



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: **GAAD účetnictví a daně, spol. s.r.o.**
sídlem Kubelíkova 1224/42, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2022, č. j. 41996/22/5300-22442-713231,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 25. 10. 2021 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) č. j. 4583684/21/2115-50522-204737, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 ve výši 52 668 Kč a penále ve výši 10 533 Kč, č. j. 4586841/21/2115-50522-204737, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 ve výši 60 900 Kč a penále ve výši 12 180 Kč, č. j. 4586910/21/2115-50522-204737, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací

období leden 2018 ve výši 37 800 Kč a penále ve výši 7 560 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalobkynina odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalovaný uvedl, že žalobkyně neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, nicméně i přesto správce daně před stanovením daně dle pomůcek upřednostnil dokazování mimo daňovou kontrolu. Z žalobkyniných kontrolních hlášení zjistil všechny žalobkyniny dodavatele a podle § 57 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je vyzval, aby mu poskytli o jednotlivých plněních mezi nimi a žalobkyní daňové doklady (či jiné podklady) a sdělili další podrobnosti. V těch případech, kdy žalobkynini dodavatelé reagovali, byla podle správce daně dostatečně prokázána plnění tak, jak byla uplatněna v daňových tvrzeních. Na výzvy správce daně však nereagovalo 5 žalobkyniných dodavatelů: (i) Design and Advertisement s.r.o., (ii) BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o., (iii) RH ROTALUX s.r.o., (iv) SONTERA s.r.o. a (v) GLUSCO s.r.o. Jelikož žalobkyně neumožnila zahájit daňovou kontrolu a tito žalobkynini dodavatelé na výzvu správce daně neposkytli požadované poklady, nabyl správce daně pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění (specifikovaných ve výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 4. 9. 2019, č. j. 4084145/19/2115-60561-204184), čímž na žalobkyni přenesl důkazní břemeno. Žalobkyně na tuto výzvu sice reagovala, avšak své důkazní břemeno neunesla.
4. Ve vztahu k dodavateli Design and Advertisement s.r.o. žalobkyně navrhla provést výslech svědka Tomáše Kozlíka a předložila fakturu č. mFV1780160001. Výslechem toho svědka sice žalobkyně prokázala, že k „nějakému“ plnění skutečně došlo, avšak podle žalovaného neprokázala rozsah tohoto plnění. Svědek ani blíže nevysvětlil, co je předmětem dané faktury – *harmonizace služeb (organizace a reorganizace práce)*. Na daňovém dokladu bylo uvedeno množství „1“, ze kterého nelze dovodit, v jakém konkrétním rozsahu bylo plnění poskytnuto (podle sdělení svědka se jednalo o několik plnění). Žalobkyně tedy podle žalovaného neunesla důkazní břemeno a žalovaný nepovažoval nárok na odpočet daně za oprávněně uplatněný.
5. I v případě dodavatele BELLS-N GROUP CZ s.r.o. žalobkyně navrhla výslech svědka Tomáše Kozlíka, avšak daňový doklad č. 17002 k deklarovanému plnění žalobkyně i přes výzvu správce daně nedoložila. Při svém výslechu si svědek nevzpomněl, jakou činnost společnost BELLS-N GROUP CZ s.r.o. pro žalobkyni vykonávala. Vypověděl sice, že žalobkyni doporučil daňového poradce Ing. Vladimíra Šindlera, toto plnění se však týkalo jiného daňového dokladu (č. 17001), na jehož podkladě správce daně nárok na odpočet DPH žalobkyni uznal. Tyto závěry žalobkyně nezpochybňovala. Žalobkyně tedy v daňovém řízení k deklarovanému plnění vůbec nepředložila daňový doklad (fakturu č. 17002), který evidovala v kontrolním hlášení, čímž nesplnila základní podmínku podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
6. K plnění od dodavatele RH ROTALUX s.r.o. žalobkyně v reakci na výzvu ze dne 4. 9. 2019 předložila jen daňový doklad č. 201712. Daňový doklad však sám o sobě neprokazuje realizaci deklarovaného plnění. Podle předložené faktury plnění spočívala „*v opravě a vysušení podmáčeného sklepa na archiv včetně nové elektroinstalace*“. Žalobkyně ovšem ani neuvedla žádné bližší informace o tomto plnění (například o jaké práci konkrétně se mělo jednat a jak probíhaly atd.). Pochybnosti o realizaci plnění uvedené na daňovém dokladu byly prohloubeny zjištěním o dodavateli RH ROTALUX s.r.o., podle něhož má sídlo na

adrese, na které sídlí více než 980 subjektů, a též množstvím uvedeným na daňovém dokladu – „10“. Jelikož podle daňového dokladu předmětem plnění měla být „oprava a vysušení podmáčeného sklepa na archiv včetně nové elektroinstalace“, není podle žalovaného zřejmé, co množství v měrné jednotce „10“ znamená.

7. Rovněž v případě dodavatele SONTERA s.r.o. žalobkyně předložila jen daňový doklad č. 201738. Pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že podle této faktury bylo předmětem plnění „vybavení kanceláře, stoly, židle, koberce, kancelářská světla, PC“, ovšem množství bylo vymezeno v měrné jednotce „1“. Z daňového dokladu, resp. z množství „1“, není zřejmý rozsah plnění, v jakém mělo být uskutečněno, ani nejsou zřejmé žádné další podrobnosti plnění (například o vybavení pro jakou kancelář se mělo jednat, komu patřila atd.). Žalobkyně neprokázala, že by plnění bylo realizováno podle daňového dokladu, neboť dostatečně určitě nevysvětlila, v čem konkrétně plnění mělo spočívat (o jakou kancelář se mělo jednat) a jak a kde mělo být realizováno a kolik (a zda vůbec) kancelářského vybavení bylo dodáno.
8. Jde-li o dodavatele GLUSCO s.r.o., žalobkyně při potvrzení správnosti podaného kontrolního hlášení dne 5. 12. 2017 předložila správci daně fakturu č. 700202. Na tomto daňovém dokladu byl jako předmět plnění uvedeno „organizace psaných spisů“. Správce daně tedy sice měl k dispozici daňový doklad, ten však sám o sobě neprokazuje realizaci zdanitelného plnění. Správci daně bylo dále z úřední činnosti známo, že společnost GLUSCO s.r.o. měla účelově vystavovat daňové doklady a sídlo měla umístěné na virtuální adrese. Dodavatel GLUSCO s.r.o. ani na výzvu správce daně podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu nijak nereagoval. Správce daně tedy výzvou ze dne 4. 9. 2019 přenesl na žalobkyni důkazní břemeno k prokázání realizace plnění podle daňového dokladu. Žalobkyně správci daně dne 13. 2. 2020 znovu předložila fakturu č. 700202. Faktury s číselným označením 700202 (předložené dne 5. 12. 2017 a 13. 2. 2020) se však v předmětu plnění odlišovaly a byly vzájemně rozporné. V jedné je totiž uvedeno, že předmětem plnění je „organizace psaných spisů“, a ve druhé z nich je uvedeno „výroba a pronájem billboardu, Středočeský kraj“. Z tohoto důvodu pochybnosti o realizaci plnění předložením rozporných daňových dokladů nebyly odstraněny. Žalobkyně zároveň nepředložila ani nenavrhl provedení jiných důkazů, které by prokázaly realizaci deklarovaného přijatého zdanitelného plnění.
9. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá, aby soud zrušil dodatečné platební výměry. Za stěžejní považovala nezákonnost dodatečných platebních výměrů a jen „z opatrnosti“ navrhovala, aby soud zrušil i napadené rozhodnutí.

Žaloba a ostatní podání účastníků

10. Žalobkyně v žalobě namítá, že správce daně sice odkazoval na judikaturu NSS, ale jejími závěry se neřídil. Pokud měl pochybnost, zda k deklarovanému plnění v daném rozsahu došlo, byl povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Pouze v takovém případě je důkazní břemeno přeneseno zpět na daňový subjekt. Správce daně však nijak neosvětlil („ani v jednom z napadených rozhodnutí“), z jakého důvodu mu vznikla pochybnost o deklarovaných plněních. Z dodatečných platebních výměrů je zřejmé jen to, že se správce daně v rámci své kontrolní činnosti bez bližšího odůvodnění zaměřil na určité dodavatele a jimi deklarovaná plnění, přičemž důvodem vzbuzujícím pochybnosti bylo to, že dodavatel neposkytl součinnost. Dále se

argumentace správce daně zaměřila jen na formální náležitosti daňového dokladu, což je však v rozporu s tím, co sám správce daně tvrdí – pro prokázání uskutečnění deklarovaného plnění není samotné předložení faktury dostatečné. Pokud je daňovým dokladem deklarováno neurčité plnění, které s ohledem na svoji povahu nelze počtem přesně specifikovat (např. práce stavebního charakteru či reklama) – a to správce daně vyhodnotí jako vadu daňového dokladu – nemůže to být jediným a hlavním důvodem pochybností správce daně. Povaha těchto plnění sama o sobě vylučuje splnění formálních náležitostí daňového dokladu. Správce daně měl tedy podle žalobkyně uvést další skutečnosti vyvolávající jeho pochybnosti.

11. Ke konkrétním způsobům dokazování a realizaci sporných plnění žalobkyně navrhla svědeckou výpověď T. K.. Ten byl vyslechnut a vyjádřil se ke sporným plněním a daňovým dokladům dodavatelů Design and Advertisement s.r.o. a BELLS-SEVEN GROUP s.r.o. Popsal, že se jednalo o reklamu a výrobu reklamních předmětů. Na dotaz, co je harmonizace služeb, odpověděl, že se jedná o poskytnutí služby spočívající v analýze a průzkumu trhu, kam, jakým způsobem, a v jakém rozsahu umístit danou reklamu, tak, aby měla co největší dosah na cílovou skupinu potenciálních klientů. Správce daně však nevznesl další otázky, jak tato reklama vypadala, kde konkrétně se nacházely billboardy, či u jaké přepravní společnosti byly provedeny polepy autobusů. Z tohoto žalobkyně dovozovala, že správci daně jsou tyto informace obecně známé. Pokud tomu tak nebylo a správce daně měl o těchto skutečnostech pochybnosti, měl si pořídit jejich fotografie. To ovšem neprovedl, sám si výpověď svědka nijak neověřil, a nadále vyhodnotil všechna plnění poskytnutá těmito společnostmi jako sporná. Ani nevysvětlil, z jakého důvodu považuje svědeckou výpověď za nevěrohodnou. Rozsah reklam lze navíc nyní ověřit z pravidelných příspěvků na sociální síti Instagram společnosti Design and Advertisement s.r.o.
12. Žalobkyně též namítala, že dne 27. 11. 2018 nebyla řádně zastoupena, a proto jí nebyla řádně doručena výzva k umožnění zahájení daňové kontroly. Z toho pak plyne, že uplynula lhůta ke stanovení daně. Správce daně usuzoval, že žalobkyně byla zastoupena na základě plné moci ze dne 20. 3. 2018, ta však byla uplatněna jen v rámci podání stížnosti proti postupu správce daně dne 22. 8. 2018. K tomuto dni nebylo žádné řízení o doměření daně zahájeno, správce daně vykonával jen vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu. Správce daně však v rozporu s vůlí žalobkyně těmito dvěma písemnostem (plná moc a stížnost) obsaženým v jednom podání přidělil dvě odlišná čísla jednací a plnou moc vyhodnotil tak, že se vztahuje nejenom na podání stížnosti, ale i na všechna další i ještě nezahájená řízení. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem správce daně, že o rozsahu zmocnění neexistovaly pochybnosti. Je totiž třeba brát v potaz všechny zmíněné okolnosti, tj. jak, a kde se plná moc u správce daně objevila. Nejedná se o generální plnou moc, ale o speciální plnou moc. Navzdory možná matoucímu textu, který uvozuje text plné moci obecným a široce uchopeným zmocněním, je patrné, že uprostřed dokumentu je prázdný prostor pro upřesnění a specifikaci zmocnění, které však na této plné moci chybí. Ačkoliv jsou v plné moci vyjmenovány téměř všechny procesní předpisy, daňový řád chybí. Správce daně tak měl postupovat podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Nadto, jakmile byla výzva k umožnění zahájení daňové kontroly doručena advokátce, upozornila správce daně na to, že není žalobkyninou zástupkyní, což však správce daně chybně vyhodnotil jako výpověď plné moci. Žalobkyně upozornila na to, že v době, kdy byla plná moc vyhodnocována, obecná praxe správních orgánů ohledně akceptace generální plné moci advokáta nebyla jednotná. Až v roce 2020 na základě podnětu bývalé veřejné ochránkyně práv přijalo Ministerstvo vnitra stanovisko, že by generální plná moc měla být akceptována. Stanovisko je zaměřeno obecně na správní řízení vedené primárně

podle správního řádu, ale i v rámci daňových řízení se tento předpis uplatňuje. Odborná veřejnost tedy není ohledně náležitostí advokátních plných mocí ve shodě, neboť advokátní předpisy náležitosti advokátní plné moci neupravují.

13. Žalovaný *ve vyjádření k žalobě* uvedl, že nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Plná moc ze dne 20. 3. 2018 sice byla uplatněna spolu se stížností proti postupu správce daně, avšak podle jejího obsahu se jedná o generální plnou moc. Skutečnost, že plná moc obsahovala nedokončenou větu, že se plná moc uděluje i „...jako zvláštní plná moc k...“, je irelevantní. Je totiž věcí žalobkyně jakožto zmocnitele, aby přesně vymezila rozsah zástupčího oprávnění zmocněnce (§ 28 odst. 1 daňového řádu). Obzvlášť v případě, kdy je zástupkyně advokátkou, tedy profesionálkou, která by si měla být vědoma rozsahu svého oprávnění a zmocnitele na případné nedostatky upozornit. Nelze klást k tíži daňových orgánům, že nepředvíдалy všechny možné varianty výkladu plné moci v situaci, kdy plná moc obsahuje nedokončenou větu. NSS se již zabýval plnou mocí obsahující obecnou a zvláštní část a dospěl k závěru, že plná moc měla advokátovi poskytnout co nejširší možnosti při zastupování klientky, protože úvodní obecná část plné moci advokáta opravňuje k zastupování „ve všech právních věcech“, advokát má „vykonávat veškeré úkony“, „to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci“. Formulace dodatku, podle něž se plná moc uděluje „i“, tedy jinak vyjádřeno „také“, „kromě toho“ či „včetně“, jako zvláštní plná moc k řízení o daňové kontrole, je pak nadbytečná.
14. I pokud by se však plná moc ze dne 20. 3. 2018 neměla týkat i navazujících úkonů, došlo k materiálnímu doručení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly. Na ni totiž žalobkyně dne 13. 12. 2018 písemně reagovala. Správci daně sdělila, že plná moc ze dne 20. 3. 2018 není pro daňové řízení platná a zároveň uvedla, že výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly považuje za doručенou dnem 12. 12. 2018, kdy se dostala do její dispozice. Žalobkyně se s ní seznámila a od tohoto data začala běžet patnáctidenní lhůta.
15. Dále žalovaný uvedl, že pro zahájení daňové kontroly správce daně nepotřebuje žádné konkrétní podezření. Daňová kontrola je institutem sloužícím k ověření povinností uložených každému daňovému subjektu na úseku správy daní, kterýžto může být založen i na principu náhodnosti. Důvody, které správce daně vedly k úmyslu zahájit daňovou kontrolu, tak nejsou podstatné a správce daně ani neměl povinnost je žalobkyni sdělovat. Správce daně měl v úmyslu daňovou kontrolu zahájit v rozsahu prověření celé daňové povinnosti. Jelikož mu však nebylo umožněno zahájit daňovou kontrolu, provedl dokazování mimo daňovou kontrolu. Výzvami k poskytnutí údajů podle § 57 daňového řádu vyžádal řadu informací a podkladů vztahujících se k žalobkyniným daňovým povinnostem (zejména od dodavatelů a odběratelů) a následně po vyhodnocení obdržенých podkladů pojal konkrétní pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních. V případech, kdy žalobkynini dodavatelé na výzvy správce daně reagovali, byla plnění podle daňových dokladů dostatečně prokázána. Pochybnosti správce daně nabyly ve vztahu k plněním dodavatelů, kteří na výzvy správce daně nereagovali. Tyto pochybnosti byly žalobkyni sděleny prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2019, kterou byla zároveň vyzvána k prokázání uskutečnění deklarovaného plnění od dodavatelů Design and Advertisement s.r.o., RH ROTALUX s.r.o., GLUSCO s.r.o., BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o. a SONTERA s.r.o.
16. Žalobkyně navrhla provést výslech Tomáše Kozlíka, který se měl vyjádřit k plněním poskytnutým společnostmi Design and Advertisement s.r.o. a BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o. Dále předložila daňové doklady k přijatým plněním od 5 dodavatelů. Výslech T. K.

správce daně vyhodnotil tak, že pochybnosti nebyly odstraněny. Je věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení a není povinností správce daně jej jakkoliv instruovat. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Nárok na odpočet DPH má svůj základ v existenci zdanitelného plnění, což znamená, že samotné doložení, byť bezvadného daňového dokladu, nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Navíc, v případě přijatého plnění od společnosti BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o. žalobkyně neunesla ani své primární důkazní břemeno, neboť daňový doklad č. 17002 nebyl správci daně předložen, a žalobkyně tak nenaplnila zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

17. V *replíce* žalobkyně nesouhlasila s tím, že správce daně nemusí zdůvodňovat svůj postup. Správce daně postupoval nekonzistentně, protože podle něho žalobkyně neunesla důkazní břemeno jak v přídech, kdy její dodavatelé byli zcela nekontaktní, tak v případech, kdy nějaké plnění proběhlo, a je jen otázkou, v jakém rozsahu. V souladu se zásadou přiměřenosti mají být brána v potaz práva účastníků řízení, aby do nich bylo zasaženo co nejméně. V případě žalobkyniny důkazní nouze ji tak správce daně měl vyzvat k upřesnění či doplnění tvrzení. Zejména v případě reklamy od společnosti Design and Advertisement s.r.o. se jedná o pouhé nedorozumění, protože žalobkyně měla k dispozici důkazní prostředky k prokázání uskutečnění plnění.
18. Žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že správci daně neumožnila zahájit daňovou kontrolu. Žalobkyně se s ním vždy snažila komunikovat a usilovala o to, aby daňová kontrola mohla proběhnout. V rozhodnou dobu žalobkynina jednatelka jen nepobývala na území České republiky. Žalobkyně dodala, že v trestním řízení zahájeném z podnětu správce daně se jí podařilo předloženými důkazy prokázat uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti Design and Advertisement s.r.o. (návrhy reklamních předmětů, loga společnosti, vizitek, fotografie reklamních poutačů, polepů autobusů).
19. V *duplice* žalovaný zopakoval, že správce daně měl v úmyslu zahájit daňovou kontrolu v rozsahu prověření žalobkyniny daňové povinnosti. Až vyhodnocením obdržných či neobdržných informací v rámci reakcí na výzvy podle § 57 daňového řádu nabyt konkrétní pochybnosti. Pokud na výzvy správce daně žalobkynini dodavatelé nereagovali, byly pochybnosti správce daně důvodné. Tím spíše pokud žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by existoval nepoměr a nesoulad mezi hodnocením jednotlivých případů. Jediným důkazním prostředkem, který žalobkyně navrhla, byl výslech svědka T. K.. Žalovaný připomněl, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž zásadou dispoziční. Předpokládá se zvýšená procesní aktivita daňového subjektu, neboť je to on, koho primárně tíží důkazní břemeno. Daňové orgány nejsou povinny vyhledávat důkazní prostředky za daňový subjekt. Jak správce daně hodnotil důkazní situaci mohlo být žalobkyni dobře známo, neboť to bylo zachyceno v úředním záznamu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 4229664/21/2115-60563-204589. Žalobkyně tak měla dostatek příležitostí navrhnout další důkazní prostředky k prokázání uplatněných nároků na odpočet daně. Závěry žalovaného nemohou změnit ani nové důkazy. Soudní řízení není pokračováním daňového řízení, správní soudnictví je ovládáno zásadou subsidiarity a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. Úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním.

Jedná se o důkazní prostředky, jež žalobkyně mohla navrhnout již v daňovém řízení. Navíc z nich ani není zřejmé, že by se vztahovaly k nyní relevantním zdaňovacím obdobím.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

20. 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.).
21. Soud o žalobě rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím účastníci vyjádřili souhlas – žalobkyně výslovný, žalovaný implicitní (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.
22. 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, č. 2162/2011 Sb. NSS). V souladu s tímto právním názorem postupoval soud i v projednávané věci.

Posouzení žaloby

Lhůta pro stanovení daně neuplynula

23. V první řadě se soud zabýval tím, zda neuplynula lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně v žalobě poukazovala na to, že výzva k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018, č. j. 4420508/18/2115-60561-204184, jí nebyla řádně doručena, neboť byla doručována advokátce Mgr. Lence Jindrové, která však žalobkyni měla zastupovat výhradně v souvislosti s podáním stížnosti proti postupu správce daně ze dne 21. 8. 2018.
24. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
25. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
26. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.
27. Podle § 87 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3 a odpadá překážka pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly.
28. Podle čl. II., bodu 2 zákona č. 283/2020 Sb. v případě, že přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona daňový subjekt nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění

účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo neumožnil ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, účinky této skutečnosti podle § 87 odst. 5 a 6 a § 254a odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Z toho plyne, že nyní byly účinky podle § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 zachovány i po 1. 1. 2021, kdy nabyl účinnosti zákon č. 283/2020 Sb.

29. Pokud by nenastaly účinky podle § 87 odst. 6 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, lhůta ke stanovení daně by uplynula dříve, než byly vydány dodatečné platební výměry. Soud se tedy zabýval tím, zda účinky předvídané těmito ustanoveními skutečně nastaly, a zda tedy tříletá lhůta ke stanovení daně začala znova běžet marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě ze dne 23. 11. 2018. K tomu bylo třeba odpovědět na otázku, zda advokátka Mgr. Lenka Jindrová žalobkyni v době doručování výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018 v souladu s daňovým řádem řádně zastupovala, či nikoliv.
30. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu si osoba zúčastněná na správě daní může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.
31. Podle § 27 odst. 2 daňového řádu je plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.
32. Podle § 28 odst. 1 daňového řádu zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.
33. 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.
34. Plná moc ze dne 20. 3. 2018 je podepsána žalobkyní (za níž jednala její jednatelka – Gabriela Tomšík Doležalová) a zmocňuje advokátku Mgr. Lenku Jindrovou

„... *aby mne*

obhajovala, resp. ve všech právních věcech zastupovala, aby vykonávala veškeré úkony, přijímala doručované písemnosti, podávala návrhy a žádosti, uzavírala smíry a narovnání, uznávala uplatněné nároky, vzdávala se nároků, podávala opravné prostředky nebo námitky a vzdávala se jich, vymáhala nároky, plnění nároků přijímala, jejich plnění potvrzovala, dědictví odmítala nebo neodmítala, jmenovala rozhodce a sjednávala rozhodčí smlouvy, to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plná moc. Tuto plnou moc uděluji i v rozsahu práv a povinností podle trestního řádu, občanského soudního řádu, správního řádu a zákoníku práce a jako zvláštní plnou moc k ...

[prostor k vyplnění].

Beru na vědomí, že zmocněná advokátka je oprávněna si ustanovit za sebe zástupce a pokud jich ustanoví více, souhlasím, aby každý z nich jednal samostatně. Je mi známo, že podle smlouvy o poskytování právní pomoci náleží odměna za toto zastoupení spolu s hotovými výlohami a náhradou za ztrátu času a jsem povinen ji zaplatit, kdykoliv mi bude vyúčtována, společně a nerozdílně s těmi, kteří společně se mnou udělili zmocnění bez ohledu na to, zda byla přisouzena vůči odpůrci. Jsem povinen složit přiměřenou zálohu podle postupu prací.“

35. K problematice plné moci Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, 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, zachovávaje 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.*“
36. V usnesení ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS, rozšířený senát, vyložil, že pokud plná moc obsahuje výraz „*ve všech právních věcech*“ (tedy právě takový výraz jako v nyní projednávaném případě), opravňuje taková plná moc advokáta k zastupování v jakémkoliv řízení před soudem, jehož se zmocnitel bude účastnit. Dodatek, podle něž se plná moc uděluje *i jako zvláštní plná moc* k zastupování je nadbytečný. K tomu závěru dospěl rozšířený senát i přesto, že (tak, jako nyní) se jednalo o tzv. formulářovou plnou moc, jejíž převážný text je mechanicky převzat z někdejších vzorových tiskopisů. „*Zmíněné tiskopisy byly vytvořeny právě proto, aby advokátovi poskytly co nejširší možnosti při zastupování klienta; pokud pak strany chtěly takovou šíři zmocnění vyloučit, nic jim nebránilo v tom, aby příslušné pasáže formuláře upravily či přeškrtny. To se však v projednávaných věcech nestalo: advokát zde vyjádřil vůli zastupovat účastníka ve všech právních věcech, s nimiž se na něj účastník obrátí, a účastník na základě vzájemné důvěry poskytl advokátu paušálně právo zastupovat jej ve všech řízeních, která třeba ještě ani nejsou započata a jejichž předmět není dosud určen.*“
37. Na tyto závěry navazuje i žalovaným citovaná judikatura. V rozsudku ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 127/2016-34 (body 19 a 20), NSS úvahy rozšířeného senátu vztáhnul i na postupy a řízení podle daňového řádu. Vysvětlil, že jelikož úvodní obecná část plné moci advokáta opravňuje k zastupování „*ve všech právních věcech*“, advokát má „*vykonávat veškeré úkony*“, „*to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci*“, účastnice řízení poskytla na základě vzájemné důvěry advokátovi paušálně právo zastupovat ji ve všech řízeních. Podle NSS tak správce daně neměl důvod pochybovat o povaze plné moci, proto ani výzva k vyjasnění plné moci podle § 28 odst. 2 daňového řádu neměla opodstatnění. Z § 28 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že rozsah plné moci by měl být vymezen úkony (například podáním daňového přiznání), řízeními (zejména daňové či registrační) nebo postupy (například daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, vyhledávací činnost). Je na vůli zmocnitele, zda zmocnění bude koncipovat jako generální nebo jako speciální. Jelikož však zmocnitel k žádnému vymezení rozsahu nepřistoupil, je třeba plnou moc ze dne 20. 3. 2018 vyložit jako generální.
38. Namítá-li žalobkyně, že se jedná o speciální plnou moc, protože za textem „*...a jako zvláštní plnou moc k ...*“ byl ponechán prostor pro doplnění, je jí třeba připomenout, že text předložené plné moci nebyl v tomto případě nijak doplňován. Není tedy vůbec namístě o jejím rozsahu jakkoliv pochybovat a uvažovat snad o postupu podle § 28 odst. 2 daňového

řádu. Pochybnosti o rozsahu plné moci by hypoteticky mohly nastat tehdy, pokud by byl daný prostor k vyplnění využit, protože „obecná“ část plné moci by neodpovídala „speciální“ části plné moci (i když i s touto otázkou se výše citovaná judikatura vypořádává), avšak tak se nyní nestalo. Překážkou není ani to, že plná moc přímo neodkazuje na daňový řád, protože z jejího obsahu plyne, že není omezena na konkrétní řízení či postup, ale je udělena pro zastupování „*ve všech právních věcech*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 As 265/2023-33). Pokud žalobkyně v žalobě namítá, že plná moc se vztahovala jen „*pro řízení o stížnosti proti postupu správce daně*“, tak soud opakuje, že v plné moci svoji advokátku zmocnila k *zastupování ve všech právních věcech a aby vykonávala veškeré úkony*. Poukazuje-li žalobkyně na to, že ani žádné řízení nebylo zahájeno, protože správce daně podle ní prováděl jen vyhledávací činnost, je třeba žalobkyni připomenout, že žalobkynina jednatelka sama svým jednáním neumožnila zahájení daňové kontroly. Bylo tedy potřeba postupovat podle § 87 odst. 5 daňového řádu, přičemž doměřovací řízení bylo zahájeno *ex lege* marným uplynutím stanovené lhůty (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59, č. 3153/2015 Sb. NSS). Navíc, z obsahu stížnosti sepsané žalobkyninou advokátkou je na první pohled zjevné, že věděla o úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu. V jejím textu na tuto otázku opakovaně poukazovala, a tyto okolnosti tedy společně s textem plné moci vedly správce daně legitimně k tomu, že se jedná o generální plnou moc (k tomu podrobněji níže).

39. Stanovisko Ministerstva vnitra ve věci akceptace generální plné moci advokáta ve správním řízení ze dne 3. 8. 2020, č. j. MV-133579-5/LG-2019, jež žalobkyně předložila jako důkazní prostředek, na tom nic nemění. V předchozích bodech citovaná judikatura byla totiž, pokud jde o totožnou textaci plné moci („*ve všech právních věcech*“, advokát má „*vykonávat veškeré úkony*“, „*to vše i tehdy, když je podle právních předpisů zapotřebí zvláštní plné moci*“), ustálená a jednoznačná. Jedná se navíc o stanovisko ke správnímu řádu, posuzovaná věc se ovšem výhradně řídí daňovým řádem (srov. § 262 daňového řádu). Soud proto tento důkazní prostředek neprováděl, protože se míjí s předmětem tohoto řízení.
40. Soud tak nepřisvědčil žalobkyni, že plná moc ze dne 20. 3. 2018 omezila rozsah zmocnění pouze na podání stížnosti proti postupu správce daně, protože podle jejího textu se jedná o generální zmocnění a o rozsahu uděleného zmocnění nebyl důvod pochybovat. Správce daně proto nebyl povinen postupovat podle § 28 odst. 2 daňového řádu.
41. Soud dále konstatuje, že ani na základě konkrétních okolností případu nelze správci daně vyčítat, pokud plnou moc ze dne 20. 3. 2018 vyhodnotil jako generální. Správce daně měl již od března 2018 v úmyslu s žalobkyní zahájit daňovou kontrolu, avšak žalobkynina jednatelka na telefonické hovory nereagovala, případně se pracovníkům správce daně podařilo spojit jen s třetími osobami, aniž by žalobkynina jednatelka pracovníky správce daně zpětně kontaktovala. Jakmile se pracovníkům správce daně podařilo s žalobkyninou jednatelkou telefonicky spojit, tak jim sdělila, že na 3 roky odjíždí do zahraničí. Na výzvy, aby jim sdělila, zda k zastupování žalobkyně zmocní třetí osobu, nereagovala. Tyto skutečnosti jsou zachyceny v úředních záznamech ze dne 26. 3. 2018, č. j. 1350250/18/2115-60561-201007, a ze dne 28. 3. 2018, č. j. 1402786/18/2115-60561-201007. Osobu, s níž by mohl správce daně zahájit daňovou kontrolu, žalobkynina jednatelka nesdělila ani přes opakované výzvy doručené do žalobkyniny datové schránky (např. sdělení ze dne 18. 7. 2018, č. j. 3727884/18/2115-60561-201831).
42. Dne 21. 8. 2018 žalobkyně ze své datové schránky podala stížnost na postup správce daně, v níž namítala jen to, že se pracovníci správce daně nezákonně pohybovali po jejím

pozemku. Stížnost proti postupu správce daně podala následně dne 22. 8. 2018 v zastoupení žalobkyně i její advokátka Mgr. Lenka Jindrová a přiložila k ní plnou moc ze dne 20. 3. 2018. Tu adresovala správci daně a ve stížnosti uvedla, že se na něho obrací v právním zastoupení žalobkyně. Dále v ní zrekapitulovala, že správce daně žalobkyni dne 26. 3. 2018 telefonicky informoval o záměru zahájit daňovou kontrolu, přičemž mu žalobkyně sdělila, že její jednatelka bude pobývat mimo Českou republiku. Doklady potřebné k provedení kontroly se nacházejí v kontejneru směřujícím do zahraničí. Dále uvedla, že „[b]yli jste tedy dostatečně informováni o tom, že pro nepřítomnost jednatelky v České republice nemohla [žalobkyně] splnit neprodleně svou povinnost umožnit zahájení daňové kontroly podpisem úředního záznamu nebo protokolu“. Advokátka též poukázala na to, že přestože byl správci daně znám předmět činnosti žalobkyně (činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence), správce daně bezdůvodně nevyužil možnost vyzvat ji písemně k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Pokud by byla žalobkyně vyzvána, potřebnou součinnost by poskytla. Místní šetření v místě obydli žalobkyniny jednatelky bylo nezákonné, protože správce daně měl upřednostnit výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly. Tím byla porušena práva žalobkyniny jednatelky na ochranu soukromí, vlastnického práva a nedotknutelnosti obydli. Obě stížnosti shledal správce daně nedůvodnými, což zaslal do datové schránky advokátky.

43. Z těchto okolností má soud naopak za to, že správce daně mohl důvodně dovozovat, že pro dlouhodobou nepřítomnost žalobkyniny jednatelky byla po opakovaných urgencích zmocněna k zastupování žalobkyně právní profesionálka, která se v textu stížnosti vyjadřovala i k okolnostem (ne)zahájení daňové kontroly. Sama pak navrhovala, aby správce daně daňovou kontrolu zahájil výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu, jelikož se má jednat o vhodnější postup, než aby se pracovníci správce daně pokoušeli žalobkyninu jednatelku osobně či telefonicky zkontaktovat. To, že žalobkyně tyto závěry později v podání ze dne 13. 12. 2018 zpětně popřela, na jejich správnosti nic nemění, protože na základě textace plné moci ze dne 20. 3. 2018 a okolností správci daně známých v době vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018 je postup správce daně pochopitelný a legitimní.
44. Lze tak shrnout, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 začala podle § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dne 26. 7. 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), za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 začala podle § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dne 26. 10. 2017 a za zdaňovací období leden 2018 začala podle § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dne 26. 2. 2018. Jelikož byla výzva k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018 doručena do datové schránky žalobkyniny advokátky dne 27. 11. 2018, podle § 87 odst. 6 daňového řádu marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě (15 dnů) nastaly účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Tříletá lhůta pro stanovení daně tedy podle § 148 odst. 3 daňového řádu začala znovu běžet dne 13. 12. 2018 tak, že by uplynula dne 13. 12. 2021. Dodatečné platební výměry však byly žalobkyni oznámeny dne 25. 10. 2021. 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 13. 12. 2022, přičemž napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 14. 11. 2022 (doručením žalobkyninu zástupci), tj. před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně tudíž neuplynula.

45. Soud nadto souhlasí s žalovaným, že žalobkyni byla výzva k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018 doručena rovněž tzv. materiálně; tedy. i pokud by se plná moc skutečně vztahovala jen na podání stížnosti proti postupu správce daně, žalobkyně se s výzvou prokazatelně seznámila. Soud je totiž povinen zvažovat, jaké dopady mohlo mít procesní pochybení (v tomto případě hypotetické) na výsledek řízení o věci samé. Z ustálené judikatury správních soudů přitom plyne, že procesní pochybení při doručování nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, pokud se s jeho obsahem adresát prokazatelně seznámí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73, ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010-95, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36). V podání ze dne 13. 12. 2018 (zaslané z žalobkyniny datové schránky téhož dne) totiž žalobkyně uvedla, že výzva k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018 (žalobkyni v tomto podání označena č. j. 4420508/18/2115-60561-204184) jí byla 12. 12. 2018 doručena: „Protože se tato zpráva dostala do sféry mého vlivu včera 12. 12. 2018, mohu ji považovat za doručenu tímto dnem.“ Podle § 87 odst. 6 daňového řádu by marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě (15 dnů) přitom nastaly účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu později dne 28. 12. 2018; byla by dokonce ve prospěch finančních orgánů delší. Lhůta ke stanovení daně by proto neuplynula ani v tomto případě.

46. Tato námitka tak není důvodná.

Správce daně prokázal pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění (důkazní břemeno správce daně)

47. Žalobkyně dále namítá, že správce daně byl povinen prokázat, že o uskutečnění deklarovaného plnění existují vážné a důvodné pochybnosti. To však podle žalobkyně neučinil, protože v dodatečných platebních výměrech není uvedeno, proč mu vznikla pochybnost o uskutečnění plnění konkrétních dodavatelů „na samém počátku“. To, že její dodavatelé správci daně neposkytli součinnost, nemůže zakládat pochybnosti způsobilé přenést důkazní břemeno. Těmito pochybnostmi nemohou být ani pouhé „formální nedostatky“ doložených daňových dokladů (neurčitost předmětu plnění – reklamu nelze už pro její povahu vymezit určitě).

48. V první řadě soud připomíná, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, a judikatura NSS – např. rozsudky NSS ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30, či ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, č. 1983/2010 Sb. NSS). K ochraně před svévolným prováděním daňové kontroly lze totiž dospět jinými prostředky. Navíc z daňového spisu, dodatečných platebních výměrů i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně se nezaměřil pouze na konkrétní subjekty a plnění, jež měly tyto subjekty žalobkyni poskytnout. Na základě údajů z podaných daňových přiznání k DPH a kontrolních hlášení za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2017 a ledna 2018 měl v úmyslu zahájit u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu ověření všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, nikoliv jen v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od konkrétních dodavatelů. Zahájení daňové kontroly však žalobkyně neumožnila (viz úřední záznam ze dne 26. 3. 2018, č. j. 1350250/18/2115-60561-201007, či sdělení osobě zúčastněné na správě daní ze dne 18. 4. 2018, č. j. 1453455/18/2115-60561-201007).

49. Podle 87 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které

nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.

50. Daňový řád předpokládal (ve znění do 31. 12. 2020), že daňový subjekt bude jednat v souladu se zásadou spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a umožní správci daně zahájit daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly zpravidla předcházelo neformálnímu postupu, kdy správce daně např. telefonicky domluvil s daňovým subjektem termín zahájení daňové kontroly, popř. jej vyzval k účasti na jednání, na němž bude daňová kontrola zahájena. Pokud tento postup nevedl k zahájení daňové kontroly a bylo zřejmé, že daňový subjekt se daňové kontrole vyhýbal, měl správce daně k dispozici institut, jímž je výzva podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Vydáním výzvy či marným uplynutím lhůty ve výzvě uvedené nenastávají účinky zahájení daňové kontroly (tu nemá smysl bez součinnosti s daňovým subjektem vést), ale nastávají účinky jako běh nové lhůty pro stanovení daně či možnost stanovit daň náhradním způsobem, a to i bez provedení daňové kontroly (odst. 5 a 6).
51. Žalobkyně v žalobě nenamítala, že podmínky pro vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu nebyly splněny – teprve v replice, a proto opožděně (§ 72 odst. 1 a § 71 odst. 1 *in fine* s. ř. s.), nesouhlasila s tím, že správci daně neumožnila zahájení daňové kontroly. Přesto soud nad rámec mezí přezkumu včas a řádně vymezeném žalobkyní konstatuje (tak, jak už rekapituloval v bodech 41 a 42 tohoto rozsudku), že ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 23. 11. 2018 správce daně důvody pro její vydání srozumitelně popsal, což odpovídá i obsahu správního spisu. V souladu se svými povinnostmi se pracovníci správce daně opakovaně pokoušeli žalobkyninu jednatelku telefonicky kontaktovat, ale bezúspěšně. Nebyla k dostižení v místě žalobkynina podnikání ani v místě jejího bydliště. Pokud s pracovníky správce daně komunikovala (později především prostřednictvím žalobkyniny datové schránky), omezila se na sdělení, že na 3 roky odjíždí do zahraničí, a na stížnosti, že pracovníci správce daně vstoupili na její pozemek. Na opakované výzvy, aby správce daně umožnila zahájit daňovou kontrolu, adekvátně nereagovala. Kromě již zmiňovaných stížností jen sdělila, že všechny její účetní doklady naložila do kontejneru, který odplul do Jižní Ameriky. V reakci na to správce daně vyčkal téměř dva měsíce – jednalo se o dobu, po níž mělo podle žalobkyně trvat, než se doklady dostanou v Jižní Americe zpět do dispozice žalobkyniny jednatelky – poté však opět nereagovala. Nijak nereagovala ani na výzvy, aby pro svoji nepřítomnost pověřila zastupováním žalobkyně třetí osobu. Za těchto podmínek nemohl správce daně podle znění daňového řádu do 31. 12. 2020 zahájit daňovou kontrolu. Nebylo totiž s kým (*a contrario* § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění zákona 283/2020 Sb.).
52. V souladu s § 87 odst. 5 daňového řádu tedy mohl správce daně žalobkyni stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu. Jak však v rozsudku ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38, uvedl NSS, § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 zakládá správci daně oprávnění, nikoli povinnost stanovit daň podle pomůcek nebo přistoupit k jejímu sjednání. Správce daně je povinen i za této situace upřednostnit stanovení daně dokazováním, je-li to vzhledem k okolnostem možné (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38, a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33). Je-li možnost stanovit daň dokazováním, navzdory nespolupracujícímu daňovému subjektu, bude povinností takto postupovat. „Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu nebrání tomu, aby byla daň stanovena i kvalitativně hodnotnějším způsobem, tedy dokazováním, byť nutně prováděným mimo rámec daňové kontroly. Opačný výklad by byl v rozporu se smyslem daňového řízení, jenž

je vyjádřen v § 1 odst. 2 daňového řádu. Jestliže by správce daně neměl možnost provádět dokazování jinak než v rámci daňové kontroly, byla by mu v případě nespolupráce daňového subjektu při zahájení daňové kontroly zcela upřena možnost stanovit daň jinak než podle pomůcek. Je třeba zdůraznit, že dokazování se v projednávané věci neodehrávalo mimo jakýkoliv procesní rámec, nýbrž v doměřovacím řízení, jež bylo zahájeno marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. října 2014 č. j. 9 Afs 38/2014-59). K možnosti vést dokazování mimo daňovou kontrolu se ostatně již Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil tak, že za současného zachování patřičné úrovně procesních práv daňového subjektu je přípustné (srov. rozsudky ze dne 9. května 2019 č. j. 6 Afs 323/2018-38 a ze dne 20. června 2019 č. j. 9 Afs 394/2018-33). I když správce daně pochybí a neprovede daňovou kontrolu, jak by v souladu se zákonem měl, nemusí mít tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí, jsou-li daňovému subjektu zaručena stejná procesní práva spojená s prováděním daňové kontroly (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. srpna 2018 č. j. 6 Afs 349/2017-31 a ze dne 24. září 2020 č. j. 7 Afs 63/2019-31).“ (bod 33 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 209/2023-38).

53. V souladu s těmito závěry správce daně postupoval, protože z žalobkyniných daňových přiznání a kontrolních hlášení zjistil její dodavatele a odběratele a prostřednictvím výzev k součinnosti podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu ověřoval uskutečnění deklarovaných plnění. V nich správce daně žalobkyniny dodavatele a odběratele vyzval, aby mu poskytli kopii dokladů týkající se deklarovaných plnění (faktury, doklady o úhradě, smlouvy, objednávky apod.) a požádal o sdělení jmen osob, které za žalobkyni jednaly. Správce daně též výzvami k poskytnutí údajů podle § 57 daňového řádu požádal žalobkyninu banku a Českou národní banku o údaje o stavech a pohybech na žalobkyniných bankovních účtech a o údajích o zmocněních a disponentech k těmto účtům. Získané důkazní prostředky pak hodnotil v úředním záznamu ze dne 15. 9. 2021. Do této fáze dokazování tedy zapojil žalobkyni, neboť ji prostřednictvím tohoto úředního záznamu seznámil s jednotlivými vyhledanými důkazními prostředky, s jejich obsahem a závěry z nich plynoucími. Dále žalobkyni umožnil, aby se s nimi seznámila a vyjádřila se k nim. Jelikož zhodnocení informací a listinných důkazních prostředků obstaraných správcem daně bylo provedeno v úředním záznamu ze dne 15. 9. 2021, byla tím garantována žalobkynina práva, která jsou společná pro ukončení všech postupů podle daňového řádu, při nichž dochází k dokazování (viz rozsudek č. j. 9 Afs 394/2018-33, bod 13). Pokud tedy správce daně stanovil daň dokazováním mimo daňovou kontrolu, postupoval v souladu se zákonem tak, aby co nejvíce šetřil žalobkynina práva. Tomuto postupu není co vytknout.
54. Obecně platí, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně je povinen relevantní důkazy sám vyhledávat. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení důkaz, musí důkazní prostředek konkrétně označit. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej řádně označil (např. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, a ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010-76).

55. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) téhož zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Citovaná ustanovení vyjadřují základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, které lze zjednodušeně vyjádřit tak, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí, a správce daně jeho tvrzení podpořené důkazy tvrzení může zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost – aniž by však měl povinnost prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti. Tuto povinnost měl a má i nadále daňový subjekt.
56. Jak NSS uvedl např. v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a – právě jen své – důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně.
57. Soud má za to, že správce daně usnesl své důkazní břemeno, protože své pochybnosti postupně precizoval podle toho, jaké podklady se mu podařilo získat, a podle toho, co postupně tvrdila a doložila žalobkyně. Jelikož však žalobkyně po zahájení doměřovacího řízení správci daně nic nedoložila, je pochopitelné, že se pochybnosti správce daně nemohly zaměřit (tak, jak tomu obvykle bývá) na daňové doklady. Zaměřil se na ty poznatky, které měl k dispozici. Prostřednictvím výzev k poskytnutí údajů podle § 57 daňového řádu správce daně vyžádal řadu informací a podkladů vztahujících se k žalobkyniným daňovým povinnostem a až následně po vyhodnocení obdržených podkladů pojal konkrétní pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění od žalobkyniných dodavatelů. V případech, kdy žalobkynini dodavatelé na výzvy správce daně reagovali tak, že daňové doklady předložili, byla po jejich zhodnocení podle správce daně dostatečně prokázána deklarovaná plnění. Pochybnosti správci daně vznikly ve vztahu k plněním dodavatelů, kteří na výzvy správce daně adekvátně nereagovali (buď nijak, anebo sdělili, že všechny listiny byly zabaveny Ministerstvem financí, a proto nelze nic předložit).
58. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2019 správce daně poprvé vyjevil své pochybnosti. Žalobkyně *zprvu* neumožnila zahájit daňovou kontrolu, *zadruhé* její dodavatelé na výzvu nepředložili daňové doklady či jiné podklady, z nichž by bylo možné ověřit uskutečnění deklarovaného plnění. A *zatřetí* se správce daně zabýval i samotnými dodavateli. Uvedl např., že společnost RH ROTALUX s.r.o. je nespolehlivou osobou, společnost GLUSCO s.r.o. má virtuální sídlo, v jiných daňových řízeních bylo zjištěno, že

účelově vystavuje daňové doklady a byla zařazena mezi nespolehlivé plátce DPH. Mezi nespolehlivé plátce DPH byla zařazena i společnost SONTERA s.r.o.

59. Tyto pochybnosti správce daně i v reakci na žalobkyní doložené daňové doklady a výslech svědka doplnila v již zmiňovaném úředním záznamu ze dne 15. 9. 2021. K dodavateli Design and Advertisement s.r.o. správce daně uvedl, že tato společnost neinzerovala činnost v oblasti harmonizace služeb (předmět plnění vymezený na nově doloženém daňovém dokladu), neprezentovala se, že tyto služby poskytuje, neměla zaměstnance a měla virtuální sídlo. Na daňovém dokladu byl předmět plnění vymezen jen rámcově jako „vnitřní harmonizace služeb“ a rozsah plnění byl vymezen měrnou jednotkou „1“, a proto neprůkazně. K uskutečnění zdanitelného plnění nebyla předložena žádná smlouva či objednávka, žádná listina prokazující předmět plnění a jeho rozsah. Pokud jde o dodavatele BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o., jednalo se o nespolehlivého plátce DPH a veřejně se neprezentoval. Navíc k deklarovanému plnění, které bylo předmětem prověřování správce daně, žalobkyně nepředložila relevantní daňový doklad č. 17002, předložila daňový doklad č. 17001, pro něhož správce daně uznal odpočet DPH. Taktéž dodavatel RH ROTALUX s.r.o. měl virtuální sídlo (panelový dům se sídlem 980 společností), byl nespolehlivý plátce DPH i „nespolehlivá osoba“. Předložený daňový doklad měl jen rámcově vymezený předmět plnění „oprava a vysušení podmáčeného sklepa na archiv včetně nové elektroinstalace“, přičemž množství (rozsah) toho plnění bylo vymezen v měrné jednotce počtu „10“ za cenu 13 000 Kč. Rozsah plnění tedy není nijak prokázán. K tomuto plnění nebyla předložena žádná smlouva či objednávka, ani listiny prokazující rozsah, předmět plnění nebo úhradu za poskytnuté plnění. I dodavatel GLUSCO s.r.o. byl veden jako nespolehlivá osoba a nespolehlivý plátce DPH. Navíc bylo v jiném daňovém řízení zjištěno, že účelově vystavoval daňové doklady a měl virtuální sídlo. Nebyla předložena žádná smlouva či objednávka ani listina prokazující předmět a rozsah plnění. Navíc žalobkyně správci daně dne 5. 12. 2017 při potvrzení správnosti podaného kontrolního hlášení předložila daňový doklad č. 700202, na němž byl předmět plnění „organizace psaných spisů“. Dne 13. 2. 2020 však žalobkyně správci daně znovu předložila daňový doklad č. 700202, na němž bylo jako předmět plnění uvedeno „výroba a pronájem billboardu, Středočeský kraj“. Tím byly pochybnosti správce daně o to více prohloubeny. K dodavateli SONTERA s.r.o. správce daně uvedl, že byl nespolehlivý plátce DPH i nespolehlivá osoba. Neprezentoval se na webových stránkách a na daňovém dokladu byl předmět plnění vymezen jen rámcově „vybavení kanceláře, stoly, židle, koberce, kancelářská světla, PC“ a rozsah plnění byl vymezen měrnou jednotkou „1“. Žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu či objednávku ani jiný doklad prokazující rozsah a předmět plnění. Nebyla prokázána žalobkynina úhrada.
60. Tyto žalobkyni postupně vyjevené pochybnosti jsou legitimní a dostačující k tomu, že správce daně unesl své důkazní břemeno. Nekontaktní dodavatel (či takový, jenž neposkytuje dostatečnou součinnost) může zakládat pochybnosti správce daně vedoucí k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností (viz rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 33). Stejně tak jsou relevantní pochybnosti o rozsahu plnění. Daňový subjekt totiž 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). Rozsah plnění přitom žalobkyně ničím (vyjma daňových dokladů neurčitěho obsahu) neprokazovala. Je nerozhodné, jaká je povaha daného plnění, protože to nezabavuje povinnost daňového subjektu mj. prokázat rozsah uskutečněného deklarovaného plnění.

61. Pokud žalobkyně v žalobě naznačuje, že správce daně se při vymezení pochybností zaměřil jen na „formální nedostatky“ daňových dokladů, není to pravda. Prvotní pochybnosti správce daně vyplývaly z neumožnění zahájit daňovou kontrolu, pasivity žalobkyniných dodavatelů a dalších okolností zjištěných o těchto dodavatelích (virtuální sídla, účelové vydávání daňových dokladů, nespolehliví plátcí DPH). Stejně tak není pravda, že by se správce daně zaměřil jen na předem vybrané dodavatele, protože určující bylo to, zda zareagovali na výzvy správce daně podle § 57 daňového řádu. Na opakovaně prezentované pochybnosti ostatně žalobkyně nijak a nikdy nereagovala, ačkoli tak mohla učinit během doměřovacího řízení či v podaných odvoláních. Ve skutečně tedy správce daně postupoval právě tak, jak se žalobkyně v žalobě domáhá. Své pohybnosti postupně precizoval podle toho, jaké podklady se mu podařilo získat, ať už z vlastní činnosti či později od žalobkyně.
62. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, jsou tyto žalobní body nedůvodné.

*Svěddecká výpověď T. K. a daňové doklady neprokazují rozsah deklarovaného plnění
(žalobkynino důkazní břemeno)*

63. Žalobkyně k prokázání deklarovaného plnění navrhla provést výslech svědka Tomáše Kozlíka a předložila daňové doklady (k některým deklarovaným plněním).
64. Soud tedy nejprve uvádí, že ve vztahu k dodavateli BELLS-N GROUP CZ s.r.o. žalobkyně vůbec relevantní daňový doklad nepředložila (daňový doklad č. 17002). Předložila totiž jen daňový doklad č. 17001, jehož obsah správce daně nezpochybňoval a odpočet na DPH v tomto rozsahu uznal. Žalobkyně proto ve vztahu k tomuto plnění (daňový doklad č. 17002) neunesla již svoje prvotní důkazní břemeno – předložení formálně správného daňového dokladu [§ 29 ve spojení s 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].
65. Jde-li o žalobkyniní předložené daňové doklady, „[a]ni formálně správné daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Z ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH totiž vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou; současně je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jinými slovy, obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem [...]“ (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2022, č. j. 4 Afs 29/2021-59). Důkaz daňovým dokladem je tedy pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu proto nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně,

vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).

66. Zpravidla sice bývá posloupanost jednotlivých úkonů taková, že daňový subjekt předloží daňové doklady, jejichž obsah či správnost správce daně zpochybní (např. nejednoznačností jejich obsahu či jinými zjištěnými okolnostmi). Nyní však správce daně pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění vymezil ještě před tím, než žalobkyně správci daně daňové doklady předložila. Pokud tedy uskutečnění deklarovaného plnění nemohou prokázat daňové doklady, jejichž obsah je následně zpochybněn, tím méně nemohou uskutečnění již zpochybněného deklarovaného plnění prokázat pouhé daňové doklady – ve smyslu výše uvedeného toliko formální důkaz. Pokud tedy žalobkyně k prokázání již zpochybněného uskutečnění deklarovaného plnění od dodavatelů RH ROTALUX s.r.o., SONTERA s.r.o. a GLUSCO s.r.o. nenavrhl žádný jiný další důkaz (jenom daňové doklady), nemohla v tomto rozsahu unést své důkazní břemeno. Navíc po jejich předložení správce daně zpochybnil i jejich obsah – konkrétně neurčitě vymezený rozsah deklarovaného plnění.
67. V reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2019 žalobkyně navrhla provést výslech svědka Tomáše Kozlíka „jehož výslech může objasnit řadu skutečností podstatných pro daňové řízení“. Z jeho výslechu pak vyplynulo, že by mohl objasnit deklarovaná plnění od dodavatele Design and Advertisement s.r.o. (plnění od dodavatele BELLS-N GROUP CZ s.r.o. není nyní již relevantní, protože žalobkyně nepředložila daňový doklad č. 17002). Žalobkyně pak nemá pravdu v tom, že správce daně svědecký výslech řádně nehodnotil. Ze svědecké výpovědi naopak správce daně dovodil, že nějaká forma spolupráce mezi společnostmi Design and Advertisement s.r.o. a žalobkyní existovala. Nebyl však prokázán rozsah deklarovaného plnění podle daňového dokladu č. mFV1780160001 (to, že je tato skutečnost klíčová, soud vysvětlil v bodě 60 tohoto rozsudku). V něm totiž žalobkynin dodavatel fakturoval službu „vnitřní harmonizace služeb“, k čemuž svědek sice vypověděl, že se jedná o návrh reklamních poutačů a polepů autobusů Městské hromadné dopravy Mladá Boleslav, návrh reklamních a dárkových předmětů včetně průzkumu trhu pro žalobkyni, aby reklamy byly umístěny na exponovaných místech, aby finanční přínos byl co nejefektivnější. Nicméně již nedokázal sdělit, v jakém rozsahu byla tato služba žalobkyni poskytována. To ostatně podporuje i jeho úvodní vyjádření, v němž uvedl, že od spolupráce uplynuly již 3 roky a nerad by uvedl něco, co není pravda.
68. Soud souhlasí s žalovaným, že svědecká výpověď neprokázala rozsah deklarovaného plnění. Žalobkynin zástupce se svědeckého výslechu účastnil, ale sám svědkovi žádné otázky nepoložil. Nelze pak správci daně vyčítat, že se svědka sám netázal podrobněji, protože v dané situaci důkazní břemeno tížilo žalobkyni, která tento důkazní prostředek navrhla provést. Žalobkyně ani následně provedení žádných dalších důkazních prostředků (smlouvy, objednávky, potvrzení o úhradě apod.) nenavrhl, přestože byla s hodnocením výpovědi seznámena v úředním záznamu ze dne 15. 9. 2021. To žalobkyně neučinila ani v odvolání, kde se soustředila jen na tvrzené vady plné moci a na to, že se pracovníci správce daně pohybovali po pozemku její jednatelky. V rozporu s daňovým řádem je požadavek, aby sám správce daně opatřil fotografie objednané reklamy (žalobkyně ani nepoukazovala na konkrétní místa, autobusy apod.). Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs

75/2012-32). Jestliže tedy daňový subjekt uplatnil odpočet DPH u určitého zdanitelného plnění od určitého subjektu, je v tomto ohledu zatížen důkazním břemenem (srov. dále rozsudek ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019-39). Skutečnost, že určité okolnosti daňový subjekt neprokáže, současně neznamená, že je povinností správce daně je prokazovat za něj, a pokud by tak neučinil, že by jeho rozhodnutí bylo opřeno o nedostatečná skutková zjištění, případně že by byl v řízení nepřipustně pasivní (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). Procesní aktivita v daňovém řízení ohledně prokázání tvrzených daňových skutečností je totiž zejména na žalobkyni jako na daňovém subjektu.

69. Z hlediska toho, jestli žalobkyně unesla důkazní břemeno pak skutečně (v souladu s daňovým řádem) není rozdíl mezi tím, zda žalobkyně neprokázala jen rozsah deklarovaného plnění, a tím, zda neprokázala samotnou jeho existenci a předmět. Žalobkyniny úvahy uvedené v replice spočívající v tom, že správce daně měl v souladu se zásadou přiměřenosti přihlídnout k tomu, že prokázala alespoň existenci plnění od dodavatele Design and Advertisement s.r.o. tedy zjevně neodpovídá daňovému řádu a zákonu o DPH (viz bod 60 toho rozsudku). Dovolává-li se žalobkyně toho, že ji měl správce daně vyzvat k upřesnění a doplnění jejich tvrzení a důkazů, konstatuje soud, že správce daně tak postupoval. Opakovaně jí vyjevil své pochybnosti a mnohokrát ji vyzýval k prokázání konkrétních skutečností. Navíc je tento žalobní bod i opožděný, protože jej žalobkyně uplatnila až v replice (§ 72 odst. 1 a § 71 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).
70. Žalobkyně společně s replikou předložila fotografie, jež měly prokazovat rozsah plnění poskytovaných dodavatelem Design and Advertisement s.r.o. K nim však v řízení před soudem nelze přihlížet. Přezkoumává-li soud zákonnost rozhodnutí vydaného v daňovém řízení podle daňového řádu, nelze při úvahách o rozsahu povinnosti soudu provést dokazování odhlížet od specifik daňového procesu. Předmětem sporu je přezkum otázky, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznamená, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, podle něhož k „tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem“). Jak ve vztahu k daňovému řízení spojenému s břemenem tvrzení a břemenem důkazním upozorňuje judikatura, na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba trvat jen tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že důvody odvolacího rozhodnutí byly pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. Správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44). Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobkyně) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena. Z tohoto důvodu proto soud neprováděl fotografie, které žalobkyně předložila společně s replikou.
71. Poukazuje-li žalobkyně v replice, že v trestním řízení zahájeném z podnětu správce daně se jí podařilo předloženými důkazy prokázat uskutečnění deklarovaného plnění od

společnosti Design and Advertisement s.r.o. (návrhy reklamních předmětů, loga společnosti, vizitek, fotografie reklamních poutačů, polepů autobusů), i tentokrát se jedná o opožděný žalobní bod (§ 72 odst. 1 a § 71 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Navíc předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné stanovení daně. Oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce (viz rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28).

72. Tyto žalobní body tudíž nejsou důvodné.

Závěr a náklady řízení

73. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
74. Žalobkyně se žalobou primárně domáhala zrušení dodatečných platebních výměrů a jen „z opatrnosti“ napadeného rozhodnutí. Soudní ochrana poskytovaná správními soudy však vychází ze zásady subsidiarity (§ 5 s. ř. s.). Její podstatou je povinnost žalobce vyčerpat prostředky ochrany, které mu jsou k dispozici v rámci procesního postupu před správními orgány dříve, než se obrátí za účelem poskytnutí ochrany na správní soudy. Není na úvaze žalobce, zda nejprve vyčerpá jemu dostupné řádné opravné prostředky, nebo zda podá žalobu přímo proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004-65, č. 672/2005 Sb. NSS). Lze tedy napadnout jen druhoinstanční rozhodnutí, protože žalobu proti prvoinstančnímu rozhodnutí je třeba odmítnout podle § 68 písm. a) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Prvoinstanční a druhoinstanční rozhodnutí však zpravidla (a i v nyní projednávané věci tomu tak bylo) tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, č. j. 1 Afs 92/2007-39, či rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Pokud tedy žalobkyně brojila především proti dodatečným platebním výměrům, soud se pochopitelně v mezích řádně uplatněných žalobních bodů zabýval i jejich zákonností, resp. tím, zda případnou nezákonnost napravil žalovaný. Nebyl tak důvod postupovat podle § 37 odst. 5 s. ř. s., protože bylo zřejmé, jaké rozhodnutí jsou předmětem řízení před správním soudem.
75. Žalobkyně k žalobě přiložila také plnou moc ze dne 20. 3. 2018, napadené rozhodnutí, dodatečné platební výměry a podaná odvolání. To jsou však listiny, jež jsou součástí předloženého správního spisu, z něhož soud vychází, a dokazování se jím neprovádí (např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
76. 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 31. července 2024

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu