



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce: **STRIVIUS, s.r.o.**, IČO 24261530
se sídlem Holušícká 2221/3, Praha – Chodov
zastoupený Mgr. Lukášem Pechem, advokátem
se sídlem Široká 117/22, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2020, č. j.: 12535/20/5300-21442-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

[1] Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 30. 3. 2020, č. j.: 12535/20/5300-21442-809464 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl dle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), až na změnu spočívající ve vypuštění textu „podle pomůcek“, potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „finanční úřad“, či „správce daně“) ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5395420/18/2011-52522-111357, kterým byla žalobci stanovena

vlastní daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 ve výši 1.093.898 Kč, a platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5400753/18/2011-52522-111357, kterým byla žalobci stanovena vlastní daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 214.300 Kč.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Současně se domáhal zrušení i platebních výměrů. V žalobě uvedl tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu vázán. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je rozporné, popírající právo na spravedlivý proces, jakož i takové, které po něm vyžaduje dokazování negativních skutečností.

[3] Žalobce v prvním žalobním bodu namítal nepřezkoumatelnost platebních výměrů. Tu spatřuje ve stručnosti odůvodnění platebních výměrů. Žalobce namítá, že nepostačuje pouhý odkaz na výzvy učiněné správcem daně, což přirovnává k žalobě na zaplacení, která ohledně skutkového stavu odkazuje pouze na přiložené listiny, přestože musí být tvrzen rozhodný stav.

[4] V druhém žalobním bodu žalobce namítal, že přestože se z výroků platebních výměrů podává, že finanční úřad daň vyměřuje podle tzv. pomůcek, z odůvodnění nic takového není zřejmé, což má za následek opět nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Žalovaný dále v odvolacím řízení změnil výrok platebních výměrů z důvodu, že se správce daně dopustil zřejmé nesprávnosti, a v napadeném rozhodnutí vypustil tento text: „*podle pomůcek*“. Žalobce namítal, že touto změnou žalovaný učinil odvolací argumentaci žalobce nicotnou, protože pokud je daň doložena dle výpočtu (dokazováním), nikoli dle pomůcek, má rozhodnutí zcela jiný charakter. Žalobce totiž svou odvolací argumentaci vedl proti nemožnosti použít finančním úřadem výpočet daně dle pomůcek. Žalobce namítal, že žalovaný tím porušil pravidla spravedlivého procesu, ale i zásadu vstřícnosti, volného hodnocení důkazů, součinnosti a procesní rovnosti apod. Dle žalobce se nadto nejednalo o zřejmou nesprávnost ve smyslu ust. § 104 daňového řádu, k čemuž odkázal na rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 202/2004-80, podle kterého lze za nesprávnosti akceptovat méně významné překlepy a zkomoleniny, opravy dat a rodných čísel, nebo početních chyb. Dle žalobce žalovaný nebyl oprávněn takto změnit ve výroku způsob výpočtu daně, ale platební výměry měl zrušit a věc vrátit finančnímu úřadu k dalšímu řízení. Mohla tak být porušena i dvojinstančnost řízení; k tomu odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47.

[5] Žalobce v třetím žalobním bodu namítal, že žalovaný ve výzvě ze dne 6. 3. 2020 k seznámení se s podklady k dovolání užil nesprávnou terminologii, když místo termínu „zřejmé“ nesprávnosti ve smyslu ust. § 104 daňového řádu, použil termín „zjevné“. Dle žalobce je tak otázkou, zda tak žalovaný poté mohl rozhodnout. Žalovaný nicméně situaci dále zneřehlednil.

[6] Žalobce ve čtvrtém žalobním bodu namítal, že nesouhlasí s tím, že neprokázal, že nemá k dispozici všechny své doklady k výpočtu daně. Žalobce opakovaně vypovídal a odkazoval na to, že nemá k dispozici žádnou dokumentaci, účetnictví, doklady apod., z důvodu zadržení jednatele a jeho umístění do vazby; všechny doklady žalobce byly zadrženy Policií ČR. Nadto byly zadrženy i počítače, tedy nebylo možné doklady získat

ani elektronicky. Přesto žalovaný uvedenou argumentaci nezohlednil, nezohlednil ani, že žalobce policejní orgán žádal o vydání věci a žalovaný po žalobci žádal prokázání negativních skutečností (že mu nic nebylo vydáno a že ani nebylo policejním orgánem reagováno).

[7] Žalobce doplnil, že žalovaný skutečnosti bagatelizuje. Žalobce opakovaně navrhoval, aby byl připojen trestní spis týkající se vyšetřování žalobce a jeho jednatele. Žalobce navrhoval případně si vyžádat důkazy, či vznést dotaz Národní centrále proti organizovanému zločinu, která trestní řízení vede, zda bylo účetnictví skutečně zabaveno. Jednatel žalobce byl nadto zadržen a na cca 1 měsíc vzat do vazby (kterou odvolací soud zrušil pro nezákonnost). Dále bylo policií zadrženo účetnictví, které se nacházelo v sídle společnosti, ale i u jednatele a účetní společnosti; žalobce tak neměl žádnou kopii. Finanční úřad nicméně nevyhověl žádosti žalobce, aby si vyžádal zprávy a účetnictví z policejního spisu. To bylo odmítnuto s tím, že se jedná o problém žalobce. Nadto žalobce neprokázal, že jsou věci u policie, resp. že nežádal jejich vrácení. Nicméně to žalobce vyvrátil a prokázal, že o jejich vrácení bezvýsledně žádal. Finanční úřad na to odpověděl, že to stejně neprokazuje, že mu policie věc nevydala. Přesto žalobce opět navrhoval, aby si finanční úřad zprávu vyžádal, nicméně to finanční úřad opět odmítl s tím, že si má podklady sehnat žalobce sám. Jde ovšem o prokazování negativní skutečnosti, kdy policie stěží vydá usnesení o tom, že věci nevydá. Žalobce se tak mohl logicky domnívat, že se daň vyměřuje dle pomůcek, když zde nejsou možnosti jak vyměřenou daň řádně prokázat.

[8] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobce svoje námitky opakuje, či je jen dále rozvíjí. K nepřezkoumatelnosti platebních výměrů žalovaný uvedl, že se v jejich odůvodnění neodkázal na výzvy, ale na výsledky postupů k odstranění pochybností č. j. 681768/18/2809-60562-606307 a č. j. 683115/18/2809-60562-606307, a na sdělení č. j. 716246/18/2809-60562-606307, jímž žalobci sdělil výsledky postupů k odstranění pochybností, jež byly žalobci doručeny dne 12. 4. 2018. Dle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu jestliže dojde ke stanovení daně na základě výsledků postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. A protože žalobce zůstal v daňovém řízení před správcem daně zcela pasivní, tedy nereagoval na předchozí výzvy k odstranění pochybností, ani na sdělení a výsledky postupu k odstranění pochybností, nebylo zde nic, co by správce daně projednal ve smyslu ust. § 90 daňového řádu. Z toho důvodu správce daně v odůvodnění platebních výměrů odkázal na sdělení a výsledky postupů k odstranění pochybností, s nimiž byl žalobce seznámen. Správce daně tak postupoval se zákonem a jeho postup nezaložil nepřezkoumatelnost platebních výměrů. Stejně tak ji nezakládá ani okolnost, že žalovaný ve výroku platebních výměrů užil sousloví „podle pomůcek“, ačkoli byla daň stanovena dokazováním.

[9] Žalovaný k druhému žalobnímu bodu uvedl, že jak vyplývá z obsahu spisu a z bodu 36. až 46. napadeného rozhodnutí a bodu 9. až 12. seznámení, ke stanovení daně ve věci nedošlo podle pomůcek. Žalobce byl ve výzvách k odstranění pochybností vyzván k prokázání nároku na odpočet daně. Ve výsledcích postupů k odstranění pochybností pak finanční úřad jednoznačně shrnul zjištění získaná na základě vyhledávací činnosti správce daně, pro něž mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet

daně ze zdanitelných plnění přijatých od předmětných dodavatelů, a rovněž uzavřel, že ačkoli k tomu byl žalobce vyzván, nepředložil ke svým daňovým tvrzením žádné důkazní prostředky, a proto neprokázal, že nárok na odpočet uplatnil v souladu s ust. § 72 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce i po seznámení se s výsledky postupu k odstranění pochybností zůstal pasivní, což vedlo k neprokázání jeho uplatněného nároku na odpočet daně; daň mu tak nebyla stanovena prostřednictvím pomůcek, ale dokazováním, jelikož žalobce tvrzený nárok na odpočet DPH neprokázal. To také bylo uvedeno v odůvodnění platebních výměrů i napadeného rozhodnutí. Tam také žalovaný vysvětlil, že se v případě textu výroku platebních výměrů: „*podle pomůcek*“ jednalo o chybu lidského faktoru. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-75, podle kterého není pro nesrozumitelnost nepřezkoumatelné rozhodnutí, jestliže je rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. jestliže po interpretaci jako celku (s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků) nebudou pochyby o jeho významu. Jak z platebních výměrů, tak z obsahu spisu a napadeného rozhodnutí vyplývá, daň byla v nyní posuzované věci stanovena dokazováním. Argumentace rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 202/2004-80, není na místě, neboť se jedná o formální pochybení. Žalovaný nevydal prosté „rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností“ dle ust. § 104 daňového řádu, ale naopak v napadeném rozhodnutí shrnul, jaké pochybnosti a na základě jakých skutkových zjištění správci daně vyvstaly, jak s nimi správce daně žalobce seznámil, včetně toho, že žalobce zůstal v daňovém řízení stran unesení důkazního břemene ohledně tvrzeného nároku na odpočet daně zcela pasivní; správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce tvrzený nárok na odpočet DPH neprokázal. Dále v napadeném rozhodnutí žalovaný provedl správní úvahu, proč se s názorem finančního úřadu ztotožnil, proč byla daň stanovena dokazováním a ne prostřednictvím pomůcek (když žalobce v odvolání namítal, že mu daň byla stanovena prostřednictvím pomůcek, aniž by k tomu byly naplněny podmínky) a proč má za to, že slovní spojení „*podle pomůcek*“ je pouze formálním pochybením, odstranitelným v rámci odvolacího řízení (ust § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu).

[10] K nesprávnému užití pojmu „zjevná nesprávnost“, namísto zákonného termínu „zřejmá nesprávnost“ ve výzvě dle ust. § 115 daňového řádu, žalovaný odkázal na svou argumentaci v bodu 42. napadeného rozhodnutí.

[11] Žalovaný k námitce, že nedůvodně uzavřel, že žalobce nárok na odpočet neprokázal, odkázal na bod 47. až 57. napadeného rozhodnutí. Pouze zdůraznil, že bytí byly výzvy k odstranění pochybností žalobci doručeny uplynutím lhůty, tak sdělení a výsledky postupu k odstranění pochybností mu byly již prokazatelně doručeny do datové schránky dne 12. 4. 2018, tedy s nimi byl žalobce seznámen. Žalobce ani poté ničeho nenavrhoval a nedokládal, přestože byl o důsledcích poučen. Není pravdou, že by žalobcova argumentace ohledně zabavení dokladů Policií ČR byla bez dalšího odmítnuta; žalobce byl žalovaným v bodě 15. seznámení poučen, že podle judikatury může dle trestního řádu požádat o vrácení zajištěných věcí a neučiní-li tak, neunesse své důkazní břemeno. Současně mu žalovaný sdělil, že nemá indicie, že by tak žalobce učinil. K emailu zmocněnce žalobce žalovaný v bodech 52. až 56. napadeného rozhodnutí zhodnotil, že se nejedná o samotnou výzvu k vrácení zajištěných věcí (účetnictví) vůči orgánům činným v trestním řízení, ale o pouhou deklaraci záměru, že tak žalobce někdy v budoucnu učiní.

[12] Žalovaný dále namítal, že daňové řízení není ovládáno zásadou kasační, ale apelační. Odvolací orgán může vady rozhodnutí prvostupňového rozhodnutí odstranit sám tak, že sám vydá rozhodnutí, kterým rozhodnutí dle ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změní. Žalobce ani nebyl dotčen na svých právech. Žalovaný ho před vydáním napadeného rozhodnutí v seznámení dle ust. § 115 daňového řádu seznámil se svým názorem, tedy že daň byla stanovena dokazováním a proč, a poskytl mu lhůtu k vyjádření. Žalobce ovšem místo úpravy argumentace setrval na předchozí polemice se správcem daně, že daň byla stanovena dle pomůcek. Nedošlo ani k porušení namítaných zásad daňového řízení. Zásady vstřícnosti, součinnosti a procesní rovnosti byly respektovány, neboť žalobci bylo doručeno seznámení s jiným právním názorem žalovaného tak, aby pro něj nebylo napadené rozhodnutí překvapivé. Nedošlo ani k porušení zásady volného hodnocení důkazů, protože správce daně i žalovaný hodnotily důkazy (získané vlastní vyhledávací činností) samostatně i ve vzájemné souvislosti. Byl to žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno, a to jak primární (když nedodal samotné daňové doklady), tak to, které na něj správce daně přenesl zpět tím, že vydal výzvy k odstranění pochybností.

[13] Žalovaný v doplnění svého vyjádření k žalobě poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2019-32, který se zabýval podobnou situací a který konstatoval, že *„Vzhledem k tomu, že z průběhu postupu k odstranění pochybností i odůvodnění platebního výměru jednoznačně plyne, že daň byla stanovena dokazováním, soud se ztotožnil s žalovaným, že chybný odkaz na § 98 odst. 1 daňového řádu upravující stanovení daně podle pomůcek byl pouhou chybou ve psaní. Uvedené pochybení nezakládá nesrozumitelnost platebního výměru, neboť o skutečném způsobu stanovení daně nemohlo být pochyb. Žalovaný rovněž výrok platebního výměru opravil v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a proto s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení, podle něhož rozhodnutí v prvním a druhém stupni tvoří jeden celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47), byla daňová povinnost vyměřena zcela v souladu se zákonem. Nelze souhlasit ani s námitkou, dle níž měla nesprávná právní kvalifikace negativní vliv na procesní obranu žalobkyně, neboť jak soud uvedl výše, se způsobem stanovení daně byla žalobkyně seznámena již ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, načež žalobkyně navrhla pokračování v dokazování. Je tedy patrné, že jí způsob stanovení daně dokazováním byl zcela zřejmý.“*

[14] Žalovaný k replice žalobce doplnil, že nesporné, že ve věci jednatele žalobce bylo vedeno trestní řízení, ani zda v jeho rámci bylo zajištěno účetnictví žalobce. Ze spisového materiálu nicméně vyplývá, že žalobce byl v řízení před prvostupňovým orgánem zcela pasivní, byť část této pasivity mohla být způsobena uvedenými okolnostmi. Žalobce ovšem nekonal ani v době, kdy byl již jeho jednatel z vazby propuštěn a kdy dne 12. 4. 2018 převzal sdělení výsledku postupů k odstranění pochybností. Žalobce ani poté nenavrhл pokračování v dokazování, nepožádal o prodloužení lhůty, či navrácení lhůty v předešlý stav; není pravdou, že by finanční úřad žalobce vyzýval, aby si od Policie ČR vyžádal jakékoliv dokumenty. Až v odvolání žalobce namítal, že si správce daně měl veškeré důkazní prostředky sám zajistit od Policie ČR. Žalovaný k tomu poukázal, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň tvrdit, ale také svá tvrzení doložit (břemeno tvrzení a důkazní). Vyvstanou-li správci daně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti

prokázat. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností. Vydáním výzev k odstranění pochybností správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce. Žalovaný žalobce v seznámení s jiným právním názorem poučil, že nemá indicie, že by žalobce žádal Policii ČR o vydání účetnictví, ač je k tomu dle ust. § 78 odst. 7 trestního řádu oprávněn. Žalobce v reakci předložil email, kterým dokládal, že Policii ČR bezvýsledně žádal o vrácení podkladů a zadržovaných věcí. Žalovaný nicméně emailovou žádost posoudil jako neformální deklaraci záměru Policii ČR požádat o vydání věcí v budoucnu. Žalobce nebyl na svých procesních právech zkrácen. Kdyby žalobce o vydání řádně požádal, byl by orgán činný v trestním řízení povinen o věci rozhodnout, byť negativně. Žalovaný uzavřel, že žalobce zůstal v řízení pasivní a neunesl své důkazní břemeno.

[15] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti.

[16] Platebním výměrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5395420/18/2011-52522-111357, byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 ve výši 1.093.898 Kč, a platebním výměrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5400753/18/2011-52522-111357, byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 214.300 Kč. Platební výměry byly vydány na základě výsledků postupů k odstranění pochybností. V jejich odůvodnění finanční úřad odkázal na úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 1800681768/18/2809-60562-606307 a č. j. 1800683115/18/2809-60562-606307 ze dne 10. 4. 2018, které byly žalobci doručeny v rámci sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 716246/18/2809-60562-606307 dne 12. 4. 2018 do datové schránky a jsou přílohou každého předmětného platebního výměru.

[17] Postup k odstranění pochybností ve věci podaného řádného daňového přiznání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 byl zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 6. 3. 2018, č. j. 325815/18/2809-60562-606307, a v případě podaného řádného daňového přiznání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 byl zahájen vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 6. 3. 2018, č. j. 325905/18/2809-60562-606307; obě výzvy byly doručeny dne 16. 3. 2018. Žalobce na ně nereagoval.

[18] Dne 12. 4. 2018 bylo žalobci doručeno sdělení ze dne 11. 4. 2018, č. j. 716246/18/2809-60562-606307, ve kterém finanční úřad sepsal výsledky postupů k odstranění pochybností; přílohou byly výsledky postupů k odstranění pochybností za zdaňovací období červen a srpen 2017, č. j. 681768/18/2809-60562-606307 a č. j. 683115/18/2809-60562-606307. Žalobce byl sdělením současně poučen, že je oprávněn do 15 dnů od seznámení se s výsledky podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce na jejich doručení nereagoval; finanční úřad tak přistoupil k vydání platebních výměrů.

[19] Žalobce proti předmětným platebním výměrům podal dne 30. 7. 2018 odvolání, včetně jejich doplnění. V odvolání mj. namítal, že správce daně v řízení nepostupoval správně, krátil práva žalobce a účelově využil nemožnosti žalobce vznášet námítky. Také

využil situace, když vyzýval žalobce k dodání skutečností, či odstranění pochybností, a to v případě, kdy je nemohl mít k dispozici, protože jimi disponuje jiný orgán veřejné moci. Tím došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Jelikož byl jednatel a společník žalobce v období, v němž správce daně vyzýval k doložení skutečností omezen na osobní svobodě (ve vazbě), logicky nemohl přijímat, vyzvedávat, či jinak uplatňovat svoje práva, či vyhovět výzvám. Správci daně je tato skutečnost známa, byl o ní informován. Při výslechu statutárního orgánu daňového subjektu bylo správcem daně dokonce sděleno, po jakou dobu byl statutární orgán omezen na osobní svobodě; nadto i přesný den, kdy byl jednatel propuštěn. Žalobce doklady nemohl dodat hned. U daňového subjektu, statutárního orgánu a i u účetní a daňového poradce daňového subjektu byly provedeny domovní prohlídky, či prohlídky jiných prostor, kdy veškeré dokumenty byly policejním orgánem zabaveny. Správce daně si měl tyto potřebné doklady vyžádat.

[20] Dne 9. 3. 2020 bylo žalobci doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 3. 2020, č. j. 9789/20/5300-21442-809464, ve kterém žalovaný žalobci sdělil, že ve věci došlo k chybě zjevně způsobené lidským faktorem, když správce daně ve výroku platebních výměrů v rozporu se skutečností uvedl, že daň za předmětná zdaňovací období byla vyměřena dle pomůcek, ačkoli k něčemu takovému nedošlo, jak je zřejmé z průběhu řízení. Proto bude tato zjevná chyba žalovaným napravena v rozhodnutí o odvolání.

[21] Žalobce dne 23. 3. 2020 v návaznosti na seznámení namítal, že není pravdou, že jednatel společnosti nepožádal policejní orgán o vydání věci. Dále uvedl, že je to možné ověřit u policejního orgánu, což označil jako návrh na provedení důkazu. K tomu odkázal na email svého zástupce adresovaný Policii ČR, ve kterém tento uvádí: *„Vzhledem k vypracovaným posudkům a posledním datovým zprávám mám za to, že jsou vydávány věci mj. zajištěné při domovních prohlídkách. Pokud je tomu tak, požádáme rovněž o vydání zajištěných věcí u mého klienta, zejm. elektronika apod. snažil jsem se s Vámi spojit telefonicky, ale bohužel jsem Vás nezastihl. Prosím tedy o případné sdělení termínu, ideálně alespoň týden předem.“*

[22] K odvolání, včetně jejich doplnění, žalobce žalovaný vydal dne 30. 3. 2020 napadené rozhodnutí, č. j.: 12535/20/5300-21442-809464, jímž byly dle ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu až na změnu spočívající ve vypuštění textu *„podle pomůcek“* potvrzeny dva platební výměry. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. ve vztahu ke skutečnostem, uplatněným v žalobních bodech, uvedeno následující. Žalobce namítal, že si správce daně ulehčil práci, když daň stanovil podle pomůcek, aniž by respektoval pravidla pro jejich použití. Oprava zásadního pojmu v seznámení je dle žalobce neakceptovatelná. K tomu žalovaný žalobci zaslal seznámení, v němž objasnil, že ke stanovení daně podle pomůcek ve skutečnosti nedošlo. Jednalo se pouze o chybu zjevně způsobenou lidským faktorem, která byla z průběhu postupu k odstranění pochybností zřejmá; jedná se tak o zřejmou nesprávnost. Daň tak byla stanovena dokazováním, jelikož žalobce nárok na odpočet daně neprokázal; neunesl tak důkazní břemeno – povinnost prokázat to, co sám tvrdí. To plyne z odůvodnění platebních výměrů. Žalovaný v seznámení u *„Stanovení daně dokazováním“* uvedl na pravou míru způsob stanovení daně, přičemž použil formulaci, že se jedná o *„zjevnou chybu, zjevnou nesprávnost“*, nejde tedy ve své podstatě o opravné rozhodnutí, ale o prostředek seznámení žalobce s novými skutečnostmi. Žalovaný

zdůraznil, že je to právě odvolací řízení, které je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně. Proto je žádoucí, aby tuto chybu místně příslušného správce daně žalovaný v odvolacím řízení odstranil. Žalobce v reakci na seznámení namítal, že by jeho obrana vystavená na stanovení daně dokazováním byla vystavena jinak, kdyby správce daně nepochybil, nicméně dle žalovaného neuvádí, v čem by konkrétně bylo odvolání vystaveno jinak. Žalovaný uvedl, že nepolemizuje s žalobcem, že správce daně doručil žalobci předmětné výzvy dne 16. 3. 2018, tedy v čase, kdy byl jednatel žalobce omezen osobní svobodě (byl ve vazbě). Skutečně tak výzvy mohly být doručeny do datové schránky v čase, kdy byl jednatel omezen svobodě. Žalobce si sdělení nicméně převzal hned druhý den po jeho vydání, dne 12. 4. 2018, kdy poté mohl využít svého práva navrhnout pokračování v dokazování, o čemž byl poučen; ale neučinil tak. Fakticky měl žalobce času více, když platební výměry byly vydány až dne 2. 7. 2018. Žalobce tak mohl vstoupit v neformální komunikaci se správcem daně, či požádat o prodloužení lhůty, či navrácení lhůty v předchozí stav; to neučinil. Omezení jednatele žalobce na osobní svobodě z důvodu vazby přitom dle žalovaného takovým závažným důvodem bezesporu je. V této věci tak přílehavě platí zásada *vigilantibus iura scripta sunt* (práva patří bdělým). K námitce žalobce, kterou uvedl v reakci na seznámení, že jednatel žalobce požádal policejní orgán o vydání věci, ty mu však dosud nebyly vydány a nemůže se proto řádně hájit, žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2020, č. j. 57 Af 31/2018-69. Žalovaný uvedl, že netvrdil, že žalobce o vrácení zajištěných věcí dle § 78 odst. 7 trestního řádu nežádal, pouze o tom nemá indicie. Žalovaný neakceptuje postup žalobce, který tuto svou povinnost deleguje na správce daně a sám zůstává pasivní. Žalobce v reakci na seznámení předložil email zaslaný dne 8. 11. 2019 na e-mailovou adresu Policie ČR, který žalovaný posoudil tak, že tento deklaruje, že někdy v budoucnu žalobce teprve požádá o vrácení věcí zabavených jednatelem žalobce. Žalovaný zhodnotil, že tento neprokazuje tvrzení žalobce, že požádal policejní orgán o vydání věcí a že mu ani dosud nebylo vyhověno. Nelze proto postavit najisto, že žalobce skutečně o vrácení věcí požádal, tím spíše není známo, zda byla jeho žádost skutečně odmítnuta a nebylo jí vyhověno. Žalovaný to nebude ani zjišťovat, jelikož důkazní břemeno prokázání přijetí plnění od tam označených dodavatelů leží na žalobci a není na žalovaném, aby si sám zjišťoval každou skutečnost. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40, podle kterého to v odvolacím řízení již není daňový subjekt, jež by neomezeně určoval směr řízení, navrhoval provedení nových důkazů a prodlužoval tak délku řízení. Žalobce měl ode dne 30. 7. 2018, kdy podal odvolání, více než 1,5 roku na to, aby nějaké důkazní prostředky žalovanému předložil, či navrhnul; pokud tak neučinil, odráží to jeho pasivitu.

[23] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), a důvodnost žaloby posoudil takto. O žalobě bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, neboť žalobce k takovému postupu výslovně udělil souhlas a žalovaný k výzvě soudu ve stanovené lhůtě nevyjádřil svůj nesouhlas s takovým projednáním věci a ve smyslu ust. § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. se tak má za to, že žalovaný k rozhodnutí bez nařízení jednání udělil souhlas. Městský soud žalobcem navrhované důkazy v řízení před soudem neprovedl, a to z důvodu nadbytečnosti a ekonomie řízení. Pro posouzení důvodnosti podané žaloby bylo možné vycházet z napadeného rozhodnutí a daňového spisu.

[24] Městský soud věc posoudil po právní stránce následovně.

[25] Dle § 8 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[26] Dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Dle odst. 5 citovaného ustanovení *správce daně prokazuje*

a) oznámení vlastních písemností,

b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,

c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,

e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,

f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

[27] Podle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[28] Podle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době, *dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*

[29] Městský soud k prvnímu žalobnímu bodu uvádí, že jej neshledal důvodným. Jak z výše uvedeného ust. § 147 odst. 4 daňového řádu vyplývá, *dojde-li ke stanovení daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.* Finanční úřad tak nepochybil, když v odůvodnění předmětných platebních výměrů odkázal na sdělení a výsledky postupu k odstranění pochybností, které byly žalobci doručeny dne 12. 4. 2018, a žalobce tedy byl s nimi seznámen. Jak soud z předmětných platebních výměrů zjistil, resp. z jejich odůvodnění, finanční úřad neodkazoval na své výzvy. Žalobce zůstal v daňovém řízení před správcem daně zcela pasivní, na podání správce daně nereagoval, ani neučinil žádná podání, či nenavrhl žádné důkazy, které by správce daně musel projednat a vypořádat se s nimi. Finanční úřad tak neměl žádný důvod, proč by na předmětná sdělení a výsledky

postupu k odstranění pochybností v odůvodnění platebních výměrů ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu neodkázal. Městský soud tak předmětné platební výměry neshledal nepřezkoumatelnými. Co se týče okolností uvedení chybného textu „*podle pomůcek*“ ve výroku platebních výměrů, městský soud se k tomu vyjádří níže.

[30] Žalobce v druhém žalobním bodu namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že přestože se z výroků platebních výměrů podává, že se daň vyměřuje podle tzv. pomůcek, z odůvodnění to nevyplývá. Městský soud předně uvádí, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ani v tomto ohledu neshledal. Žalobce současně namítá, že tím, že žalovaný tento text ve výroku platebních vypustil a tím výroky změnil, změnil charakter řízení a porušil pravidla spravedlivého procesu. Dle žalobce nešlo o zřejmou nesprávnost ve smyslu ust. § 104 odst. 1 daňového řádu.

[31] Městský soud k těmto námitkám uvádí, že nejsou namístě. Jak vyplývá z daňového spisu, potažmo z napadeného rozhodnutí, daň byla stanovena dokazováním. Dokazováním, v němž žalobce neprokázal odpočet daně. Jak z ust. § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, a to z důvodu nesplnění povinnosti daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek. Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tak porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

[32] Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“. Takovým způsobem je tedy třeba postupovat v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „*žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu*“ (srov. již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29).

[33] V nyní posuzované věci však došlo ke zpochybnění nároku na odpočet daně, který si žalobce uplatnil na základě přijatých plnění od dodavatelů – společností DININGCARD a Hedemora. Daň mu tak nebyla stanovena dle pomůcek, ale dokazováním, když žalobce nárok na odpočet neprokázal, tj. neunesl důkazní břemeno, které spočívá v prokázání svých tvrzení (v daňovém přiznání). Žalobce nicméně své zákonné povinnosti plnil v takové míře, že bylo možné i přes neunesení důkazního břemeno ohledně tvrzeného

odpočtu stanovit daně dokazováním. Městský soud shledal odkaz na rozsudek Městského soudu ze dne 5. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2019-32, přílehlavým. Stejně tak i v nyní posuzované věci bylo z průběhu postupu k odstranění pochybností i odůvodnění platebních výměrů (úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností a sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností) zřejmé, že daň byla stanovena dokazováním. Dle názoru městského soudu se tak i v nyní posuzované věci v případě chybně uvedeného odkazu na § 98 odst. 1 daňového řádu upravující stanovení daně podle pomůcek jedná o pouhou chybu v psaní. Touto chybou nebyla založena namítaná nepřezkoumatelnost předmětných platebních výměrů, když jak již bylo uvedeno výše, v řízení nebyly žádné indicie, že by daň byla vyměřena dle pomůcek a o skutečném způsobu stanovení daně tak nemohlo být pochyb.

[34] Městský soud v této souvislosti podotýká, že správní řízení (a také daňové) je ovládáno zásadou jednotnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008 - 198, ze dne ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47, či ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 - 98), což znamená, že daňová rozhodnutí tvoří jeden celek a vzájemně se doplňují. Odvolací řízení představuje cestu, jak napravit vady, kterých se dopustil správce daně v prvostupňovém rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40).

[35] Žalovaný chybu v psaní ve výroku platebního výměru opravil v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a daňová povinnost tak byla vyměřena zcela v souladu se zákonem.

[36] Ani v tomto případě se městský soud neztotožnil s žalobní námitkou, že by uvedení textu, že daň byla stanovena „podle pomůcek“ ve smyslu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu, mělo negativní vliv na procesní obranu žalobce. Daňové řízení bylo po celou dobu vedeno ve smyslu prokázání/neprokázání nároku žalobce na odpočet daně, žalobce tak nemohl mít pochybnosti a způsobu vedení daňového řízení. Nadto žalobce byl poté v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 3. 2020, č. j. 9789/20/5300-21442-809464, žalovaným informován, že ve věci došlo k předmětné chybě v textu výroku předmětných platebních výměrů, byť se tomu tak v daňovém řízení nestalo, jak je z jeho průběhu zřejmé. Současně byl žalobce dopředu upozorněn, že tato zřejmá chyba bude žalovaným napravena v napadeném rozhodnutí. Žalobci bylo předmětné seznámení doručeno dne 9. 3. 2020 a dne 23. 3. 2020 se k němu taktéž vyjádřil. Žalobci tak byl způsob stanovení daně dokazováním zcela zřejmý.

[37] Městský soud ani pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou námitku žalobce, že by jeho odvolání proti uvedeným platebním výměrům bylo vystavěno jinak. Žalobci jednak muselo být po celou dobu daňového řízení zcela zřejmé, že řízení je vedeno dokazováním, nikoli že daň bude vyměřena dle pomůcek, tedy že se jedná o zřejmou chybu výroku. Výrok totiž zjevně nekorespondoval se zjištěními uvedenými ve sdělení a výsledcích postupu k odstranění pochybností, jež byly žalobci doručeny dne 12. 4. 2018. A jednak byl žalobce na tuto zřejmou chybu upozorněn v rámci odvolacího řízení, a to v seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 3. 2020. Nic mu tedy nebránilo v odvolacím řízení uplatnit svou obranu proti takovým závěrům.

[38] Městský soud musí na tomto místě pouze konstatovat, že byt může dojít k takovým lidským chybám ze strany správních orgánů, potažmo správce daně, které (byť ve spojení se změnovým navazujícím rozhodnutím) nemají vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci, nemělo by k nim docházet takto často (viz dva předmětné platební výměry a platební výměr identického správce daně napadená v rozsudku zdejšího soudu ze dne 5. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2019-32). Výrokům správních (daňových) rozhodnutí je třeba věnovat náležitou pozornost a při jejich vyhlášení postupovat dostatečně obezřetně a pečlivě.

[39] S touto námitkou souvisí také třetí žalobní bod, v němž žalobce namítal nesprávnou terminologii užitou v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 3. 2020, č. j. 9789/20/5300-21442-809464, když dle žalobce žalovaný namísto zákonného termínu „zřejmá nesprávnost“ ve smyslu ust. § 104 odst. 1 daňového řádu, užil nesprávný termín „zjevná nesprávnost“. Žalobce z této chyby fakticky dovozuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, které nesprávné výzvě následovalo.

[40] Městský soud k tomuto žalobnímu bodu uvádí, že ani tento žalobní bod není důvodný. Je pravdou, že žalovaný v předmětném seznámení a výzvě ze dne 6. 3. 2020 uvedl termín „zjevná nesprávnost“, nicméně v kontextu průběhu předmětného daňového řízení se nejedná o žádnou vadu; uvedení takového termínu nemá žádný vliv na posouzení zákonnosti následně vydaného napadeného rozhodnutí. Městský soud zdůrazňuje, že institut opravy zřejmých nesprávností ve smyslu ust. § 104 odst. 1 daňového řádu představuje zcela jiný institut než rozhodnutí o podaném odvolání proti platebnímu výměru. Žalovaný v nyní posuzované věci institutu vydání opravného rozhodnutí ve smyslu ust. § 104 odst. 1 daňového řádu vůbec nevyužil, když žádné takové rozhodnutí podle ust. § 104 odst. 1 daňového řádu v daňovém řízení nevydal, a tímto způsobem k opravě zřejmých nesprávností správce daně vůbec nepřistoupil. Žalovaný jako odvolací orgán zjištěnou vadu výroků platebních výměrů – nesprávné uvedení textu „podle pomůcek“ napraven napadeným rozhodnutím, kterým rozhodoval o odvolání žalobce proti předmětným platebním rozkazům a kterým výroky předmětných platebních výměrů změnil za použití ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nikoli tedy formou opravného rozhodnutí dle ust. § 104 odst. 1 daňového řádu. Námitky žalobce tak nejsou na místě.

[41] Městský soud poté přistoupil k čtvrtému žalobnímu bodu. Žalobce v něm především namítal, že nesouhlasí s tím, že neprokázal, že nemá k dispozici všechny své doklady k výpočtu daně. Žalobce dle svého vyjádření opakovaně vypovídal a odkazoval na to, že nemá k dispozici žádnou dokumentaci, účetnictví, doklady apod., z důvodu zadržení jednatele a jeho umístění do vazby; všechny doklady žalobce byly zadrženy Policií ČR. Žalovaný to nezohlednil; nezohlednil ani to, že žalobce policejní orgán žádal o vydání věci a žalovaný po žalobci žádal prokázání negativních skutečností.

[42] Městský soud z daňového spisu a z napadeného rozhodnutí zjistil, že žalobce byl v prvostupňovém řízení zcela pasivní. Jak připustil i žalovaný v napadeném rozhodnutí, výzvy k odstranění pochybností doručené žalobci do datové schránky dne 16. 3. 2018 uplynutím úložní doby (10 dnů) mohly být skutečně dodány v době, kdy byl jednatel žalobce omezen na osobní svobodě. Jak nicméně vyplývá z daňového spisu, výsledky

postupů k odstranění pochybností č. j. 681768/18/2809-60562-606307 a č. j. 683115/18/2809-60562-606307, a sdělení č. j. 716246/18/2809-60562-606307, jímž správce daně žalobci sdělil výsledky postupů k odstranění pochybností, byly žalobci doručeny dne 12. 4. 2018 (žalobce je převzal). Žalobce tak mohl být v řízení aktivní, např. mohl dle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu podat ve lhůtě 15 ode dne doručení sdělení návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, o čemž byl poučen. Žalobce tak nepostupoval. Žalovaný v této souvislosti správně poukázal na další institut, kterého mohl žalobce po propuštění z vazby a po seznámení se s předmětnými výzvami využít, a to institut navrácení lhůty v předešlý stav dle ust. § 37 daňového řádu. Městský soud musí taktéž shodně s žalovaným konstatovat, že žalobce ve věci nepostupoval v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (právo patří bdělým).

[43] Městský soud se neztotožnil ani s naléhavými námitkami žalobce, že správce daně opakovaně upozorňoval, že byl zadržen jeho jednatel a že došlo k zadržení jeho dokladů (účetnictví) Policíí ČR, tedy nemohl svá tvrzení objektivně doložit. Žalovaný tyto skutečnosti dle vyjádření žalobce nechtěl zohlednit. Dále žalobce v žalobě tvrdil, že v daňovém řízení opakovaně navrhoval připojení trestního spisu. Dále navrhoval případně si vyžádat důkazy, či vznést dotaz Národní centrále proti organizovanému zločinu, která trestní řízení vede, zda bylo účetnictví skutečně zabaveno.

[44] Městský soud k těmto námitkám uvádí, že nejsou na místě. Městský soud k otázce přenosu důkazního břemene připomíná ust. § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu, z něhož vyplývá, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt uvádí ve svém tvrzení, nese daňový subjekt. Správce daně má naopak povinnost dokázat existenci skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62). Jestliže správce daně zjistí takovou skutečnost, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Jak bylo výše uvedeno, správce daně unesl důkazní břemeno, když v předmětných výzvách vznesl vážné a důvodné pochybnosti ohledně ekonomické činnosti žalobce. V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že nárok na odpočet daně uplatněný na základě plnění přijatých od dodavatelů DININGCARD a Hedemora skutečně uplatnil v souladu s ust. § 72 zákona o daních z příjmů, resp. že předmětná plnění skutečně přijal. Žalobce na výzvu nereagoval. Nereagoval ani na následné sdělení správce daně, jímž žalobci sdělil výsledky postupů k odstranění pochybností. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno (ust. § 92 odst. 3 daňového řádu).

[45] Jak městský soud z daňového spisu zjistil, žalobce nejprve v doplnění odvolání ze dne 11. 8. 2018 proti uvedeným platebním výměřům uvedl, že s ohledem na to, že veškeré dokumenty žalobce byly v rámci domovní prohlídky, či prohlídky jiných prostor u daňového subjektu, statutárního orgánu a i u účetní a daňového poradce daňového subjektu policejním orgánem zabaveny. Dle názoru žalobce si je správce daně mohl u policejního orgánu vyžádat, či je získat jako poškozený v rámci trestního řízení. S těmito námitkami se žalovaný zcela dostatečným způsobem vypořádal v seznámení ze dne 6. 3. 2020, v němž poukázal na přílehlavou judikaturu k otázce unesení důkazního břemene

žalobce. Konkrétně dle rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 1. 2020, č. j. 57 Af 31/2018-69, „*Za situace, v níž dojde k odnětí věci při domovní prohlídce, může ve smyslu § 78 odst. 7 trestního řádu „osoba, které byla věc zajištěna, kdykoli žádat o vrácení takové věci. O takové žádosti musí orgán činný v trestním řízení neodkladně rozhodnout.“ Žalobkyně však žádný právně relevantní krok k navrácení údajně zabaveného účetnictví neučinila, ač jí v tom nic nebránilo, v průběhu daňového řízení byla zcela laxní, proto se soud jednoznačně ztotožňuje s žalovaným v tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran skutečností uvedených v jejím daňovém tvrzení“.*

[46] Následně žalobce ve svém vyjádření ze dne 23. 3. 2020 namítal, že není pravdou, že jednatel žalobce nepožádal policejní orgán o vydání věci. Uvedl, že je to možné ověřit u policejního orgánu, což označil jako návrh na provedení důkazu. Dále odkázal na email svého zástupce adresovaný Policii ČR, ve kterém žalobce uvádí: „*Vzhledem k vypracovaným posudkům a posledním datovým zprávám mám za to, že jsou vydávány věci mj. zajištěné při domovních prohlídkách. Pokud je tomu tak, požádáme rovněž o vydání zajištěných věcí u mého klienta, zejm. elektronika apod. snažil jsem se s Vámi spojit telefonicky, ale bohužel jsem Vás nezastihl. Prosím tedy o případné sdělení termínu, ideálně alespoň týden předem.*“

[47] Městský soud musí konstatovat, že se žalovaný i s touto námitkou žalobce vypořádal dostatečným způsobem v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Městský soud se ztotožňuje s žalovaným, že z předmětného emailu nelze učinit minimálně jednoznačný závěr, že žalobce již prostřednictvím svého zástupce požádal o vrácení věci zajištěných při domovních prohlídkách, resp. že nebyl se svou žádostí úspěšný. Dle textu lze skutečně dovodit, že tak učiní v budoucnu. Nadto se žalovaný taktéž vyjádřil k návrhu žalobce, aby si ověřil u policejního orgánu, zda tak učinil. Žalovaný zcela přílehavě konstatoval, že důkazní břemeno stran prokázání přijetí plnění od dodavatelů DININGCARD a Hedemora leží na žalobci, nikoli na žalovaném; ten tak není povinen, aby sám zjišťoval každou skutečnost. Městský soud shledal přílehavým i odkaz na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012 - 40, podle kterého „*V rámci odvolacího řízení to tedy již není daňový subjekt, který by neomezeně určoval směr řízení, navrhoval provedení stále nových důkazů a prodlužoval tak délku řízení.*“ S těmito závěry se tak městský soud ztotožňuje.

[48] Městský soud s odkazem na ust. § 92 daňového řádu dále konstatuje, že daňové řízení není vystaveno na zásadě vyhledávací (vyšetřovací). To nakonec opakovaně zdůraznil ve svých rozhodnutích i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 27. 2. 2020, sp. zn. 2 Afs 168/2019). V daňovém řízení se uplatní obecné zásady dokazování, které existují například v civilním řízení, tedy předpokládá se zvýšená procesní aktivita daňového subjektu, přičemž správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 58/2004). Ani čtvrtý žalobní bod tak městský soud neshledal důvodným.

[49] Městský soud k námitkám žalobce, že došlo k porušení zásad daňového řízení, uvádí, že takové porušení neshledal. K námitce žalobce, že vydáním napadeného rozhodnutí, tj. změnou platebních výměrů došlo k porušení principu dvojinstančnosti řízení, městský soud uvádí, že tato není důvodná. Daňový řád v nyní posuzované věci

umožňuje vést k odvolání druhostupňové řízení. Daňové řízení je tak v tomto případě přímo ze zákona koncipováno jako dvojinstanční. Zákon v ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolacímu orgánu výslovně umožňuje, aby napravit vady prvostupňového rozhodnutí v druhostupňovém rozhodnutí, jak se stalo i v případě nyní napadeného rozhodnutí. Zákon tedy s touto možností přímo počítá. Městský soud připomíná, jak již uvedl výše, že i daňové řízení je vázáno zásadou jednotnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008 - 198, ze dne ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47, či ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 - 98).

[50] Městský soud neshledal, že by v nyní posuzované věci došlo k porušení namítaných zásad, tj. vstřícnosti, součinnosti, procesní rovnosti a volného hodnocení důkazů. S uvedenými námitkami se městský soud podrobněji vypořádal již výše. Ve stručnosti pouze uvádí, že žalovaný žalobce v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 3. 2020 na předmětnou chybu výroku platebních výměrů upozornil, postupoval tedy vůči žalobci vstřícně. Žalobci poskytoval součinnost, když ho na předmětnou chybu upozornil a tedy mu umožnil i v rámci odvolacího řízení upravit svou obranu (viz procesní rovnost). Městský soud ani neshledal, že by došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. S ohledem na výše uvedené městský soud uzavírá, že správce daně, potažmo žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti (ust. § 8 odst. 1 daňového řádu). Jak již bylo uvedeno výše, žalobce neunesl své břemeno důkazní, když neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od výše uvedených dodavatelů, tedy neprokázal, že nárok na odpočet uplatnil v souladu s ust. § 72 zákona o daních z příjmů. Ani tyto námitky tak městský soud neshledal důvodnými.

[51] Městský soud tak v dané věci uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou, a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).

[52] O nákladech řízení soud rozhodl dle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 dne 22. července 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu