



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobkyně: **Česká síť s. r. o.**, IČ 26088983, Boženy Němcové 120, 344 01 Domažlice,  
zastoupené **BDO Czech Republic s. r. o.**, IČ 26402220, Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č.j. 8996/20/5300-21441-708460,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č.j. 8996/20/5300-21441-708460, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 4. 2019, č.j. 943330/19/2305-50522-402371, ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945349/19/2305-50522-402371, ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945367/19/2305-50522-402371, ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945389/19/2305-50522-402371, ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945408/19/2305-50522-402371, ze dne 3. 4. 2019, č.j. 587318/19/2305-50522-402371, a ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594624/19/2305-50522-402371, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně BDO Czech Republic, s. r. o., daňového poradce.

## Odůvodnění:

### [I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 19. 5. 2020, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou do datové schránky téhož dne, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č.j. 8996/20/5300-21441-708460 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti 17 dodatečným platebním výměrům ze dne 3. 4. 2019 a ze dne 24. 4. 2019 vydaným Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“), vztahujícím se k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016. Konkrétně se jednalo o
2. dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 943330/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
3. dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945349/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období září 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
4. dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945367/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období říjen 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
5. dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945389/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období listopad 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
6. dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945408/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
7. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 587318/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
8. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594624/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období únor 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
9. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594653/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období březen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
10. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594687/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období duben 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
11. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594704/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období květen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,

12. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594721/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období červen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
13. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594734/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období červenec 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
14. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594759/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
15. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594777/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období září 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
16. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594804/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období říjen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
17. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594850/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období listopad 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
18. dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594877/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč.
19. Všechny uvedené dodatečné platební výměry budou dále společně označovány jako „dodatečné platební výměry“.
20. Žalobkyni byla DPH doměřena postupem dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 98 téhož zákona, prostřednictvím pomůcek.
21. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

### [III] Žaloba

22. Žalobkyně namítala, že ji správce daně vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač neměl dostatečné informace prokazující důvodnou obavu z doměření daně žalobkyni a nezahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně poukázala na místní šetření provedená správcem daně ve dnech 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018, z jejichž provedení mělo být zřejmé, že si správce daně nebyl jist, zda jsou skutkové okolnosti předmětných zdaňovacích období obdobné jako v roce 2013.
23. Dále žalobkyně tvrdila, že se správce daně v rámci výše uvedených místních šetření napřímo dotazoval některých vybraných žalobkyniných zákazníků, a vedl tak zastřené výsledky svědků, jichž se žalobkyně nemohla účastnit.
24. Žalobkyně rovněž namítala, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, když na výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu kvalifikovaně reagovala, přičemž její podání reagující na tuto výzvu měl správce daně vyhodnotit jako nulové daňové přiznání. V případě, že na straně správce daně přetrvávaly pochybnosti,

měl zahájit postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Pokud správce daně namísto toho stanovil daň podle pomůcek, porušil zásadu subsidiarity stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že správci daně uváděla, že postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu není namístě, a domáhala se provedení daňové kontroly.

25. Dle žalobkyně to byl správce daně, koho tížilo důkazní břemeno stran prokázání existence společnosti mezi žalobkyní a odštěpnými závody zahraničních právnických osob, neboť to byl správce daně, kdo existenci takové společnosti tvrdil. Zároveň žalobkyně tvrdila, že mezi ní a jinými subjekty nikdy společnost, resp. sdružení neexistovalo, neboť žádný z jeho potenciálních účastníků nikdy neprojevil vůli k tomu, aby sdružení vzniklo. Dle žalobkyně nebylo přípustné, aby soukromoprávně společnost neexistovala, ovšem daňově právně ano. Neexistoval ani cíl společnosti, daňové orgány jej nijak nevymezily. Žalobkyně i organizační složky zahraničních právnických osob poskytovaly služby nezávisle na sobě a výnosy ze své činnosti zdaňovaly nezávisle.
26. Závěr žalovaného v bodě [47] napadeného rozhodnutí žalobkyně považovala za okolnost typickou pro obor její ekonomické činnosti. K závěru o existenci společnosti nebylo možné dospět ani na základě personálního propojení jeho potenciálních účastníků prostřednictvím J. R.. Daňové orgány dle žalobkyně tvrdily, že žalobkynin majetek byl poskytován organizačním složkám zahraničních právnických osob, zároveň však tvrdily, že nevznikl písemný seznam majetku dle § 2716 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Žalovaný pak nijak nevysvětlil vzniklý rozpor mezi neexistujícím právním titulem opravňujícím společníky z užívání majetku a jeho domnělým užíváním.
27. Žalobkyně poukázala na to, že žádný z účastníků potenciální společnosti nekrátil fiskální příjmy ČR. Správce daně uzavřel hodnocení daně z příjmů právnických osob bez vlivu na její výši, což dle žalobkyně vypovídalo o tom, že společnost v roce 2015 a 2016 neexistovala. K tvrzení žalovaného v bodě [57] napadeného rozhodnutí, že se existence společnosti nemohla projevit v dani z příjmů, neboť skutečný způsob výkonu ekonomické činnosti žalobkyní neodpovídal stavu vykazovanému daňovým orgánům, žalobkyně uvedla, že se nabízí otázka, proč daňové orgány přistoupily k napravení zastíraného stavu pouze u DPH a nikoliv u daně z příjmů právnických osob.
28. Žalobkyně stran prokázání závěru o neexistenci společnosti předložila soudu faktury, z nichž mělo vyplývat, že organizační složky zahraničních právnických osob jednaly v průběhu předmětných zdaňovacích období jako samostatné jednotky. K tvrzení žalovaného, že organizační složky zahraničních právnických osob nedisponovaly žádným majetkem, žalobkyně uvedla, že dne 1. 1. 2015 byla uzavřena dohoda mezi společnostmi TOWER NET s.r.o. a jednotlivými organizačními složkami zahraničních právnických osob o sdílení sítí a konektivity, z čehož vyplývalo, že předmětné organizační složky měly přístup ke konektivitě. Dle žalobkyně nebylo zřejmé, proč žalovaný, pokud dovodil výkon ekonomické žalobkyně v rámci společnosti, neoznačil jako jejího dalšího člena společnost TOWER NET s.r.o., jejímž jediným jednatelem a společníkem byl Jaroslav Rada. V tom se projevovala tendenčnost přístupu daňových orgánů, neboť společnost TOWER NET s.r.o. byla plátcem DPH a z titulu účasti na společnosti jí nemohla být doměřena DPH. Skutečnost, že dodavatelé žalobkyně neposkytovali služby předmětným organizačním složkám, vyplývala dle žalobkyně z toho, že organizační složky zahraničních právnických osob služby nabízené žalobkyninými dodavateli nevyužívaly.

29. Žalobkyně dále ve vztahu k bodu [31] napadeného rozhodnutí poukázala na některé okolnosti týkající se některých obchodních společností, s nimiž měla obchodní vazbu pouze žalobkyně, a nikoliv organizační složky zahraničních právnických osob. Stran bodu [34] napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že žalovaným udávané IP adresy byly přístupovými body, které označovaly pouze body tzv. trasování. Dle uvedeného protokolu navíc mělo být zřejmé, že se měnily a nebyla dána žádná souvislost mezi ISP Alliance a.s. Z vyjádření žalovaného nebylo patrné, jakou souvislost toto mělo s účastí žalobkyně na společnosti. Co do bodu [35] napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že uvedení e-mailu s doménou „ceskasit“ na vystavených daňových dokladech organizačních složek zahraničních právnických osob bylo administrativním pochybením lidského faktoru. K odkazu žalovaného na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 57 Af 24/2018 žalobkyně uvedla, že proti němu byla podána kasační stížnost, o níž vedl Nejvyšší správní soud řízení pod sp. zn. 5 Afs 21/2020.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

30. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 27. 7. 2020, v němž nejprve rekapituloval žalobní námitky a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu.
31. Stran námitek důvodného předpokladu doměření daně a stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že na základě zjištění učiněných ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013, kdy žalobkyně měla vykonávat ekonomickou činnost v rámci sdružení, resp. společnosti, se zahraničními právnickými osobami, které byly zřizovatelkami organizačních složek zapsaných v obchodním rejstříku, byl dán důvodný předpoklad doměření daně žalobkyni, neboť žalobkyně neuvedla v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období následující po posledně zmíněných zdaňovacích obdobích zdanitelná plnění uskutečněná ostatními účastníky sdružení, tedy DPH z těchto plnění nepřiznala a nezaplatila. Na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení žalobkyně reagovala podáním ze dne 21. 9. 2018 (č.j. 1776666/18), v němž správci daně sdělila, že mezi českou právnickou osobou a organizační složkou společnosti sídlící mimo EU nemohla vzniknout sdružení. Dle žalovaného, žalobkyně neuvedla nic konkrétního, co by vyvracelo odůvodněný předpoklad správce daně v této věci, nenavrhl ani nepředložila žádné důkazy, které by prokázaly, že žalobkynina ekonomická činnost a ekonomická činnost organizačních složek zahraničních právnických osob byla v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečňována samostatně. Protože žalobkyně nepodala na základě výzvy správce daně dodatečná daňová přiznání ani nepředložila správci daně důkazy, na základě nichž by bylo lze stanovit daň dokazováním, byl správce daně oprávněn přejít v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu na způsob stanovení daně dle pomůcek.
32. K provedeným místním šetřením žalovaný uvedl, že je provedl za účelem ověření výpisu trasy připojení počítače na internet. Žalobkyně byla o místních šetřeních zpravena již před vydáním dodatečných platebních výměrů sděleními ze dne 4. 2. 2019, č.j. 186009/19/2305-00562-403445 a č.j. 186011/19/2305-00562-403445, která byla žalobkyni doručena dne 5. 2. 2019.
33. Stran námitek o neunesení důkazního břemene daňovými orgány ve vztahu k existenci sdružení žalovaný poukázal na závěry správce daně obsažené v odůvodnění dodatečných platebních výměrů a na str. 7 až 19 napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývalo, že žalobkyně spolu s organizačními složkami zahraničních právnických osob tvořila

v předmětných zdaňovacích obdobích společnost ve smyslu § 2716 až 2746 občanského zákoníku. Žalovaný následně uvedl rozhodné skutečnosti, z nichž měla vyplývat existence společnosti. Žalovaný v té souvislosti poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 10. 2019, č.j. 57 Af 24/2018-93, kde bylo přisvědčeno závěru daňových orgánů stran existence sdružení, resp. společnosti ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013, přičemž způsob ekonomické činnosti žalobkyně v průběhu zdaňovacích období posuzovaných v projednávané věci se nelišil od způsobu výkonu této činnosti ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013. Žalobkyní tvrzená neexistence formální smlouvy o sdružení, resp. společnosti či prosté tvrzení žalobkyně o neexistenci společné vůle bylo v rozporu se skutečně zjištěným stavem věci, neboť všechny subjekty provozovaly totožnou ekonomickou činnost společně a jednaly ve shodě pro dosažení společného cíle a využívaly k tomu majetek žalobkyně, přičemž žalobkyně pro společnou činnost zajišťovala marketing, údržbu sítě a nájem objektů, kdy náklady na provoz zařízení pro přenos dat smluvně zajišťovala a platila rovněž žalobkyně. Byť tedy byly služby poskytovány prostřednictvím obchodního majetku žalobkyně, byly koncovým zákazníkům fakturovány jak žalobkyní, tak jí řízenými organizačními složkami zahraničních právnických osob. V projednávaném případě byla prokázána vůle jednajících osob, resp. osob spojených jedinou osobou, tj. J. R. Podnikání uvedených organizačních složek zahraničních právnických osob nebylo nezávislé a v předmětných zdaňovacích obdobích by nebylo bez žalobkyně možné. Společným cílem bylo provozování totožné činnosti – služeb poskytnutí přístupu k síti internet, a to za účelem dosažení zisku. Bylo rovněž zjištěno, že hlavou sdružení byla právě žalobkyně, a to prostřednictvím osoby J. R. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředestřela jinou ucelenou skutkovou verzi reality, než z které vycházel správce daně.

34. K žalobkyní předloženým fakturám žalovaný uvedl, že žalobkyně měla možnost je předložit v průběhu daňového řízení. Ani případná dílčí pravdivost tvrzení žalobkyně by nebyla způsobila zvrátit dodatečné stanovení daně dle pomůcek.
35. Ve vztahu k námitce skrytých výsledků provedených v průběhu místních šetření žalovaný uvedl, že s ohledem na stanovení daně podle pomůcek nebyl správce daně povinen předem informovat žalobkyni o konání předmětných místních šetření.
36. K námitce stran daně z příjmů právnických osob žalovaný uvedl, že předmětem sporu v projednávané věci byla DPH, nikoliv daň z příjmů, protože nebyla podstatná žalobkyní tvrzená nezákonnost postupu daňových orgánů na dani z příjmů právnických osob.
37. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně až v žalobě uvedla, z jakého důvodu správcem daně oslovené obchodní společnosti nespolupracovaly s organizačními složkami zahraničních právnických osob. Žalobkyně však tyto skutečnosti neuvedla v průběhu daňového řízení. Stejně tak žalobkyně v průběhu daňového řízení neuvedla, že IP adresy byly pouze přístupovými kódy, které označovaly tzv. trasování. Tvrzení žalobkyně stran administrativního pochybení při uvedení domény „ceskasit“ na daňových dokladech považoval žalovaný za účelové.
38. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### **[IV] Replika žalobkyně a další podání žalovaného**

39. Žalobkyně v replice ze dne 16. 10. 2020 snesla nové argumenty nad rámec těch uplatněných v žalobě pouze ve vztahu k naplnění znaků sdružení, resp. společnosti mezi jí a organizačními složkami zahraničních právnických osob. Neexistenci sdružení dle

žalobkyně spočívala i v tom, že jeho potenciální účastníci poskytovali odlišné služby, když CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNŠKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka neposkytovaly veřejnou telekomunikační službu, služby IPTV ani služby přenosu dat. Odlišný rozsah poskytovaných služeb byl patrný i z evidence vedené Telekomunikačním úřadem. Stran hrazení nákladů na pronájem prostor žalobkyní a nákladů na elektrickou energii žalobkyně uvedla, že ty byly s ohledem na specifika neveřejné telekomunikační služby typu MESH nižší. Obdobně konektivita v objemu vyžadovaném organizačními složkami zahraničních právnických osob se v současné době prodává za 0 Kč. K závěru o existenci sdružení dle žalobkyně nevedla ani absence dlouhodobého hmotného majetku na straně organizačních složek zahraničních právnických osob, stejně tak k tomu závěru nemůže vést ani zjištění, že některé subjekty mají stejnou trasu přenosu dat. Pokud totiž jeden subjekt využívá určitou trasu, neznamená to, že ji nemůže využít jiný subjekt. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně nakupovala konektivitu u společností ČD – Telematika a.s. a Dial Telecom, a.s., svědčilo dle žalobkyně o nepochopení případu ze strany daňových orgánů, neboť žalobkyně si od těchto společností pronajímala okruhy.

40. Žalovaný v průběhu řízení předložil soudu další dvě vyjádření. Ve vyjádření ze dne 22. 3. 2021 uvedl, že žalobkyně nebyla oprávněna odkázat v rámci žalobních námitek stran neexistence společnosti na argumentaci obsaženou v jí podané kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 57 Af 24/2018, neboť žalobní argumentace nemůže spočívat v odkazu na jiné podání. Dále žalovaný rekapituloval skutečnosti svědčící o existenci sdružení, resp. společnosti mezi žalobkyní a organizačními složkami zahraničních právnických osob a o důvodném předpokladu doměření daně žalobkyni opodstatňujícím vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání. Stran námitky týkající se evidence rozsahu poskytovaných služeb Telekomunikačním úřadem žalovaný uvedl, že tato námitka byla uplatněna opožděně po marném uplynutí lhůty k podání žaloby. Stejně tak byla opožděná argumentace týkající se konektivity a neveřejné telekomunikační sítě MESH. Žalovaný dále opětovně poukázal na důkazní pasivitu žalobkyně v průběhu daňového řízení.
41. V podání ze dne 3. 3. 2022 žalovaný na podporu závěru o existenci sdružení, resp. společnosti mezi žalobkyní a jeho ostatními účastníky CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNŠKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2021, č.j. 57 Af 40/2019-93, a ze dne 14. 4. 2020, č.j. 57 Af 39/2019-51.

#### [V] Posouzení věci soudem

42. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 b., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“ nebo „soudní řád správní“).
43. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
44. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
45. Žaloba je důvodná.
46. Soud předesílá, že v projednávané věci byla žalobkyni stanovena daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu ve spojení s § 145 odst. 2 téhož zákona. Žalobkyně totiž neměla k výzvám správce daně podat dodatečná daňová tvrzení, a proto správce daně přešel na

způsob stanovení daně podle pomůcek (srov. bod [3] napadeného rozhodnutí).

47. V případě stanovení daně podle pomůcek je zásadně limitován okruh potenciálních námitek daňového subjektu. *„Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. 25 a 37, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010 – 103). Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (viz dále odst. 40 a násl.). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č.j. 8 Afs 29/2014-77).
48. Soud shledal důvodným první okruh žalobních námitek (= správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač nedisponoval dostatečnými informacemi vedoucími k důvodnému předpokladu, že žalobkyni bude doměřena daň). Posouzení zákonnosti postupu správce daně při vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení mělo dopady do posouzení otázky, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud by totiž nebyly splněny podmínky pro vydání těchto výzev, nebyl by správce daně následně oprávněn přejít na způsob stanovení daně podle pomůcek s ohledem na jím tvrzenou pasivitu žalobkyně stran splnění výzvy, tedy nepodání dodatečného daňového tvrzení.
49. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (pokud není dále uvedeno jinak, je daňový řád citován ve znění účinném do 31. 12. 2020), platilo, že *„k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“*
50. Podle § 145 odst. 2 věta první daňového řádu platilo, že *„pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“*
51. Stran podmínek, za jejichž splnění lze postupovat dle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu ve spojení s § 143 odst. 3 téhož zákona, vyplývají z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu tyto závěry.
52. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát kasačního soudu mj. uvedl: *„Zákonodárce vytvořil za účelem dosažení, pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému*

subjektu prostor k nápravě.“ Nejvyšší správní soud z toho dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[...] jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

53. V rozsudku kasačního soudu ze dne 2. 3. 2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39, publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS, byl aprobován názor autorů odborné literatury: „Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi*. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11)“. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č.j. 9 Afs 46/2016-33, Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „(...) otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně“. V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29, pak kasační soud konstatoval, že „pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření takto předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neeviduje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.“ (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č.j. 8 Afs 22/2017-46).
54. Soud tedy shrnuje, že podle platné právní úpravy a relevantní judikatury správních soudů musí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně. Aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný

předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší než poslední známá daň. Pouhé indicie, které neimplikují dostatečně spolehlivý závěr o nesprávné výši daně, nejsou důvodem pro výzvu daňového subjektu. Má-li správce daně takové množství a kvalitu informací, které umožňují závěr o doměření daně, musí daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena nebo o jakou výši doměrku půjde – výzvu musí užít, pokud lze doměření i jen předpokládat. Z tohoto je tedy zřejmé, že bylo nedůvodným tvrzení žalobkyně, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení by měla být založena na téměř stoprocentní jistotě správce daně o doměření daně.

55. Na zdejším soudu bylo, aby posoudil, zda skutečnosti, které byly v projednávané věci známy správci daně před vydáním výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení, byly způsobilé založit důvodný předpoklad doměření daně (pak by správce postupoval v souladu se zákonem, když žalobkyni vyzval k podání dodatečných daňových tvrzení), nebo naopak - správce daně na základě jemu známých skutečností nemohl předpokládat, že bude daň doměřena (tedy vydáním výzev žalobkyni postupoval v rozporu s daňovým řádem). Platí totiž, že správce daně nemůže výzvu s ohledem na její význam [jedná se o úkon prodlužující běh lhůty pro stanovení daně za podmínek § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu] vydávat libovolně bez řádného důvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č.j. 5 Afs 117/2019-22). Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně, neboť jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-65 (jedná se o rozsudek navazující na již citované usnesení rozšířeného senátu publikované pod č. 3566/2017 Sb. NSS) dospěl k závěru, že „*opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.*“. Řešení otázky, zda správce daně mohl či nikoliv na základě jemu známých skutečností, o nichž se dozvěděl jinak než na základě provedení daňové kontroly, „*nemůže být abstrahováno od konkrétních skutkových okolností, které jsou pro její zodpovězení v té které věci rozhodné. Jedná se o otázku skutkovou, a proto může být nalezení vpravdě přílehlavé analogie v dosavadní judikatuře spíše problematické.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2021, č.j. 2 Afs 216/2019-79).
56. Správce daně vyzval žalobkyni sedmnácti výzvami ze dne 6. 9. 2018 k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016. Tyto výzvy zdůvodnil tím, že na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36806/18/5300-21441-708460, dospěl k závěru, že činnost vykonávaná žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích vykazovala základní znaky sdružení dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“), neboť byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu s jeho ostatními účastníky – CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka,

KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka. Žalobkyně byla určeným účastníkem sdružení podle § 101 odst. 5 zákona o DPH. Proto byla povinna uvést ve svých daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Protože tak neučinila a v rozporu s § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH nepřiznala a nezaplatila DPH, vyzval správce daně žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení za předmětná zdaňovací období.

57. Správce daně ve výzvě žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení odkázal na rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č.j. 36806/18/5300-21441-708460. V tomto rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně prováděla ekonomickou činnost ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013 v rámci sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku s ostatními účastníky – CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka, přičemž žalobkyni za tato zdaňovací období doměřil DPH. Správce daně však vůbec nijak nezohlednil, že skutkové závěry týkající se výkonu ekonomické činnosti žalobkyni v rámci sdružení byly žalovaným vyřčeny ve vztahu k zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013, zatímco správce daně žalobkyni vyzval k podání dodatečných daňových přiznání vztahujících se ke zdaňovacím obdobím srpen 2015 až prosinec 2016, tedy ke zdaňovacím obdobím vzdáleným přes rok a půl od zdaňovacích období posuzovaných žalovaným v jeho rozhodnutí č.j. 36806/18/5300-21441-708460. Správce daně ve výzvách k podání dodatečného daňového tvrzení neuvedl žádné skutečnosti, pro něž by bylo lze důvodně předpokládat, že žalobkyně realizovala ekonomickou činnost v rámci sdružení i v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Tyto skutečnosti nevyplývaly ani z předloženého správního spisu. Naopak, postup správce daně, který až po vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení počal provádět místní šetření u některých žalobkyniných zákazníků, u nichž v jejich průběhu zjistil, že jim žalobkyně stále poskytovala internetové služby (srov. protokoly o místních šetřeních ze dne 23. 11. 2018, č.j. 2022350/18/2305-00562-403445, ze dne 28. 11. 2018, č.j. 2041678/18/2305-00562-403445, ze dne 29. 11. 2018, č.j. 2041680/18/2305-00562-403445, a ze dne 3. 12. 2018, č.j. 2052735/18/2305-00562-403445, na něž okázala v žalobě žalobkyně), svědčil o tom, že správce daně právě těmito místními šetřeními ověřoval, zda jsou skutkové okolnosti výkonu ekonomické činnosti žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích obdobné těm skutkovým okolnostem, jež byly přítomny ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013. Správce daně však měl mít ohledně způsobu výkonu ekonomické činnosti žalobkyni v posuzovaných zdaňovacích obdobích jasno alespoň do té míry, že jím tvrzené sdružení přetrvávalo i v posuzovaných zdaňovacích obdobích, a to před tím, než žalobkyni vyzval k podání dodatečných daňových tvrzení. Pokud však správce daně před tím, než žalobkyni vyzval k podání dodatečných daňových tvrzení, nijak nezkoumal, zda předmětné sdružení trvalo v posuzovaných zdaňovacích obdobích, ani mu s ohledem na důvody sdělené žalobkyni v předmětných výzvách nemohla být existence sdružení právě v posuzovaných zdaňovacích obdobích známa, nemohl důvodně předpokládat doměření daně žalobkyni. Pro správce daně mohla být existence sdružení ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013 indicií nasvědčující tomu, jakým způsobem žalobkyně (obecně) vykonávala ekonomickou činnost. To však nebylo pro vydání oněch výzev k podání dodatečných daňových tvrzení dostačující, neboť na základě správcí daně známých skutečností obsažených ve správním spisu a sdělených žalobkyni v předmětných výzvách nebylo možná důvodně předpokládat, že sdružení trvalo i v posuzovaných zdaňovacích

obdobích. Ze strany správce daně se tak v okamžiku vydání předmětných výzev jednalo o pouhou, vydání výzev neodůvodňující, spekulaci (srov. komentář k § 145, in: MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M., E. *Daňový řád. Komentář*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Dostupné v ASPI).

58. Soud tedy musel přisvědčit žalobkyni, že správci daně nebyly před vydáním předmětných výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení známy takové skutečnosti, na základě nichž by mohl dospět k závěru o důvodném předpokladu doměření daně žalobkyni.
59. Naopak, soud nemohl přisvědčit dílčímu tvrzení žalobkyně, že se o jí odkazovaných místních šetřeních dozvěděla až z dodatečných platebních výměrů, neboť, jak správně uvedl žalovaný, žalobkyně o jejich provedení byla vyrozuměna v rámci sdělení správce daně ze dne 4. 2. 2019, č.j. 186011/19/2305-00562-403445, které jí bylo doručeno dne 5. 2. 2019.
60. Pokud žalovaný v bodě [3] napadeného rozhodnutí (a obdobně v bodě [8] svého vyjádření ze dne 22. 3. 2021) uvedl, že „s ohledem na skutečnost, že v předmětných zdaňovacích obdobích nenastala dle zjištění správce daně oproti zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013 změna ve způsobu výkonu ekonomické činnosti, přičemž odvolatel v podaných daňových tvrzeních nevykazoval uskutečněná plnění organizačními složkami zahraničních právnických osob, byl správcem daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období“, neměl tento závěr oporu ve správním spisu ani v odůvodnění výzev k podání dodatečných daňových tvrzení. Ze správního spisu nebylo nijak zřejmé, že by správce daně před vydáním výzev k podání dodatečných daňových tvrzení zjišťoval, zda došlo či nedošlo ke změně ve výkonu ekonomické činnosti žalobkyni v posuzovaných zdaňovacích obdobích oproti zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013.
61. Výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení byly správcem daně vydány v rozporu s principy daňového řádu, tudíž správce daně nemohl s tvrzenou pasivitou žalobkyně co do reakce na ně spojit přechod na kontumační způsob stanovení daně podle pomůcek. Postup správce daně v průběhu vydání dodatečných platebních výměrů tak byl zatížen vadou, která měla vliv na jejich zákonnost. Již tímto byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť žalovaný tyto vady v průběhu odvolacího řízení neodstranil.
62. S ohledem na to, že tu podle názoru soudu nebyl prostor k vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení, zabýval se soud otázkou, zda mohly způsobit důsledky předvídané § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, či tyto důsledky způsobit nemohly a zda případně došlo k prekluzi pravomoci daňových orgánů doměřit žalobkyni DPH za posuzovaná zdaňovací období. Jinými slovy, soud zkoumal otázku, zda nezákonně vydané výzvy správce daně k podání dodatečných daňových tvrzení směřující vůči žalobkyni vedly k doměření daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) *in fine* daňového řádu, protože byly způsobilé prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Nevýznamným bylo, že žalobkyně otázku prekluze pravomoci daňových orgánů doměřit ji DPH za posuzovaná zdaňovací období v žalobě ani v jiných podáních nevznesla, neboť doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty je vadou, k níž je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2019, č.j. 10

Afs 132/2019-64, odkazující na nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

63. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platilo, že *„daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*
64. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu platilo, že *„lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.“*
65. V rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, publ. pod č. 3417/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud judikoval, že *„výzva k podání dodatečného daňového tvrzení je tedy úkonem, který má vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Předpokladem jejího účinku je, že byla oznámena v souladu se zákonem a ve vymezené době. (...) Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení může být vydána, pokud lze důvodně předpokládat doměření daně (§ 145 odst. 2 daňového řádu), přičemž se jedná o rozhodnutí, pro které jsou stanoveny náležitosti v § 102 daňového řádu. Znamená to, že výzva musí být odůvodněna a že uvedené důvody jsou daňově relevantní.“*
66. Z právě uvedeného dle zdejšího soudu vyplývá, že pokud není výzva k podání dodatečného daňového tvrzení vydána a oznámena v souladu s daňovým řádem, nemůže mít účinky co do prodloužení lhůty pro stanovení daně. Předmětné výzvy tedy nemohly vést s ohledem na jejich nezákonnost k doměření daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) *in fine* daňového řádu. Správcem daně vydané výzvy žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení tedy nevedly k tomu, že by se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, neboť, jak vyplývá z výše uvedeného, nebyly vydány v souladu s daňovým řádem, když správce daně nemohl při jejich vydání důvodně předpokládat, že žalobkyni bude za posuzovaná zdaňovací období doměřena daň.
67. Co se týče běhu a zachování lhůty pro stanovení daně, dospěl tedy soud k závěru, že za zdaňovací období srpen 2015 až únor 2016 byla žalobkyni doměřena DPH po marném uplynutí hmotněprávní prekluzivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č.j. 10 Afs 206/2019-39, publ. pod č. 3677/2018 Sb. NSS) pro stanovení daně.
68. V průběhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně musí dojít k pravomocnému stanovení daně (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).
69. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen 2015 až prosince 2015 vydal správce daně dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil DPH za tato zdaňovací období, dne 24. 4. 2019. Tyto dodatečné platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 29. 4. 2019. Posledním zdaňovacím obdobím, za nějž byla žalobkyni doměřena DPH dodatečnými platebními výměry oznámenými jí doručením (srov. § 101 odst. 6 daňového řádu), bylo zdaňovací období prosinec 2015. Pokud by lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období marně uplynula, musela by nutně marně uplynout i za předcházející zdaňovací období. Tříletá lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období počala běžet v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. V případě DPH za zdaňovací období prosinec 2015 tímto dnem bylo v souladu s § 136 odst. 4 daňového řádu datum 25. 1. 2016. Dne

25. 1. 2016 se tedy rozběhla tříletá lhůta pro stanovení DPH žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2015, která uplynula dne 25. 1. 2019. Dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945408/19/2305-50522-402371, vztahující se k tomuto zdaňovacímu období, však byl žalobkyni doručen až dne 29. 4. 2019. Nebyly tedy splněny podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 101 odst. 6 a § 147 odst. 1 téhož zákona. K oznámení dodatečného platebního výměru žalobkyni tak došlo až po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
70. Pro úplnost soud dodává, že pokud by byly splněny podmínky pro vydání výzev k podání dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2015, došlo by ve vztahu k prvním z těchto zdaňovacích období, tedy ke zdaňovacímu období srpen 2015 (pokud by byla lhůta pro stanovení daně zachována ve vztahu k nejdřívějšímu zdaňovacímu období, musela by nutně být zachována i ve vztahu k pozdějším zdaňovacím obdobím), k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období srpen 2015 by tedy probíhal tak, že by se rozběhla dne 25. 9. 2015 v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 136 odst. 4 téhož zákona. Oznámením výzev k podání dodatečného daňového tvrzení žalobkyni dne 10. 9. 2018 by se tato lhůta prodloužila v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok a její konec by tedy připadal na 25. 9. 2019 (k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 380/2020-31). Vydání dodatečného platebního výměru ze dne 24. 4. 2019, č.j. 943330/19/2305-50522-402371, oznámeného žalobkyni doručením dne 29. 4. 2019, by se lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 147 odst. 1 téhož zákona opětovně prodloužila o jeden rok (k opakovanému prodloužení lhůty pro stanovení daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č.j. 7 Afs 54/2020-75, a tam citovaná judikatura) a její konec by tak připadl na 25. 9. 2020. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 19. 3. 2020. Pokud by tedy byly splněny podmínky pro vydání výzev žalobkyně k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2015, byla by žalobkyni doměřena DPH v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
71. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2016 až prosinec 2016 vydal správce daně dne 3. 4. 2019 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil DPH za tato zdaňovací období. Tyto dodatečné platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 13. 4. 2019. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím dospěl soud k závěru, že stran zdaňovacích období leden 2016 a únor 2016 byla žalobkyni doměřena DPH rovněž po marném uplynutí lhůty pro její stanovení.
72. Ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2016 se lhůta pro stanovení daně rozběhla v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. V případě DPH za zdaňovací období únor 2016 bylo tímto dnem v souladu s § 136 odst. 4 daňového řádu datum 25. 3. 2016. Tohoto dne se tedy rozběhla tříletá lhůta pro stanovení DPH žalobkyni za zdaňovací období únor 2016, která uplynula dne 25. 3. 2019. Dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594624/19/2305-50522-402371, vztahující se k tomuto zdaňovacímu období, však byl žalobkyni doručen až dne 13. 4. 2019. Nebyly tedy splněny podmínky pro prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 101 odst. 6 a § 147 odst. 1 téhož zákona. K oznámení dodatečného platebního výměru žalobkyni

tak došlo až po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Pokud byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor 2016 po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, musela být nutně doměřena po marném uplynutí této lhůty i DPH za zdaňovací období leden 2016.

73. Pro úplnost soud opětovně dodává, že pokud by byly splněny podmínky pro vydání výzev k podání dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období leden 2016 a únor 2016, došlo by ve vztahu k prvním z těchto zdaňovacích období, tedy ke zdaňovacímu období leden 2016, k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Běh lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden 2016 by tedy probíhal tak, že by se rozběhla dne 25. 2. 2016 v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 136 odst. 4 téhož zákona. Oznaměním výzev k podání dodatečného daňového tvrzení žalobkyni dne 10. 9. 2018 by se tato lhůta prodloužila v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok a její konec by tedy připadal na datum 25. 2. 2020. Vydání dodatečného platebního výměru ze dne 3. 4. 2019, č.j. 587318/19/2305-50522-402371, oznámeného žalobkyni doručením dne 13. 4. 2019, by se lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 147 odst. 1 téhož zákona opětovně prodloužila o jeden rok a její konec by tak připadl na datum 25. 2. 2021. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 19. 3. 2020. Pokud by tedy byly splněny podmínky pro vydání výzev žalobkyně k podání dodatečných daňových tvrzení za zdaňovací období leden 2016 a únor 2016, byla by žalobkyni doměřena DPH v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
74. Ve vztahu ke zbývajícím zdaňovacím obdobím (březen 2016 až prosinec 2016) soud neshledal, že by žalobkyni byla DPH doměřena po marném uplynutí prekluzivní lhůty.
75. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro vydání výzev žalobkyně k podání dodatečných daňových tvrzení, v důsledku čehož nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně, byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 až únor 2016 po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím tak byl proces vydání dodatečných platebních výměrů, resp. napadeného rozhodnutí zatížen vadou, která měla vliv na jejich zákonnost [= důvod ke zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. V souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. soud rovněž zrušil dodatečné platební výměry ze dne 24. 4. 2019, č.j. 943330/19/2305-50522-402371, č.j. 945349/19/2305-50522-402371, č.j. 945367/19/2305-50522-402371, č.j. 945389/19/2305-50522-402371, č.j. 945408/19/2305-50522-402371, a ze dne 3. 4. 2019, č.j. 587318/19/2305-50522-402371 a č.j. 594624/19/2305-50522-402371, vztahující se ke zdaňovacím obdobím srpen 2015 až únor 2016, neboť ty s ohledem na marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně vůbec neměly být vydány (srov. srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS, aplikovatelné na podmínky daňového řádu dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č.j. 1 Afs 322/2016-49).
76. Ve vztahu ke zbývajícím zdaňovacím obdobím (březen 2016 až prosinec 2016) bylo řízení o vydání zbývajících dodatečných platebních výměrů, resp. napadeného rozhodnutí taktéž zatíženo shodnou vadou spočívající v absenci důvodů pro vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení. Tato vada měla vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť s pasivitou žalobkyně co do podání dodatečných daňových tvrzení byl spojen přechod na kontumační způsob stanovení daně

podle pomůcek, aniž by k tomu byly splněny podmínky. Žalovaný pak v průběhu odvolacího řízení tuto vadu neodstranil. I ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím tak byl dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

77. Soud se, i přes vyjevené důvody, které ho vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí a některých dodatečných platebních výměrů, zabýval i ostatními žalobními námitkami.
78. Žalobkyně namítala, že správce daně v průběhu místních šetření provedených ve dnech 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018 provedl výslech svědků, jehož se žalobkyně nemohla účastnit, neboť nebyla s předstihem vyrozuměna o provedení předmětných místních šetření.
79. Tento okruh žalobních námitek soud důvodným neshledal. Žalovaný totiž v průběhu místních šetření svědky nevyslychal. Správce daně na základě místních šetření zjistil přístupový bod žalobkyniných zákazníků na internet (srov. bod 34 napadeného rozhodnutí a str. 4 sdělení správce daně ze dne 4. 2. 2019, č. j. 186011/19/2305-00562-403445).
80. Kasační soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2017, č.j. 3 Afs 177/2016-45, mj. uvedl: *„Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. 9 Afs 95/2012, vyložil, že je-li u místních šetření pramenem získaného důkazu listina či jiná věc, ke které pouze dostal správce daně od třetí osoby určité vysvětlení, jedná se o zákonný důkazní prostředek. Je-li však pramenem důkazu vysvětlení samé, případně skutečnosti vyplývající z vysvětlení nelze z listiny či jiné věci vyvodit, bude mít vysvětlení charakter svědecké výpovědi. Zde pak platí, že je třeba vždy zajistit možnost daňového subjektu se výsledku účastnit, případě klást svědkovi otázky. Bez toho by nebylo možno důkazní prostředek použít, neboť by byl získán v rozporu se zákonem.“*.
81. Jak je uvedeno výše, správcem daně relevantní zjištěnou skutečností, která byla využita v dalším řízení po proběhnutí předmětných místních šetření, bylo, jaký přístupový bod využívali zákazníci žalobkyně k přístupu na internet. Tuto skutečnost správce daně nezjistil z vysvětlení třetích osob, od nich obdržel pouze informaci o tom, že jim žalobkyně stále poskytuje internetové služby. Soud tedy shledal, že pramenem důkazu nebyla vysvětlení třetích osob, nýbrž vygenerované parametry internetového připojení osob, u nichž místní šetření provedl. Námitka tak nebyla důvodná.
82. Soud naopak shledal důvodným okruh žalobních námitek, v němž žalobkyně namítala, že její reakci na výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení měl správce daně považovat za daňové tvrzení v materiálním smyslu. Pro posouzení důvodnosti žaloby nebyla důvodnost těchto tvrzení rozhodná, neboť soud dospěl k závěru, že vůbec nebyly splněny podmínky pro vydání předmětných výzev (z tohoto důvodu ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím i marně uplynula lhůta pro stanovení daně před jejím stanovením). Jinak řečeno, pokud nebyly splněny podmínky pro vydání výzev k podání dodatečných daňových tvrzení, bylo nadbytečné posuzovat, jak a s jakými důsledky na tyto výzvy žalobkyně reagovala. Soud však z procesní opatrnosti a nad rámec nezbytného nutného vypořádal i tento okruh žalobních námitek.
83. Žalobkyně na předmětné výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení ze dne 6. 9. 2018 reagovala podáním ze dne 21. 9. 2018, v němž uvedla, že dle jejího názoru nemohlo vzniknout sdružení mezi českou právnickou osobou a organizační složkou firmy sídlící mimo EU.
84. Soud vycházel ze závěrů vyřčených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27.

10. 2015, č.j. 4 Afs 170/2015-42 (zvýraznění podtržením provedl krajský soud): „Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná primárně o zodpovězení otázky, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v případě, kdy daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu reaguje nikoli podáním dodatečného daňového přiznání ale přípisem, v němž nesouhlasí s názorem správce daně uvedeným ve výzvě. Při posouzení této otázky Nejvyšší správní soud vycházel ze závěrů, k nimž zdejší soud dospěl v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-42, v němž se jednalo o skutkově i právně obdobnou věc, v níž správce daně vyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010 s upozorněním na zákonnou možnost zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a žalobce na tuto výzvu reagoval přípisem označeným jako „odmítnutí výzvy k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008“, resp. 2009 a 2010 a dále odeslal správci daně písemnost, označenou jako dodatečné daňové přiznání, kde tvrdil, že sporné příjmy jsou osvobozeny od daně. S ohledem na to, že žalobce dle správce daně výzvám k předložení dodatečných daňových přiznání nevyhověl, vydal správce daně následně dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci za tři zdaňovací období doměřena daň podle pomůcek. Ve věci sp. zn. 9 Afs 66/2015 tedy žalobce na výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu stejně jako v právě posuzované věci reagoval přípisy, v nichž vyjádřil svůj nesouhlas s touto výzvou. Nejvyšší správní soud se v naposledy uvedeném rozsudku zabýval výkladem § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž předeslal, že otrocké následování doslovného znění zákona nemá v moderním právním státě opodstatnění, přičemž jazykový výklad právní normy „[j]e pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“ (viz poprvé náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. pod č. 30/1998 Sb.) a konstatoval, že „výklad právní normy by měl být průnikem a vyvážením jednotlivých výkladových metod - vedle metody jazykové též metody systematické, historické, teleologické, logické, srovnání v právu aj. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2003, č.j. 5 A 116/2001-46, publikovaný pod č. 20/2003 Sb. NSS; rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2004, č.j. 7 A 72/2001-53, publ. pod č. 576/2005 Sb. NSS a dále též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č.j. 1 Afs 86/2004-54, publ. pod č. 792/2006 Sb. NSS).“ Nejvyšší správní soud dále uvedl, že, při výkladu sporného ustanovení vycházel soud zejména ze smyslu a účelu daňového řádu, z cíle správy daně a ze základních zásad daňového řízení. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně. Za určitých okolností může být daňová povinnost stanovena náhradním způsobem, a to buď stanovením daně podle pomůcek, případně sjednáním daně. Stanovení daně podle pomůcek bude připadat v úvahu především tehdy, nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při dokazování svých daňových tvrzení v takovém rozsahu, že výsledky provedení dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním (srov. komentář k § 98), popř. znemožní-li správci zahájit daňovou kontrolu za podmínek stanovených v § 87 odst. 5 či neposkytne-li správci daně potřebnou součinnost k odstranění pochybností podle § 90 odst. 4. Daň podle pomůcek může být vyměřena popř. doměřena i tehdy, nepodal-li daňový subjekt řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení ani poté, kdy byl k jeho podání správcem daně vyzván. V takovém případě se neuplatní zásada součinnosti, a správce daně stanoví daň podle pomůcek, které si sám k tomu účelu opatří a jejichž příkladným výčet obsahuje ustanovení § 98 odst. 3. Specifikem rozhodnutí o stanovení

daně podle pomůcek je, že rozhodnutí o daňové povinnosti není v tomto případě výsledkem dokazování o tom, jaká je daňová povinnost daňového subjektu, ale je postaveno na kvalifikovaném odhadu této daňové povinnosti. Z tohoto specifika logicky vyplývá i odlišný okruh otázek, které mohou být předmětem přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení. Je-li podáno odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je předmětem přezkumu dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. Zkoumání zákonnosti se omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze k vydání rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, jakož i přiměřenost použitých pomůcek (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu). Smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě souhlasu daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu. Podmínkou takového postupu je, že zde existuje důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „Předloží-li daňový subjekt v souladu s výzvou správce daně dodatečné tvrzení, je správce daně oprávněn aplikovat § 144 daňového řádu, tj. nemusí výsledek doměření daňovému subjektu vůbec sdělovat, dodatečný platební výměr pouze založí do spisu, přičemž daňový subjekt nemá právo se proti takovému rozhodnutí odvolat. Zákon sice stanoví, že tento postup nelze využít, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, nicméně ten, resp. jeho zahájení je ve smyslu § 89 daňového řádu v rukou správce daně nikoli v rukou daňového subjektu. Jinými slovy, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k předložení dodatečného daňového tvrzení a ten výzvě vyhoví, nemá daňový subjekt žádný zákonem stanovený nárok na zahájení postupu k odstranění pochybností či dokazování, jak se uvádí v důvodové zprávě. V této souvislosti lze připomenout, že při aplikaci § 144 daňového řádu dokonce nemá ani právo se odvolat a podrobit zákonnost takto dodatečně přiznané daně odvolacímu přezkumu. Splněním výzvy tedy daňový subjekt více méně rezignuje na prověřování zákonnosti takto přiznané daně. Nesplněním výzvy se vystavuje riziku doměření daně podle pomůcek a následně omezenému odvolacímu (soudnímu) přezkumu. Pokud bude daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměření daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhovat důkazy. Má také právo, aby právní posouzení věci správcem daně prvního stupně bylo podrobeno odvolacímu přezkumu v plné apelaci. Odvolací řízení obecně slouží k tomu, aby rozhodnutí vydané správním orgánem v prvním stupni bylo na principu úplné apelace přezkoumáno. Ačkoliv jde o různé dílčí procesní stupně řízení, stále se jedná o souvislý jednotný proces, jehož cílem je pravomocné rozhodnutí. Odvoláním se v podstatě přenáší věc ve svém celku na vyšší instanci a této náleží, aby ji samostatně posoudila. Teprve pravomocným rozhodnutím příslušný správní orgán konečným způsobem určí práva a povinnosti daňového subjektu. Má-li daňový subjekt při standardním doměření daně celou řadu práv, lze si jen obtížně představit výklad, dle kterého by i přes aktivní kvalifikovaný nesouhlas daňového subjektu s důvody vedoucími k doměření daně, mu bylo uplatnění výše uvedených práv odepřeno. Zaměňovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek, tj. aplikovat náhradní způsob stanovení daně tradičně svázaný s pasivitou daňového subjektu, pouze z důvodu rozdílného právního výkladu a nepodání

*dodatečného daňového priznání na příslušném tiskopise, je v právním státě neudržitelné. Nejvyšší správní soud tak v rozsudku č.j. 9 Afs 66/2015-43 uzavřel, že ,nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového priznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek. Zvoleným postupem správní orgány pozměnily nalézací řízení na jednostranné stanovení daně z úřední povinnosti bez možnosti podrobit zejména hmotné právní otázky plnému odvolacímu přezkumu.‘ K výše uvedené argumentaci již nepovažuje Nejvyšší správní soud v posuzované věci za nutné cokoli dodávat, neboť se plně ztotožňuje s přiléhavou, logickou a vyčerpávající argumentací devátého senátu a se závěry, k nimž dospěl. Z výše uvedeného tak je zřejmé, že nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že nikoli pouhé vyjádření daňového subjektu, ale pouze podání dodatečného daňového tvrzení je splněním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu.“.*

85. Dále v rozsudku ze dne 11. 8. 2015, č.j. 6 Afs 274/2014-31, kasační soud vyjevil (zvýraznění podtržením provedl krajský soud): „*Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č.j. 5 Afs 105/2013-29, mimo jiné konstatoval: ‚Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového priznání [§ 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád)] nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt nebyl zcela nečinný, brojil-li proti výzvě správce daně k podání daňového priznání odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové priznání podat. Byť tedy neučinil své sdělení stran daňové povinnosti na předepsaném formuláři (daňovém priznání), učinil tak nepochybně v podaném odvolání. Nelze tak konstatovat, že daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval, a jsou bez dalšího dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, aniž by správce daně umožnil řádné dokazování.‘ Obdobně lze nahlížet na podání, které, byť nikoli na předepsaném formuláři, učinil stěžovatel. Ani v tomto případě proto nelze dospět k závěru, že stěžovatel byl nečinný a odmítal součinnost. [...] Připouští-li § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak je možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje potřebnou součinnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č.j. 5 Afs 160/2004-81). Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v průběhu správního řízení nebyl pasivní, komunikoval se správcem daně a reagoval na jeho výzvy. Nebyl tudíž zcela nečinný, proti výzvě správce daně k podání dodatečného daňového priznání za předmětné zdaňovací období brojil, přitom z obsahu jeho sdělení bylo možno v kontextu s dosavadními zjištěními správce daně seznat, že stěžovatel považuje své příjmy podléhající zdanění za zdaňovací období roku 2007 za řádně zdaněné, resp. předmětné příjmy z prodeje akcií považuje za osvobozené. Bylo tak na místě sdělení stěžovatele vyhodnotit jako nulové daňové priznání, nikoli, jak učinil správce daně, vyřídit je bez dalšího jako žádost o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy k podání dodatečného daňového priznání. V projednávané věci tedy již z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pro případ nepodání daňového priznání.‘.*
86. Je zřejmé, že Nejvyšší správní soud spojuje pravomoc správce daně přejít na způsob stanovení daně podle pomůcek pouze s pasivitou daňového subjektu co do reakce na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud daňový subjekt na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení reaguje i např. prostým přípisem, v němž tvrdí, že nejsou splněny podmínky pro podání dodatečného daňového tvrzení, nejedná se o

pasivitu, s níž by bylo lze spojit přechod na kontumační způsob stanovení daně podle pomůcek.

87. I v projednávané věci reagovala žalobkyně na výzvy správce daně k podání dodatečných daňových tvrzení přípisem, a tedy nebyla zcela pasivní. V onom přípisu žalobkyně sdělila správci daně okolnosti, které byly v projednávané věci významné pro posouzení důvodnosti doměření daně. Žalobkyně tvrdila, že mezi ní a organizačními složkami zahraničních právnických osob nemohlo vzniknout sdružení. Soud rovněž nepřehlédl, že žalobkyně ani v průběhu daňového řízení nezůstala pasivní, nýbrž se správcem daně komunikovala (srov. její reakce na sdělení správce daně č.j. 186011/19/2305-00562-403445, či na výzvu k odstranění vad podání č.j. 399556/19/2305-00562-402445).
88. Žalobkyně tedy v daňovém řízení nezůstala zcela pasivní. I z tohoto důvodu správce daně nebyl oprávněn přejít na kontumační způsob stanovení daně podle pomůcek. Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, publ. pod č. 3291/2015 Sb. NSS). V odůvodnění dodatečných platebních výměrů je uvedeno, že správce daně přešel na způsob stanovení daně podle pomůcek z důvodu, že pro stanovení daně dokazováním neměl dostatek podkladů. Správce daně tedy v reakci na žalobkynino podání ze dne 21. 9. 2018 nereagoval zahájením některého z kontrolních postupů upravených daňovým řádem (ať už postupem k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu či daňovou kontrolou dle § 85 a násl. daňového řádu), nýbrž rovnou začal postupovat směrem k doměření daně podle pomůcek [o tom svědčí i bod 17 vyjádření žalovaného k podané žalobě, kde je uvedeno, že „v případě stanovení daně dle pomůcek nebyl správce daně povinen žalobce o konání předmětných místních šetření (jednalo se o místní šetření provedená ve dnech 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018) informovat.“ – správce daně tedy žalobkyni neinformoval o provedení předmětných místních šetření, neboť věděl, že daň žalobkyni doměří podle pomůcek]. Takový postup správce daně však nebyl s ohledem na chybějící pasivitu na straně žalobkyně důvodný. Správci daně nic nebránilo, aby se pokusil doměřit žalobkyni daň dokazováním s využitím např. některého z kontrolních postupů (např. postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly), a pokusil se tak maximalizovat cíl správy daní. Pokud by žalobkyně následně neposkytla správci daně součinnost při zahájení daňové kontroly či při postupu k odstranění pochybností, byl by správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (srov. § 87 odst. 5 daňového řádu a § 90 odst. 4 daňového řádu). Správce daně tak k stanovení daně podle pomůcek mohl přistoupit i následně v průběhu daňového řízení, pokud by žalobkyně neposkytovala potřebnou součinnost, byla pasivní, a daň by tak nebylo možno stanovit dokazováním. Pokud však přistoupil ke stanovení daně *a priori* podle pomůcek, byl jeho postup s ohledem na absenci pasivity na straně žalobkyně nezákonný.
89. Stran dílčí námitky žalobkyně, že měla právo na provedení daňové kontroly, soud konstatuje, že žalobkyně se v tomto bodě mýlila. „*Postupem správce daně a stanovením daně podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, v němž dospěl k právnímu závěru, že „nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek (§ 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).“ Těmito závěry se finanční orgány řídily, když v rámci*

odvolacího řízení změnilo způsob stanovení daně na dokazování. Citované závěry Nejvyššího správního soudu se přitom týkaly výkladu a aplikace ustanovení § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu, tj. možnosti stanovit daň na základě pomůcek, kdy bylo konstatováno, že nesouhlas daňového subjektu s obsahem, resp. s důvody výzvy, neopravňuje správce daně k doměření daně dle pomůcek, nýbrž má daň stanovit na základě dokazování. V ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ani v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 66/2015 přitom není konstatováno, že v případě podání dodatečného daňového tvrzení (a to včetně takového tvrzení v materiálním slova smyslu) musí být za všech okolností provedena automaticky daňová kontrola podle ustanovení § 143 odst. 3 věty první daňového řádu; v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo pouze vysvětleno, že v takové situaci je nutné daň stanovit za použití dokazování. Pokud postup dle ustanovení § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu ve spojení s ustanovením 145 odst. 2 daňového řádu může být použit ve skutkově a právně jednodušších věcech, neshledává Nejvyšší správní soud za nutné, aby i v takových případech byla zahajována daňová kontrola jen na základě faktu, že daňový subjekt na výzvu reaguje a podá dodatečné daňové tvrzení (včetně dodatečného daňového tvrzení v materiálním slova smyslu).“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č.j. 6 Afs 349/2017-31). Žalobkyně tedy neměla právo na provedení výlučně daňové kontroly.

90. Co se týče posledního okruhu žalobních námitek, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích žalobkyně netvořila s ostatními účastníky sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku, resp. společnost ve smyslu § 2716 a násl. občanského zákoníku, a že daňové orgány neunesly je tížící důkazní břemeno stran prokázání existence sdružení mezi žalobkyní a organizačními složkami zahraničních právnických osob, uvádí k němu soud, že jeho vypořádání by bylo předčasné. S ohledem na to, že v projednávané věci nebyly vzhledem k současným skutkovým okolnostem splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, měla by mít žalobkyně v dalším průběhu daňového řízení prostor pro prokázání jejího tvrzení, že mezi ní a organizačními složkami zahraničních právnických osob nevzniklo sdružení, resp. společnost. Pro úplnost soud uvádí, že stran posouzení existence sdružení mezi žalobkyní a organizačními složkami zahraničních právnických osob, může mít význam recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69.
91. Závěrem soud dodává, že neprovedl důkaz žalobkyní předloženými fakturami, neboť jeho provedení nebylo nezbytné pro posouzení důvodnosti žaloby.
92. Shrnuto, soud shledal, že žalovaný v průběhu doměřovacího řízení ve vztahu k žalobkynině daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016 postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 věta první daňového řádu ve spojení s § 143 odst. 3 téhož zákona, když přistoupil k vydání výzev žalobkyně k podání dodatečného daňového tvrzení, aniž by mohl na straně žalobkyně důvodně předpokládat doměření DPH za posuzovaná zdaňovací období. S ohledem na to soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětné výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení nemohly mít s ohledem na jejich nezákonnost účinky na prodloužení lhůty pro stanovení daně, přistoupil soud rovněž ke zrušení specifikovaných dodatečných platebních výměrů, a to z důvodu marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Soud v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním

názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

93. V dalším řízení bude správní orgán povinen zvolit takový procesní postup, v němž bude respektovat názor soudu, že nebyly splněny podmínky pro vyzvání žalobkyně k podání dodatečných daňových tvrzení (v úvahu se nabízí zejm. zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly).

#### [VI] Náklady řízení

94. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 15 342 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále z odměny zástupce za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky.
95. Odměna zástupce a náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně byly navýšeny o částku 2 142 Kč odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
96. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. 5. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu