



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **Competitive Edge Advisors s.r.o.**, IČO 26428741
se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1
zastoupený advokátem JUDr. Janem Vondráčkem
se sídlem Revoluční 762/13, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 10680/21/5300-22444-704601,

takto:

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

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 569339/20/2001-52525-110608, a č. j. 569275/20/2001-52525-110608. Prvostupňovými rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – byla žalobci: (i) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014 doměřena daň ve výši 4 915 050 Kč a stanoveno penále ve výši 983 010 Kč; (ii) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 doměřena daň ve výši 5 203 590 Kč a stanoveno penále ve výši 1 040 718 Kč.

2. Žalobce v žalobě uvedl, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, přičemž nedošlo-li k řádnému zahájení kontroly, nemohlo dojít ani k přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Právo na doměření DPH tak prekludovalo, a to dne 25. 4. 2017 (ve vztahu k 1. čtvrtletí 2014) a dne 25. 7. 2017 (ve vztahu ke 2. čtvrtletí 2014). Na nezákonnost zahájení daňové kontroly žalobce poukazoval od počátku řízení a rovněž v odvolání, žalovaný však tyto námitky náležitě nevypořádal a omezil se jen na deskripci průběhu zahájení daňové kontroly, a to navíc neúplnou a nepřesnou. Napadené rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné.
3. Daňová kontrola měla být zahájena dne 12. 4. 2017 ve Vazební věznici v Olomouci, kdy se pověřené úřední osoby Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „kontrolující správce daně“) dostavily na jednání s Mgr. B. M., jednatelem žalobce, a to se záměrem zahájit daňovou kontrolu přímo s žalobcem. Učinily tak vědomě v rozporu s § 27 odst. 2 a 3 daňového řádu a navzdory tomu, že žalobce byl v té době zastoupen společností DANĚ CZ s.r.o. na základě plné moci ze dne 24. 3. 2017. Tato plná moc byla zaslána nikoliv kontrolujícímu správci daně, nýbrž prvostupňovému orgánu (a to e-mailem ze dne 10. 4. 2017, datovou zprávou z téhož dne a poštou jako doporučené psaní). Bylo tomu tak proto, že prvostupňový orgán již dříve oznámil zahájení daňové kontroly za zdaňovací období leden až říjen 2016, přičemž o záměru kontrolujícího správce daně zahájit daňovou kontrolu za předmětné období nebylo žalobci nic známo. Ze správního spisu vyplývá, že kontrolující správce daně o této plné moci ze dne 24. 3. 2017 tehdy věděl, ostatně žalovaný to v napadeném rozhodnutí uznává.
4. Napadené rozhodnutí argumentuje tím, že k tomuto postupu kontrolující správce daně přistoupil po údajně neúspěšném pokusu o zahájení daňové kontroly dne 10. 4. 2017, žalobce coby zmocnitel si v plné moci vyhradil právo činit veškeré úkony vlastním jménem s poukazem na to, že takový úkon je přednostní dle § 28 odst. 6 daňového řádu, a jednatel žalobce nepožadoval přítomnost zástupce (*„neprojevil výslovně, že nechce pokračovat v jednání bez právního zástupce, tj. nenamítal, že nechce v tomto případě za žalobce jednat sám“*).
5. Dle žalobce však těmito tvrzeními není namítaná vada obhajitelná. Žádný neúspěšný pokus kontrolujícího správce daně o zahájení daňové kontroly dne 10. 4. 2017 neproběhl, poněvadž toho dne měla být zahájena daňová kontrola jiným správcem daně a za jiné období. Plná moc ze dne 24. 3. 2017 žádnou výslovnou výhradu činit přednostní úkony neobsahuje, text plné moci pouze reflektuje § 28 odst. 6 daňového řádu. Žalobce podotkl, že dle § 25 odst. 2 daňového řádu sice platí, že zastoupení nevylučuje, aby správce daně jednal se zastoupeným přímo, avšak pouze za podmínky, že je osobní účast zastoupeného nezbytná. Tato podmínka v daném případě ovšem naplněna nebyla, ostatně správní orgány žádný důvod pro tento postup neuvádí.
6. Kontrolující správce daně též neučinil žádný pokus o vyrozumění zástupce žalobce předem o tom, že by mělo dojít k zahájení daňové kontroly. Žalovaný to ostatně i částečně uznává v bodu 89 napadeného rozhodnutí, když uvádí, že *„by bylo lepší, pokud by vybraný správce daně o záměru zahájit daňovou kontrolu s jednatelem odvolatele informoval též zástupce odvolatele“*. Dle žalobce kontrolující správce daně svým účelovým postupem fakticky popřel právo žalobce na právní pomoc a zneužil faktu, že se jednatel žalobce nacházel ve vazbě. Kontrolující správce daně navíc nevyrozuměl zástupce žalobce o zahájení daňové kontroly ani bezodkladně po jednání. O zahájení daňové kontroly se tak zástupce žalobce dozvěděl až z písemnosti označené „Sdělení k výzvě č. j. 792043/17/3109-60563-806351“ ze

Shodu s prvopisem potvrzuje:

dne 19. 4. 2017, č. j. 877163/17/3110-60564-804501, a to přestože kontrolující správce daně již dne 12. 4. 2017 zasílal písemnost označenou „Výzva k umožnění zahájení daňové kontroly“ ze dne 12. 4. 2017, č. j. 792043/17/3109-60563-806351, kterou však z neznámého důvodu zástupci žalobce také nezaslal.

7. Žalobce poukázal na to, že kontrolující správce daně mj. v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 4. 2017 nepravdivě uvádí, že plná moc udělená žalobcem společností DANĚ CZ s.r.o. dne 24. 3. 2017 byla prvostupňovému orgánu doručena jen e-mailem (ačkoliv byla doručena i datovou schránkou a poštou), načež po žalobci, resp. jeho jednatele žádal potvrzení jeho podpisu na plné moci. Pokud žalovaný ve zmocnění společnosti DANĚ CZ s.r.o. „*spatřuje jistou obstrukci*“, když žalobce byl zastoupen JUDr. Janem Vondráčkem, který se následně účastnil některých výslechů v rámci daňové kontroly, pak žalovaný pomíjí souvislosti. Zmocnění společnosti DANĚ CZ s.r.o. vyplývalo z toho, že jde o specializovaného daňového poradce, na rozdíl od JUDr. Vondráčka, který byl v té době navíc vázán povinnostmi obhajoby v přípravném řízení s četnými výslechy. Pokud pak jde o účast JUDr. Vondráčka na některých úkonech daňové kontroly, šlo o postup opírající se o znalost věci vyplývající z vykonávané obhajoby.
8. Žalobce byl přesvědčen, že kontrolující správce daně nedostál své povinnosti dle § 6 odst. 3 daňového řádu, neboť neposkytl žalobci – jeho jednatele řádné poučení o jeho právech a povinnostech. Protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 4. 2017 sice obsahuje standardizovaný text poučení, leč z vyjádření jednatele žalobce je zřejmé, že tomuto poučení neporozuměl a přítomnost právníka marně žádal: „*S poučením jsem byl seznámen, ale prakticky mu nerozumím [...] Abych se nedostal do problémů, tak jsem si najal právníka [...]*“. Kontrolující správce daně reagoval ryze formalisticky („*Nyní, když jste byl poučen, můžeme pokračovat dál.*“). Uvádí-li žalovaný v napadeném rozhodnutí, že vzhledem k vysokoškolskému vzdělání jednatele žalobce lze předpokládat, že tento poučení mohl porozumět a porozuměl, pak odhlíží od konkrétní situace, v níž se jednatel žalobce nacházel.
9. Žalobce měl za to, že kontrolující správce daně vědomě postupoval v rozporu se souhlasem státního zástupce Vrchního státního zastupitelství v Olomouci, když procesní úkon, jenž měl spočívat pouze ve výslechu jednatele žalobce, nepřipustně rozšířil o zahájení daňové kontroly. Kontrolující správce daně dne 11. 4. 2017 adresoval žádost státnímu zastupitelství, v níž požádal o umožnění vstupu do Vazební věznice v Olomouci dne 12. 4. 2017 v 9:00 hodin, případně v pozdějších hodinách a umožnění „*jednání s vazebně stíhaným Mgr. B. M.*“ s tím, že předmětem tohoto jednání má být ověření pravosti plné moci udělené jednatelem žalobce společností DANĚ CZ s.r.o., případně zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014. Dne 12. 4. 2017 pak byl ze strany státního zástupce udělen toliko „*souhlas s výslechem Mgr. B. M.*“ pro účely daňového řízení, který měl být dle tohoto souhlasu proveden dne 12. 4. 2017 od 9:00 hodin. Nadto byl tento úkon zahájen až v 10:57 hodin. Neudržitelný je závěr žalovaného, že „*[z] pohledu odvolacího orgánu se státní zástupce pouze nepřesně vyjádřil k požadavku vybraného správce daně, když udělil souhlas s výslechem Mgr. M.*“, poněvadž pro něj není ve spise žádná opora.
10. Žalobce rovněž namítl, že kontrolující správce daně postupoval v rozporu s § 87 odst. 2 daňového řádu, když dne 12. 4. 2017 učinil vůči žalobci výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly, v níž uvádí, že žalobcem údajně nebylo umožněno zahájení a následné provedení daňové kontroly na DPH za 1. a 2. čtvrtletí 2014, a to navzdory tomu, že téhož dne (a před odesláním této výzvy) bylo zahájeno jednání s jednatelem žalobce ve vazební věznici, jehož

Shodu s prvopisem potvrzuje:

předmětem mělo být zahájení daňové kontroly právě za uvedené (totožné) období. Předmětnou výzvu tak nezbyvá než označit za nezákonnou, přičemž je neudržitelné tvrzení žalovaného o údajném odeslání výzvy dávkově omylem, neboť to nebylo doloženo.

11. Žalobce tvrdil, že správní rozhodnutí spočívají na nesprávném posouzení použitelnosti listinných důkazů opatřených kontrolujícím správcem daně od orgánů činných v trestním řízení, neboť byly těmito orgány opatřeny nezákonným způsobem. Prvostupňový orgán mj. vycházel z listin trestního spisu vedeného Národní centrálou proti organizovanému zločinu pod sp. zn. NCOZ-1118/TČ-2016-417704, především: (i) z listin zajištěných policejním orgánem při prohlídce jiných prostor na adrese X (kancelářské prostory užívané žalobcem); (ii) z listin zajištěných policejním orgánem při prohlídce jiných prostor na adrese X, X (kancelářské prostory užívané X, daňovou poradkyní); (iii) z listin zajištěných při domovní prohlídce v rodinném domě na adrese X, X (užívaný X a X); (iv) z úředního záznamu ze dne 21. 7. 2017 ke znaleckému posudku soudního znalce RNDr. Vlastimila Klímy, č. 039/2017.
12. Žalobce v odvolání namítal, že prvostupňový orgán ignoroval, že jde o listiny opatřené nezákonným způsobem. Žalovaný v napadaném rozhodnutí uzavřel, že předmětné důkazy jsou procesně použitelné s tím, že: „[v] daném případě však postavil vybraný správce daně a následně také odvolací orgán své závěry na základě uceleného souboru navazujících a vzájemně si neodporujících důkazů, z nichž pouze část tvoří důkazy převzaté z jiných řízení [...]“. Na první pohled se tak může jevit, že tyto listiny jsou víceméně marginální, dle žalobce tomu tak ovšem není. Smlouvy k roku 2014 měly být dle popisku obsaženy v šanonu označeném jako „stopa č. 6“, přijaté faktury v šanonu označeném jako „stopa č. 9“. Při rozpečetění těchto svazků na expozituře Ostrava dne 2. 7. 2018 však bylo u obou stop zjištěno, že s listinami bylo možno volně manipulovat. A právě ohledně těchto listin kontrolující správce daně vznášel své pochybnosti. Žalobce proto činil návrhy na výslech policistů, kteří prováděli rozpečetění. Těmto důkazním návrhům kontrolující správce daně nevyhověl, naopak žalovaný vytkl žalobci, že nepředložil žádné důkazy o tom, že by k nějaké nezákonné manipulaci mělo dojít, kým a za jakým účelem.
13. Dle žalobce nemůže být nezákonnost opatření listinných důkazů od orgánů činných v trestním řízení zhojena tím, že tyto důkazy po jejich vyžádání od policejního orgánu správní orgán založí do svého spisu. Odmítají-li se správní orgány zabývat zákonností důkazů, na nichž staví závěry s tím, že je získaly od policie v souladu s daňovým řádem a že jsou v dobré víře, že tyto listiny jsou autentické a nebylo s nimi manipulováno, či s odůvodněním, že trestní řízení je na daňovém řízení nezávislé, jak uváděl prvostupňový orgán, je nutno taková odůvodnění odmítnout, neboť správní orgány nemohou rezignovat na svou povinnost zjistit skutkový stav zákonným způsobem a s ní spojenou povinnost zkoumat, zda důkazní prostředky byly získány způsobem odpovídajícím právním předpisům.
14. Žalobce měl za to, že neobstojí závěr, že neunesl důkazní břemeno ohledně přijetí reklamních plnění od deklarovaných dodavatelů (INFORMPLUS, s.r.o., PROFI Think s.r.o. a OTHER PLAN s.r.o.). Správní orgány nerozporovaly, že existovalo reklamní plnění, jehož žalobce nebyl původcem a ohledně něhož nemají pochybnosti, pokud jde o jeho dodání odběratelům žalobce. Toto plnění se tedy muselo nějak dostat do majetkové sféry žalobce, neboť jinak by jej žalobce nemohl poskytnout svým zákazníkům. Žalobce k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

15. Žalobce zdůraznil, že napadené rozhodnutí odkazuje na výpovědi svědkyň X a X, které potvrdily, že žalobce poskytoval koncovým klientům reklamní plnění pořízená od dodavatelů INFORMPLUS, s.r.o., PROFI Think s.r.o. a OTHER PLAN s.r.o. a dále, že do účetnictví žalobce nebyly zahrnuty žádné fiktivní faktury. To vše přitom koresponduje s listinnými důkazy – prohlášeními dodavatelů, z nichž je zřejmé, že dodavatelé byli podnikatelsky aktivní, přičemž jejich podnikatelská činnost směřovala i vůči žalobci.
16. K výhradě žalovaného, že dodavatelé žalobce sídlili na virtuálních sídlech, na kterých se nevyskytovali, a neměli žádnou zapsanou provozovnu, žalobce uvedl, že tyto okolnosti nejsou na překážku obchodu s reklamními právy a reklamou.
17. K výhradě žalovaného, že dodavatelé žalobce nehradili z bankovních účtů běžné režie společnosti a vybírali z nich v hotovosti téměř veškeré finanční prostředky, které byly poskytnuty žalobcem, k čemuž žalovaný dodal, že není zřejmé, proč žalobce předpokládá, že režijní náklady jeho dodavatelů byly minimální a mohly být hrazeny v hotovosti, žalobce opět poukázal na to, že ani zde žalovaný nevzal v potaz povahu podnikatelské činnosti dodavatelů žalobce.
18. Žalobce odmítl pochybnost žalovaného o existenci účetnictví dodavatelů žalobce, neboť z provedeného dokazování není možné dospět k závěru, že toto účetnictví za rozhodné období neexistovalo a neexistuje, přičemž i případná neexistence účetnictví *ex post* neznamená, že účetnictví neexistovalo dříve (a u společnosti INFORMPLUS, s.r.o. došlo k úmrtí jednatele).
19. Dle žalobce je nepřipadná výhrada, že jednatele dodavatelů žalobce neobjasnili, zda reklamní plnění byla dodána dodavateli, poněvadž dotčení jednatele s ohledem na probíhající trestní řízení využili svého práva a odmítli vypovídat. Nejde tak o neobjasnění v pravém slova smyslu, přičemž pokud jde o připomínku žalovaného, že žalobce měl předložit důkazní prostředky jiné, pak žalobce odkázal na své důkazní návrhy (viz níže).
20. Co se týká smluv o poskytování reklamy mezi dodavateli a žalobcem, dle názoru žalovaného nejsou dokladem toho, že dodavatelé skutečně poskytli smluvené plnění, nicméně žalobce byl opačného názoru, když dle něho jde o další listinné důkazy korespondující s ostatními důkazy. Stran předávacích protokolů, které měly být přílohou daňových dokladů vystavených dodavateli žalobce, žalobce podotkl, že jejich absence není dokladem toho, že by dodavatelé nevykonávali skutečnou podnikatelskou činnost či že by neposkytli předmětná reklamní plnění. Jde přitom o přílohy k daňovým dokladům, které se nacházely ve svazcích s porušenými pečeti.
21. Žalobce konečně namítl, že napadené rozhodnutí vychází z neúplně zjištěného skutkového stavu, jelikož nebyly provedeny důkazy navržené žalobcem, a to: (i) výslech policejního rady pplk. X a výslech vrchní inspektorky nrap. X; (ii) výslech členů statutárních orgánů společnosti STRABAG a.s., STRABAG Rail a.s., FUBAR a.s., Sven Car, s.r.o.; (iii) doplňující výslech X a X.
22. Ohledně výslechů ad (i) žalobce zopakoval svou argumentaci týkající se nezákonnosti opatření listinných důkazů od orgánů činných v trestním řízení. Stran výslechů ad (ii) žalobce uvedl, že je žalovaný neprovedl proto, že plnění klientům žalobce jsou nesporná. Správní orgány ovšem pominuly, že tyto výslechy byly navrhovány též k otázce věrohodnosti X a X, jejichž výpovědi byly jedněmi ze stěžejních důkazů. Jmenované svědkyně mj. vypovídaly o údajných vratkách, přičemž správní orgány své závěry o tom,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

že dodavatelé žalobce nevykonávali skutečnou podnikatelskou činnost a neposkytovali mu reklamní služby, zakládají mj. též na hotovostních výběrech z účtů dodavatelů. K výsledkům ad (iii) žalobce poznamenal, že je navrhl přímo k jednotlivým daňovým dokladům týkajícím se dodavatelů, a to k prokázání tvrzení, že žalobce nabyl předmětná fakturovaná plnění právě od dodavatelů. Důkazní návrh vycházel též z toho, že X ve své výpovědi mj. uvedla, že vedla účetnictví žalobce a zpracovávala podklady pro DPH, přičemž X ve své výpovědi mj. uvedla, že zajišťovala přípravu dodavatelských a odběratelských smluv, nasazování klientů do akcí a kontrolu, jak akce probíhají. Stanovisko žalovaného o nadbytečnosti výsledku těchto svědkyň tak žalobce považoval za nesprávné, přičemž poukazoval-li žalovaný na již provedené výsledky, pominul přitom, že byly prováděny v době, kdy byly prokazovány primárně jiné skutečnosti (karuselový daňový podvod).

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž úvodem odkázal na napadené rozhodnutí, které náležitě vypořádalo odvolací námítky žalobce.
24. Co se týče zahájení daňové kontroly a lhůty pro stanovení daně, žalovaný nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí podotkl, že i nezákonný úkon správce daně má vliv na přerušeni běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, pokud nebyl vydán toliko účelově. K tomu lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Afs 380/2020-30, dle něhož „[...] je nutno právní úpravu vyložit tak, že i následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finančních správy těmito v zásadě neodnímá jejich účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Výjimkou jsou pak jen úkony toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Nelze totiž věc hodnotit optikou následně vydaného rozhodnutí soudu a odnímat jednou učiněným úkonům (zde oznámení výzvy a doručení rozhodnutí o odvolání) jejich zákonné účinky. Takový výklad by vedl k nastolení zásadní právní nejistoty.“ Žalovaný rovněž připomněl, že případně nezákonně zahájená daňová kontrola nemá za následek nezákonnost celé daňové kontroly a následně vydaného rozhodnutí o stanovení daně, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53.
25. Ohledně nerespektování zastoupení žalobce odkázal žalovaný na ujednání obsažené v plné moci ze dne 24. 3. 2017, kde je uvedeno: „Zastupovaný si vyhrazuje právo činit veškeré shora uvedené úkony vlastním jménem.“ Z průběhu zahájení daňové kontroly je zřejmé, že jednatel žalobce činil tento úkon vlastním jménem v souladu s udělenou plnou mocí, resp. i při vědomé existenci plné moci. Jednatel žalobce neprojevil takovou vůli, z níž by bylo zřejmé, že nechce v úkonu pokračovat bez přítomnosti nově zmocněného zástupce. Žalovaný tak považoval postup kontrolujícího správce daně za zákonný a plně v intencích dotčené plné moci. Pokud by jednatel žalobce výslovně uvedl, že trvá na přítomnosti zástupce, a dále že nehodlá činit úkony vlastním jménem, vybraný správce daně by daňovou kontrolu zahájit nemohl. To se však nestalo (a nevyplývá to ani z jeho tvrzení, že nerozumí poučení a že si najal právníka), přičemž vysokoškolsky vzdělaný jednatel žalobce by jistě byl s to výslovně uvést, že trvá na přítomnosti svého zástupce a že nebude v prováděném úkonu dále pokračovat.
26. K námitce stran neúspěšného pokusu o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 4. 2017 žalovaný uvedl, že prvostupňový orgán měl v úmyslu zahájit se žalobcem daňovou

Shodu s prvopisem potvrzuje:

kontrolu za jiná zdaňovací období, a proto se úřední osoby kontrolujícího správce daně rozhodly tyto úkony spojit a na stejném jednání zahájit rovněž daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období. Těsně před jednáním se však původní zástupce omluvil s tím, že je zmocněn nový zástupce, který do měsíce sdělí, kdy bude žalobce připraven k zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola proto byla zahájena s jednatelem žalobce o dva dny později ve vazební věznici.

27. K námitce týkající se porušení § 25 odst. 2 daňového řádu žalovaný sdělil, že kontrolující správce daně podle něj nepostupoval, neboť nebyla nezbytná osobní účast zastoupeného. Pokud tedy nebyla splněna hypotéza citovaného ustanovení, nebylo na místě, aby kontrolující správce daně bezodkladně po provedení úkonu vyrozuměl zástupce. Kontrolující správce daně postupoval v souladu s plnou mocí ze dne 24. 3. 2017, kde si žalobce vymínil možnost činit úkony vlastním jménem. Nadto lze podotknout, že zástupce byl se skutečností, že došlo k zahájení daňové kontroly, bezprostředně seznámen prostřednictvím sdělení ze dne 19. 4. 2017, č. j. 877163/17/3110-60564-804501, které bylo doručeno zástupci žalobce dne 24. 4. 2017. Pokud jde o to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že by bylo lepší, kdyby byl o záměru zahájit daňovou kontrolu informován i zástupce žalobce, žalovaný podotkl, že z tohoto závěru nelze dovozovat nerespektování zastoupení ze strany kontrolujícího správce daně. Fakt, že kontrolující správce daně nezaslal v tomto případě zástupci výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly, nemůže vést k závěru, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně (viz bod 89 *in fine* napadeného rozhodnutí).
28. Co se týče tvrzení kontrolujícího správce daně o zaslání plné moci pouze e-mailem, žalovaný poznamenal, že nějakou dobu trvá, než se plná moc zasláná datovou schránkou či poštou dostane do sféry kontrolujícího správce daně. V době vyhotovení protokolu o zahájení daňové kontroly tak měl kontrolující správce daně k dispozici pouze plnou moc zaslánou e-mailovou zprávou bez zaručeného podpisu.
29. Ohledně obstrukčního jednání žalobce žalovaný setrval na závěru, že žalobcovo jednání vykazovalo znaky obstrukce, neboť plnou moc udělenou zástupci dne 24. 3. 2017 předložil prvostupňovému orgánu e-mailem teprve dne 10. 4. 2017 v 9:22 hodin, což je jen 38 minut před naplánovaným zahájením daňové kontroly (bod 27 napadeného rozhodnutí).
30. Žalovaný dodal, že daňová kontrola trvala po dobu přesahující 2,5 roku a její zahájení je prvním a víceméně formálním dílčím úkonem, který směřoval k zahájení dialogu mezi kontrolujícím správcem daně a žalobcem, přičemž v rámci daňové kontroly mohl žalobce předkládat důkazní prostředky, doplňovat či korigovat svá vyjádření k šetřeným plněním, a to i prostřednictvím svého zástupce.
31. K problematice poučení jednatele žalobce uvedl, že jednatel žalobce byl poučen v souladu s § 6 odst. 3 daňového řádu, přičemž vyzdvihl, že toto ustanovení nezakotvuje nutnost nějaké zpětné vazby poučovaného, např. že je srozuměn, poučení pochopil atp. Žalovaný odkázal na text poučení z protokolu o zahájení daňové kontroly, z něhož vyplývá, že se poučení skládalo pouze ze základních zákonných ustanovení, která jsou zakotvena v daňovém řádu a zákonu č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, k jejichž pochopení není nutné právní vzdělání. Zákon nevyžaduje opakování poučení do doby, než poučovaný prohlásí, že mu rozumí. Pokud by tomu tak bylo, mohla by daná osoba vždy prohlásit, že poučení nerozumí, a tímto způsobem se vyhnout zahájení daňové kontroly či provedení jiného úkonu. Žalovaný též zopakoval, že z protokolu o zahájení daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje:

kontroly nevyplývá, že by se jednatel žalobce dožadoval přítomnosti svého zástupce. Co se týče nepříznivého stavu jednatele žalobce, žalovaný odkázal na text protokolu o zahájení daňové kontroly. Z odpovědi jednatele žalobce je nepochybné, že byl v takovém mentálním rozpoložení, aby dokázal srozumitelným způsobem zodpovědět všechny otázky. Navíc nezmínil, že by se nacházel v neuspokojivém zdravotním či duševním stavu.

32. Co se týče absence souhlasu státního zástupce se zahájením daňové kontroly, žalovaný nesouhlasil s tezí žalobce, že žádost kontrolujícího správce daně obsahovala jen požadavek na ověření pravosti plné moci, neboť v ní byl uveden rovněž případný požadavek na zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období. Skutečnost, že jednání s jednatelem žalobce začalo přibližně o dvě hodiny později, nepovažoval žalovaný za právně relevantní, neboť kontrolující správce daně nedokáže ovlivnit, kdy vězeňská služba předvede zadrženého.
33. Žalovaný setrval na svém přesvědčení, že se státní zástupce jen nepřesně vyjádřil, pravděpodobně z důvodu, že mu není známa terminologie daňového práva. Je totiž zřejmé, že souhlasil s požadavky uvedenými v žádosti. Smyslem žádosti státnímu zástupci bylo umožnění vstupu do vazební věznice a jednání s jednatelem žalobce. Kontrolující správce daně nepotřeboval souhlas státního zástupce s konkrétními úkony, jelikož daňový řád a ani jiné právní předpisy neznají povinnost takového souhlasu uděleného státním zástupcem. Že se státní zástupce vyjádřil evidentně nepřesně je zřejmé i z jeho odpovědi, když souhlasil s výsledkem jednatele žalobce. Ten však nemohl být v pozici svědka, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23.
34. Pokud jde o zaslání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly zasláné žalobci dne 12. 4. 2017, žalovaný setrval na tom, že tato výzva byla žalobci zaslána omylem. Omyl vysvětlil kontrolující správce daně sdělením ze dne 19. 4. 2017, č. j. 877163/17/3110-60564-804501, když mj. sdělil, že na tuto výzvu není třeba reagovat. Ostatně zasláním této výzvy nebyl žalobce nijak zkrácen na svých právech. Tento omyl nebylo nutno nijak dokládat, neboť logicky vyplynul z kroků kontrolujícího správce daně.
35. Ohledně důkazů získaných z trestního spisu žalovaný zopakoval svůj názor obsažený v napadeném rozhodnutí, že takto získané důkazní prostředky byly získány v souladu s § 57, § 58 a § 93 daňového řádu, a tudíž byly v řízení procesně použitelné, přičemž správním orgánům svědčila dobrá víra, že jsou listiny autentické a nebylo s nimi manipulováno. Žalovaný se nesnažil marginalizovat jejich význam, pouze uvedl, že tyto listiny byly jen částí všech důkazních prostředků použitých v daňovém řízení, přičemž skutečnosti vyplývající z těchto listin nebyly v rozporu s jinými důkazy. Dále lze poukázat na skutečnost, že svědci, jejichž výpověď byla provedena v trestním řízení (a byla zachycena listinnými důkazy), byli opětovně vyslechnuti v daňovém řízení v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu.
36. K námitce stran údajné manipulace s listinami ze strany orgánů činných v trestním řízení žalovaný poznamenal, že nebyly předloženy žádné důkazy, že mělo k manipulaci dojít, kým a za jakým účelem. Žalovaný připomněl, že se jednalo o smlouvy a přijaté faktury, ke kterým žalobce v průběhu celého daňového řízení nevznesl žádnou pochybnost (k navrhovaným výsledkům svědků viz níže). Není v pravomoci žalovaného, aby posuzoval, zda orgány činné v trestním řízení získaly důkazy zákonnou cestou. Dle názoru žalovaného se jedná o námitky, které mají být uplatňovány a posuzovány v trestním řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

Správce daně musí dbát na to, aby byly důkazy získány v souladu s daňovým řádem a judikaturou správních soudů, což se stalo (body 42 až 48 napadeného rozhodnutí).

37. Žalovaný též připomněl, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, neboť dle § 92 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt důkazní břemeno ke skutečnostem, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních. Poté co kontrolující správce daně kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti stran dodání zboží deklarovanými dodavateli, tížilo důkazní břemeno k prokázání tohoto výhradně žalobce. Pokud jde o dobrou víru správce daně, žalovaný poznamenal, že ji není třeba prokazovat konkrétními důkazy, neb plyne ze samotné skutečnosti, že takové důkazy byly policií poskytnuty. Pokud by nebyly získány zákonným způsobem, nebyly by vůbec použitelné v trestním řízení a ve výsledku by nebylo logické, aby takové důkazy byly dále poskytovány správním orgánům.
38. Co se týče dodání plnění deklarovanými dodavateli, žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění (reklamních služeb) od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Spornou otázkou není přijetí konkrétních plnění a jejich poskytnutí dalším zákazníkům, nýbrž přijetí těchto zdanitelných plnění od konkrétních dodavatelů INFORMPLUS, s.r.o., PROFI Think s.r.o. a OTHER PLAN s.r.o. Ze skutečnosti, že plnění existovala a byla dodána na výstupu zákazníkům žalobce, nelze dovozovat, že byla dodána na vstupu žalobce konkrétními zmíněnými dodavateli.
39. K žalobcem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, žalovaný uvedl, že tento rozsudek pokládá za ojedinělé excesivní rozhodnutí, které vybočuje z judikaturní linie zastávané Nejvyšším správním soudem, a odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, kterým byla věc předložena rozšířenému senátu za účelem posouzení závěrů označeného rozsudku.
40. Ohledně výpovědí X a X žalovaný sdělil, že obě svědkyně uvedly, že neměly v kompetenci osoby dodavatelů reklamního plnění. Z jejich výpovědí tedy vyplývá, že se neúčastnily plnění jako takových, poskytovaly pouze administrativní a účetní služby, tzn., že ze svých pozic byly schopny potvrdit pouze formální stránku plnění – doklady od těchto společností v účetnictví žalobce. Z jejich výpovědí však nelze potvrdit faktickou stránku plnění, tj. zda tato účetně vykázaná plnění byla opravdu poskytnuta právě osobami, které byly deklarovány na konkrétních daňových dokladech. Stran prohlášení dodavatelů PROFI Think s.r.o. a OTHER PLAN s.r.o. žalovaný podotkl, že tyto listiny neprokazují faktické uskutečnění reklamních plnění deklarovanými dodavateli. Prohlášení jsou obecná a nevyjadřují se vůbec ke konkrétním reklamním plněním a jejich průběhu, navíc nejsou podpořena dalšími důkazy (bod 99 napadeného rozhodnutí). K reálné ekonomické činnosti dodavatelů žalovaný odkázal na body 93 až 98 napadeného rozhodnutí, kde se k jednotlivým okruhům (celkem šest – virtuální sídlo, výběry v hotovosti, účetnictví dodavatelů, výpovědi svědků, smlouvy o poskytnutí reklamy, předávací protokoly) vyjádřil.
41. Co se týče nevyslechnutí svědků, žalovaný nejprve odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, zabývající se podmínkami pro neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení. K neprovedení výslechů policistů žalovaný odkázal na bod 103 napadeného rozhodnutí s tím, že provedení tohoto důkazu považoval za nadbytečné (viz výše k důkazům získaným z trestního spisu). Výsledky členů statutárních orgánů odběratelů žalobce nebyly provedeny proto, neboť měly prokazovat skutečnosti,

Shodu s prvopisem potvrzuje:

které nebyly pro posouzení sporné otázky rozhodné, tj. reklamní plnění na výstupu a údajné vratky plnění. Žalovaný měl také za to, že o věrohodnosti svědkyň X a X nemohly existovat žádné pochyby, když vypovídaly po celou dobu trestního i daňového řízení konstantně bez jakýchkoliv rozporů a jejich tvrzení jsou ve vzájemném souladu. Výpovědi obou svědkyň jsou dostatečně podrobné a konkrétní a žalovaný neshledal důvod, na základě kterého by tyto nebylo možné považovat za věrohodné. Opětovný výslech svědkyň X a X nebyl proveden pro nadbytečnost. Oběma svědkyním bylo položeno značné množství otázek, svědkyně na ně odpovídaly a nebyly shledány žádné rozpory v jejich výpovědích. Nadto byl zástupce žalobce výsledkům vždy přítomen a mohl svědkyním klást otázky, což také činil. Žalovaný upozornil, že výpovědi obou svědkyň v průběhu daňové kontroly se týkaly prokázání přijetí zdanitelných plnění od osob deklarovaných na daňových dokladech, a nikoliv podvodu na DPH.

42. Závěrem žalovaný podotkl, že povinnost posoudit všechny odvolací námitky neznamená, že odvolací orgán (žalovaný) je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a větu žalobce a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace (analogicky srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2013, č. j. 7 As 126/2013-19). Žalovaný byl přesvědčen, že se ve zde řešeném případě se smyslem a obsahem odvolací argumentace vypořádal dostatečným způsobem.

Jednání před soudem

43. Při jednání dne 28. 11. 2022 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání a stručně shrnuli svou argumentaci.
44. Soud zamítl žalobcův návrh na provedení důkazu správním spisem vedeným žalovaným v záležitosti kontroly DPH u žalobce za období leden až říjen 2016, a to pro nadbytečnost, neboť obsah předmětného správního spisu je dostačující.
45. Žalobce při jednání předložil své vyjádření, kterým (opožděně) reagoval na přípis soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 17 Af 10/2021-54. Žalovaný měl za to, že objektivně vzato existují indicie o tom, že existuje osoba odlišná od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, a to společnost E-MOTION, s.r.o. Tyto indicie vyplývají z trestního řízení vedeného u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 35 T 10/2017, žalobce proto předložil výňatek z obžaloby ze dne 1. 12. 2017, č. j. 4 VZV 6/2016-1353. Dále žalobce odkázal na výsledky X, X a X. Žalobce zdůraznil, že pravdivost indicíí z trestního řízení nepotvrzuje. Žalovaný po seznámení se s tímto materiálem poznamenal, že v daňovém řízení žádné důkazy předloženy nebyly a obžaloba, resp. tam uvedené indicie jsou obecné a žalobce ani nemůže říci, zda jsou pravdivé.

Posouzení žaloby soudem

46. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
47. Soud předesílá, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími

Shodu s prvopisem potvrzuje:

argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k jednotlivým námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje a níže ji stručně shrnuje, a případně ji rozvíjí o vlastní úvahy.

48. Dále soud k některým, obecně či stručně formulovaným žalobním bodům uvádí, že rozsah a kvalita soudního přezkumu se odvíjí od formulace žalobních bodů. Je to žalobce, kdo se domáhá přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud pak podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobceva advokáta.“*
49. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*
50. Pokud jde o zahájení daňové kontroly, soud předně přisvědčuje argumentaci žalovaného, kterou podpořil odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Afs 380/2020-30, ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, že i nezákonný úkon správce daně má vliv na přerušení běhu lhůty pro stanovení daně (ledaže by šlo o formální a účelový úkon, k tomu viz níže) a že nezákonně zahájená daňová kontrola nemá za následek nezákonnost celé daňové kontroly a následně vydaného rozhodnutí o stanovení daně.
51. Soud má současně za to, že zahájení daňové kontroly proběhlo v souladu se zákonem, právo na doměření DPH tedy neprekludovalo, k čemuž odkazuje na body 25 až 33 a bod 87 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný řádně vypořádal s touto odvolací námitkou. Žalobce si v plné moci ze dne 24. 3. 2017 jednoznačně vyhradil právo činit veškeré úkony vlastním jménem. Teprve věta, která následuje po této výhradě, je citací § 28 odst. 6 daňového řádu, přičemž přednost úkonů zmocnitele před úkony zmocněnce platí *ex lege* a ani není třeba ji v plné moci zmiňovat. Pokud si zastoupený výslovně vymínil možnost činit veškeré úkony vlastním jménem a proběhl neúspěšný pokus o zahájení daňové kontroly s tehdejším zástupcem žalobce (viz níže), pak další postup kontrolujícího správce daně soud považuje za odůvodněný a souladný s právními předpisy.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

52. Soud se nedomnívá, že by se jednatel žalobce domáhal přítomnosti svého zástupce, k čemuž cituje celý inkriminovaný odstavec protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 4. 2017: „S poučením jsem byl seznámen, ale prakticky mu nerozumím. Nikdo mě nemůže donutit k tomu, abych se zajímal o daňové věci. Abych se nedostal do problémů, tak jsem si najal právníka. Moje práce byla sehnat zákazníky, a vyhovět jim jejich požadavkům. Dále mě zajímalo, zda je k 25. zapláceno DPH“.
53. Soud tento odstavec vnímá tak, že jednatel žalobce poukazuje na to, že je v oblasti daňového práva laik, pročez si najal právníka pro řešení odborných otázek, žalobce tím tedy dává najevo, že necítí odpovědnost za případná pochybení týkající se právních okolností případu. Žádné výslovné dožadování se účasti zástupce žalobce a žádné odmítnutí jednání s pověřenými úředními osobami zde není a nelze ho ani dovodit z kontextu, naopak jednatel žalobce odpověděl na všechny otázky pověřených úředních osob. Soud má za to, že i právní laik si musí být vědom toho, že je-li zastoupen (a součástí jednání s jednatelem žalobce bylo mj. i potvrzení ze strany jednatele žalobce, že zmocnil nového zástupce), může odkázat na svého zástupce, a je schopen explicitně projevit vůli, aby byl jeho zástupce přítomen s tím, že v jeho přítomnosti nebude s pověřenými úředními osobami jednat. Z obsahu komunikace jednatele žalobce s pověřenými úředními osobami také nelze dovodit, že žalobce nebyl ve stavu, kdy by nebyl schopen pochopit smysl úkonu kontrolujícího správce daně a projevit vlastní vůli.
54. Z protokolu o zahájení daňové kontroly (tj. z množství a povahy otázek) také vyplývá, že to nebyl jen formální a účelový úkon, přičemž byl jednoznačně vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a kontrolující správce daně začal zjišťovat okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Soud k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, dle něhož má účinky zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, pouze takový úkon správce daně, z něhož je bez rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Tato podmínka byla v daném případě naplněna.
55. Soud zároveň přitakává názoru žalovaného, že postup žalobce, který plnou moc ze dne 24. 3. 2017 doručil prvostupňovému orgánu bezprostředně před naplánovaným zahájením kontroly dne 10. 4. 2017, se jeví účelovým. Soud podotýká, že teze kontrolujícího správce daně, že mu byla tato plná moc doručena pouze e-mailem, vycházela z jemu tehdy dostupných informací, zpoždění při zpracování datové zprávy a doručení pošty s touto plnou mocí je pochopitelné. Žalobce je samozřejmě oprávněn zvolit si nového zmocněnce, ovšem měl by o tom správní orgán informovat bez zbytečného odkladu, což se nestalo. Soud též souhlasí s žalovaným v tom, že dne 10. 4. 2017 proběhl neúspěšný pokus o zahájení daňové kontroly, na čemž nic nemění fakt, že žalobce byl před tímto plánovaným jednáním informován o úmyslu zahájit daňovou kontrolu za jiné zdaňovací období jiným správcem daně. Není totiž rozhodné, že kontrolující správce daně o svém úmyslu připojit se k tomuto zahájení kontroly se „svým“ zdaňovacím obdobím předem tehdejšího zástupce žalobce neinformoval, podstatné je, že žalobce svým jednáním toto plánované zahájení daňové kontroly zmařil.
56. Pokud jde o aplikaci § 25 odst. 2 daňového řádu, který správci daně umožňuje obracet se na zastoupeného přímo, soud konstatuje, že zahájení daňové kontroly nevyžaduje osobní účast zastoupeného, a v tomto směru dává za pravdu žalovanému, že nebylo postupováno dle tohoto ustanovení. Pověřené úřední osoby současně ověřovaly, zda jednatel žalobce udělil novou plnou moc. Tento úkon vyžaduje osobní aktivitu zastoupeného, jelikož bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje:

by absurdní, aby v případě pochybností o udělení plné moci toto udělení potvrzoval zmocněnec. Z pohledu soudu se však jedná o „technický“ procesní úkon, protože není nutné o něm zástupce informovat. K porušení § 25 odst. 2 daňového řádu tedy nemohlo dojít (viz body 88 a 89 napadeného rozhodnutí). Nadto kontrolující správce daně o tomto úkonu zástupce žalobce vyrozuměl, a to bezodkladně prostřednictvím sdělení ze dne 19. 4. 2017, č. j. 877163/17/3110-60564-804501, odeslaného téhož dne, které bylo doručeno zástupci žalobce (DANĚ CZ, s.r.o.) a také žalobci dne 24. 4. 2017. To vyplývá i z podání zástupce žalobce ze dne 27. 4. 2017, v němž uvádí, že dotčené sdělení obdržel dne 24. 4. 2017.

57. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že poučení jednatele žalobce bylo řádné, viz bod 33 napadeného rozhodnutí. Smyslem poučení je předat poučovanému informace o jeho právech a povinnostech, a to v určité standardizované formě. Správní orgán není povinen zjišťovat, zda účastník poučení porozuměl, popř. toto poučení nějak blíže vysvětlovat, nebo dokonce účastníkovi radit. Jakmile je tedy účastník seznámen se svými právy a povinnostmi, splnil správní orgán svou poučovací povinnost. Pokud následně poučovaný sdělí, že poučení nerozuměl, není to na překážku provádění úkonu. Výjimkou by mohla být situace, kdy by poučovaný nerozuměl poučení v tom smyslu, že by bylo skutečně nesrozumitelné, např. bylo-li by poskytnuto v nečitelné listinné podobě. O takovou situaci ovšem v projednávaném případě nešlo, žalobce se zjevně odkazoval na to, že je právní laik. Soud má navíc za to, že podstata předmětného poučení, jakkoli obsahuje i právní pojmy, je srozumitelná i pro právního laika (např. že je povinen na výzvu prokázat svou totožnost, že má právo podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob, že má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazy atd.), mimoto část poučení směřuje k povinnostem správce daně (např. vyhotovení protokolu a jeho náležitosti). Soud též dává za pravdu žalovanému v tom, že pokud by sdělení účastníka, že poučení nerozuměl, bránilo provedení úkonu, vedlo by to k obstrukcím a potenciálně k úplnému ochromení správního řízení. Lze dodat, že protokol o zahájení daňové kontroly včetně poučení byl jednatelem žalobce řádně podepsán a jeho stejnopis mu byl předán.
58. Soud přitakává tezi žalovaného, že správce daně nepotřebuje souhlas státního zástupce k úkonům daňového řízení. Tento argument se objevil až ve vyjádření k žalobě, leč i odůvodnění obsažené v napadeném rozhodnutí (bod 30) je zcela dostačující. Podstata žádosti kontrolujícího správce daně ze dne 11. 4. 2017, č. j. 20941/14/3109, spočívala v tom, aby bylo pověřeným úředním osobám umožněno vstoupit do věznice a jednat s jednatelem žalobce, tedy vstoupit do prostoru s omezeným přístupem a regulovaným stykem s tam přítomnými osobami. Specifikace úkonů, které měly pověřené úřední osoby v úmyslu provádět, je z pohledu soudu čistě informativní, aby bylo státnímu zástupci zřejmé, že kontakt s vazebně stíhanou osobou má opodstatnění. Nadto byl souhlas státního zástupce dán – žádost kontrolujícího správce daně byla jasná, vůle státního zástupce k vyhovění žádosti, ergo umožnění provedení tam vyjmenovaných úkonů, také. Výslech je obecný pojem, státní zástupce tak svou formulací nepochybně mínil to, že pověřené úřední osoby mohou s jednatelem žalobce ve věznici komunikovat.
59. Stran výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 12. 4. 2017, která byla zaslána žalobci, přestože již byla téhož dne tato daňová kontrola zahájena, má soud za to, že se jedná o zjevný omyl, který byl kontrolujícím správcem daně objasněn sdělením ze dne 19. 4. 2017, č. j. 877163/17/3110-60564-804501, viz bod 88 napadeného rozhodnutí. Soud nevidí žádný důvod pro to, aby kontrolující správce daně mylnost svého postupu něčím

Shodu s prvopisem potvrzuje:

dokazoval, neboť plyne již z faktu, že po zahájení daňové kontroly nedává smysl vyzývat k jejímu umožnění. Toto pochybení rovněž nemohlo nikterak zasáhnout do práv žalobce.

60. K námitce žalobce dotýkající se listin z trestního spisu soud předně konstatuje, že ačkoli žalobce hovoří o nezákonném opatření těchto listin orgány činnými v trestním řízení, jejím meritem je manipulace s těmito listinami. Opatření těchto listin proběhlo v rámci domovních prohlídek, resp. prohlídek jiných prostor, k čemuž žalobce v žalobě žádné námitky neměl. Až při rozpečetování svazků byly zjištěny nedostatky v jejich přelepení/převázání, z čehož žalobce dovozoval manipulaci s nimi. Žalobce výslovně neuvedl, k jaké manipulaci mělo dojít, naznačuje však, že mohlo dojít k vyjmutí (a zašantročení) předávacích protokolů, které měly být přílohou daňových dokladů vystavených dodavateli žalobce.
61. Soud odkazuje na body 98 a 101 napadeného rozhodnutí, s nimiž se ztotožňuje. Žalobce toliko spekuluje, že mohlo dojít k manipulaci se svazky, a nepředkládá žádné důkazy či indicie a ani výslovně netvrdí, že součástí svazků s porušeným přelepením/převázáním byly předávací protokoly a z čeho by tato skutečnost měla vyplývat. Jinak se k listinám z trestního řízení nevyjadřuje a nezpochybňuje je. Soud akcentuje, že se jedná o listiny, jež po formální stránce (nikoli však po stránce materiální) prokazují přijetí plnění, které má žalobce prokázat, jde tedy o důkazy ku prospěchu žalobce. Kontrolující správce daně neměl vliv na to, jak orgány činné v trestním řízení zacházejí se získanými důkazy. Kontrolující správce daně postupoval řádně, pokud si vyžádal listiny, které byly původně v držení žalobce, jenž je s ohledem na jejich zajištění nemohl sám předložit. Současně nelze kontrolujícímu správci daně klást k tíži, pokud mu orgány činné v trestním řízení v důsledku svého protizákonného jednání, které ovšem nebylo prokázáno, nepředaly veškeré zajištěné listiny. Kontrolující správce daně proto mohl konstatovat, že předávací protokoly chybí, což zakládá pochybnost o přijetí dotčených zdanitelných plnění žalobcem. Nutno dodat, že se nejednalo o pochybnost jedinou, viz níže.
62. Co se týče pochybností kontrolujícího správce stran toho, zda předmětná zdanitelná plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé, soud úvodem konstatuje, že žalobce vytrhává z kontextu jednotlivé indicie a snaží se je izolovaně bagatelizovat. Zcela tedy přehlíží, že přestože by jednotlivá indicie nemusela obstat, je třeba tyto indicie hodnotit ve vzájemných souvislostech a též je nutné přihlídnout k jejich vysokému počtu. Soud proto odkazuje na napadené rozhodnutí, a to body 50 až 85 a body 90 až 99, a na prvostupňová rozhodnutí, kde jsou uvedeny širěji a podrobněji. Soud má za to, že žalovaný i prvostupňový orgán hodnotili veškeré zjištěné skutečnosti řádně a komplexně a jejich závěry jsou logické a přesvědčivé.
63. K virtuálnímu sídlu a absenci provozoven dodavatelů žalobce poznamenal žalobce, že obchodník s reklamními právy a reklamou nepotřebuje prostory ke své činnosti, což sice může být pravda, jde ovšem o obecné prohlášení, které tuto indicii zcela nevyvrací. Totéž platí pro jednání dodavatelů žalobce, kteří nehradili běžnou režii společnosti z bankovních účtů, kdy je otázkou výše režijních nákladů, a kteří prováděli značné výběry hotovosti, kde se žalobce omezil na strohý odkaz na povahu podnikatelské činnosti dodavatelů žalobce. Obecná a ničím nepodložená je také teze žalobce, že účetnictví jeho dodavatelů někdy v minulosti možná existovalo. Ohledně toho, že jednatele dodavatelů žalobce neobjasnili, zda předmětná plnění byla skutečně dodána, soud podotýká, že závěr správních orgánů je správný – odmítnutí výpovědi znamená, že tyto osoby, ani nepotvrdili, ani nevyvrátili předmětná plnění žalobci. Nepotvrzením předmětných plnění vznikly pochybnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje:

kontrolujícího správce daně a zároveň to znamená, že je žalobce musí prokázat jiným způsobem, což se nestalo. Soud se ztotožňuje s názorem správních orgánů, že samotné smlouvy či faktury nejsou dokladem toho, že dodavatelé skutečně poskytli smluvená plnění, viz body 11 a 12 napadeného rozhodnutí. K chybějícím předávacím protokolům odkazuje soud na vypořádání tvrzené manipulace s důkazy výše.

64. Pokud jde o žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, jeho závěr, že *„i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět“*, byl vyvrácen rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Dle rozsudku rozšířeného senátu má dát správce daně daňovému subjektu příležitost prokázat, že ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že zdanitelné plnění bylo přijato od osoby, která nutně měla postavení plátce DPH, byť tato osoba nebyla identifikována. Na citované závěry rozšířeného senátu navázal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 20: *„NSS je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V této věci taková indicie ve spisu není a neposkytl ji dodatečně ani stěžovatel, i když se jej na to NSS výslovně tázal. Navíc – jak správně podotkl žalovaný – ačkoli v daňovém řízení nebylo zpochybněno, že stěžovatel nakoupil nějaké automobily (předložil totiž jejich technické průkazy), ve vztahu ke službám, které s dodáním vozidel souvisely (nákup vozidel v Polsku včetně všech technických a právních formalit a jejich doprava do Česka), neprokázal stěžovatel ani to, že tyto služby vůbec přijal a v jakém rozsahu.“* (obdobně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, body 37-38, a ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-51, bod 35).
65. Soud proto připsal ze dne 7. 10. 2022, č. j. 17 Af 10/2021-54, seznámil žalobce s tímto judikatorním vývojem a poskytl mu lhůtu pro vyjádření, kterou k žádosti žalobce následně prodloužil. Žalobce své vyjádření předložil soudu po uplynutí prodloužené lhůty při jednání, viz výše. Soud se přitom ztotožňuje s náhledem žalovaného, že tvrzení žalobce nelze pokládat za indicie, které by měly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci do daňového řízení.
66. Především sám žalobce se k indiciím z trestního řízení staví odtažitě, nesnaží se je ničím konkrétním podpořit a rozvíjet, dokonce výslovně uvádí, že nemůže potvrdit jejich pravdivost. Pro žalobce (jeho jednatele) by to totiž znamenalo přiznat účast na daňovém podvodu, čímž by byl dán jiný důvod pro odepření odpočtu DPH. Soud dále dává za pravdu žalovanému v tom, že tyto indicie jsou obecné, když žalobce toliko odkázal na názor státního zástupce, který má v obžalobě za to, že dotčená reklamní plnění ve skutečnosti pochází od společnosti E-MOTION, s.r.o., ovšem byla záměrně nadceněna články podvodného řetězce. Zcela obecný je též odkaz žalobce na výslechy X, X a X. Stran obou svědkyň soud odkazuje níže, co se týče X, jeho výpověď v daňovém řízení a v hlavním líčení je shrnuta v bodech 56 a 62 napadeného rozhodnutí, přičemž soudu není zřejmé, jaká indicie by z ní měla vyplývat.

Shodu s prvopisem potvrzuje:

67. Pokud jde o neprovedení výslechů, soud odkazuje na body 102 až 105 napadeného rozhodnutí, přičemž souhlasí s tam uvedenou argumentací a závěry. Výslech policistů, kteří se podíleli na rozpečetování svazků s důkazy, soud považuje za nadbytečný, viz vypořádání tvrzené manipulace s důkazy výše. Otázka věrohodnosti svědkyň X a X byla náležitě posouzena, viz body 79 až 81 napadeného rozhodnutí, výslech statutárních orgánů odběratelů žalobce je tak nadbytečný. Zmíněné svědkyně ve správním řízení vypovídaly jak k dodavatelům žalobce, kteří byli relevantní pro podvod na DPH, což akcentoval žalobce, tak i k předmětným plněním (viz body 59 a 60 napadeného rozhodnutí a strany 8 a 9 prvostupňových rozhodnutí), odpovídaly na otázky a jejich výslechům byl přítomen zástupce žalobce. Soudu proto není zřejmé, co by jejich opakované výslechy měly přinést, protože jsou nadbytečné.

Závěr

68. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
69. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 28. listopadu 2022

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

z důvodu nepřítomnosti předsedy senátu
podepsal písemné vyhotovení rozhodnutí v souladu

Shodu s prvopisem potvrzuje:

s § 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s. člen senátu Vadim Hlavatý

Shodu s prvopisem potvrzuje: