož soudu č. j. 9 Afs 35/2012 - 42 z 18. 7. 2013).
18. Je třeba zdůraznit, že soudní přezkum se omezuje na žalobou napadené rozhodnutí, soud v tomto řízení nemůže přezkoumávat jednotlivá procesní rozhodnutí vydaná v průběhu daňového řízení, jejichž nezákonnost žalobkyně namítá, na př. rozhodnutí o její námitce podjatosti některých úředních osob nebo o jejích stížnostech. Při přezkumu napadeného

rozhodnutí pak soud vyšel výlučně z žalobních bodů výslovně obsažených v žalobě a nemohl přihlídnout k obsahu podání učiněných v daňovém řízení, na něž žalobkyně na některých místech žaloby odkazuje a která podle jejího přesvědčení popisují „celou řadu nezákonných postupů“ správce daně a žalovaného. Jak totiž uvedl NSS v rozsudku č. j. 5 As 5/2011 - 68 z 30. 11. 2011, za žalobní bod nelze považovat odkaz žalobce na odvolací či jiné námitky uplatněné ve správním řízení.

19. Žalobkyně předně považuje veškeré úkony správce daně za nicotné (neplatné, nezákonné) z toho důvodu, že daňová kontrola nebyla nikdy zahájena, jelikož snahu o její zahájení doprovázelo nezákonné vniknutí do obydlí žalobkynina jednatele, vyhrožování, urážení a tak dále. Žalobkynin jednatel nebyl podle jejího názoru až do dnešního dne žádným způsobem poučen, proto ani nevěděl, že si mohl v protokolu stěžovat nebo ho nepodepsat.
20. Soud k tomu uvádí, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s § 86 daňového řádu dne 7. 4. 2016 na adrese Ř., H., tedy v bydlíšti žalobkynina jednatele M. K. (dále též „jednatel“), zapsaném v obchodním rejstříku. O zahájení kontroly byl na místě sepsán protokol č. j. 1276670/16/3200-00490-800655, v němž je vymezen její předmět o rozsah, a dožádaný správce daně zároveň započal s faktickým prověřováním v rámci kontroly, a to výsledkem žalobkynina jednatele.
21. K okolnostem zahájení kontroly je třeba především uvést, že žalobkynin jednatel protokol o jejím zahájení bez výhrad podepsal. Protokol sestává ze tří částí: 1) identifikace osob a vymezení předmětu kontroly, 2) poučení a 3) záznamu průběhu jednání. Je v něm zachyceno, že jednatel zpočátku tvrdil, že předloženému poučení pro nedostatek času nerozumí, avšak také to, že si je následně přečetl a tím se s ním seznámil. Rovněž toto tvrzení jednatel stvrdil svým podpisem, je proto zřejmé, že byl poučen o svých procesních právech, včetně práva podávat výhrady vůči obsahu protokolu a možnostmi odmítnout jeho podpis (těžko si lze představit, že by jednatel neporozuměl bez porady s právníkem právě této věti, srov. str. 2 protokolu). V protokolu přitom nejsou zachyceny žádné jednatelovy výhrady vůči chování úředních osob nebo dokonce vůči jejich „nezákonnému vniknutí“ do jednatelova obydlí, a jednatel v něm ani neuvedl, že ani po přečtení poučení některé jeho části neporozuměl. Soud proto považuje nynější žalobkyninu argumentaci týkající se chování úředních osob za účelovou, což podporuje také značná neurčitost tohoto žalobního bodu. Žalobkyně kupříkladu nijak nespecifikovala, jak mělo ono „nezákonné vniknutí“ probíhat, zda násilím, pohrůžkou násilí, lstí nebo jinak; kontext žaloby (na př. na str. 10 žalobkyně nevzrušeně popisuje, jak se úřední osoby legitimovaly jejímu jednatele přes plot), stejně jako žalobkynino vyjádření při jednání 25. 2. 2021, nasvědčuje tomu, že tuto nezákonnost dovozuje pouze z okolnosti, že se úřední osoby dostavily bez předchozího pozvání do jednatelova obydlí, kde nebyla vyvíjena žádná podnikatelská činnost. Daňová kontrola však může probíhat na jakémkoli místě, pokud je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (§ 85 odst. 2 daňového řádu), a není k ní třeba souhlasu daňového subjektu. Jediné alespoň trochu konkrétní příklady tvrzeného nátlaku úředních osob, jež žalobkyně v žalobě uvedla, bylo údajné využívání toho, že její jednatel byl pod časovým tlakem z důvodu důležité obchodní schůzky, pohrůžka uložení pořádkové pokuty a tím, že úřední osoby neodejdou, dokud jednatel nepodepíše poučení. Důvěryhodnost této argumentace je zpochybněna především neuvedením takových výhrad v protokolu o kontrole. Dále ale také tím, že žalobkyně neuvedla žádné podrobnosti o tom, kdy, kde a s kým se měla údajná obchodní schůzka konat; kromě toho je v protokolu uvedeno, že správce daně vyhověl žalobkynině žádosti o ukončení jednání

právě z důvodu tvrzené časové tísně, (dále v něm mimochodem stojí, že žalobkyně se zahájením daňové kontroly souhlasila). Na případném upozornění daňového subjektu na možnost uložení pořádkové pokuty, kterou upravuje § 247 daňového řádu, v případě neposkytnutí zákonem vyžadované součinnosti, soud ostatně neshledává nic nezákonného. Nabízí se rovněž otázka, pokud se úřední osoby při zahájení kontroly dopouštěly řady závažných trestných činů, proč se jednatel nebo některý z jeho příbuzných, kteří tomu byli přítomni, neobrátil na policii, a to ani během zahájení kontroly, ani poté (žalobkyně aspoň nic takového netvrdí ani nedokládá).

22. Žalobkyně v této souvislosti navrhla v žalobě výslech několika svědků: J., P. a K. K. a J. S., jimiž by měl být podle jejího vyjádření z 28. 1. 2021 prokázán „*nezákonný a šikanozní přístup a chování zaměstnanců SD, při pokusu zahájit daňovou kontrolu. Čili dokázat neplatnost zahájení daňového řízení, manipulaci s nezákonně získanými dokumenty, podjatost i trestuhodné chování v rozporu s DŘ, zákony ČR včetně zneužití moci úřední osobou.*“ Vzhledem k tomu, že žalobkynina tvrzení stran údajně nezákonně zahájené daňové kontroly byla krajně neurčitá a s ohledem na vše shora uvedené (zejména na absenci výhrad vůči postupu dožádaného správce daně v protokolu o kontrole) také nedůvěryhodná, zamítl soud provedení těchto výslechů pro nadbytečnost. Možným důvodem jejich neprovedení by byla ovšem také skutečnost, že žalobkyně v průběhu správního řízení jejich provedení nenavrhla, ačkoli tak učinit mohla (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 7/2012 - 22 z 23. 2. 2012, bod 20, nebo usnesení rozšířeného senátu téhož soudu č. j. 10 As 24/2015 - 71 z 2. 5. 2017, bod 14).
23. Ohledně prokázání totožnosti úředních osob žalobkyně připustila, že tyto osoby „*předložily přes plot nějaké kartičky*“ (čímž dostaly své povinnosti dle § 12 odst. 3 daňového řádu prokázat svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem), avšak dodala, že je její jednatel nedokázal přecíst, a proto dodnes netuší, s kým vlastně jednal. Pokud tomu tak skutečně bylo, jednatel mohl využít svého práva na prokázání totožnosti úřední osoby (§ 23 ve spojení s § 12 odst. 4 daňového řádu), o němž byl dle protokolu o kontrole poučen, popřípadě mohl uplatnit své výhrady v protokolu; ani jedno z toho ovšem neučinil. Pro úplnost soud podotýká, že jména úředních osob (Ing. Z. H. a Ing. R. S.) a čísla jejich služebních průkazů jsou v protokolu uvedena. Žádný vliv na zákonnost zahájení kontroly by případně neměla ani skutečnost, že úřední osoby požadovaly prokázání totožnosti po P. a K. K., jednatelově švagrové a její dceři, které se měly v místě kontroly také nacházet, nebo že se při tomto postupu nechovaly zcela zdvořile (podle žalobkyně měly na její příbuzné křičet z ulice). Tato skutečnost, byla-li by prokázána, by mohla hypoteticky vyústit v disciplinární postih jmenovaných úředních osob, jenž není předmětem tohoto řízení, avšak žalobkyniných práv by se nijak nedotkla. Provedení výslechů P. a K. K. k této otázce by proto bylo nadbytečné. Kromě toho tyto důkazy, stejně jako prohlášení P. K. z 20. 4. 2016 popisující chování úředních osob v době zahájení kontroly, mohla žalobkyně navrhnout už v průběhu správního řízení, avšak neučinila tak.
24. Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně provedení kontroly (§ 86 odst. 1 daňového řádu) a v rámci toho je podle § 86 odst. 3 téhož zákona povinen mimo jiné poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby [písm. b)], předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [písm. c)], umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou,

kteřá vykonává jeho činnosti [písm. d)], nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí [písm. e)]. Těmto povinnostem žalobkyně dostala, když při zahájení kontroly uvedla, že část jejího účetnictví se nachází u bývalé účetní E. K., část na adrese skladu (K, P.) a část na soukromé chatě (J.). Jestliže dožádaný správce daně téhož dne při místním šetření převzal od E. K. účetnictví za rok 2015, pouze realizoval své oprávnění plynoucí z § 82 odst. 1 daňového řádu („*Daňový subjekt a další přítomné osoby jsou povinny poskytnout úřední osobě, která provádí místní šetření, všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení místního šetření.*“). O průběhu místního šetření byl v souladu s § 80 odst. 3 daňového řádu sepsán protokol, jehož kopie byla přítomné E. K. předána. Na překážku místnímu šetření nebyla skutečnost, že se konalo v obydlí žalobkyniny účetní, z hlediska daňového řádu je rozhodující, že se v tomto místě nacházelo žalobkynino účetnictví, jež bylo správcem daně bez jakýchkoli výhrad vydáno. Žalobkynino tvrzení o údajném uvedení účetní v omyl a o dohodnutí jiného termínu předání účetnictví nemá ve spisu oporu, v protokolu o místním šetření se naopak uvádí, že „*paní K. sdělila, že doklady předává na základě telefonického souhlasu pana M. K., jednatele subjektu EDECO s.r.o.*“

25. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobkyně podávala v průběhu daňového řízení mnoho stížností, námitek podjatosti, podnětů k prověření postupů úředních osob a stížností proti způsobu vyřízení těchto podání, a to proti různým úředním osobám k různým orgánům finanční správy (na př. správcem daně, dožádanému správcem daně, Generálnímu finančnímu ředitelství), které tyto orgány vyřizovaly zároveň žalobkyni poučující o zákonných procesních postupech (na př. vyrozumění dožádaného správce daně č. j. 2392788/16/3200-00490-800523 z 1. 7. 2016, jeho sdělení č. j. 2692315/17 z 19. 7. 2017, odpověď Generálního finančního ředitelství č. j. 132890/17/7000-40076-200738 z 30. 11. 2017, rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 36270/17/5100-41451-711647 z 18. 8. 2017). Lze shrnout, že žalobkynina procesní aktivita spočívala takřka výlučně v podáních tohoto typu a byla vedena představou, že žádná úřední osoba, na kterou si žalobkyně z důvodu jejího procesního postupu stěžuje, už právě proto nebude moci ve věci činit žádné další úkony.
26. V této souvislosti je vhodné připomenout, že podle § 77 odst. 1 daňového řádu „*[ú]řední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.*“
27. Podjatost úředních osob (jmenovitě Ing. Z. H., Ing. R. S., Ing. P. P., Ing. B. K.) žalobkyně v žalobě dovozuje výlučně z jejich procesních postupů nebo chování v průběhu daňové kontroly, jež považuje za nezákonné, avšak jako alespoň trochu konkrétní příklad uvedla pouze situaci při zahájení daňové kontroly, s níž už se soud vypořádal, a dříve citované vyrozumění č. j. 2392788/16/3200-00490-800523 z 1. 7. 2016. V něm dožádaný správce daně vyrozuměl žalobkyni o výsledku šetření skutečností uvedených v její stížnosti vůči chování úředních osob (Ing. H. a Ing. S.) při zahájení kontroly. Není přitom pravda, že by toto šetření provedly osoby, jichž se týká; vyrozumění je podepsáno Ing. K. a jako osoba vyřizující je uveden Ing. P. Žalobkyně dále poznamenala, že nakonec „*došlo na slib, jenž mi byl v září 2015 před svědky dán, že budu zničen a že si půjdu sednout do Heřmanic*“ (str. 17 žaloby), aniž specifikovala, kdo, za jakých okolností a před kterými svědky jí měl tímto způsobem vyhrožovat, a aniž navrhla na podporu tohoto tvrzení jakékoli důkazy. Zbylé žalobní body, podle nichž žalobkyniny stížnosti a námítky nebyly vyřizovány vůbec nebo

těmi osobami, proti nimž směřovaly, což má dokládat podjatost dotčených osob, jsou neurčité, jelikož žalobkyně neuvedla, o která konkrétní podání mělo jít. Při soudním jednání žalobkyně uvedla, že takovým nevyřízeným podáním je její stížnost z 8. 4. 2019; z uvedeného data je ovšem zřejmé, že byla podána až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a proto nemůže mít na jeho zákonnost žádný vliv.

28. Žalobkyně se opakovaně ohrazuje proti tomu, že ji žalovaný označuje za „podvodnici“, a zdůrazňuje, že v údajně podvodném řetězci ekonomických subjektů žádná daň nechybí, naopak byl vykázán přeplatek, neboť se za splnění daňové povinnosti zaručily jiné daňové subjekty. Žalobkyně však zjevně směřuje řízení o vydání zajišťovacích příkazů (v němž správce daně skutečně zjišťoval existenci podvodu a okolnosti žalobkynina zapojení do něj) s nyní posuzovaným řízením o doměření DPH, v němž neměla případná existence podvodu žádný význam. Žalobkyni totiž nebyla doměřena daň, která by chyběla na jiném místě řetězce zasaženého daňovým podvodem, do nějž by měla být žalobkyně zapojena, nýbrž nebyl jí uznán nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění výlučně z toho důvodu, že přijetí tohoto plnění podle názoru správce daně neprokázala. Z hmotněprávního hlediska je pro posouzení věci rozhodující, zda žalobkyně ve zdaňovacích obdobích leden 2015 až červen 2015 a srpen 2015 až říjen 2015 splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Gardian. Rozsudky Krajského soudu v Ostravě č. j. 25Af 79/2019 - 150 a č. j. 25Af 80/2019 - 164 z 5. 8. 2020, předložené při soudním jednání žalobkyní, se přitom tímto konkrétním zdanitelným plněním nezabývaly (ostatně ani žalobkyně neuvedla, co konkrétně z těchto rozsudků pro nyní posuzovanou věc vyvozuje).
29. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**zákon o DPH**“), jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice o DPH**“). Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
30. Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
31. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016 - 38 z 31. 8. 2016, č. 3505/2017 Sb. NSS, tak, že „daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se

skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“

32. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“* Obdobně v rozsudku č. j. 7 Afs 238/2017 - 25 z 26. 7. 2018 NSS konstatoval: *„Jestliže je přitom rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost též prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.“*
33. K žalobním bodům týkajícím se splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH je třeba předně konstatovat, že správce daně nepopřel existenci veškerých výdajů, které žalobkyni v daných obdobích vznikly v souvislosti s jejím podnikáním. Žalobkyninými náklady na telefon, dopravu, energie, kancelářské potřeby nebo na vedení bankovního účtu se správní orgány vůbec nezabývaly, nýbrž toliko jí nepřiznaly nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění, jejichž uskutečnění žalobkyně podle zákona neprokázala. Naproti tomu v případě plnění, u nichž pochybnosti o jejich uskutečnění nevznikly (na př. u těch poskytnutých TONDINO SE a Mgr. H. E.), správní orgány akceptovaly tvrzení obsažená v žalobkyniných daňových přiznáních.
34. Ze správního spisu se podává, že žalobkyně předložila správci daně k doložení tvrzení obsažených v daňovém přiznání v rámci svého účetnictví za období od ledna 2015 do října 2015 přibližně 60 daňových dokladů (faktur) vystavených společností Gardian. Všechny tyto faktury mají shodný formát, den splatnosti shodný s datem vystavení a datem poskytnutí zdanitelného plnění a společný mají rovněž krajně stručné a obecné vymezení plnění (označení dodávky): ve 40 případech šlo o „zajištění reklamní kampaně Sigma Olomouc“, v 16 případech o „administrativní a konzultační práce“ (přibližně v polovině případů s uvedením měsíce, kdy měly být poskytnuty), ve dvou případech o „zajištění reklamní kampaně Tennis“, v jednom případě o „prodej vozidla FIAT MOBIL VETTA“ a v jednom případě o „prodej vozidla FIAT TRIGA NOSPA“. Mezi účastníky řízení není sporu o to, že žalobkyně předložením dokladů týkajících se uvedených plnění unesla své prvotní důkazní břemeno, a bylo na správci daně, aby relevantním způsobem zpochybnil věrohodnost, úplnost průkaznost nebo správnost předložených dokladů.

35. Výzvou č. j. 805715/17/3201-61563-809530 ze 17. 3. 2017 správce daně vyzval žalobkyni mimo jiné k prokázání toho, že skutečně přijala uvedená zdanitelná plnění od společnosti Guardian, a to předložením konkrétních důkazů. U plnění označených jako „zajištění reklamní kampaně Sigma Olomouc“ a „zajištění reklamní kampaně Tennis“ dožádaný správce daně požadoval, aby žalobkyně doložila, o jaké konkrétní reklamní kampaně se jednalo, kde konkrétně, v jakém období a jaké konkrétní činnosti byly součástí fakturovaných služeb. U plnění označených jako „administrativní a konzultační práce“ vyzval k doložení, o jaké konkrétní služby se v daném případě jednalo s odkazem na jednotlivé daňové doklady. U plnění označených jako prodej vozidla vyzval k doložení kupních smluv, kopií technických průkazů a knihy jízd. Zároveň byla žalobkyně vyzvána k doložení toho, jakým způsobem byla ošetřena obchodní spolupráce s Guardian a jak probíhaly objednávky jednotlivých služeb. V odůvodnění výzvy správce daně podrobněji popsal, jaké konkrétní okolnosti vyvolaly pochybnosti o tom, zda byl nárok na odpočet DPH uplatněn v souladu se zákonem. Uvedl, že žalobkyně kromě jmenovaných daňových dokladů a pokladních dokladů nepředložila žádné smlouvy ani další písemnosti prokazující oprávněnost nároku na odpočet. Z šetření provedených dožádaným správcem daně přitom vyplynulo, že smlouvu o poskytování reklamních služeb nebo jinou obdobnou smlouvu se společností Guardian pro rozhodnou dobu neuzavřela ani Sigma Olomouc. Tato společnost navíc nehradí své daňové povinnosti, je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a její jednatel má trvalý pobyt na ohlašovně.
36. Soud konstatuje, že identifikací těchto skutečností – zejména neexistence jakékoli smlouvy mezi společností Guardian na jedné straně a žalobkyní nebo Sigmou Olomouc (na jejíž propagaci měla být reklamní kampaň patrně zajištěna) na druhé straně; podezřelých okolností týkajících se dodavatelky Guardian a nehrzení jejích daňových povinností – ve spojení s naprosto neurčitou specifikací předmětných plnění na daňových dokladech, jež se ve všech zdaňovacích obdobích opakovala, dožádaný správce daně prokázal existenci pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobkynina účetnictví ve smyslu citované judikatury. Tím přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že k poskytnutí zdanitelných plnění došlo, a to způsobem uvedeným na daňových dokladech. Správce daně tedy požadoval po žalobkyni výlučně prokázání toho, co sama tvrdila, tedy nikoli prokázání skutečností pro posouzení věci nepodstatných ani skutečností negativních, jak – opět bez konkrétních příkladů – naznačuje žalobkyně.
37. Závěr správce daně o tom, že žalobkyně své břemeno tvrzení a důkazní neunesla, neboť neuvedla rozhodné skutečnosti a neoznačila a nepředložila žádný konkrétní důkaz, jenž by uskutečnění zdanitelného plnění prokazoval, přitom žalobkyně relevantním způsobem nepochybnila. Nejenže v žalobě konkrétně neoznačila žádný důkaz, který dožádaný správce daně podle jejího názoru opomněl (s výjimkou výsledku jednatele Guardian, jež správce daně neprovedl, neboť neznal jeho bydliště; v obchodním rejstříku byla uvedena adrese obecního úřadu, srov. odst. 24 napadeného rozhodnutí), ale dokonce neuvedla ani žádná skutková tvrzení týkající se toho, co konkrétně mělo být obsahem předmětných plnění a za jakých okolností a jakým způsobem měla být poskytnuta. Obecně formulovaná námitka, že správce daně „neprovedl žádné z navržených důkazů“, nemůže obstát, jelikož žalobkyně nespecifikovala, jaké konkrétní důkazy má na mysli. Nedostatečný je v tomto ohledu rovněž poukaz na část účetnictví, kterou správce daně žalobkyni podle jejího názoru odmítá vrátit, nebo na „přílohy k fakturám“, „přílohy k datovým schránkám“ „či CD disky“ (jak uvedla při jednání), jelikož žalobkyně ani v tomto případě neuvedla, o jaké konkrétní listiny nebo jiné důkazní prostředky mělo jít nebo alespoň jaké skutečnosti jimi

měly být prokázány, tedy na příklad co konkrétně mělo být obsahem daných příloh nebo CD. Zcela neurčitý je pak odkaz na „odposlechy pořízené PČR“, jež žalobkyně používá opakovaně ve spojitosti se svými různými neprokázanými tvrzeními jako jakýsi „universální důkaz“, aniž by specifikovala, o jaké odposlechy se má jednat a jak by je měl správce daně získat (žalobkyně je v průběhu daňového ani soudního řízení nepředložila).

38. Shodným způsobem postupovala žalobkyně rovněž v průběhu celého daňového řízení, opakovaně argumentujíc toliko tím, že správce daně „zatajuje[te] tu část [účetnictví], jenž zcela a plně dokládá oprávněnost zdanitelného plnění“ (vyjádření z 6. 3. 2018), aniž uvedla cokoli konkrétního o předmětných plněních nebo údajně zatajované části účetnictví, a stěžujíc si, že správce daně neprovedl jí navržené důkazy, aniž specifikovala, o jaké konkrétní důkazy mělo jít. Jedním z žalobkyniných procesních práv přitom bylo nahlédnout do správního spisu (§ 66 daňového řádu), jehož součástí její účetnictví bylo, a žalobkyni tak v odkazu na konkrétní důkazy – jež uskutečnění předmětných plnění dle jejího názoru prokazovaly – nic nebránilo.
39. Soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě není pokračováním daňového řízení a žalobkyně v něm nemůže napravit svou procesní pasivitu v řízení před správním orgánem tak, že by dodatečně prokázala splnění podmínek pro nárok na daňový odpočet tvrzeními a důkazy, které mohla uplatnit již v daňovém řízení. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 1 As 32/2006 - 99 z 28. 3. 2007, č. 1275/2007 Sb. NSS: *„Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficiency, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nahrazovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní. Proto v případě důkazů provedených soudem musí být zejména respektován požadavek výše již zmiňovaného § 75 odst. 1 s. ř. s. a nově prováděné dokazování tedy vždy musí směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu; ke skutkovým novotám se zásadně nepřihlíží.“ (Podtržení doplněno).*
40. Jestliže tedy žalobkyně při soudním jednání uvedla, že jedna část reklamní kampaně Sigma Olomouc byla provedena jí samotnou na stadionu Sigmy Olomouc (mělo se jednat o reklamu ve prospěch společností ACTRAD s.r.o., LAKUM - AP, a.s., a DAV, a.s.) a druhá část kampaně byla provedena společností Gardian mimo tento stadion, jedná se o tvrzení, jež měla uplatnit již v daňovém řízení, především však ani tato tvrzení nejsou natolik určitá a úplná, aby v případě své pravdivosti postačovala k prokázání uskutečnění předmětného plnění. Na tomto místě soud připomíná, že z hlediska přezkumu napadeného rozhodnutí je významné právě plnění přijaté od společnosti Gardian. Ani při jednání přitom žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní činnosti byly součástí fakturovaných plateb, jakým způsobem a za jakých okolností byly tyto činnosti provedeny a jak byla ošetřena obchodní spolupráce s Gardian (jak už soud shora vyložil). Naopak navrhla důkaz – blíže neurčený znalecký posudek zpracovaný v dosud neskončeném řízení vedeném Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 34T 4/2018 –, jež podle jejího názoru prokazuje, že předmětné

plnění bylo poskytnuto přesně tím způsobem, jak tvrdí (otázky položené znalci nicméně žalobkyně nesdělila). Jak však již soud konstatoval, žalobkyně neunesla své břemeno tvrzení ohledně předmětného plnění, a proto ani není co prokazovat; provést konkrétní důkaz má smysl pouze tehdy, když navrhovatel uvede konkrétní tvrzení, jež jím má být prokázáno. Jinak řečeno, jestliže žalobkyně neuvedla, v čem konkrétně plnění spočívalo, nelze ani prokazovat, zda je takové tvrzení pravdivé. Tvrdit rozhodné skutečnosti přitom žalobkyně nepochybně mohla i bez tohoto znaleckého posudku, jelikož břemeno tvrzení se týkalo výhradně plnění, které podle svých slov sama přijala a za které zaplatila. Důkaz tímto znaleckým posudkem proto soud zamítl jako nadbytečný.

41. Žalobkyně při jednání zopakovala svůj názor, že břemeno tvrzení unesla již v daňovém řízení, avšak nebyla schopna uvést, v jakém svém podání tak údajně učinila. Projevila sice v obecné rovině přání tyto skutečnosti dodatečně prokázat, ale opět nebyla s to označit žádný konkrétní důkaz, jímž by toho chtěla dosáhnout. Soud připomíná, že žalobkyně takové důkazy neoznačila ani v žalobě a jejích doplněních, ani v reakci na výzvu z 21. 1. 2021, v níž jí soud uložil, aby „*nezaměnitelným způsobem označila konkrétní listiny nebo jiné důkazy, které chce v řízení provést*“, ani při soudním jednání. Za této situace neshledal soud důvod k tomu, aby jednání odročoval a poskytoval žalobkyni další lhůtu k označení důkazů. K tomu je třeba doplnit, že poučovací povinnosti podle § 118a a § 119a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, (poučení v případě jiného právního názoru soudu, poučení o povinnosti uvést veškeré rozhodné skutečnosti a důkazy před vyhlášením rozhodnutí a podobně), se v soudním řízení správním neuplatní, jsouce typické pro občanské soudní řízení; s. ř. s. navíc upravuje rozsah poučovací povinnosti soudu samostatně v § 36 (rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2007 - 119 z 6. 12. 2007).
42. Žalobkynino tvrzení, že dožádaný správce daně nadále zadržuje část jejího účetnictví, nemá ve spisu oporu. Podle protokolu o místním šetření ze 7. 4. 2016 bylo dožádanému správci daně předáno účetnictví za rok 2015 v tomto rozsahu: „*1. složka: * kopie daňových přiznání k DPH za leden až prosinec 2015 včetně souvisejících pokladních dokladů (celkem 12 eurosložek). 2. složka: * bankovní výpisy (účet č. 212482494/0333 a č. 2153952001/5500), * přijaté faktury (řada J, F), * vystavené faktury (řada f)*“. Podle dvou sdělení dožádaného správce daně z 25. 1. 2017 byly veškeré tyto doklady žalobkyni vráceny, neboť přílohou těchto sdělení byly „*kopie daňových přiznání k DPH za leden až prosinec 2015 včetně souvisejících pokladních dokladů (celkem 12 eurosložek)*“ (sdělení č. j. 201362/17/3201-61563-809530) a „*bankovní výpisy (účet 212482494/0333 a 2153952001/5500), přijaté faktury, vystavené faktury*“ (sdělení č. j. 205271/17/3201-61563-809530). Žalobkyně však účetní doklady od pošty nepřevzala a k jejich osobnímu předání jejímu jednateli došlo až 8. 6. 2017, o čemž byl sepsán podrobný protokol (seznam vrácených listin coby jeho příloha čítá devět stran formátu A4). Na několika místech žaloby žalobkyně uvedla, že tato nevrácená část jejího účetnictví měla zahrnovat „*fakturu č. 15008, dodejky, přílohy ke všem fakturám, přílohy k datovým schránkám, doklady z 12 eurosložek*“ (výčet se na různých místech žaloby liší). Tato tvrzení však charakterizuje shora popsaná neurčitost, navíc faktury nebo dodejky (ať už by jejich obsahem bylo cokoli) by žalobkynino postavení nevylepšily, jelikož mezi účastníky není sporné doručení žádných písemností a nedostatek dokladů žalobkyni k tíži kladen nebyl. Namítaných „12 eurosložek“ pak podle sdělení správce daně z 25. 1. 2017 vráceno bylo. V tomto kontextu a vzhledem tomu, že žalobkyně nevznesla žádné výhrady vůči protokolu o vrácení účetnictví (také na str. 18 žaloby uvedla, že „součty zřejmě odpovídají“), považuje soud tuto námitku za účelovou.

43. Žalobkyně tvrdí, že účetnictví jí mělo být původně vráceno za jiných okolností, a to na schůzce Ing. S. s jejím novým účetním, Ing. I. F. (str. 11 žaloby). Toto tvrzení sice nemá ve správním spisu oporu, nicméně i kdyby bylo pravdivé, tak případné nedodržení této dohody o vrácení účetnictví a jeho vrácení jiným způsobem by nemohlo mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož žalobkyně nepopsala, jakou újmu na svých právech v důsledku něj utrpěla. Výslech Ing. I. F. tak soud považoval za nadbytečný.
44. Soud zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí nestojí na tom, zda byla „reklamní kampaň Sigma Olomouc“ zajišťovaná společností Gardian realizována na stadionu tohoto sportovního klubu nebo jinde či zda byla realizována ve prospěch Sigmy Olomouc nebo jiného subjektu, jak se patrně domnívá žalobkyně. Rozhodující pro posouzení věci bylo, že žalobkyně nebyla s to uvést ani doložit, jaké činnosti byly předmětem přijatých plnění (jež zahrnovaly také, ale nikoli výlučně reklamní kampaň Sigmy Olomouc), jakým způsobem a za jakých okolností byly objednávány a realizovány a vůbec jakým způsobem byla ošetřena žalobkynina obchodní spolupráce s Gardian. Argumentace obsažená v žalobkynině vyjádření z 16. 12. 2020, ačkoli se těchto otázek vzdáleně dotýká, dílem míjí předmět tohoto soudního řízení, když rozporuje splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, které nebyly nyní projednávanou žalobou napadeny (na př. konstrukce zahrnující údajně dvacetinásobné navýšení ceny při přeprodeji plnění od žalobkyně společnosti Gardian a následně společnosti EDEMOST), dílem není zřejmé, jak s projednávanou věcí souvisí (tvrzení týkající se daňových povinností společnosti LAKUM - AP, a.s., a ACTRAD, s.r.o., o nichž se žalobkyně v žalobě ani žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezmiňuje). V každém případě platí, jak už soud předeslal, že ani případné záruka jiné společnosti za daň případně chybějící na jiném místě obchodního řetězce neprokazuje, že předmětné plnění, z něž žalobkyně nárokuje odpočet DPH, bylo skutečně poskytnuto. Stejně tak je tomu s žalobkyniným tvrzením, ostatně neurčitým a neprokázaným, že nabídla správci daně 4,6 milionu Kč ve vlastních pohledávkách (žalobkyně v tomto bodě opět patrně směřuje řízení o vydání zajišťovacích příkazů s nynějším řízením).
45. Na vydání napadeného rozhodnutí neměla žádný vliv ani otázka, zda žalobkyně sídlí na virtuální adrese; touto okolností se správní orgány zabývaly výhradně ve vztahu ke společnosti Gardian. Soud proto považoval za nadbytečné provádět důkaz nájemní smlouvou k žalobkyniným užívaným prostorům a protokolem o místním šetření správce daně na této adrese.
46. Žalobkynina námitka, že poskytnutí zdanitelných plnění od společnosti Gardian prokázala a správce daně po ní tudíž nemohl vyžadovat předložení jakýchkoli dalších podkladů, proto není důvodná.
47. V podstatě vše shora uvedené platí také o zdanitelných plněních na výstupu, jež měla být poskytnuta žalobkyní společností NHBAU a NHtools. Správce daně odůvodnil své pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti a věrohodnosti žalobkynina účetnictví stanoviskem obou jmenovaných společností, podle nichž žalobkyně ani její jednatel na základě mandátní smlouvy nebo zprostředkovatelské smlouvy ničeho nevykonali a odměna byla účtována bez jakéhokoli právního podkladu ve snaze bezdůvodně se obohatit, pročez jmenované společnosti od smlouvy se žalobkyní odstoupily. Společnost NHtools to uvedla ve sdělení z 25. 9. 2017, u společnosti NHBAU zjistil správce daně tyto skutečnosti z veřejně dostupných údajů v insolvenčním rejstříku (str. 10 úředního záznamu č. j. 3713967/17/3201-61563-809530 z 11. 12. 2017). Tyto skutečnosti považuje soud za

dostatečně pro přenos důkazního břemene ohledně prokázání poskytnutí předmětných plnění na žalobkyni. Na podporu svého daňového tvrzení však žalobkyně odkázala konkrétně pouze na exekuční příkazy vydané 26. 9. 2016 správcem daně pod č. j. 7018004/16/2003-00540-110077, č. j. 7018195/16/2003-00540-110077, č. j. 7018430/16/2003-00540-110077, č. j. 7018493/16/2003-00540-110077 a č. j. 7018541/16/2003-00540-110077, z nich však tato skutečnost nevyplývá. Správce daně v nich totiž zjišťoval výlučně existenci žalobkyniny pohledávky na zaplacení peněžité částky vůči jmenovaným společnostem, nikoli však uskutečnění samotného zdanitelného plnění (srov. rozhodnutí správce daně o zamítnutí námitek proti těmto exekučním příkazům č. j. 2204592/17/2000-11452-105418 z 23. 3. 2017; správnost závěrů v něm vyslovených není soud oprávněn v tomto řízení hodnotit). Dále žalobkyně v žalobě uvedla, že „*nabídl[a] řadu mailů (a k nahlédnutí cca 1000 mailů), doklad o telefonickém kontaktu cca 8000 spojení, plné moci, dokumenty na CD nosičích, atd.*“ Důkaz o takové „nabídce“ se však ve správním spisu nenachází, stejně jako vysvětlení, co konkrétně by mělo být obsahem těchto důkazních prostředků, a žalobkyně ani v žalobě neuvedla, kdy ji měla správci daně učinit a proč tyto důkazy dožádanému správci daně neposkytla, když byla vyzvána k doložení svých tvrzení.

48. Ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu je nicméně třeba zdůraznit, že závěr správce daně o neuskutečnění předmětných plnění se nikterak nepromítl do výroku jeho rozhodnutí. K vyměření daně došlo výlučně v důsledku nepřiznání nároku na odpočet DPH na vstupu, a proto by ani případně mylný závěr správce daně ohledně uskutečnění plnění společnostem NHBAU a NHtools – jež ovšem žalobkyně nezpochybňuje žádnými konkrétními argumenty – nemohl vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Na žalobkyni se totiž vztahuje § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, podle něž je povinna přiznat daň „*osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň,*“ aniž zákon vyžaduje současné prokázání faktického uskutečnění plnění uvedeného na tomto dokladu. Tento výklad má oporu také v čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, podle něž „*[d]aň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře,*“ a v navazující judikatuře Soudního dvora Evropské unie, na kterou žalovaný vhodně poukázal: „*Vzhledem k předchozím úvahám je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 203 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno*“ (rozsudek ve věci C-642/11, *Stroj trans EOOD*, z 31. 1. 2013).
49. Právě řečené platí též o související námitce na str. 16 žaloby, podle níž správci daně „*neuznávají ani obchod s vozidlem FIAT MOBIL VETTA* [patrně na společnost NHTools, pozn. soudu] *(mají k dispozici fakturu i to, že za vozidlo nebylo zaplaceno, čili EDECO muselo 29.06.2015 ukončit tzv. polopřevod na nového nabyvatele v registru vozidel, jinak by vozidlo nebylo možno nikdy uvést do provozu).*“ Kromě toho soud uvádí, že výzvou ze 17. 3. 2017 sice dožádaný správce daně požadoval předložení určitých dokladů týkajících se vozidel FIAT MOBIL VETTA a FIAT TRIGA NOSPA, avšak ve zprávě o daňové kontrole už se jimi nijak nezabýval [faktury týkající se nabytí (020301/2015, 020302/2015) i prodeje (15007, 15008) vozidel žalobkyní v ní vůbec nejsou uvedeny], stejně jako žalovaný v napadeném rozhodnutí. Okolností těchto transakcí se tedy do výroku napadeného rozhodnutí nijak nepromítly a ani žalobkyně neuvádí nic konkrétního, z čeho dovozuje opak.
50. Důvodnými neshledal soud ani další žalobní námítky proti postupu správce daně.

51. Daňová kontrola byla provedena dožádaným správcem daně na základě dožádání ze dne 25. 2. 2016, v němž jej správce daně požádal o provedení úkonu – daňové kontroly DPH za zdaňovací období 1/2013 – 10/2015. Daňová kontrola sice není úkonem, nýbrž postupem, tato pojmoslovná nepřesnost však nemá žádný právní význam, jelikož daňový řád umožňuje v rámci dožádání provést nejen úkony, ale také postupy, pokud by je správce daně sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, a to včetně úkonů, jež zajišťují účel dožádání (§ 17 odst. 1 a 2). Správce daně zvolil tento postup proto, že dožádaný správce daně již dříve zahájil jiné daňové řízení právě se společností Guardian, z nějž poté vnesl do daňového řízení některé listinné důkazy (srov. úřední záznam dožádaného správce daně č. j. 817047/17/3201-61563-809530 z 13. 3. 2017 a bod 1 napadeného rozhodnutí).
52. Jen pro úplnost soud dodává, že ani případné provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně nemá bez dalšího za následek nezákonnost rozhodnutí v daňovém řízení, jak ve svém rozsudku č. j. 6 Afs 36/2017 - 25 z 26. 4. 2017 vyložil NSS: „V rozsudku ze dne 24. června 2008, č. j. 2 Afs 159/2006 - 138, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že na zákonnost rozhodnutí mnohdy nemá vliv, pokud rozhodnutí vydá správní orgán místně nepříslušný, neboť je rozhodování orgánem věcně příslušným a tedy odborně i jinak vybaveným k posouzení určité otázky. [...] takové pochybení nijak nezasáhne do veřejných subjektivních práv adresáta tohoto aktu, neboť pro jeho právní sféru není vůbec podstatné, zda bylo rozhodnutí vydáno místně příslušným orgánem či nikoli. Rozdělení věcně příslušných správních orgánů k rozhodování podle místní příslušnosti má totiž za cíl jediné, a to přiměřeně rozložit určitou agentu mezi více správních orgánů podle určitého územního klíče a zejména > zpřístupnit < správní orgán účastníkům správních řízení, tedy zajistit rychlost a hospodárnost řízení.“ Nejvyšší správní soud je toho názoru, že citované závěry lze bez dalšího vztáhnout i na daňovou kontrolu, která, ač se práv daňových subjektů dotýká, většinou do jejich právní sféry nezasahuje tak významně jako rozhodnutí v daňovém řízení, které zpravidla představuje bezprostřední zásah do vlastnického práva.“ Žalobkyně ostatně neuvedla žádnou konkrétní okolnost, v níž by bylo možno spatřovat zásah do jejich práv, a proto by ani případné provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně nepředstavovalo důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
53. K námitce týkající se údajného neprojednání zprávy o kontrole s žalobkyní soud konstatuje, že tato zpráva byla žalobkyni zaslána do její datové schránky a doručena do vlastních rukou (tuto skutečnost žalobkyně nepochybně) a podle § 88 odst. 5 daňového řádu v tehdy účinném znění se tento den pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Žalobkyně se totiž jejímu projednání vyhýbala, jak je zřejmé z jejích vyjádření z 16. 2. 2018 a 6. 3. 2018 k opakovaným předvoláním k projednání zprávy o kontrole, zasláným dožádaným správcem daně (projednání bylo poprvé nařízeno na 19. 2. 2018, podruhé na 7. 3. 2018), v nichž vyložila, že s ohledem na dosavadní nezákonné a šikanózní postupy dožádaného správce daně nechová vůči němu důvěru a považuje předvolání za neplatné. Až v dopisu z 6. 3. 2018 její jednatel nad rámec toho doplnil, že jakékoli jednání s dožádaným správcem daně považuje za „bezpředmětné a nákladné“ a že „nad to jsem objednan na akutní zákrok k lékaři“. Z obou vyjádření je tak jednoznačně patrné, že skutečným důvodem žalobkyniny neúčasti na projednání zprávy o kontrole bylo odmítání jednání s dožádaným správcem daně, nikoli absence prostředků na cestu do Ostravy nebo objednání k lékaři na 7. 3. 2018, a že by se projednání zprávy o daňové kontrole byla nezúčastnila z popsanych „principiálních důvodů“, ani kdyby nebyla bývala k lékaři objednána (stejně jako prvního neuskutečněného projednání, kdy žádnou

obdobnou překážku netvrdila); to žalobkyně nepřímo potvrdila také v žalobě, kdy zopakovala, že se s pracovníky dožádaného správce daně nemohla stykat kvůli jejich trestněprávnímu jednání. Nynější žalobkyninu procesní obranu tak soud považuje za účelovou. Tvrzené skutečnosti ostatně žalobkyně dožádanému správci daně před projednáním zprávy o kontrole dostatečně nekonkretizovala a nijak nedoložila, a zároveň ani nenavrhla jiný termín pro projednání zprávy o kontrole (k tomu srov. rozsudek NSS NSS č. j. 2 Afs 17/2010 - 263 z 23. 7. 2010). Za této situace dožádaný správce nepochybil, když žalobkynino chování vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o kontrole.

54. Žalobní námitka, podle níž byla žalobkyně potrestána za tentýž skutek víckrát v rozporu s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, představuje žalobní bod uplatněný až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, neboť ji žalobkyně poprvé vznesla až při jednání 25. 2. 2021, a soud se jí proto nezabýval. Stejně tomu je ohledně žalobního bodu, podle něž žalovaný porušil zákon tím, že nerozhodl o žalobkynině odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za červenec 2015, ačkoli je také podala, a ohledně žalobního bodu, že správce daně postupuje diskriminačně, když stejným způsobem nepostihl vlastníka Čapího hnízda.

VII. Závěr a náklady řízení

55. Jelikož soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. února 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu