



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Desperado House s.r.o., člen koncernu**
sídlem Fr. Černého 9, Lhota
zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem
sídlem Říční 456/10, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 12. 11. 2021, č. j. 41698/21/5300-21442-712226,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. V projednávaném sporu jde o to, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tj. zda v souladu s § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokázala uskutečnění zdanitelného plnění (reklamního času

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

na reklamních obrazovkách) za dvě zdaňovací období (4. čtvrtletí 2016 a říjen 2017) od svých dodavatelů Concept & Vision s.r.o., BONUSS-CZ, s.r.o. a Viamalleco, s.r.o. Soud se též zabýval tím, zda daňová správa postupovala v souladu se zákonem a zda nebyla porušena žalobkynina procesní práva tak, že se to dotklo její právní sféry.

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 26. 11. 2020 platební výměr na DPH č. j. 5136086/20/2110-52522-203443, kterým žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 ve výši 745 451 Kč (dále jen „platební výměr za 4. čtvrtletí 2016“). Rozdíl mezi vyměřenou daní a tvrzenou daní činil 726 806 Kč. Téhož dne vydal platební výměr na DPH č. j. 5136118/20/2110-52522-203443, kterým žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 831 310 Kč (dále jen „platební výměr za říjen 2017“). Rozdíl mezi vyměřenou daní a tvrzenou daní v tomto případě byl 798 000 Kč.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) výrokem I. zamítl žalobkynino odvolání a platební výměr za 4. čtvrtletí 2016 změnil tak, že DPH vyměřil ve výši 733 995 Kč; rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní tak činil 715 350 Kč. Výrokem II. zamítl žalobkynino odvolání a platební výměr za říjen 2017 potvrdil.
4. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně odepřel nárok na odpočet DPH, protože žalobkyně neprokázala uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od svých dodavatelů. Ačkoli v rámci daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2017 správce daně zpochybnil žalobkyní vykázaná plnění pro jejího odběratele APPi - ONLINE s.r.o., tak toto plnění správce daně nakonec na řádku 1 daňového přiznání ponechal a nárok na odpočet DPH odepřel pro neprokázání přijatých plnění od jejích dodavatelů. Vzhledem k tomu, že se žalovaný ztotožnil s některými žalobkyninými odvolacími námitky (že mají být provedeny některé žalobkyní navrhované důkazy), podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně, aby opětovně vydal výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu způsobitou řádně přenést důkazní břemeno na žalobkyni a doplnil dokazování (např. výslechy svědků). S doplněným dokazováním byla žalobkyně podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena.
5. K plnění od tzv. drobných dodavatelů (viz bod 6 napadeného rozhodnutí) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 žalovaný uvedl, že v řízení před správcem daně žalobkyně nesplnila svoji primární povinnost, tj. nepředložila daňové doklady podle § 73 zákona o DPH (formální podmínka pro uplatnění nároku na odpočet DPH). V odvolacím řízení však žalobkyně částečně tento nedostatek napravila (některé daňové doklady doložila). Podle žalovaného pak v daném rozsahu splnila formální a materiální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Stejně tak žalovaný postupoval v souvislosti s plněním od dodavatele Ing. K. za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 (prodej vín). Přestože žalobkyně v řízení před správcem daně neunesla své primární důkazní břemeno, protože nepředložila řádné daňové doklady, tak na ústním jednání, na němž byl vyslýchán svědek Ing. K., žalobkyně odpovídající daňové doklady dodatečně doložila. Vzhledem k tomu, že žalovaný neměl o těchto dokladech žádné pochybnosti, uplatněný nárok na odpočet DPH z plnění od Ing. K. uznal. Pro tyto důvody žalovaný ve výroku I. napadeného rozhodnutí platební výměr za 4. čtvrtletí 2016 v odpovídajícím rozsahu změnil.
6. K plnění od dodavatele BONUSS-CZ, s.r.o. za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 (reklamní čas) žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila řádný daňový doklad, a splnila tak formální podmínku pro přiznání nároku na odpočet DPH. Správce daně však ve výzvě k prokázání skutečností prokázal pochybnosti o správnosti tohoto dokladu. Žalobkyně a dodavatel totiž

sice uzavřeli rámcovou smlouvu, ale ta předpokládala dílčí objednávky s určitými náležitostmi. Na některých písemnostech (např. žalobkyniny ceníky) byla uvedena obchodní firma Desperado club, a.s., případně e-mailová adresa tohoto subjektu. Nešlo tedy odlišit, které dohody žalobkyně uzavřela. Pochybnosti daňové správy nevyvrátily výsledky svědkyně T. a svědka D. či vyjádření J. K. a R. B. s., protože se vyjadřovali neurčitě a nepotvrdili uskutečnění konkrétní zakázky. Byl vyslechnut i R. B. m. (jednatel žalobkynina odběratele APPi - ONLINE s.r.o.), přičemž ani jeho výslech a jím předložené listiny a videozáznam neprokázaly uskutečnění plnění od dodavatele BONUSS-CZ, s.r.o. v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Výslech svědka R. B. m. neozřejmil, co bylo konkrétně předmětem plnění, které žalobkyně přijala od společnosti BONUSS-CZ, s.r.o. V řízení totiž vyplynulo, že žalobkyně společnosti APPi - ONLINE s.r.o. dodávala reklamní čas, který měla nakupovat nejen od společnosti BONUSS-CZ, s.r.o., ale také od společností Concept & Vision s.r.o. a Viamalleco, s.r.o. Totožné závěry pak žalovaný dovodil i z výslechu svědka A. J. (likvidátora APPi - ONLINE s.r.o.), který jen odkazoval na účetnictví žalobkynina odběratele. Pakliže si žalobkyně nezajistila dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet DPH, nemohla být v dobré víře, že v budoucnu nárok na odpočet DPH řádně prokáže. Žalobkyně tudíž neprokázala rozsah, předmět a způsob přijatého uskutečněného zdanitelného plnění, tj. nesplnila hmotněprávní podmínku podle § 72 zákona o DPH pro přiznání nároku na odpočet DPH.

7. K plnění od dodavatele Concept & Vision s.r.o. za obě zdaňovací období (dva daňové doklady za reklamní čas) žalovaný uvedl, že správce daně měl pochybnosti o správnosti předložených dokladů (např. byly podepsány osobou, jež již nebyla oprávněná žalobkyni zastupovat). Na webových stránkách též nebyly dohledatelné reklamní spoty. Z předložených fotografií nebylo zřejmé, kdy a kde byly pořízeny. Též nebylo zřejmé, jakým způsobem byla stanovena odměna za uskutečnění plnění. I v tomto případě žalobkyně se svým dodavatelem komunikovala z e-mailové adresy jiného subjektu. Vyjádření R. B. s. a J. K. nejsou podle daňové správy způsobila prokázat uskutečnění konkrétních plnění. Ani výslech svědka D. uskutečnění plnění neprokázal, protože si nepamatoval na podrobnosti. I v tomto případě žalobkyně část přijatého plnění dále prodávala svému odběrateli APPi - ONLINE s.r.o., přičemž není zřejmé, jaká část plnění pocházela od dodavatele Concept & Vision s.r.o. Daňová správa tak disponovala konkrétními pochybnostmi o oprávněnosti nároku na odpočet DPH ve vztahu k plnění od dodavatele Concept & Vision s.r.o., s nimiž byla žalobkyně seznámena. Žalobkyně tudíž neprokázala rozsah přijatého uskutečněného zdanitelného plnění, a tedy podle § 72 zákona o DPH nesplnila hmotněprávní podmínku pro přiznání nároku na odpočet DPH.
8. K plnění od dodavatele Viamalleco, s.r.o. za zdaňovací období říjen 2017 žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila řádné daňové doklady, ale správce daně měl o jejich správnosti konkrétní pochybnosti. V rámcové smlouvě a ceníku byla uvedena společnost Desperado club, a.s. a za dodavatele jednala osoba, jež k tomu již neměla oprávnění. Jednatelky dodavatele též byly nekontaktní (A. T. a V. K.). Doklady mezi dodavatelem, žalobkyní a odběratelem APPi - ONLINE s.r.o. si vzájemně odporovaly. I v tomto případě žalobkyně část plnění dále prodávala svému odběrateli APPi - ONLINE s.r.o., přičemž není zřejmé, jaká část pocházela od dodavatele Viamalleco, s.r.o. To nebylo osvětleno ani výsledkem svědků A. J. a R. B. m. Daňová správa tak disponovala konkrétními pochybnostmi ve vztahu k oprávněnosti nároku na odpočet DPH z plnění od dodavatele Viamalleco, s.r.o., s nimiž byla žalobkyně seznámena. Žalobkyně pak podle § 72 zákona o DPH neprokázala splnění hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH.

9. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

Žalobní body

10. Žalobkyně namítá, že výrokem I. napadeného rozhodnutí žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolání zamítl a zároveň platební výměr za 4. čtvrtletí 2016 změnil. Ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu však podle žalobkyně neumožňuje kombinovat způsoby, kterými může odvolací správce daně rozhodnout. Žalovaný tak nemohl současně rozhodnout podle § 116 odst. 1 písm. a) a § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Pokud žalovaný odvolání částečně vyhověl, nemohl jej *en bloc* zamítnout.
11. Napadené rozhodnutí je podle žalobkyně též nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, protože se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že správce daně odmítl provést žalobkyní navržené důkazy jen z důvodu blížící se prekluze práva. To žalovaný podle žalobkyně nevysvětlil ani v souvislosti s vypořádáním třetí odvolací námítky, jelikož na námitku zneužití práva (odmítnutí provedení navržených důkazů jen pro blížící se prekluzi práva) nijak nereagoval. Tím došlo i ze strany žalovaného ke zneužití práva.
12. Též se žalovaný adekvátně nevypořádal s druhou odvolací námitkou, podle níž zprávy o daňové kontrole neobsahují zhodnocení žalobkynina vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně totiž nesouhlasí s tím, že by v odvolání nevedla konkrétní důvody. Naopak, uvedla v něm, že zprávy o daňové kontrole jsou nepřezkoumatelné, jelikož správce daně ke konkrétnímu obsahu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nic nevedl. Zpráva o daňové kontrole je však podle § 147 odst. 3 daňového řádu odůvodněním platebního výměru, a proto odporuje § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že zprávy o daňové kontrole ani sdělení ze dne 3. 11. 2020, č. j. 4912491/20/2110-60561-204650, neuvádí, jaké doklady žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění předložila, jsou nepřezkoumatelné. To v odvolacím řízení nenapravit ani žalovaný, neboť jen odkazuje na obecná tvrzení správce daně. Není pravda, že by žalobkyně nepředložila žádné nové důkazy, protože předložila řadu faktur a návrhy na výslechy svědků.
13. Žalobkyně též ve vyjádření ze dne 6. 10. 2021 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení navrhla, aby byl „procesně použitelným způsobem“ požádán o vyjádření R. B. s. Současně uvedla, k čemu se má vyjádřit a co se má tímto vyjádřením prokázat. Žalovaný se však s tímto návrhem nevypořádal.
14. Podle žalobkyně uplynula lhůta pro stanovení daně, na což správce daně upozorňovala již v podání ze dne 15. 10. 2020. Daňová kontrola byla zahájena dne 10. 10. 2017, lhůta pro stanovení daně začala běžet dne 11. 10. 2017 a skončila dne 10. 10. 2020. Dne 22. 10. 2020 bylo žalobkyni doručeno sdělení ze dne 21. 10. 2020, č. j. 4779302/20/2110-60561-209558, v němž správce daně uvedl, že dne 26. 4. 2018 požádal o mezinárodní výměnu informací. Tato žádost byla odeslána dne 16. 5. 2018 a dne 25. 7. 2018 byla správci daně doručena odpověď. Podle správce daně se tak lhůta pro stanovení daně stavěla ode dne 16. 5. 2018 do dne 25. 7. 2018 (celkem 71 dnů). S tím žalobkyně nesouhlasí. O mezinárodní spolupráci správce daně požádal již v roce 2018 a trvala jen něco málo přes dva měsíce, není tak podle žalobkyně důvod, aby kvůli němu neuplynula lhůta pro stanovení daně. Výslechy svědků proběhly již v roce 2017.
15. Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění učinila řadu důkazních návrhů a předložila několik listin (výslech Ing. K. a faktury) způsobilé prokázat uskutečnění

zdanitelného plnění. K tomu však správce daně bez dalšího uvedl, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a dodal, že se ze strany žalobkyně jedná o úmyslné prodlužování daňové kontroly jen z důvodu blížícího se uplynutí lhůty pro stanovení daně (totéž uvedl na str. 31 zprávy o daňové kontrole). To považuje žalobkyně za nepřípustné. Jedná se podle ní o obcházení zákona a o zneužití práva. Délku daňového řízení totiž nezavinila žalobkyně, ale správce daně tím, že ji seznámil s výsledkem kontrolního zjištění těsně před koncem lhůty pro stanovení daně. K odmítnutí provedení důkazů došlo jen z důvodu blížícího se uplynutí lhůty pro stanovení daně, k čemuž podle žalobkyně nelze přihlížet (obdobně jako civilní soud za mimořádných okolností nepřihlíží k námitce promlčení). Správce daně tím porušil základní zásady daňového řízení (§ 5 daňového řádu) a popřel základní principy, na nichž daňové řízení spočívá (§ 1 odst. 2, § 79 odst. 1, § 92 odst. 2, § 93 odst. 1 a § 134 odst. 1 daňového řádu). Pakliže žalovaný toto hrubé pochybení nenapravit, zatížil tím napadené rozhodnutí zásadní vadou.

16. Podle žalobkyně byla porušena též zásada dvojinstančnosti, neboť v průběhu odvolacího řízení zaslal správce daně žalobkyni výzvy k prokázání skutečností ze dne 3. 8. 2021, č. j. 3899469/21/2110-60561-209558 a č. j. 3899523/21/2110-60561-209558. To však správce daně podle žalobkyně nebyl oprávněn učinit. Žalovaný sice správci daně uložil tyto výzvy vydat, to však nelze učinit pouhým odkazem na příslušné ustanovení daňového řádu, nýbrž je třeba specifikovat, co má být jejich obsahem. Odvolací řízení vede žalovaný, nikoliv správce daně. Pokyny odvolacího orgánu nemohou být obecné. Správci daně ani nepřislouží v průběhu odvolacího řízení provádět hodnocení důkazů, což správce ve výzvách k prokázání skutečností učinil (navíc v rozporu s tím, co je uvedeno ve zprávách o daňových kontrolách). Na str. 5 napadeného rozhodnutí pak sám žalovaný uvádí, že správce daně své původní skutkové závěry korigoval. K tomu je ovšem správce daně oprávněn jen při postupu podle § 113 odst. 1 daňového řádu, nikoliv podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Korekce závěrů správce daně jsou nepřípustné.
17. Žalobkyně od dodavatelů Concept & Vision s.r.o., BONUSS-CZ, s.r.o. a Viamalleco, s.r.o. nakupovala reklamní časy, které dále prodávala odběrateli APPi - ONLINE s.r.o. Ze strany daňové správy ve skutečnosti nedošlo ke zpochybnění „reklamního času“. Žalovaný sám tvrdil, že není sporu o tom, že existoval obchodní vztah mezi žalobkyní a odběratelem APPi - ONLINE s.r.o., což plyne i ze svědectví R. B. m., z reakce odběratele APPi - ONLINE s.r.o. a výpovědi svědka A. J. Žalobkyni v tomto ohledu nemuselo zájmat, kdo a jak využije reklamní čas a co v reklamním čase bude vysíláno na reklamních obrazovkách. Pokud reklamní čas APPi - ONLINE s.r.o. od žalobkyně nakoupila, musela jej žalobkyně také někde získat (nakoupit). Bez toho by nemohl existovat obchodní vztah.
18. Žalobkyně je přesvědčena, že důvodem pro odepření nároku na odpočet je to, že přeprodávala reklamní čas, který nakoupila od svých dodavatelů dále svému odběrateli společnosti APPi - ONLINE s.r.o. K tomu daňová správa uvedla jen to, že R. B. m. je synem bývalého žalobkynina jednatele R. B. s. a poukázala na to, že žalobkyně prodala APPi - ONLINE s.r.o. reklamní čas za dvanáctkrát větší cenu než jej nakoupila. V daňovém řízení však nevyplývalo, že by daňová správa zpochybnila realizaci zdanitelných plnění mezi žalobkyninými dodavateli, žalobkyní a jejími odběrateli. Existence nezpochybněného souvislého řetězce je důkazem, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobkyni se nepodařilo dostatečně prokázat jen reklamní plnění, v němž propagovala své služby, avšak i zde je nepochybné, že se „nějaké“ reklamní plnění uskutečnilo, ačkoliv se nepodařilo prokázat jeho rozsah. Daňová správa tak postupovala nesprávně, protože na jedné straně

nezpochybňovala obchodní vztah mezi žalobkyní a odběratelem APPi - ONLINE s.r.o. a na druhé straně uvedla, že faktury vystavené tímto odběratelem jeho zákazníkům nesouvisí s předmětem řízení. Nezákonně tak odmítla jako důkaz provést i listiny týkající se obchodního sporu mezi společnostmi APPi - ONLINE s.r.o. a jejím odběratelem (SIMPLY Consortium s.r.o.). Daňová správa měla vyslechnout i svědkyni K. (zaměstnankyni odběratele APPi - ONLINE s.r.o.), protože z výsledku svědka A. J. vyplynulo, jaké činnosti vykonávala, že nakoupený reklamní čas žalobkyně dále prodávala a že společnost APPi - ONLINE s.r.o. vede soudní spor se společností SIMPLY Consortium s.r.o. o zaplacení, resp. o pravost pohledávky. Sama existence řetězce dodavatelů a odběratelů je podle žalobkyně důkazem o uskutečnění zdanitelného plnění.

Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný k žalobním bodům uvedl, že z důvodu hospodárnosti spojil řízení o obou platebních výměrech ke společnému projednání. To je ve prospěch žalobkyně, protože se nenásobí náklady. Odvolací orgán má podle § 116 daňového řádu tři rozhodovací modalit. Projednává-li dvě odvolání, není vyloučeno, aby užil jejich kombinaci. Stejně tak není vyloučeno, aby ve výroku rozhodnutí vyjádřil, že se odvolání proti jednomu z platebních výměrů zamítne; vyjma části, v němž je změněno. Ostatně, civilní soudy, jež též užívají apelační princip, tímto způsobem postupují.
20. Žalovaný se v bodech 97 až 103 napadeného rozhodnutí vypořádal se všemi důkazními návrhy. Opakovaný výslech svědka D. nebyl realizován, protože žalobkyně v odvolání nespécifikovala, jaké nové skutečnosti by mohl přinést. Výslech svědkyně K. nebyl proveden, protože jej žalobkyně navrhla k prokázání obchodního vztahu mezi ní a odběratelem APPi - ONLINE s.r.o. Ten však nebyl zpochybňován. Též výslech svědka I. Z. by byl nadbytečný, jelikož nebyl přímým účastníkem šetřeného obchodního případu, k čemuž se žalovaný podrobněji vyjádřil ve vyrozumění o neprovedení důkazního prostředku. Úkolem svědka je vypovídat o skutečnostech, které bezprostředně viděl, slyšel a byl jim přítomen. Pokud jde o návrh na opakované provedení důkazního prostředku v podobě ústního vyjádření R. B. s., žalobkyně nespécifikovala, k jakým novým skutečnostem by měl tento důkaz vést.
21. Dále žalovaný uvedl, že uplynutí lhůty pro stanovení daně posuzuje daňová správa z úřední povinnosti. Pokud odvolací orgán doplnil dokazování, nelze v tom spatřovat účelovost jednání; a to i tehdy, pokud to žalobkyně navrhovala již v řízení před správcem daně. Daňové řízení tvoří jeden celek. Podle žalovaného je i z žalobkyniných tvrzení zřejmé, že se lhůta pro stanovení daně posunula na konec ledna 2021. Námitka, že nemá být přihlíženo k žádosti o mezinárodní spolupráci, není důvodná (viz bod 110 napadeného rozhodnutí). Její účelnost posuzoval žalovaný v odvolacím řízení a žalobkyniny námitky zamítl (viz bod 111 napadeného rozhodnutí).
22. Důvodem pro opětovné vydání výzev k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu bylo, že správce daně v původních výzvách nedostatečně specifikoval konkrétní pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění, a proto mu žalovaný tuto specifikaci uložil (viz bod 114 napadeného rozhodnutí). Nejednalo se tudíž o situaci, kdy by měl správce daně zcela volný prostor pro jejich formulaci. Nadto, i pokud by správce daně hodnotil důkazy, není to pro žalovaného závazné a může se od toho odchýlit. Jestliže platí, že i správní soudy si mohou osvojit argumentaci správních orgánů v kasačním opravném systému; tím spíše platí, že odvolací daňový orgán si může osvojit argumentaci správce daně v rámci apelačního

opravného systému, který vylučuje vrácení věci správci daně prvního stupně se závazným právním názorem (srov. § 116 odst. 1 daňového řádu).

23. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že pro splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH postačuje existence obchodního vztahu mezi ní, jejími dodavateli a odběrateli. Musí dojít k faktické realizaci zdanitelného plnění a v deklarovaném rozsahu. Existence formálního, třebaže souvislého, obchodního řetězce není sama o sobě důkazem prokazujícím splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH. Je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Existence obchodního vztahu mezi žalobkyní a odběratelem APPi - ONLINE s.r.o. neprokazuje faktickou realizaci zdanitelného plnění a jeho rozsah. Právě k existenci tohoto vztahu pak žalobkyně navrhovala vyslechnout svědkyni K., ten však daňová správa nezpochybovala. Svědkyně K. tedy i s ohledem na činnosti, jež vykonávala, nemohla prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH. Relevantní není ani vztah mezi společnostmi APPi - ONLINE s.r.o. a společností SIMPLY Consortium s. r. o., protože tím nemůže být prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Proto ji věcně projednal. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž jej přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
25. Soud o žalobě rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím účastníci vyjádřili souhlas – žalovaný výslovný, žalobkyně implicitní (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.
26. Před věcným vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, 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 žalobcova advokáta“* (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V souladu s tímto právním názorem postupoval soud i v projednávané věci.

Posouzení žaloby

Lhůta pro stanovení daně neuplynula a daňová správa nezneužila práva

27. Žalobkyně v žalobě dále namítala, že uplynula lhůta ke stanovení daně, protože k mezinárodnímu dožádání (žádosti o mezinárodní spolupráci) nelze přihlížet. Její důkazní návrhy navržené ve vyjádření ze dne 27. 10. 2020 správce daně odmítl jen z toho důvodu, aby lhůta pro stanovení daně neuplynula, čímž popřel zásady správy daní a zneužil práva.
28. Soud v první řadě uvádí, že tato námitka se týká jen zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2016, třebaže to z žaloby výslovně neplyne. Daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2017 totiž

byla zahájena dne 12. 1. 2018, platební výměr za říjen 2017 byl žalobkyni oznámen dne 1. 12. 2020 a napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 16. 11. 2021. Žalobkyně pak v žalobě namítá, že daňová kontrola za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 byla zahájena dne 10. 10. 2017, lhůta pro stanovení daně začala běžet dne 11. 10. 2017 a uplynula 10. 10. 2020 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Jak však plyne i z předloženého spisu (z žádosti o mezinárodní výměnu informací), správce daně odeslal dne 16. 5. 2018 žádost o mezinárodní spolupráci a odpověď na ni dostal dne 25. 7. 2018.

29. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
30. Mezinárodní dožádání (spolupráci) je nutno stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně posuzovat materiálně. Proto i mezinárodnímu dožádání v nalézacím řízení, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je zanedbatelný) či které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavení lhůty přiznat (viz Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 633). NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Mezinárodní dožádání má účinek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost s obchodními transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavení lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, pro něž byla daňová kontrola zahájena. Je tomu tak proto, že úkon mající za následek stavení lhůty pro stanovení daně, musí být vykládán restriktivně. Není-li věcná nebo časová souvislost mezinárodního dožádání s předmětem daňové kontroly a kontrolovanými zdaňovacími obdobími dána, nemůže mít za následek stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve vztahu k těmto daním či zdaňovacím obdobím (srov. rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).
31. Žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 16. 5. 2018 se týkala kyperského subjektu E. B. N. DIGITAL MEDIA SERVICES LTD. Podle její části B se týkala mj. zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2016 (část B13). Z části C39 žádosti a úředního záznamu o výsledku kontrolního zjištění ze dne 18. 9. 2020, č. j. 4484168/20/2110-60561-209558 (k řádce č. 12 daňového přiznání), plyne, že správce daně měl podezření, že plnění od této kyperské společnosti byla fakturována účelově, a proto kyperského správce daně požádal o prověření, zda byla skutečně ze strany kyperské společnosti poskytnuta. Kyperský správce daně v odpovědi v části B40 žádosti potvrdil, že tato plnění (internetové marketingové služby) byla žalobkyni skutečně poskytnuta, k čemuž zaslal i řadu listin. Správce daně na základě toho uzavřel, že poskytnutí těchto plnění bylo prokázáno, což ve zprávě o daňové kontrole promítl tak, že řádek č. 12 daňového přiznání zůstal v nezměněné výši.

32. Z toho plyne, že ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2016 byla žádost o mezinárodní spolupráci účelná. Je zřejmé, že český správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností a zároveň se nejednalo o informace či důkazy zjevně nadbytečné. Navíc správce daně inicioval mezinárodní dožádání včas (16. 5. 2018), nikoliv ke konci prekluzivní lhůty, takže tak nečinil za účelem jejího prodloužení (viz rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Nic tedy nenasvědčuje účelovému postupu správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40). Správce daně není povinen získané informace výslovně zahrnout do svého rozhodnutí (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 24/2021, bod 32), není tedy na překážku, že nejsou obsahem napadeného rozhodnutí. Získané informace a podklady totiž byly vyhodnoceny ve prospěch žalobkyně, což však na účelnosti mezinárodní spolupráce ničeho nemění. Správce daně též žalobkyni s výsledkem mezinárodní spolupráce řádně seznámil v úředním záznamu o výsledku kontrolního zjištění ze dne 18. 9. 2020, č. j. 4484168/20/2110-60561-209558, jež jí byl doručen dne 18. 9. 2020 (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 71/2009-48). Žalobkyně pak ani v žalobě neuvádí žádnou konkrétní argumentaci, proč by mezinárodní spolupráce neměla být účelná; soud proto nepovažuje za nutné se tímto dále podrobněji zabývat.
33. Lze tak shrnout, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 začala podle § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dne 26. 1. 2017 (jelikož jde o zdaňovací období kratší než 12 měsíců, podává se daňové přiznání podle § 136 odst. 4 daňového řádu do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období). Daňová kontrola za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 byla za přítomnosti žalobkyně zahájena dne 10. 10. 2017 (protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 10. 2017, č. j. 4327515/17/2110-60562-209385) a tříletá lhůta pro stanovení daně tedy podle § 148 odst. 3 daňového řádu začala znovu běžet dne 10. 10. 2017 (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2023, č. j. 1 Afs 220/2021-88, bod 25) tak, že by uplynula dne 10. 10. 2020. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu však neběžela po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci (dne 16. 5. 2018) až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost (25. 7. 2018), tj. po dobu 71 dnů. Lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 20. 12. 2020, ale dne 1. 12. 2020 byl žalobkyni oznámen platební výměr za 4. čtvrtletí 2016. Tím se zároveň podle § 148 odst. 2 daňového řádu lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok (správce daně rozhodl v posledních dvanácti měsících lhůty), tj. do dne 20. 12. 2021, přičemž napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 16. 11. 2021 (doručením žalobkyni), tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 tudíž neuplynula.
34. Je pravda, že správce daně postupoval nezákonně, pokud neprovedl některé důkazy, jež žalobkyně po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění navrhovala. To však není zneužitím práva. Žalovaný totiž v souladu s daňovým řádem tuto procesní vadu napravil (viz body 107 a 111 napadeného rozhodnutí), přičemž postupoval způsobem předvídaným zákonem právě pro takové případy (§ 115 daňového řádu). Pokud odvolací orgán v souladu se zákonem doplní dokazování, nelze v tom spatřovat účelovost jeho jednání, a to i tehdy, pokud žalobkyně navrhovala tyto důkazní návrhy k provedení již v řízení před správcem daně. Daňové řízení tvoří totiž jeden celek (rozsudek NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 9 Afs 166/2017-29) a odvolací orgán je nadán pravomocí k doplňování řízení v plné šíři jak po stránce meritorní, tak po stránce procesní. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, mají být podle daňového řádu odstraňovány v rámci odvolacího řízení. Proto i § 115 odst. 2 daňového řádu zakotvuje povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán

vyvozuje. Přitom musí odvolací orgán odvolateli umožnit, aby se ke všem těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil a případně navrhl provedení nových důkazních prostředků.

35. Pokud jde o samotnou délku daňové kontroly za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 soud nemá za to, že by ji správce daně neúměrně prodlužoval. Správce daně prováděl rozsáhlé (a tedy i časově náročné) dokazování a opakovaně vyhověl žalobkyniným žádostem o prodlužování lhůt. Nelze odhlížet ani od skutečnosti, že zákonnost postupu správce daně žalobkyně napadla zásahovou žalobou ze dne 20. 11. 2017, jež byla správci daně zaslána s výzvou zdejšího soudu ze dne 30. 11. 2017. Zdejší soud následně vydal rozsudek dne 27. 9. 2018 (č. j. 46 Af 32/2017-31) a správní spis byl správci daně vrácen až dne 4. 10. 2018. Proti rozsudku zdejšího soudu podala žalobkyně kasační stížnost ze dne 15. 10. 2018 a NSS ji požádal o předložení daňového spisu přípisem ze dne 23. 10. 2018. NSS následně rozhodnul rozsudkem ze dne 17. 4. 2019 (č. j. 3 Afs 116/2018-36) a správní spis byl správci daně vrácen 26. 6. 2019. Ačkoliv formálně vzato správci daně nic nebránilo (nemělo bránit – absence daňového spisu, jenž byl předložen zdejšímu soudu a NSS v řízení o zásahové žalobě, není překážkou pro vedení řízení) v daňovém řízení pokračovat, není podle soudu nyní namístě mu vyčítat nečinnost, protože sám podání zásahové žaloby a kasační stížnosti neinicioval a od počátku připouštěl, že se formální vady (ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 16. 2. 2017 uvedl, že má pochybnosti o hodnotě přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců, ačkoli se mělo jednat o celkovou výši přijatého plnění) dopustil. Obával se pak, že tato formální vada může vést k vyslovení nezákonnosti jeho postupu, čímž by byla zpochybněna nezákonnost i dalších na ni navazujících úkonů. To mohlo mít podle správce daně vliv na zákonnost daňové kontroly jako celku.
36. Soudu se pak s ohledem na uvedené skutečnosti a rozsah daňových kontrol nejvíce dělá daňové kontroly nepřiměřená či účelově prodlužovaná. Navíc – jak je výše podrobně uvedeno – žalovaný procesní vadu správce daně v souladu se zákonem předvídaným způsobem zhojil. Zásadní tak bezpochyby je, že žalobkyně tímto postupem nebyla zkrácena na svém právu k prokázání relevantních skutečností navrhopvat důkazy a docílit jejich provedení či sdělení důvodů, proč provedeny nebyly.
37. Tato námitka tak není důvodná.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí je přezkoumatelné

38. Soud v prvé řadě shledal nedůvodnou námitku nepřezkoumatelnosti. Z § 102 odst. 3 daňového řádu plyne, že v odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu v odůvodnění napadeného rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Pokud jde o to, jak (odvolací) správce daně posoudil námitky, vyjádření a návrhy účastníků, judikatura netrvá na tom, aby v odůvodnění rozhodnutí byla obsažena samostatná pasáž, která by se jimi zabývala (v tomto případě takovou pasáž napadené rozhodnutí obsahuje). Za postačující se považuje, je-li z odůvodnění rozhodnutí jako celku zřejmé, jaký má správce daně náhled na ty aspekty dané věci, na které poukázali ve svých podáních účastníci, tedy proč považuje jejich námitky za liché, mylné a provedenými důkazy vyvrácené (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53). Odvolací správce daně není povinen ke každé odvolací námitce podrobně

odůvodnit své stanovisko a vypořádat každý dílčí argument odvolatele. Námitky lze vypořádat i tak, že prezentuje v odůvodnění právní názor odlišný od názoru účastníka řízení, pakliže zdůvodnění tohoto názoru poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tím jsou minimálně *implicite* vypořádány i námitky účastníka, absence odpovědi na jednotlivé argumenty účastníka v odůvodnění rozhodnutí bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78). Odvolací orgán dostojí své přezkumné povinnosti i tak, že pouze doplní odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou v takovém případě vyplněny odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, které tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek s rozhodnutím o odvolání (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25).

39. V žalobě žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal s její první odvolací námitkou, podle níž správce daně odmítl provést žalobkyní navržené důkazy jen z důvodu blížící se prekluze práva. Tato námitka není důvodná. K žalobkynině odvolání (resp. jeho doplnění), jenž se z podstatné části obsahově shoduje s žalobou, totiž žalovaný v bodech 97 a 102 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyni přisvědčil, že správce daně pochybil, pokud nevyslechl některé ze svědků, jež navrhovala, avšak v odvolacím řízení byla tato vada napravena a k žalobkynině žádosti byli svědci předvoláni a vyslechnuti. Žalovaný uznal, že správce daně neměl žalobkyniny důkazní návrhy odmítat, a právě proto je v odvolacím daňovém řízení provedl. Dále v bodě 107 napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně prováděl rozsáhlé a časově náročné dokazování, a proto nelze dospět k závěru, že daňová kontrola probíhala neúměrně dlouho. Výslovně pak v bodech 110 a 111 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že ze strany správce daně nedošlo ke zneužití práva, protože žádost o mezinárodní výměnu informací byla způsobilá (z důvodu její účelnosti) podle § 148 odst. 4 daňového řádu stavět lhůtu pro stanovení daně. Z toho je pak podle soudu zřejmé, že se žalovaný s žalobkyninou námitkou, že správce daně zneužil svého práva, aby neuplynula lhůta ke stanovení daně, dostatečně vypořádal.
40. Platební výměry též nejsou nepřezkoumatelné z toho důvodu, že v nich správce daně nereprodukoval obsah žalobkyniných vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění. Z § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu totiž žádný takový požadavek nevyplývá. Podstatné je, aby bylo zřejmé, jakým způsobem se s žalobkyninými námitkami vypořádal. To ze zpráv o daňové kontrole vyplývá.
41. Pokud jde o zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, správce daně dne 18. 9. 2020 vydal úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění (č. j. 4484168/20/2110-60561-209558). K tomu žalobkyně nejprve požádala o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž správce daně vyhověl, a následně v podání ze dne 15. 10. 2020 namítala, že podle ní uplynula lhůta ke stanovení daně. K tomu správce daně ve sdělení ze dne 21. 10. 2020 uvedl, že z důvodu vyřizování žádosti o výměnu mezinárodních informací k uplynutí lhůty ke stanovení daně nedošlo. Ve vyjádření ze dne 27. 10. 2020 pak žalobkyně mj. uvedla, že R. B. s. byl vyslechnut jako svědek, ačkoliv byl jednatelem žalobkyně. Navrhla tedy, aby byl požádán o „vyjádření“. Dále navrhla, aby byl opětovně vyslechnut svědek D. a D. a navrhla výslech R. B. m. a D. K. Rovněž předložila listinné důkazy (faktury) a navrhla provedení místního šetření. V reakci na to správce daně dne 3. 11. 2020 vydal sdělení o výsledku kontrolního zjištění (č. j. 4912491/20/2110-60561-204650). V něm se správce daně výslovně vyjádřil ke všem žalobkyniným námitkám. Vzhledem k tomu, že tyto důkazní návrhy nemohly podle

správce daně prokázat nové relevantní skutečnosti a žalobkyně mohla své důkazní návrhy uplatnit dříve, přičemž v předchozích podáních uváděla, že další důkazní návrhy uplatňovat nebude, dospěl k závěru, že tyto důkazní návrhy není namístě „i vzhledem k blížící se prekluzi“ provádět. Ve zprávě o daňové kontrole (str. 31) pak správce daně na toto sdělení odkázal.

42. Totožným způsobem správce daně postupoval v řízení za zdaňovací období říjen 2017. Dne 18. 9. 2020 vydal úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění (č. j. 4486671/20/2110-60561-209558). K tomu žalobkyně v podání ze dne 27. 10. 2020 navrhla, aby byl mj. požádán o „vyjádření“ R. B. s. a J. K. a byli vyslechnuti R. B. m., V. K., A. T. a M. D. I v tomto případě se správce daně ve sdělení o výsledku kontrolního zjištění ze dne 3. 11. 2020 (č. j. 4913232/20/2110-60561-204650) výslovně vyjádřil ke všem žalobkyniným námitkám. Jelikož žalobkyně nepředložila žádné nové důkazní prostředky (opětovně navrhla vyslechnout již navržené svědky), neshledal správce daně „i vzhledem k blížící se prekluzi“ důvod pro provedení žalobkynin navržených důkazů. Ve zprávě o daňové kontrole (str. 14) pak správce daně na toto sdělení odkázal.
43. Z tohoto je zřejmé, že se správce daně k žalobkyniným námitkám a návrhům vyjádřil. To, zda byly jeho úvahy správné, či nikoliv, není otázka přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (platebních výměrů), ale otázka jejich zákonnosti. Ostatně sám žalovaný se s odůvodněním správce daně zcela neztotožnil a v odvolacím daňovém řízení založeném na apelačním principu buď navržené důkazy provedl, anebo vysvětlil (nad rámec úvah správce daně), z jakého důvodu tak neučinil (body 97 až 103 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí tedy není z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Zda je z tohoto důvodu nezákonné, soud posuzoval v bodech 75 až 81 tohoto rozsudku v takovém rozsahu, jaký žalobkyně vymezila v žalobních bodech.
44. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani z toho důvodu, že se žalovaný nevypořádal s návrhem, aby byl požádán o „vyjádření“ R. B. s., protože k tomu se žalovaný výslovně vyjádřil v bodech 56 až 60 napadeného rozhodnutí.
45. Lze tedy shrnout, že požadavkům citovaným bodě 38 tohoto rozsudku napadené rozhodnutí dostalo (§ 102 odst. 3 a 4 daňového řádu), a není proto nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí není závislá na subjektivní žalobkynině představě o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno. Jedná se o objektivní překážku, která soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Nesouhlasí-li žalobkyně s odůvodněním a závěry napadeného rozhodnutí, tak to nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163), ale může to způsobit jen jeho nezákonnost.

Přezkoumatelný je i výrok I. napadeného rozhodnutí

46. Žalobkyni lze dát za pravdu, že vzájemná kombinace rozhodovacích modalit odvolacího daňového orgánu není přípustná. Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, odvolací orgán nemůže současně zamítnout odvolání a změnit odvoláním napadené rozhodnutí (platební výměr). Ačkoliv se toto rozhodnutí vztahovalo k původní právní úpravě, má soud za to, že jsou jeho úvahy aplikovatelné i v případě postupu odvolacího orgánu podle daňového řádu, protože modalita rozhodování odvolacího daňového orgánu jsou shodné (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75. č. 1865/2009 Sb. NSS). Jak ovšem zdůrazňuje i citované judikatura (viz

rozsudek NSS č. j. 1 Afs 42/2010-52) klíčové je, zda je z formulace výroku zřejmé, jak se prvoinstanční rozhodnutí mění a co bylo odvolacím orgánem přezkoumáváno.

47. V nyní projednávané věci není pochyb o tom, že výrokem I. napadeného rozhodnutí žalovaný platební výměr za 4. čtvrtletí 2016 změnil ve výslovně uvedeném rozsahu včetně uvedení konkrétních řádků daňového přiznání (40 až 46, 63 a 64), nové formulace ve větě uvádějící rozdíl mezi tvrzenou a vyměřenou daní a konstatováním, že v ostatním zůstává výrok beze změny. To odpovídá i odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, jakým žalobkyniným námitkám žalovaný vyhověl. Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak jen takové rozhodnutí, z něhož vůbec nelze seznat, jak (odvolací) správce daně rozhodl. To může být dáno absencí výroku, nedostatky jazykového vyjádření výroku nebo vnitřní rozporností. Musí se jednat o takové nedostatky, které zabraňují porozumět výroku rozhodnutí, tedy zjistit, jak správce daně rozhodl. Nesrozumitelnost naproti tomu nezakládá takový výrok, v němž odvolací orgán uvede, v jaké části mění výrok napadeného rozhodnutí, a současně uvede, v jaké části výrok měněn není (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2004, č. j. 1 Afs 6/2003-62, č. 374/2004 Sb. NSS), což je nyní projednávaný případ.
48. NSS sice v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002-28, č. 462/2005 Sb. NSS, uvedl, že výrok je vnitřně rozporný, je-li odvolání zamítno a současně je výrok prvostupňového rozhodnutí měněn, avšak k tomuto závěru dospěl NSS jen z toho důvodu, že v jím posuzované věci nebylo zjevné, zda odvolací orgán výrok prvostupňového rozhodnutí nahrazuje či doplňuje. To však není v nyní projednávaném případě sporné. Ani žalobkyně v žalobě netvrdí, že jí není zřejmé, jak bylo ve věci rozhodnuto (viz bod 9 žaloby). Dovolá se jen toho, že vzájemná kombinace modalit podle § 116 odst. 1 daňového řádu je nezákonná. Pak je nicméně třeba připomenout, že případná nezákonnost napadeného rozhodnutí se musí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. negativně projevit v žalobkynině právní sféře. V tomto případě žalobkyně nijak netvrdí, čím jí tato nezákonnost poškodila na jejích veřejných subjektivních právech. Proti platebním výměrům podala řádné odvolání a i podle podané žaloby jí bylo zcela zřejmé, o čem bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto a z jakých důvodů. Tato žalobní námitka je tak nedůvodná, a to i proto, že se tato vada nijak negativně nedotkla žalobkyniny právní sféry.
49. Výrok i odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou tedy přezkoumatelná.
- Žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatelů*
50. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mj. povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
51. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
52. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
53. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je předmětem daně mj. dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku [písm. a)] a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [písm. b)].

54. Podle čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.
55. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby [odst. 1 písm. a)]. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta [odst. 2 písm. a)]. Nárok na odpočet daně vzniká plátci okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (odst. 3).
56. Podle § 73 zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad [odst. 1 písm. a)].
57. Podle právní úpravy (zejm. § 92 daňového řádu) a na ni navazující ustálené judikatury NSS (srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu ke konkrétnímu účetnímu případu. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.
58. Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to tedy znamená, že žalobkyně byla povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, jakým způsobem (kdo plnění poskytl, v jakém množství atd.).

Soud přitom zdůrazňuje, že „plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133), přičemž „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné“ (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Neprokázání rozsahu přijatého plnění tedy samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-50).

59. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu uvádí, že žalovaný i správce daně postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s odkazovanou judikaturou.
60. Nárok na odpočet DPH žalobkyni nepřiznali, jelikož ve vztahu k jejím dodavatelům buď nedoložila daňový doklad podle § 29 zákona o DPH (doklad č. V39 – viz bod 37 napadeného rozhodnutí), anebo předložené daňové doklady řádně zpochybnili a žalobkyně neprokázala skutečný rozsah uskutečněného přijatého zdanitelného plnění. Předložením daňových dokladů (vyjma dokladu č. VX) žalobkyně unesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a byla splněna formální podmínka podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. To, že tuto podmínku žalobkyně ve vztahu k některým daňovým dokladům splnila až v odvolacím řízení, pak mělo mj. za následek, že výrokem I. napadeného rozhodnutí byl platební výměr za 4. čtvrtletí 2016 ve prospěch žalobkyně změněn, protože žalovaný podle § 92 odst. 5 daňového řádu nezpochybňoval věrohodnost, průkaznost a správnost a úplnost žalobkyní po podání odvolání dodatečně předložených daňových dokladů od tzv. drobných dodavatelů (viz bod 39 napadeného rozhodnutí) a od Ing. K. (viz bod 45 napadeného rozhodnutí) – splnění hmotněprávní podmínky. V řízení před správcem daně přitom žalobkyně tyto doklady i přes výzvu správce daně vůbec nepředložila a z toho důvodu jí správce daně (oproti žalovanému) neuznal nárok na odpočet DPH.
61. Jinak tomu nicméně bylo v případě plnění od dodavatelů Concept & Vision s.r.o., BONUSS-CZ, s.r.o. a Viamalleco, s.r.o., neboť správce daně věrohodnost, průkaznost a správnost a úplnost žalobkyní předložených daňových dokladů zpochybnil. Správce daně tak učinil nejprve ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2018 (č. j. 4667061/18/2110-60562-209385 a č. j. 4667152/18/2110-60526-209385) neuspokojivě, protože jeho pochybnosti nebyly vyjádřeny dostatečně konkrétně, což mělo za následek, že důkazní břemeno ve vztahu k žalobkyní tvrzeným skutečnostem nebylo na žalobkyni v souladu s výše citovanou judikaturou přeneseno. To však žalovaný v odvolacím řízení napravil, neboť na základě jeho pokynu správce daně vydal výzvy k prokázání skutečností ze dne 3. 8. 2021 (č. j. 3899469/21/2110-60561-209558 a č. j. 3899523/21/2110-60561-209558), v nichž již byly podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti a úplnosti žalobkyní daňových dokladů řádně (tedy i dostatečně) specifikovány (viz body 50, 51, 62, 63, 71, 74, 75, 87 až 89 napadeného rozhodnutí). Důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni a ta byla povinna prokázat rozsah uskutečnění konkrétních přijatých zdanitelných plnění. To však žalobkyní navržené důkazy neprokázaly, a daňový správa tak měla za to, že žalobkyně neprokázala rozsah uskutečnění zdanitelného plnění od svých dodavatelů. Proto jí ve zbývajícím rozsahu nebyl přiznán nárok na odpočet DPH.
62. Pokud tedy žalobkyně v žalobě namítala, že prokázala existenci obchodního vztahu mezi ní a odběratelem APPi - ONLINE s.r.o., a proto jí měl být nárok na odpočet DPH přiznán,

žalobní body se zcela míjejí s důvody, na základě nichž bylo vydáno napadené rozhodnutí. Napadené rozhodnutí totiž není postaveno na tom, zda žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelného plnění svému odběrateli [v tomto rozsahu její tvrzení správce daně nezpochybnil (řádek 1 daňového přiznání) – viz např. bod 9 napadeného rozhodnutí], avšak na tom, zda prokázala přijetí zdanitelného plnění od svých dodavatelů (s těmito důvody žalovaný žalobkyni řádně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil mj. v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 35829/21/5300-21442-712226). Samotná existence obchodního řetězce neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění, jak se mylně domnívá žalobkyně, protože sporný zůstal rozsah přijatých plnění, o kterém měl správce daně pochybnosti, které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit. Skutečnost, že žalobkyně poskytla plnění společnosti APPi - ONLINE s.r.o. na tom nic nemění, neboť nebyl prokázán rozsah přijatého zdanitelného plnění od dodavatelů.

63. Žalobkyní navrhované důkazy (výslech svědkyně K. a listiny ze soudního spisu ve sporu mezi APPi - ONLINE s.r.o. a SIMPLY Consortium s.r.o.) tudíž nemohly prokázat relevantní skutečnosti, protože ty mohly osvětlit jen vztah mezi žalobkyní a jejím odběratelem APPi - ONLINE s.r.o. či dokonce vztah mezi APPi - ONLINE s.r.o. a SIMPLY Consortium s.r.o. To však – jak plyne z výše uvedeného – bylo z hlediska důvodů napadeného rozhodnutí (a tedy důvodů pro nepřiznání odpočtu DPH) bez významu. Uskutečnění (rozsah) přijatého zdanitelného plnění od dodavatelů Concept & Vision s.r.o., BONUSS-CZ, s.r.o. a Viamalleco, s.r.o. nemohly prokázat, což žalobkyně ani netvrdila.
64. Lze shrnout, že žalobkyně nepředložila spolehlivé důkazy o splnění hmotněprávních požadavků pro přiznání nároku na odpočet DPH, jelikož se jí nepodařilo prokázat, jaký byl rozsah přijatých plnění od společností Concept & Vision s.r.o., BONUSS-CZ, s.r.o. a Viamalleco, s.r.o. V takové situaci nedochází k porušení základní zásady neutrality DPH, jelikož neprokázala-li osoba povinná k dani, že skutečně v určitém objemu přijala zdanitelná plnění na vstupu, nemůže si logicky ani uplatnit odpočet. S ohledem na neprokázaný, a tedy nejasný rozsah přijatých plnění totiž nelze vinou neunesení důkazního břemene žalobkyně určit, jaký objem takových zdanitelných plnění přijala, a tedy nelze ani určit, zda částka na přijatých fakturách odpovídá skutečně poskytnutým službám, popř. dodáním zboží. Přiznání by správce daně za takové situace (neprokázání splnění hmotněprávních podmínek) nárok na odpočet DPH ze sporných plnění, došlo by právě v tomto důsledku k narušení neutrality daně. Nesplnila-li žalobkyně zákonné podmínky pro přiznání odpočtu, nárok na tento odpočet jí vůbec nevznikl. Nemůže obstát ani argumentace, podle které žalobkyni měl být přiznán odpočet alespoň „v nějaké výši“, neboť fakticita plnění nebyla sporná (viz rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).

Zásada dvojinstančnosti nebyla porušena

65. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto **doplnění** nebo **odstranění vad uložit správci daně**, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
66. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje

odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

67. Jak soud uvedl již výše, odvolací orgán je v daňovém řízení nadán pravomocemi k doplňování řízení v plné šíři jak po stránce meritorní (doplňování podkladů pro rozhodnutí), tak po stránce procesní (odstraňovat vady řízení). Daňové řízení je sice dvoustupňové, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech. Důvodová zpráva k původnímu návrhu daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) k tomu uvádí, že v daňovém řízení platí primárně princip apelace, který umožní odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Tento princip daňový řád až na výjimky zachovává, neboť to odpovídá charakteru daňového řízení, které se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. Odvolací orgán je tak v odstavci 1 povolán k tomu, aby pomocí vlastního dokazování doplnil (a to často výrazným způsobem) proces započatý u orgánu prvního stupně. Zachována je mu možnost v určitých případech, kdy to bude v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomii řízení (především z kapacitních důvodů), dožádat správce daně prvního stupně o provedení jednotlivých úkonů v dokazování, zejména pokud půjde o odstranění vad v předchozím dokazování.
68. Odborná literatura k tomu dodává, že provádět doplnění dokazování nebo odstraňovat vady řízení může odvolací orgán podle svého uvážení sám anebo tuto povinnost může uložit správci daně. Kritériem by měl být především rozsah vad, které mají být odstraňovány, a rozsah doplňovaného dokazování. Odvolací orgán by měl především brát do úvahy, že daňový subjekt bude podstatně méně zatěžován tehdy, bude-li dokazování prováděno v místě jeho bydliště či podnikání, na druhé straně však z hlediska rychlosti daňového řízení bude jistě namístě, aby nepřiliš obsažné doplnění dokazování prováděl odvolací orgán sám. Bude-li doplnění dokazování provádět správce daně, pak by měl odvolací orgán v rámci uložení této povinnosti správci daně jednoznačně specifikovat, jaké vady řízení je třeba napravit a jaké důkazy je třeba provést, aby poté, kdy správce daně toto provede, měl shromážděny potřebné podklady pro své rozhodnutí (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žišková, M. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v Systému ASPI k § 115 daňového řádu).
69. Z těchto důvodů musí mít odvolací orgán pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni. Odstraňuje-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně. Zákon odvolacímu orgánu i výslovně povoluje zapojovat v odvolacím řízení prvostupňový orgán ve značném rozsahu. I za situace, kdy je povinnost odstranit procesní vadu uložena správci daně, děje se tak stále v rámci odvolacího řízení; i tyto úkony jsou tedy přičitatelné odvolacímu orgánu. Restriktivní interpretace § 115 odst. 1 daňového řádu, podle níž by odvolací správce daně nebyl oprávněn napravit vady způsobené správcem daně v první instanci, by tak nastolila neřešitelnou procesní situaci, která jistě nebyla zákonodárcem zamýšlena. „Pokud tedy odvolací správce daně napravit vady původní výzvy k odstranění pochybností a vydal v režimu § 98 odst. 2 daňového řádu výzvu novou, v níž obsáhlym a srozumitelným způsobem popsal charakter svých pochybností, postupoval v souladu se zákonem“ (viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37).
70. Z toho plyne, že pokud žalovaný napravit vady původních výzev k prokázání skutečností (ze dne 26. 10. 2018, č. j. 4667061/18/2110-60562-209385, a č. j. 4667152/18/2110-60526-

209385) a uložil správci daně, aby v režimu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vydal výzvy nové (ze dne 3. 8. 2021, č. j. 3899469/21/2110-60561-209558 a č. j. 3899523/21/2110-60561-209558), v nichž konkrétnějším a srozumitelnějším způsobem popsal charakter svých pochybností, postupoval v souladu se zákonem. Ze správního spisu plyne, že žalovaný správci daně doplnění dokazování uložil (v doplnění spisového materiálu ze dne 19. 5. 2021, č. j. 19524/21/5300-21442-71226), z čehož je zřejmé, že správce daně byl podle ní povinen v dokazování (a odstraňování vad) pokračovat. Vzhledem k tomu, že doplnění dokazování bylo spíše rozsáhlejší, měl v dokazování pokračovat správce daně, čímž byla (i ve prospěch žalobkyně) šetřena zásada hospodárnosti a ekonomie řízení (viz závěry uvedené v bodech 67 a 68 tohoto rozsudku). Soud totiž v této souvislosti připomíná, že daňový subjekt bude podstatně méně zatěžován tehdy, bude-li dokazování prováděno v místě jeho bydliště či podnikání. Správce daně ani nebyl povinen tento pokyn žalobkyni dokládat, jak se mylně domnívá, protože se jedná o otázku interní komunikace orgánů daňové správy. Učinil-li tak, postupoval nad rámec zásady vstřícnosti ve prospěch žalobkyně.

71. Má-li správce daně provádět doplnění dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu, není pochyb o tom, že nemá zcela „volnou ruku“ (viz závěry v bodě 68 tohoto rozsudku). Odvolací orgán totiž má uložení povinnosti doplnit dokazovaná či odstranit vady správci daně specifikovat a uvést, jaké vady řízení je třeba napravit a jaké důkazy je třeba provést. Tak tomu je proto, aby poté, kdy správce daně uložené úkony provede, měl žalovaný shromážděny potřebné podklady pro své rozhodnutí. Žalovaný pak v souladu s tímto postupoval. Jeho pokyn (doplnění spisového materiálu ze dne 19. 5. 2021, č. j. 19524/21/5300-21442-71226) na devíti stranách zevrubně popisuje vady řízení před správcem daně (jednotlivě se vyjadřuje např. k jednotlivým návrhům na svědecké výpovědi) a v bodech 24 a 26 hodnotí, že původními výzvami k prokázání skutečností nebylo na žalobkyni řádně přeneseno důkazní břemeno. Žalovaný neměl za to, že pochybnosti správce daně byly dostatečně konkretizovány (např. zda se týkají existence plnění, jeho předmětu či rozsahu plnění, nebo zda se týkají deklarovaného dodavatele či využití plnění pro ekonomickou činnost). Správci daně v bodech 28 a 29 uložil, aby pochybnosti konkretizoval a rozlišil, k čemu se vztahují. Správce daně měl podle žalovaného přihlídnout k tomu, že k nějakému plnění pravděpodobně došlo, ale je otázkou v jakém rozsahu. Též mu připomněl, že z výzev musí plynout, co má žalobkyně dokazovat a proč to má dokazovat, protože není dostačující, pokud je jen vyzvána k předložení konkrétních podkladů. V nových výzvách správce daně pokyny žalovaného zohlednil a pochopitelně závěry uvedené ve zprávách daňové kontrole modifikoval, neboť k tomu byl s ohledem na pokyn žalovaného povinen. Není tedy pravda, že správce daně v odvolacím řízení opětovně hodnotil (a následně měl své hodnocení oproti zprávám z daňových kontrol korigovat) důkazní návrhy, naopak žalobkyniny tvrzení a důkazní návrhy hodnotil žalovaný a správce daně podle jeho pokynu v mezích žalovaným stanovených formuloval nové (a řádné) výzvy k prokázání skutečností.
72. Navíc jakmile správce daně dokazování doplnil a odstranil vady řízení, byl to žalovaný, kdo provedené důkazy (např. dodatečně provedené výsledky svědků) hodnotil. Postupoval pak v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, protože se svými závěry žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 16. 9. 2021, č. j. 35829/21/5300-21442-712226, a ve vyznění o důvodech neprovedení navrhované svědecké výpovědi ze dne 18. 10. 2021, č. j. 39757/21/5300-21442-712226. Teprve následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Zásada dvojinstančnosti proto nebyla porušena. Tak by tomu mohlo být jen tehdy, pokud by se žalobkyně s některými skutečnostmi mohla seznámit až v odůvodnění

napadeného rozhodnutí. Takový postup by skutečně představoval fakticky odepření práva žalobkyně na dvojinstanční projednání její věci, neboť by mohla se skutkovými okolnostmi, na nichž stojí konečné rozhodnutí, polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2011, č. j. 2 Afs 1/2011-64). Tomu se však – jak bylo výše popsáno – nyní nestalo.

73. Pokud snad žalobkyně namítala, že podle § 115 odst. 1 daňového řádu byl žalovaný povinen jako odvolací orgán výzvy k prokázání skutečností za správce daně sám formulovat, tak tím by se zcela vyprázdnila jedna ze dvou alternativ § 115 odst. 1 daňového řádu – možnost správci daně uložit doplnění dokazování a odstranění vad. To však jistě nebyl záměr zákonodárce.

74. Též tato námitka není důvodná.

„Procesně použitelné vyjádření“ R. B. s.

75. V žalobě žalobkyně namítala i to, že nebyl požádán o „vyjádření“ R. B. st. a v rozporu se zákonem nebyl proveden výslech svědkyně K. a obsah soudního spisu ve sporu mezi APPi - ONLINE s.r.o. a SIMPLY Consortium s.r.o. Jde-li o výslech svědkyně K. a obsah soudního spisu ve sporu mezi APPi - ONLINE s.r.o. a SIMPLY Consortium s.r.o. k tomu se soud vyjádřil v bodě 63 tohoto rozsudku, na něž pro tento účel odkazuje. Neprovedení jiných důkazních návrhů žalobkyně v žalobě výslovně nezpochybňovala, soud se tím tedy v souladu s dispoziční zásadou nemohl zabývat.

76. Pokud jde o R. B. s., žalobkyně žádala, aby byl „procesně využitelným způsobem“ požádán o „vyjádření“. Ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2016 totiž byl jejím jednatelem a k jeho výslechu, který správce daně provedl dne 22. 11. 2017 tak nelze z tohoto důvodu přihlížet.

77. V první řadě soud uvádí, že mu není zcela zřejmé, čeho se žalobkyně v tomto žalobním bodu vlastně domáhá. R. B. s. byl v rozhodné době jejím jednatelem, a proto nemůže být vyslechnut jako svědek podle § 96 daňového řádu. Podle něho je třeba, aby svědek vypovídal „o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob“. Pakliže byl R. B. s. žalobkynin jednatel, nevypovídal by o jiných osobách, ale o subjektu, jehož byl jednatelem. To je z hlediska § 96 daňového řádu nepřijatelné (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013-44, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, a ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013-99). V daňovém řízení žalobkyně namítala, že „vyjádření“ R. B. s. má daňová správa zajistit podle § 57 daňového řádu. Pro to však zjevně nebyly splněny podmínky, protože bývalého jednatele nelze podřadit pod žádný ze subjektů uvedených v tomto ustanovení (např. není osobou vedoucí evidenci osob nebo věcí, poskytující plnění, které je předmětem daně, provádějící řízení či zpracovávání jiných údajů podle odstavce 1). Správce daně má přitom právo požadovat informace od orgánů veřejné moci a od osob, které splňují alespoň jeden z kvalifikačních znaků taxativně vymezených pod písmeny a) až d) daného odstavce (viz Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 236).

78. Z toho plyne, že to, co R. B. s. správci daně v řízení sdělí, lze ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu považovat jen za žalobkynino tvrzení. Platí totiž, že jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu, nelze než uzavřít, že (bývalý) jednatel má kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl, přičemž je povinností daňových orgánů zvážit relevanci těchto tvrzení v procesu zjišťování

skutkového stavu věci (viz NSS č. j. 3 Afs 45/2017-23). „*Chce-li daňový subjekt zaznamenat své tvrzení, buďto tak může učinit písemně, nebo v rámci protokolovaného jednání. V tomto [však] není třeba vyžadovat formální aktivitu správce daně (např. předvolání). Proto ani nelze správci daně vyčítat, že uskutečnění takového důkazního prostředku předvoláním daňového subjektu neumožnil.*“ (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 418). To odpovídá i judikatuře NSS. Vadou řízení by totiž podle ní bylo jen to, pokud by R. B. s. nebylo umožněno k věci uvést všechno, co ví, a nemohl se vyjádřit k okolnostem týkajícím se žalobkyně či jejích obchodních partnerů. Ze správního spisu však neplyne, že by mu bylo jakkoli bráněno se ve věci vyjádřit (viz rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018-32, bod 14). Pokud žalobkyně jen této možnosti nevyužila, ačkoli mohla, nezpůsobuje to nezákonnost rozhodnutí. R. B. s. se totiž evidentně mohl procesně použitelným způsobem k věci vyjádřit sám či na popud žalobkyně, a to primárně písemně. To však neučinil, aniž by mu cokoli bránilo. Žalobkyně ani netvrdila, že by s ní nyní její bývalý jednatel nekomunikoval a zajištění jejího názoru by pro ni bylo nedosažitelné.

79. Vadou řízení pak pochopitelně není ani to, že byl R. B. s. dne 22. 11. 2017 vyslechnut jako svědek. Pokud takový výslech daňová správa vyhodnotila jako žalobkynino tvrzení, postupovala ve prospěch žalobkyně a v souladu s judikaturou NSS (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-45, bod 40): „*Skutečnost, že finanční úřad hodnotil výpověď J. Z. [jednatel daňového subjektu] jako výpověď svědka, však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost pořízení předmětné výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. V kasační stížnosti stěžovatel netvrdil, že by J. Z. byl při podání svědecké výpovědi nucen vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohl odepřít vypovídat. Netvrdil ani konkrétní dotčení na svých právech jiným způsobem. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud nepovažoval nesprávnou úvahu městského soudu za natolik závažné pochybení, aby způsobilo nezákonnost předmětného rozsudku.*“ Uvedený výklad se uplatní i na dokazování v režimu daňového řádu, jelikož znění § 96 odst. 1 daňového řádu je prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
80. Soud se i shoduje s žalovaným v závěru, že R. B. s. se k věci již dne 22. 11. 2017 vyjádřil a žalobkyně nespécifikovala žádné nové skutečnosti způsobilé prokázat rozsah uskutečněního přijatého plnění, jež by mohl osvětlit. Je sice třeba odůvodnění tohoto závěru korigovat, protože není pravda, že žalobkyně vůbec nespécifikovala, k čemu by se měl R. B. s. opětovně „vyjádřit“. Ve vyjádření ze dne 6. 10. 2021 totiž žalobkyně nejprve vágně (a tedy nedostatečně) uvedla, že může vysvětlit žalobkynin obchodní model (to už R. B. s. dne 22. 11. 2017 vysvětloval) a zpochybnit pochybnosti daňové správy specifikované ve výzvách k prokázání skutečností (k tomu, že žalobkyně užívala společnou kancelář, e-mailovou adresu i ceník společnosti Desperado club a.s., o aktuálnosti obsahu webových stránek penzionu U Stromu, o věrohodnosti reklamy na velkoplošných obrazovkách v OC Flóra). To ovšem z hlediska jejího úspěchu bylo bez významu. Jak soud vysvětlil v bodě 61 tohoto rozsudku, správce daně prokázal, že existují natolik vážné a důvodné pochyby o souladu účetnictví se skutečností, že činí žalobkynino účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Proto důkazní břemeno přešlo na žalobkyni a ta musela prokázat rozsah přijatého uskutečněního zdanitelného plnění (viz body 57 a 58 tohoto rozsudku). Pro to však za daných okolností již nepostačovalo jen pouhé zpochybnění pochybností daňové správy. Žalobkyně totiž byla povinna prokázat konkrétní rozsah přijatého zdanitelného plnění, k čemuž se již R. B. s. „vyjádřit“ nemohl, jak vyplynulo i z jeho výslechu ze dne 22. 11. 2017.

81. I tato námitka je nedůvodná.

Závěr a náklady řízení

82. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námitky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
83. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 22. listopadu 2023

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu