



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **BETA CENTRUM CZ s.r.o.**, IČO: 27242722
se sídlem Jindřišská 874/25, Praha 1 – Nové Město
zastoupená Mgr. Robertem Nachtmanem, advokátem
se sídlem Klapkova 545/11, Praha 8 - Kobylisy

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. 24927/19/5300-21443-712756,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6624119/18/2001-52525-111013, doměřil žalobkyni daň z přidané

hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 683 768 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 136 753 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6667966/18/2001-52525-111013, správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 717 549 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 143 509 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutí (žalobou napadené rozhodnutí) tyto platební výměry potvrdil a podaná odvolání zamítl.

2. Správce daně zahájil dne 3. 1. 2018 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období červenec a srpen roku 2017. Přestože žalobkyně předložila formálně bezchybné daňové doklady se všemi náležitostmi, správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda přijatá zdanitelná plnění přijala žalobkyně tak, jak bylo v daňových dokladech uvedeno, tedy jaké práce a v jakém rozsahu byly přijaty, a že byly přijaty od deklarovaných dodavatelů společnosti S.O.V. Praha s.r.o., DIČ: CZ28472420 (dále jen S.O.V. Praha s.r.o., a FORTUNA KAPITAL INVEST s.r.o., DIČ: CZ03683753 (dále jen „FORTUNA KAPITAL INVEST s.r.o.“). Správce daně žalobkyni vyzval k odstranění pochybností, na toto však žalobkyně nereagovala, pochybnosti neodstranila, a proto správce daně vydal následně odvoláním napadené platební výměry.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Pro přehlednost uvede Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

II. A Námitka nesprávného doručování

4. Žalobkyně namítá, že správce daně chybně doručil výzvu k prokázání skutečností a neseznámil tak žalobkyni s výsledkem daňové kontroly, ke kterému se tak nemohla vyjádřit. Podle správce daně přeložená plná moc panu J. V. – zaměstnanci společnosti Cherry company s.r.o., zahrnovala i doručování, i když o takovém zmocnění nebyla v plné moci zmínka. Správce daně tak měl doručovat v souladu s dříve předloženou plnou moci společnosti Cherry company s.r.o., kde bylo stanoveno, že se má doručovat do datové schránky žalobkyně. Nově předložená plná moc nahradila dříve předloženou jen v rozsahu, ve kterém byla udělena. Nebyl-li rozsah nově udělené plné moci správci daně zřejmý, měl postupovat podle § 28 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a vyzvat k úpravě plné moci. To, že rozsah zmocnění nebyl správci daně srozumitelný, dokládá skutečnost, že výzvu k předložení důkazních prostředků ze dne 29. 1. 2018, č. j. 149244/18/2707-60562-609318, doručoval do datové schránky společnosti Cherry company s.r.o. Podle nahlížení do daňové informační schránky (DIS) žalobkyně je společnost Cherry company s.r.o. označována jako hlavní adresát a pan J. V. jako vedlejší adresát. Přestože tak správce daně nesprávně doručoval písemnosti a výzvy, dává žalobkyni za vinu, že nereagovala. Ta však reagovat ani nemohla. Žalobkyně se tak nemohla vyjádřit ke kontrolnímu zjištění, čímž jí vznikla závažná újma, která má za následek vydání nezákonných dodatečných výměrů. Žalobkyně odkázala v souvislosti s touto otázkou na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 1 Afs 78/2010-91, ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, č. 1983/2010 Sb. NSS, ze dne 12. 4. 2011, č. j. 8 Afs 76/2009-109, a ze dne 11. 11. 2004, č. j. 2 Afs 49/2004-62, a nález Ústavního soudu ze dne ze dne 6. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 239/03 (N 129/31 SbNU 159). K rozsudkům Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2019, č. j. 4 Afs 353/2018-37, a ze dne 25. 1. 2018, č. j. 4 Afs 244/2017-33, na které odkazoval žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, žalobkyně uvedla, že se netýkají omezené plné moci.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně ohledně doručování nepochybil. Odkázal na body 26 až 30 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se danou námitkou zabýval. V první předložené plné moci žalobkyně v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu (viz body 21 a 22 rozsudku městského soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 6 Af 22/2014-37) uvedla doručovací adresu svoji datovou schránku. Správce daně z procesní opatrnosti doručoval zástupci i žalobkyni. Následně předložená plná moc pro pana J. V. byla omezená časově po dobu trvání kontroly DPH. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu se má doručovat pouze zástupci v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Tyto účinky nastávají ze zákona. Určením rozsahu plné moci se nerozumí úprava doručování, jelikož právě rozsahem zastoupení je ze zákona dáno doručování písemností. Rozsahem plné moci je míněna množina úkonů, k nimž je v daňovém řízení zmocněnec zmocněn. Doručování nepředstavuje procesní úkon, ale pouze prostředek seznámení daňového subjektu s příslušným úkonem správce daně. V plné moci pro pana J. V. byl vymezen rozsah zmocnění způsobem, který nezavdával pochybnosti o jeho obsahu. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 78/2010 byl vydán za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kde byla jiná právní úprava (§ 17 odst. 7), dle které mělo být doručováno zmocněnci pouze v případě neomezené plné moci na celé daňové řízení.

II. B Neprokázání nároku na odpočet

6. Žalobkyně nesouhlasí s názorem správních orgánů, že neprokázala nárok na odpočet DPH. Důkazní břemeno daňového subjektu však nelze podle judikatury Nejvyššího správního soudu pojmát extenzivně.
7. Správce daně dle žalobkyně zpochybnil přijetí služeb od subdodavatelů, avšak již nezpochybnil plnění žalobkyně, která byla fakturována jejím odběratelům. Správce daně neprokázal, že se plnění neuskutečnilo, pouze nabyl podezření. Ve výzvě ze dne 29. 1. 2018, č. j. 149244/18/2707-60562-609318, správce daně požadoval odpovědi na otázky, na které již buď bylo odpovězeno, nebo na něž odpovědět nelze, protože daňový subjekt takové informace nemá a nemůže je mít. Správce daně požadoval informaci o způsobu, místu a času navázání obchodní spolupráce s dodavateli a o zúčastněných osobách. Nelze rozumně požadovat, aby si žalobkyně pamatovala veškeré údaje z jednání, které proběhlo před více než dvěma lety. K tomu žalobkyně dodala, že spolupráce byla navázána na základě doporučení. Jednání probíhala buď v sídle žalobkyně, nebo např. v restauraci hotelu, kde měla být spolupráce vykonávána. Dále požadoval dohodu, na základě které byly práce zajišťovány. V průběhu kontroly byla předložena smlouva o dílo a žádná jiná dohoda neexistuje. Předmětem plnění byly úklidové práce restaurací a hotelů. Nebyly-li by tyto práce odvedeny, koncový objednatel by za ně nezaplatil. Není jasné, jak je možné prokazovat např. úklid hotelového pokoje. Rozsah takovýchto prací nelze zdokumentovat. Dále správce daně požadoval údaje, které žalobkyně nemohla mít a ani nemá k dispozici (evidenci a docházku subdodavatelů, kdo dopravoval zaměstnance subdodavatelů do zaměstnání, jaké vedlejší náklady měli tito dodavatelé, zda měli zaměstnanci dodavatele dohodu o hmotné odpovědnosti). Tyto údaje jsou interní záležitostí dodavatelů, které žalobkyni nesdělili. Nejednalo se o agenturní zaměstnance, ale o práce prováděné na smlouvu o dílo.
8. Správce daně podle žalobkyně vydal platební výměry na základě toho, že sídla žalobkyně a jejích odběratelů jsou podezřelá, avšak správce daně byl v sídle žalobkyně. Rovněž na základě

toho, že žalobkyně neodpověděla na dotazy správce daně, na které však odpovědět nebylo možné. Správce daně posoudil důkazní prostředky v neprospěch žalobkyně.

9. Podle žalovaného jsou zpochybnění přijatého plnění žalobkyní a následné poskytnutí plnění jejím odběratelům dvě naprosto nezávislé skutečnosti (odkázal na bod [56] žalobou napadeného rozhodnutí a rozsudek kasačního soudu ze dne 22. 1. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48). Poskytnutí zdanitelného plnění nelze považovat za důkaz přijetí odpovídajícího zdanitelného plnění a vůbec jej nelze považovat za důkaz nároku na odpočet DPH.
10. Výzvu ze dne 29. 1. 2018, č. j. 149244/18/2707-60562-609318, správce daně nesprávně doručil, avšak toto pochybení napravil (bod [46] rozhodnutí žalovaného). Správce daně nad rámec svých povinností informoval žalobkyni, jakými případnými důkazními prostředky by mohla svá tvrzení doložit. Bylo pak na vůli žalobkyně, jaké důkazní prostředky využije (body [61] a [62]). Žalobkyně však na danou výzvu nijak nereagovala a žádné důkazní prostředky nepředložila. Ekonomická činnost je obvykle spojena se vznikem množství důkazních prostředků, kterými mohla žalobkyně prokazovat přijetí zdanitelných plnění.

II. C Nepřípadná judikatura

11. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí použil judikaturu, která na věc dle žalobkyně nedopadá. Odkazy na tato rozhodnutí jsou účelová. Konkrétně žalobkyně rozporovala tato rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a pro následující důvody. Rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 (*dodavatel nevykázal předmětná plnění*); rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 (*jeden dodavatel neodváděl DPH, druhý byl nekontaktní, nakupováno od neplátce, a druhý dodavatel neplnil svoji povinnost*); ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28 (*opět dodavatel nekontaktní a nepodával přiznání*); ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71 (*neúměrně navýšená cena a navíc hrazeno v hotovosti*); ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38 (*daňové doklady nebyly vystaveny dodavatelem a tento je neměl ani v účetnictví*); ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 (*daňové doklady nebyly vystaveny dodavatelem a tento je neměl ani v účetnictví, dodavatel neměl faktury ve svém účetnictví*); ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35 (*prodáváno zboží, které nebylo nakoupeno, a zboží které bylo nakoupeno nebylo prodáno*); ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS (*dodavatel neměl faktury ve svém účetnictví*); ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 (*týká se daně darovací*); ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124 (*dodavatel popřel provedenou práci*); ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24 (*doměření daně podle pomůcek*); ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS (*dodavatel neměl faktury ve svém účetnictví*); ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 (*dodavatel neměl faktury ve svém účetnictví*); ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61 (*dodavatel nekontaktní*); ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS (*firma poskytovala plnění zdarma*); ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106 (*dodavatel podal přiznání na nulu*); ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102 (*vyměřeno podle pomůcek prodej zboží pod nákupní cenu*). Dodavatelé žalobkyně, společnost S.O.V. Praha s.r.o. a FORTUNA KAPITAL INVEST s.r.o., byli v kontaktu se svým správcem daně a podávali přiznání k DPH a kontrolní hlášení za příslušná zdaňovací období.
12. Žalovaný k této námitce uvedl, že přiléhavost právních názorů vyjádřených v jednotlivých rozsudcích, jež žalobkyně v žalobě sporovala, není omezena výlučně na věci po skutkové stránce zcela shodné. Některé právní názory jsou prakticky obecně platné v určité dílčí otázce daňového řízení. Prostým identifikováním odlišností nelze popřít jejich relevanci.

II. D Vada nepřezkoumatelnosti

13. Žalobkyně namítá, že rozhodnutí žalovaného, jakož i výrok napadeného prvostupňového rozhodnutí, jsou nepřezkoumatelné kvůli nesrozumitelnosti, a to z nedostatku důvodů rozhodnutí. Přezkoumatelnost žalobkyně spatřuje i v tom, že nebyly splněny podmínky pro vydání dodatečných platebních výměrů z moci úřední dle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu.

II. E Snaha o legalizaci zajišťovacích příkazů

14. Žalobkyně namítá, že vydáním napadených platebních výměrů se správní orgány snažily legalizovat nezákonný postup ohledně vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný vydal zajišťovací příkazy, které žalobkyně napadla žalobou u městského soudu vedenou pod sp. zn. 14 Af 9/2018. Následně správce daně vydal platební výměry, které žalovaný potvrdil žalobou napadeným rozhodnutím. O dva měsíce později žalovaný v přezkumu zrušil zajišťovací příkazy. Jediným cílem žalovaného bylo převést nezákonně zabavené prostředky žalobkyně z účtu na zajištění daně na účet DPH a již jednou zabavené zajištěné prostředky žalobkyni nevracet.
15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím založeným na odlišných zákonných podmínkách oproti žalobou napadenému rozhodnutí. Důvodem změny rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům v přezkumu byla neexistence obavy z budoucí nedobytnosti daně a respektive nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Zatímco pro vydání zajišťovacích příkazů postačuje účast v podvodném řetězci, k učinění nároku na odpočet DPH je nutné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečnění zdanitelných plnění. Správcem daně nebyl žalobkyni nárok na odpočet DPH přiznán s ohledem na neprokázání hmotněprávních podmínek, nikoliv pro účast na podvodných transakcích. Odlišnosti v postupech v daňovém a zajišťovacím řízení jsou tak dány specifiky obou řízení.

III. Posouzení žaloby

16. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

III. A Námitka nesprávného doručování

17. Žalobkyně namítá, že správce daně v průběhu daňového řízení vadně doručoval, což způsobilo, že se nemohla vyjádřit ke kontrolnímu zjištění.
18. Dle § 41 odst. 1 daňového řádu *má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování*. Podle § 41 odst. 2 daňového řádu *má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci*.
19. Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že má-li být osobě zúčastněné na dani něco doručováno, doručuje se pouze jejímu zástupci, nemá-li osobně něco vykonat. Zástupci se

doručuje v rozsahu jeho oprávnění k zastupování (bod 21 rozsudku městského soudu sp. zn. 6 Af 22/2014). Stejný výklad zastává i odborná literatura: „Jde o obecné ustanovení pro doručování pro všechny zástupce zúčastněné na správě daní. Pokud má osoba zúčastněná na správě daní, již se písemnost týká, právního zástupce podle § 25, doručují se písemnosti pouze zástupci, tj. zástupci zákonnému, zástupci ustanovenému, zmocněnci a společnému zástupci či zmocněnci. Zástupce se stává výlučným adresátem a zastoupený ztrácí právo až na vymezené výjimky upravené v odstavci 2 být adresátem písemností, tj. právo písemnost převzít. Uvedené právo přechází na jeho zástupce. To však platí jen v rozsahu jeho oprávnění k zastupování v daňovém řízení. Mimo tento rozsah se doručuje pouze samotné osobě zúčastněné na správě daní. Právní úprava stanovila pravidlo, podle něhož se zástupci doručuje písemnost pouze v rozsahu jeho oprávnění. Obdobně se postupuje v případě, kdy je právní zastupování omezeno pouze na doručování písemností správcem daně.“ (ONDRÝSEK, Roman. § 41 [Doručování zástupci]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 182.)

20. Soud tak musel dále posoudit, v jakém rozsahu byla plná moc žalobkyní ve správním řízení vymezena.
21. Podle § 28 odst. 1 daňového řádu platí, že zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Podle § 28 odst. 2 daňového řádu není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce. Podle odst. 4 stejného ustanovení zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.
22. Ústavní soudu v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I.ÚS 433/01 (N 15/29 SbNU 117), konstatoval, že „právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcová oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovává povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci.“ V dalším z nálezů, v nichž se Ústavní soud zabýval předmětnou otázkou, dospěl k závěru, že plná moc, jež byla daňovým subjektem udělena „ke všem právním úkonům a jednáním souvisejícím s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru“, je „dle svého rozsahu a obsahu plnou mocí speciální (procesní, a to pro určitý druh právních úkonů) a neomezenou (zmocněnec nebyl limitován konkrétními pokyny zmocnitele), udělenou pro řízení o odvolání proti konkrétnímu prvostupňovému rozhodnutí. Rozsah zmocnění v uvedené plné moci byl vymezen, a to zcela přesně tak, že omezil zastupování výlučně na řízení odvolací. Zákon o správě daní a poplatků vymezuje daňové řízení jako řízení o daních a posléze v samostatných částech upravuje jeho jednotlivé fáze. Byla-li tedy plná moc udělena pouze pro zastupování v

odvolacím řízení, nelze ji považovat za plnou moc pro celé řízení podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků“ (nález sp. zn. IV. ÚS 239/03). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, č. j. 7 Afs 10/2005-86, č. 574/2005 Sb. NSS, ve vztahu k předchozí právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uvedl závěry aplikovatelné i na navazující daňový řád, že „aby mohla být plná moc shledána jako omezená, je nutné, aby v ní byly přesně specifikovány úkony, které je zmocněnec oprávněn vykonat, tedy např. nahlédnutí do spisu, sepsání odvolání, apod. Jestliže je však rozsah plné moci vymezen tak, že zástupce je zmocněn ve věci daňového řízení ohledně určitých platebních výměrů, je nutné takovou plnou moc posuzovat jako neomezenou, neboť na jejím základě může zmocněnec v konkrétním daňovém řízení konat veškeré úkony.“ Obdobně pak i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006-79, č. 1353/2007 Sb. NSS, uvedl, že „plná moc ve světle shora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.“

23. Rozšířený senát v posledně citovaném usnesení také dospěl k závěru, že „vymezí-li daňový subjekt v daňovém řízení rozsah zmocnění zvoleného zástupce, zastupováním ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty‘ označeného dále konkrétními údaji o názvu správce daně, datu vydání platebního výměru, číslu jednacím a demonstračním výčtem předpokládaných úkonů, jde o neomezenou plnou moc“.
24. V posuzované věci byla správci daně předložena první plná moc dne 27. 3. 2015, kterou žalobkyně zmocnila společnost Cherry company s.r.o. v rozsahu „aby mne zastupoval ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s předmětem podnikání.“ Jakožto doručovací adresa byla v této plné moci uvedena adresa žalobkyně a její datová schránka. Dne 3. 1. 2018 byla správci daně žalobkyní předložena nová plná moc ze dne 2. 1. 2017 udělená pro pana J. V., zaměstnance společnosti Cherry company s.r.o., kde bylo uvedeno následující: „K předložení dokladů, podání vysvětlení a zastupování při kontrole DPH za období 2017/07 a 2017/08. a to bez omezení. Plná moc je omezena časově a to na dobu trvání kontroly.“
25. Z části „zastupování při kontrole DPH za období 2017/07 a 2017/08. a to bez omezení.“ plyne, že touto plnou mocí žalobkyně zmocnila pana J. V. k neomezenému zastupování při daňové kontrole DPH za zdaňovací období červenec a srpen roku 2017. Jedná se tak o neomezenou plnou moc ve smyslu výše uvedené judikatury. Časové omezení (pouze na dobu trvání kontroly) z této plné moci nečiní omezenou plnou moc, ale omezuje ji jen na dobu trvání daňové kontroly. Po dobu trvání daňové kontroly byl pan J. V. neomezeným zástupcem žalobkyně, tedy do doručení zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 a 5 daňového řádu). V souladu s citovaným § 28 odst. 4 daňového řádu platí, že ode dne 3. 1. 2018 byla žalobkyní ve vztahu ke správci daně vypovězena dříve uplatněná plná moc ze dne 27. 3. 2015. Po dobu vedení daňové kontroly mělo být doručováno pouze panu J. V., a to bez ohledu na to, že v plné moci nebylo specifikováno, že se má panu J. V. doručovat. To totiž plyne přímo z výše uvedeného § 41 odst. 1 daňového řádu.
26. Z předloženého správního spisu plyne, že zástupci žalobkyně panu J. V. byla výzva k předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností ze dne 29. 1. 2018, č. j. 149244/18/2707-60562-609318, doručena dne 6. 3. 2018 tím, že se oprávněná osoba přihlásila

do datové schránky. Výsledky kontrolního zjištění ze dne 23. 4. 2018, č. j. 795446/18/2707-60562-609318, byly panu J. V. fiktivně doručeny dne 19. 5. 2018. Stejný den bylo zástupci žalobkyně doručeno i rozhodnutí ze dne 9. 5. 2018, č. j. 1043674/18/2707-60562-609318, o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v délce 15 dní. Dne 10. 7. 2018 byla panu J. V. doručena zpráva o daňové kontrole ze dne 3. 7. 2018, č. j. 1233549/18/2707-60562-609236, přihlášením oprávněné osoby do datové schránky. Následně dne 12. 7. 2018 přišel pan J. V. nahlížet do spisu v pověření společnosti Cherry company s.r.o.

27. Z uvedeného plyne, že správce daně postupoval řádně podle procesních předpisů. Pan J. V. byl po dobu vedení daňové kontroly zástupcem žalobkyně a dle § 41 odst. 1 daňového řádu mělo být doručováno pouze jemu, což se taktéž dělo.
28. Městský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by rozsah zmocnění nebyl srozumitelný. Je pravda, že správce daně doručoval výzvu k prokázání skutečností ze dne 29. 1. 2018 nejprve nesprávně společnosti Cherry company s.r.o., ale tuto vadu v doručování správce daně opravil tím, že následně dne 6. 3. 2018 již v souladu s prokázaným zmocněním doručil i panu J. V. Z toho však nelze dovodit, že by měl správce daně pochybnosti, naopak z toho plyne, že si správce daně uvědomil, že doručoval nesprávně, což následně opravil.
29. Námitka, že podle nahlížení do daňové informační schránky (DIS) žalobkyně byla společnost Cherry company s.r.o. označována jako hlavní adresát a pan J. V. jako vedlejší adresát, není důvodná. Taková informace nemůže změnit výslovné znění předložené plné moci a její právní dopady na věc.
30. V žalobě žalobkyně poukazovala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 78/2010, a 8 Afs 46/2009 a nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 239/03. Ne všechny závěry v nich uvedené nejsou na posuzovanou věc aplikovatelné. Tyto rozsudky a nálezy totiž vychází z předchozí právní úpravy zákona o správě daní a poplatků, podle kterého byla stanovena pravidla pro doručování v případě neomezené plné moci udělené na celé řízení a omezené plné moci udělené na určitý úkon. Právní úprava tak nepamatovala na neomezenou plnou moc udělenou na pouze část řízení (např. odvolací). Za takové situace Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že mezerou v zákoně není možné odůvodnit postup, který by byl ve výsledku v neprospěch daňového subjektu, a proto uzavřel, že v případě neomezené plné moci udělené pro určitou část řízení je nutné doručovat jak zástupci, tak zastoupenému. Na nyní posuzovanou věc se však aplikuje daňový řád, který takovou mezeru neobsahuje. Jak již bylo výše uvedeno, z § 41 odst. 1 daňového řádu plyne, že se má doručovat pouze zástupci, mimo případů, kde má učinit zastoupený něco osobně (§ 41 odst. 2 daňového řádu).
31. Městskému soudu není zjevné, co se snažila žalobkyně tvrdit odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 76/2009, když ten se netýkal daňového řízení, ale zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, a není v něm uvedeno nic o doručování či o rozsahu plné moci. Obdobně ani v rozsudku sp. zn. 2 Afs 49/2004 se kasační soud nijak nevyjadřoval k doručování, plné moci a ani daňovému řízení. Tento rozsudek se týkal zákona č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech. Žalobkyně tyto rozsudky pouze poznamenala, aniž by k nim cokoliv uvedla.
32. Namítala-li žalobkyně, že rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 353/2018 a 4 Afs 244/2017, na které odkázal žalovaný v bodě [24] žalobou napadeného rozhodnutí, se netýkají omezené plné moci, soud uvádí, že v daných rozsudcích byly řešeny podmínky pro postup dle § 28 odst. 2 daňového řádu (postup správce daně v případě pochybností o rozsahu zmocnění). Není podstatné, že se nejedná o zcela skutkově shodnou situaci jako nyní

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

posuzovaná věc, když zobecnitelné závěry uvedené v daných rozsudcích, které žalovaný citoval, jsou aplikovatelné i širěji.

III. B Neprokázání nároku na odpočet

33. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
34. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcí, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 7/2006, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
35. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
36. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu [srov. náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32].
37. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno,

anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 188/2004, sp. zn. 2 Afs 24/2007, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

38. Citovaná judikurní východiska popsal žalovaný v bodech [7] – [25] žalobou napadeného rozhodnutí. V bodě [36] žalovaný uvedl, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, když předložila bezvadné daňové doklady. V bodě [37] žalovaný popsal důvody, pro které správce daně spatřoval pochybnosti, že k přijetí zdanitelných plnění nedošlo fakticky tak, jak bylo na daňových dokladech uvedeno. V bodě [38] žalovaný uvedl, že následnou výzvou k prokázání skutečností (k předložení důkazních prostředků) ze dne 29. 1. 2018, č. j. 149244/18/2707-60562-609318, přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. V podané žalobě žalobkyně tento názor žalovaného citovala. Nijak dále jej již nerozporeovala, když namítá, že správce daně neprokázal, že by plnění neproběhlo tak, jak bylo deklarováno, ale pouze se domnívá, že neproběhlo. Jinými slovy tak žalobkyně po správci daně požaduje, aby dokázal, že k deklarovanému plnění nedošlo, a podle jejího názoru nepostačuje, že správce daně měl o deklarovaném plnění pochybnosti. Jak plyne z výše uvedené judikatury, tato úvaha není správná. Unese-li daňový subjekt svoje primární důkazní břemeno (zpravidla) předložením formálně bezchybných daňových dokladů (účetnictví), je na správci daně, aby prokázal případné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti těchto dokladů. Správce daně tak nemá povinnost prokázat, že se plnění neuskutečnilo, ale má povinnost prokázat pochybnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, uvedl, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.*“ Správci daně tak skutečně stačilo, že o uskutečnění daného plnění vyslovil pochybnosti, čímž přešlo daňové břemeno zpět na žalobkyni.
39. Soud poznamenává, že žalobkyně již nijak nebrojila proti samotnému závěru o tom, že důkazní břemeno na žalobkyni přešlo zpět, a tedy ani nesporeovala, že by vyjádřené pochybnosti byly nedostatečné k tomuto přechodu. V tomto ohledu soud považuje za nezbytné poukázat na to, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti tak předurčují rozsah a podrobnost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek kasačního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95).

40. Přes výše uvedené soud již nad rámec žalobních bodů uvádí, že i kdyby žalobkyně v žalobě namítala, že správce daně nedostatečně vyjádřil svoje pochybnosti, proto ani na žalobkyni zpět důkazní břemeno nepřešlo, neshledal by tuto námitku důvodnou. Správce daně vystavěl svoje pochybnosti zejména na přílišné obecnosti předložených smluv a obecnému popisu daňových dokladů, ze kterých nebylo možné dovodit, jaké konkrétní zajištění prací bylo dodavateli poskytnuto (viz odůvodnění k bodu 1 a 2 ve výzvě ze dne 29. 1. 2018 na straně 6 a 7). Ve smlouvách bylo uvedeno, že specifikaci druhu, množství a termínu dodávek budou obsahovat jednotlivé objednávky, které však správci daně nebyly předloženy. Obdobně ve smlouvách bylo uvedeno, že vyúčtování bude provedeno na základě objednatelům potvrzeného protokolu k vyúčtování za dané období, jež taktéž nebyl správci daně předložen. Takové pochybnosti jsou dostatečné, když nelze spárovat jednotlivé smlouvy s jednotlivými daňovými doklady, ani nelze zkontrolovat, zda jednotlivé daňové doklady byly vydány na základě těchto smluv.
41. Žalobkyně dále rozporuje názor správních orgánů, že neprokázala přijetí deklarovaného plnění.
42. Namítá, že správce daně zpochybnil přijetí služeb od subdodavatelů, avšak již nezpochybnil plnění žalobkyně, jež fakturovala svým odběratelům. Městský soud souhlasí s žalovaným, že tyto dvě skutečnosti jsou zcela odlišné. Poskytnutí plnění žalobkyní dalšímu odběrateli nijak neprokazuje, že sama plnění přijala deklarovaným způsobem. Shodně se k této otázce staví Nejvyšší správní soud, který v bodě 66 žalovaným citovaném rozsudku sp. zn. 6 Afs 8/2017 uvedl, že *„dalším mylným předpokladem, na němž stěžovatel staví svou argumentaci, je skutečnost, že nebyly zpochybněny faktury vystavené dodavateli, což dokazuje, že práce byly provedeny. Stěžovatel vytváří zvláštní konstrukci mezi nezpochybněnými skutečnostmi (správce daně nerozporoval rozsah stěžovatelem uskutečněných plnění) a nesením důkazního břemene z jeho strany, na základě níž kruhem překlenul pochybnosti správce daně a vzal za dostatečný důkaz toliko faktury, kterými již na počátku dokládal nárok na odpočet DPH. Jeho argumentace rovněž předpokládá, že si měl správce daně sám přiřadit faktury na přijatá a uskutečněná plnění. Jak již bylo shora uvedeno, tato povinnost ležela na stěžovateli, který měl prokázat, že plnění deklarované na přijatých fakturách bylo skutečně provedeno a že jej použil k uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatelem přiznaná uskutečněná zdanitelná plnění nemusela být vytvořena v návaznosti na zpochybněná přijatá plnění. Proto nezpochybnění uskutečněných plnění samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu.“*
43. Žalobkyně dále namítá, že správce daně požadoval odpovědi, na které nemohla odpovědět, nebo na ně již odpověděla. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle tohoto ustanovení je primární povinností daňového subjektu, aby prokazoval skutečnosti, které tvrdí. Bylo tak na žalobkyni, aby vlastní činností a vlastními důkazy prokázala, že deklarovaná plnění se skutečně uskutečnila. Daňový subjekt není v zásadě vázán důkazními prostředky, které správce daně požaduje. Prokáže-li uskutečnění plnění jiným způsobem, který je dostatečný, nesmí mu orgány finanční správy odmítnout uznat odpočet z DPH jen z toho důvodu, že nepředložil podklady, které správní orgány vyžadovaly. Jak plyne z bodu [26] tohoto rozsudku, žalobkyně na výzvu k prokázání skutečnosti nijak nereagovala. Námitka, že na danou výzvu reagovat nemohla není důvodná, jelikož (jak plyne z kapitoly III. A tohoto rozsudku) výzva k prokázání skutečností jí byla doručena řádně. Na žalobkyni tak bylo

přeneseno důkazní břemeno, jelikož do té doby předložené důkazní prostředky nebyly dostatečné k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění podle deklarace žalobkyně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ničeho dalšího nedoplnila a důkazní prostředky nedoložila, bylo logickým vyústěním, že správce daně doměřil daň, jelikož neunesla svoje důkazní břemeno.

44. Žalobkyně rovněž namítá, že správce daně vydal platební výměry na základě toho, že sídla žalobkyně a jejích odběratelů jsou podezřelá, a na základě toho, že žalobkyně neodpověděla na dotazy správce daně, na které však odpovědět nebylo možné. Jak již bylo uvedeno, správce daně vydal platební výměry na základě toho, že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Prokázání tohoto plnění bylo dle § 92 odst. 3 daňového řádu její povinností a nemuselo to být pouze odpovědí na žalovaným požadované informace. Žalobkyně však ve správním řízení nepředložila ničeho.
45. Městský soud pro úplnost doplňuje, že si je vědom recentní judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Dané věci se zabývaly otázkou uznání nároku na odpočet DPH v případě, že není přesně znám konkrétní dodavatel, který plnění podle daňového dokladu poskytl. V posuzované věci však nebylo primárně sporné, kteří dodavatelé žalobkyni deklarovaná plnění dodali, ale vůbec skutečnost, zda k takovým plněním došlo. Žalobkyni nebylo vytýkáno pouze neprokázání osoby dodavatele, nýbrž i neprokázání dalších skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet daně - zejména toho, zda byla sporná plnění žalobkyni vůbec dodána, a pokud tomu tak bylo, tak v jakém rozsahu. Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně a neunesla svoje důkazní břemeno právě v této otázce, když neprokázala uskutečnění plnění. Za takové situace nejsou závěry uvedené ve výše citovaných rozhodnutích pro věc podstatné a na posuzovanou věc nedopadají (shodně viz bod 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, bod 24 rozsudek stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo bod 32 rozsudek ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, či bod 34 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-78). Jak již ostatně Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci.

III. C Nepřípadná judikatura

46. Žalobkyně rozsáhle sporuje judikaturu, ze které žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vycházel, a to tím způsobem, že u každého sporovaného rozsudku uvedla důvod, pro který se daná věc liší od nyní posuzovaného případu.
47. Městský soud souhlasí s žalovaným, že prostým identifikováním odlišností nelze vyvrátit obecněji platné závěry vyjádřené v jednotlivých rozsudcích Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně např. rozsudku kasačního soudu sp. zn. 1 Afs 96/2016 vytýkala, že v posuzované věci byl nekontaktní dodavatel, který nepodařilo přiznání. Žalovaný však tímto rozsudkem podpořil tvrzení, že prokazování názoru na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (bod [11] rozhodnutí žalovaného) a také, že je nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (bod [12]). Tyto názory z daného rozsudku skutečně vycházejí (bod [14] a [19] daného rozsudku) a jsou platné i na jiná řízení o DPH, přestože nejsou

skutkové okolnosti naprosto shodné. Obdobné odůvodnění lze vztáhnout na všechna rozhodnutí, která žalobkyně rozporuje, jelikož všechna tato rozhodnutí žalovaný citoval v bodech [11] – [20], ve kterých popisoval obecná judikатурní východiska. Soud se nicméně vyjádří ke třem rozsudkům, které žalovaný užil i v jiné části, či proti nimž žalobkyně vznesla námitku, která může být na první pohled důvodná.

48. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 30/2008 žalobkyně vytýkala, že se týkal daně darovací. Tento rozsudek žalovaný užil v bodě [15] svého rozhodnutí k potvrzení názoru, že „*správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno*“. Tento názor je v daném rozsudku vyjádřen ve druhém odstavci na straně 9. Samotný rozsudek se však týká DPH, nikoliv daně darovací, jak žalobkyně tvrdí v žalobě, proto je použitelný i v nyní posuzované věci.
49. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 345/2017 žalovaný užil v bodě [14] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že žádný předpis neukládá správci daně, aby označoval konkrétní důkazní prostředky, kterými má daňový subjekt prokazovat svá tvrzení, a taktéž jej užil v bodě [61], ve které daný názor zopakoval. Tento rozsudek tak nebyl žalovaným použit z toho důvodu, že všechny skutečnosti jsou shodné jako nyní posuzovaná věc, ale právě z důvodu obecně platného závěru, který je přenositelný i na nynější případ.
50. Rozsudek kasačního soudu sp. zn. 5 Afs 188/2004 žalovaný užil v bodě [17] svého rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že to je daňový subjekt, kdo musí prokazovat uskutečněný zdanitelný plnění, nikoliv správce daně, a rovněž jej užil v bodě [59], kde tento rozsudek citoval, jelikož se na něj sama žalobkyně odkazovala v podaném odvolání a žalovaný tak na tuto její zmínku reagoval. Ani v tomto bodě nebylo pro jeho užití nutné, aby skutková situace v tomto rozsudku a v nyní posuzované věci byla totožná.

III. D Vada nepřezkoumatelnosti

51. Žalobkyně namítala, že rozhodnutí žalovaného, jakož i výrok napadeného provostupňového rozhodnutí, jsou nepřezkoumatelné spočívající v nesrozumitelnosti, a to z nedostatku důvodů rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost žalobkyně spatřuje i v tom, že nebyly splněny podmínky pro vydání dodatečných platebních výměrů z moci úřední dle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu. Nijak více žalobkyně námitku nepřezkoumatelnosti neodůvodnila.
52. Jak již soud uvedl výše v bodě [39] tohoto rozsudku, soud není povinen ani oprávněn domýšlet za žalobkyni argumentaci, proto se danou námitkou nepřezkoumatelnosti věnoval pouze v míře obecnosti, v jaké ji žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Městský soud v obecné míře přezkoumal rozhodnutí napadené žalobou a platební výměry a neshledal je nesrozumitelné. Rozhodnutí žalovaného je dostatečně zdůvodněné, úvahy v něm jsou logické a městský soud je nepovažuje za nepřezkoumatelné.
53. Ustanovení § 143 daňového řádu se zabývá doměřením daně a § 145 postupem při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Městský soud bez rozvinutí této námítky argumentací žalobkyně neshledává, že by správní orgány postupovaly v rozporu s těmito ustanoveními.

III. E Snaha o legalizaci zajišťovacích příkazů

54. Žalobkyně namítala, že vydáním platebních výměrů se správní orgány snažily legalizovat nezákonný postup ohledně vydání zajišťovacích příkazů. Jediným cílem žalovaného bylo dle žalobkyně převést její nezákonně zabavené prostředky z účtu na zajištění daně na účet DPH a již jednou zabavené zajištěné prostředky žalobkyni nevracet.
55. Tato námitka není důvodná. Jedná se pouze o spekulaci žalobkyně bez jakéhokoliv podkladu ve správním spise. Městský soud souhlasí, že skutečně zajišťovací příkazy byly vydány a následně byly zrušeny žalovaným po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a poté co proti nim žalobkyně podala žalobu. Z toho však neplyne, že by tímto způsobem postupoval žalovaný záměrně s žalobkyní tvrzeným cílem. Bylo-li nyní napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem, jak z výše uvedeného posouzení plyne, že bylo, nelze v této časové posloupnosti, ve které byly vydány zajišťovací příkazy a platební výměry, spatřovat účelové jednání, jež by způsobilo nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

56. Městský soud uzavírá, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně deklarovaných plnění žalobkyně, které vyjádřil a řádně vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Následně bylo na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala, že k plnění fakticky došlo tak, jak bylo v dokladech prezentováno. To se jí nepodařilo, proto správce daně sporná plnění neuznal.
57. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
58. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 30.05.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.