



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 3. 2020, č.j. 8996/20/5300-21441-708460, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč k rukám zástupkyně žalobkyně BDO Czech Republic s. r. o., IČ 26402220, Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 19. 5. 2020, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou do datové schránky téhož dne, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

18. 3. 2020, č.j. 8996/20/5300-21441-708460 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti 17 dodatečným platebním výměrům ze dne 3. 4. 2019 a ze dne 24. 4. 2019 vydaným Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“), vztahujícím se k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016. Konkrétně se jednalo o

- dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 943330/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945349/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období září 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945367/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období říjen 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945389/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období listopad 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 24. 4. 2019, č.j. 945408/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2015 doměřena DPH ve výši 37 339 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 7 467 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 587318/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594624/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období únor 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594653/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období březen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594687/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období duben 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594704/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období květen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594721/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období červen 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 3. 4. 2019, č.j. 594734/19/2305-50522-402371, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období červenec 2016 doměřena DPH ve výši 31 523 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 6 304 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

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

### [II] Žaloba

5. Žalobkyně namítala, že ji správce daně vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač neměl dostatečné informace prokazující důvodnou obavu z doměření daně žalobkyni a nezahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně poukázala na místní šetření provedená správcem daně ve dnech 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018, z jejichž provedení mělo být zřejmé, že si správce daně nebyl jist, zda jsou skutkové okolnosti předmětných zdaňovacích období obdobné jako v roce 2013.
6. Dále žalobkyně tvrdila, že se správce daně v rámci výše uvedených místních šetření napřímo dotazoval některých vybraných žalobkyniných zákazníků, a vedl tak zastřené výslechy svědků, jichž se žalobkyně nemohla účastnit.
7. Žalobkyně rovněž namítala, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, když na výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu kvalifikovaně reagovala, přičemž její podání reagující na tuto výzvu měl správce daně vyhodnotit jako nulové daňové přiznání. V případě, že na straně správce daně přetrvávaly pochybnosti, měl zahájit postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Pokud správce daně namísto toho stanovil daň podle pomůcek, porušil zásadu subsidiarity stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že správci daně uváděla, že postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu není namístě, a domáhala se provedení daňové kontroly.
8. Dle žalobkyně to byl správce daně, koho tížilo důkazní břemeno stran prokázání existence společnosti mezi žalobkyní a odštěpnými závody zahraničních právnických osob, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

to byl správce daně, kdo existenci takové společnosti tvrdil. Zároveň žalobkyně tvrdila, že mezi ní a jinými subjekty nikdy společnost, resp. sdružení neexistovalo, neboť žádný z jeho potenciálních účastníků nikdy neprojevil vůli k tomu, aby sdružení vzniklo. Dle žalobkyně nebylo přípustné, aby soukromoprávně společnost neexistovala, ovšem daňově právně ano. Neexistoval ani cíl společnosti, daňové orgány jej nijak nevymezily. Žalobkyně i organizační složky zahraničních právnických osob poskytovaly služby nezávisle na sobě a výnosy ze své činnosti zdaňovaly nezávisle.

9. Závěr žalovaného v bodě [47] napadeného rozhodnutí žalobkyně považovala za okolnost typickou pro obor její ekonomické činnosti. K závěru o existenci společnosti nebylo možné dospět ani na základě personálního propojení jeho potenciálních účastníků prostřednictvím J. R. Daňové orgány dle žalobkyně tvrdily, že žalobkynin majetek byl poskytován organizačním složkám zahraničních právnických osob, zároveň však tvrdily, že nevznikl písemný seznam majetku dle § 2716 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Žalovaný pak nijak nevysvětlil vzniklý rozpor mezi neexistujícím právním titulem opravňujícím společníky z užívání majetku a jeho domnělým užíváním.
10. Žalobkyně poukázala na to, že žádný z účastníků potenciální společnosti nekrátil fiskální příjmy ČR. Správce daně uzavřel hodnocení daně z příjmů právnických osob bez vlivu na její výši, což dle žalobkyně vypovídalo o tom, že společnost v roce 2015 a 2016 neexistovala. K tvrzení žalovaného v bodě [57] napadeného rozhodnutí, že se existence společnosti nemohla projevit v dani z příjmů, neboť skutečný způsob výkonu ekonomické činnosti žalobkyní neodpovídal stavu vykazovanému daňovým orgánům, žalobkyně uvedla, že se nabízí otázka, proč daňové orgány přistoupily k napravení zastíraného stavu pouze u DPH a nikoliv u daně z příjmů právnických osob.
11. Žalobkyně stran prokázání závěru o neexistenci společnosti předložila soudu faktury, z nichž mělo vyplývat, že organizační složky zahraničních právnických osob jednaly v průběhu předemných zdaňovacích období jako samostatné jednotky. K tvrzení žalovaného, že organizační složky zahraničních právnických osob nedisponovaly žádným majetkem, žalobkyně uvedla, že dne 1. 1. 2015 byla uzavřena dohoda mezi společností TOWER NET s.r.o. a jednotlivými organizačními složkami zahraničních právnických osob o sdílení sítí a konektivity, z čehož vyplývalo, že předemné organizační složky měly přístup ke konektivitě. Dle žalobkyně nebylo zřejmé, proč žalovaný, pokud dovodil výkon ekonomické žalobkyně v rámci společnosti, neoznačil jako jejího dalšího člena společnost TOWER NET s.r.o., jejímž jediným jednatelem a společníkem byl J. R. V tom se projevovala tendenčnost přístupu daňových orgánů, neboť společnost TOWER NET s.r.o. byla plátcem DPH a z titulu účasti na společnosti jí nemohla být doměřena DPH. Skutečnost, že dodavatelé žalobkyně neposkytovali služby předemným organizačním složkám, vyplývala dle žalobkyně z toho, že organizační složky zahraničních právnických osob služby nabízené žalobkyninými dodavateli nevyužívaly.
12. Žalobkyně dále ve vztahu k bodu [31] napadeného rozhodnutí poukázala na některé okolnosti týkající se některých obchodních společností, s nimiž měla obchodní vazbu pouze žalobkyně, a nikoliv organizační složky zahraničních právnických osob. Stran bodu [34] napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že žalovaným udávané IP adresy byly přístupovými body, které označovaly pouze body tzv. trasování. Dle uvedeného protokolu navíc mělo být zřejmé, že se měnily a nebyla dána žádná souvislost mezi ISP Alliance a.s. Z vyjádření žalovaného nebylo patrné, jakou souvislost toto mělo s účastí

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalobkyně na společnosti. Stran bodu [35] napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že uvedení e-mailu s doménou „ceskasit“ na vystavených daňových dokladech organizačních složek zahraničních právnických osob bylo administrativním pochybením lidského faktoru. K odkazu žalovaného na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 57 Af 24/2018 žalobkyně uvedla, že proti němu byla podána kasační stížnost, o níž vedl Nejvyšší správní soud řízení pod sp. zn. 5 Afs 21/2020.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 27. 7. 2020, v němž nejprve rekapituloval žalobní námitky a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu.
14. Stran námitek důvodného předpokladu doměření daně a stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že na základě zjištění učiněných ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013, kdy žalobkyně měla vykonávat ekonomickou činnost v rámci sdružení, resp. společnosti, se zahraničními právnickými osobami, které byly zřizovatelkami organizačních složek zapsaných v obchodním rejstříku, byl dán důvodný předpoklad doměření daně žalobkyni, neboť žalobkyně neuvedla v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období následující po posledně zmíněných zdaňovacích obdobích zdanitelná plnění uskutečněná ostatními účastníky sdružení, tedy DPH z těchto plnění nepřiznala a nezaplatila. Na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení žalobkyně reagovala podáním ze dne 21. 9. 2018 (č.j. 1776666/18), v němž správci daně sdělila, že mezi českou právnickou osobou a organizační složkou společnosti sídlící mimo EU nemohla vzniknout sdružení. Dle žalovaného, žalobkyně neuvedla nic konkrétního, co by vyvracelo odůvodněný předpoklad správce daně v této věci, nenavrhl ani nepředložila žádné důkazy, které by prokázaly, že žalobkynina ekonomická činnost a ekonomická činnost organizačních složek zahraničních právnických osob byla v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečňována samostatně. Protože žalobkyně nepodala na základě výzvy správce daně dodatečná daňová přiznání ani nepředložila správci daně důkazy, na základě nichž by bylo lze stanovit daň dokazováním, byl správce daně oprávněn přejít v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu na způsob stanovení daně dle pomůcek.
15. K provedeným místním šetřením žalovaný uvedl, že je provedl za účelem ověření výpisu trasy připojení počítače na internet. Žalobkyně byla o místních šetřeních zpravena již před vydáním dodatečných platebních výměrů sděleními ze dne 4. 2. 2019, č.j. 186009/19/2305-00562-403445 a č.j. 186011/19/2305-00562-403445, která byla žalobkyni doručena dne 5. 2. 2019.
16. Stran námitek o neunesení důkazního břemene daňovými orgány ve vztahu k existenci sdružení žalovaný poukázal na závěry správce daně obsažené v odůvodnění dodatečných platebních výměrů a na str. 7 až 19 napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývalo, že žalobkyně spolu s organizačními složkami zahraničních právnických osob tvořila v předmětných zdaňovacích obdobích společnost ve smyslu § 2716 až 2746 občanského zákoníku. Žalovaný následně uvedl rozhodné skutečnosti, z nichž měla vyplývat existence společnosti. Žalovaný v té souvislosti poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 10. 2019, č.j. 57 Af 24/2018-93, kde bylo přisvědčeno závěru daňových orgánů stran existence sdružení, resp. společnosti ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013, přičemž způsob ekonomické činnosti žalobkyně v průběhu zdaňovacích období posuzovaných v projednávané věci se nelišil od způsobu výkonu této činnosti ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013. Žalobkyni tvrzená neexistence formální smlouvy o sdružení,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

resp. společnosti či prosté tvrzení žalobkyně o neexistenci společné vůle bylo v rozporu se skutečně zjištěným stavem věci, neboť všechny subjekty provozovaly totožnou ekonomickou činnost společně a jednaly ve shodě pro dosažení společného cíle a využívaly k tomu majetek žalobkyně, přičemž žalobkyně pro společnou činnost zajišťovala marketing, údržbu sítě a nájem objektů, kdy náklady na provoz zařízení pro přenos dat smluvně zajišťovala a platila rovněž žalobkyně. Byť tedy byly služby poskytovány prostřednictvím obchodního majetku žalobkyně, byly koncovým zákazníkům fakturovány jak žalobkyní, tak jí řízenými organizačními složkami zahraničních právnických osob. V projednávaném případě byla prokázána vůle jednajících osob, resp. osob spojených jedinou osobou, tj. J. R. Podnikání uvedených organizačních složek zahraničních právnických osob nebylo nezávislé a v předmětných zdaňovacích obdobích by nebylo bez žalobkyně možné. Společným cílem bylo provozování totožné činnosti – služeb poskytnutí přístupu k síti internet, a to za účelem dosažení zisku. Bylo rovněž zjištěno, že hlavou sdružení byla právě žalobkyně, a to prostřednictvím osoby J. R. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředestřela jinou ucelenou skutkovou verzi reality, než z které vycházel správce daně.

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

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

22. Žalobkyně v replice ze dne 16. 10. 2020 snesla nové argumenty nad rámec těch uplatněných v žalobě pouze ve vztahu k naplnění znaků sdružení, resp. společnosti mezi ní a organizačními složkami zahraničních právnických osob. Neexistence sdružení dle žalobkyně spočívala i v tom, že jeho potenciální účastníci poskytovali odlišné služby, když CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka neposkytovaly veřejnou telekomunikační službu, služby IPTV ani služby přenosu dat. Odlišný rozsah poskytovaných služeb byl patrný i z evidence vedené Telekomunikačním úřadem. Stran hrazení nákladů na pronájem prostor žalobkyní a nákladů na elektrickou energii žalobkyně uvedla, že ty byly s ohledem na specifika neveřejné telekomunikační služby typu MESH nižší. Obdobně konektivita v objemu vyžadovaném organizačními složkami

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zahraničních právnických osob se v současné době prodává za 0 Kč. K závěru o existenci sdružení dle žalobkyně nevedla ani absence dlouhodobého hmotného majetku na straně organizačních složek zahraničních právnických osob, stejně tak k tomu závěru nemůže vést ani zjištění, že některé subjekty mají stejnou trasu přenosu dat. Pokud totiž jeden subjekt využívá určitou trasu, neznamená to, že ji nemůže využít jiný subjekt. Tvzení žalovaného, že žalobkyně nakupovala konektivitu u společností ČD – Telematika a.s. a Dial Telecom, a.s., svědčilo dle žalobkyně o nepochopení případu ze strany daňových orgánů, neboť žalobkyně si od těchto společností pronajímala okruhy.

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

#### **[V] První posouzení věci krajským soudem, rozsudek Nejvyššího správního soudu**

25. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne ze dne 31. 5. 2022, č. j. 77 Af 15/2020-104, napadené (i prvoinstanční) rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále jen „původní rozsudek KS“). Dospěl k závěru, že správce daně vydal výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení v rozporu se zákonem, neboť nemohl důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Tyto výzvy tak nemohly způsobit důsledky předvídané v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. S ohledem na výše uvedené krajský soud konstatoval, že u části posuzovaných zdaňovacích období (tj. srpen 2015 až únor 2016) došlo k prekluzi práva doměřit daň. Nad rámec výše uvedeného (resp. mimo důvody vedoucí ke zrušení napadených rozhodnutí) pak závěrem uvedl, že v důsledku nezákonně vydaných výzev nemohl následně zvolit ani kontumační způsob stanovení daně dle pomůcek, k čemuž nebyly splněny ani další podmínky, neboť účastník řízení nezůstal pasivní a reagoval.
26. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 2. 2023, č.j. 1 Afs 191/2022-37, původní rozsudek KS zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „rozsudek NSS“).

#### **[VI] Nové posouzení věci krajským soudem**

27. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 b., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“ nebo „soudní řád správní“).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

28. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
29. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
30. Podle § 110 odst. 4 soudního řádu správního, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí
31. Žaloba je důvodná.
32. Soud předesílá, že v projednávané věci byla žalobkyni stanovena daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu ve spojení s § 145 odst. 2 téhož zákona. Žalobkyně totiž neměla k výzvám správce daně podat dodatečná daňová tvrzení, a proto správce daně přešel na způsob stanovení daně podle pomůcek (srov. bod [3] napadeného rozhodnutí).
33. V případě stanovení daně podle pomůcek je zásadně limitován okruh potenciálních námitek daňového subjektu. *„Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem. Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. 25 a 37, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010 – 103). Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (viz dále odst. 40 a násl.). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č.j. 8 Afs 29/2014-77).
34. Stran skutkového stavu soud připomíná, že správce daně vyzval žalobkyni sedmnácti výzvami ze dne 6. 9. 2018 k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016 (dále souhrnně též jen „Výzvy“). Správce daně dospěl k závěru, že činnost vykonávaná žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích vykazovala základní znaky sdružení dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“), neboť byla uskutečňována ve vzájemném konsenzu s jeho ostatními účastníky – CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka. Žalobkyně byla určeným účastníkem sdružení podle § 101 odst. 5 zákona o DPH. Z těchto důvodů byla povinna uvést ve svých daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Vzhledem k tomu, že tak žalobkyně neučinila a v rozporu s § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH nepřiznala a nezaplatila DPH, vyzval správce daně žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení za předmětná zdaňovací období. Správce daně ve Výzvách žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení odkázal na rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č.j. 36806/18/5300-21441-708460, kde žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prováděla ekonomickou činnost ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013 v rámci sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku s ostatními účastníky – CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka, přičemž žalobkyni za tato zdaňovací období doměřil DPH.

35. Stran zákonných parametrů soud konstatuje, že podle § 143 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (pokud není dále uvedeno jinak, je daňový řád citován ve znění účinném do 31. 12. 2020), platilo, že *„k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“* Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu platilo, že *„pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“*
36. Krajský soud shledal v původním rozsudku KS důvodným první okruh žalobních námitek (= správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač nedisponoval dostatečnými informacemi vedoucími k důvodnému předpokladu, že žalobkyni bude doměřena daň), když dospěl k závěru, že správci daně nebyly před vydáním výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení známy takové skutečnosti, na základě nichž by mohl dospět k závěru o důvodném předpokladu doměření daně žalobkyni. Posouzení zákonnosti postupu správce daně při vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení má přitom dopady do posouzení otázky, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud by totiž nebyly splněny podmínky pro vydání těchto výzev, nebyl by správce daně následně oprávněn přejít na způsob stanovení daně podle pomůcek s ohledem na jím tvrzenou pasivitu žalobkyně stran splnění výzvy, tedy nepodání dodatečného daňového tvrzení.
37. Nejvyšší správní soud v rozsudku NSS uvedl k výzvám (žalobkyni) k podání dodatečných daňových přiznání toto: *„[18] Krajský soud v bodě 57 napadeného rozsudku vyšel z toho, že odkazované rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018 se týká jiných zdaňovacích období než ta, vůči nimž směřovaly výzvy ze dne 6. 9. 2018. Následně uzavřel, že správce daně ve výzvách k podání dodatečného daňového tvrzení nevedl žádné skutečnosti, pro něž by bylo lze důvodně předpokládat, že žalobkyně realizovala ekonomickou činnost v rámci sdružení i v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Tyto skutečnosti nevyplývaly ani z předloženého správního spisu. Naopak, postup správce daně, který až po vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení počal provádět místní šetření u některých žalobkyniných zákazníků, u nichž v jejich průběhu zjistil, že jim žalobkyně stále poskytovala internetové služby (srov. protokoly o místních šetřeních ze dne 23. 11. 2018, č.j. 2022350/18/2305-00562-403445, ze dne 28. 11. 2018, č.j. 2041678/18/2305-00562-403445, ze dne 29. 11. 2018, č.j. 2041680/18/2305-00562-403445, a ze dne 3. 12. 2018, č.j. 2052735/18/2305-00562-403445, na něž odkazovala v žalobě žalobkyně), svědčil o tom, že správce daně právě těmito místními šetřeními ověřoval, zda jsou skutkové okolnosti výkonu ekonomické činnosti žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích obdobné těm skutkovým okolnostem, jež byly přítomny ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013.“*

*[19] Stěžovatel připouští (a kasační soud s tímto souhlasí), že posuzované výzvy jsou v této souvislosti odůvodněny stručně, nikoliv však nedostatečně. Uvedeného si byl zjevně vědom i odvolací orgán, který do odvolacího správního spisu založil písemnost čl. 20, č.j. 5888/20/5300-21441-708460 ze dne 7. 2. 2020, označenou „Doplnění stanoviska, spisového materiálu v*

odvolacím řízení'. Jeho přílohou pak byly i protokoly o místním šetření ze dne 9. 12. 2015, č.j. 1835434/15/2305-00562-404750 a č.j. 1835435/15/2305-00562-404750, ze dne 10. 12. 2015, č.j. 1840096/15/2305-00562-404750, a úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č.j. 1607700/16/2305-00562-403445.

[20] Z nich vyplývá, že dne 9. 12. 2015 (protokol o místním šetření č.j. 1835434/15/2305-00562-404750) provedl správce daně místní šetření ve věci společnosti CESKA SIT LLC - organizační složka, jehož předmětem bylo zjištění parametrů internetového připojení u třetí osoby - odběratele služeb - Obce Draženov. Zjistil přitom, že odběratel služeb používá doménového správce ,cust.tanet.cz/46.167.203.25'/doména: tanet.cz'.

[21] Dne 9. 12. 2015 (viz protokol o místním šetření č.j. 1835435/15/2305-00562-404750) uskutečnil rovněž místní šetření ve věci společnosti KDYNKY INTERNET LLC- organizační složka, jehož předmětem bylo zjištění parametrů internetového připojení u třetí osoby - odběratele služeb - Farního sboru ČCE ve Kdyni. Zjistil přitom, že odběratel služeb používá doménového správce ,cust.tanet.cz/46.167.203.25'/doména: tanet.cz'.

[22] Dne 10. 12. 2015 (viz protokol o místním šetření č.j. 1840096/15/2305-00562-404750) uskutečnil rovněž místní šetření ve věci společnosti CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, IČO: 29082391, jehož předmětem bylo zjištění parametrů internetového připojení u třetí osoby - odběratele služeb - Obce Mutěňín. Zjistil přitom, že odběratel služeb používá doménového správce ,cust.tanet.cz/46.167.203.25'/doména: tanet.cz'.

[23] Správce daně místním šetřením dne 8. 12. 2015 (úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č.j. 1607700/16/2305-00562-403445) také ověřil výpis trasy připojení osobního PC na internet, resp. ověřil parametry internetového připojení, u třetí osoby J. K. jako zákazníka žalobce. Zjistil přitom, že zákazník - odběratel služeb používá doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25'/doména: tanet.cz'.

[24] Stěžovatel v bodu 32 napadeného rozhodnutí poté konstatoval, že takto provedenými místními šetřeními (která proběhla před vydáním posuzovaných výzev) správce daně ověřil, že klienti účastníka řízení a organizačních složek mají totožné IP adresy k síti internet, přičemž tento přístup k síti internet je zajištěn prostřednictvím konektivity od společnosti TaNET West s.r.o. Poznatky správce daně (na základě těchto místních šetření) tedy potvrdily, že skutkový stav zjištěný ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013 trval i v dalších letech.

[25] Při soudním přezkumu odvolacího rozhodnutí je třeba vzít v úvahu, že ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů jeden celek (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 28. 12. 2007, č.j. 4 As 48/2007-80). Správní řízení bylo v posuzované věci vedeno v obvyklém pořadí dvou správních instancí (prvostupňový a odvolací správní orgán) a tvořilo ve výsledku jeden celek. Postup žalovaného, který v menším rozsahu doplnil a upřesnil odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, tedy lze akceptovat, aniž by přitom byla dotčena zásada dvouinstančnosti.

[26] Rozsudek krajského soudu se však argumentačně opírá toliko o nedostatečnost samotného rozhodnutí žalovaného z roku 2018, případně o místní šetření provedená v témže roce. Z jeho odůvodnění není seznatelné, zda vůbec, případně jakým způsobem vyhodnotil v posuzované otázce existence ‚důvodných předpokladů‘ i odkazovaná místní šetření v roce 2015, která tak předcházela vydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Na tato místní šetření přitom odkazuje výslovně jak výše uvedený bod 32 napadeného rozhodnutí žalovaného, tak (byť více obecně) bod 7 doplnění vyjádření k žalobě (resp. k replice ze dne 22. 3. 2021, č. j. 9369/21/5100-41452-706053).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[27] Stěžovatelem akcentovaná a v napadeném rozhodnutí výslovně zmíněná místní šetření provedená v roce 2015 přitom ve spojitosti s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2018 dle kasačního soudu mohou dokládat, že správce daně disponoval ‚důvodným předpokladem‘, že žalobce i v letech 2015 a 2016 byl součástí sdružení, stejně jako v roce 2013 a tedy mohl ‚důvodně předpokládat‘, že dojde k doměření daně, čímž by posuzované výzvy podmínky uvedené v § 145 odst. 2 daňového řádu splňovaly.

[28] Jinak řečeno, krajský soud nedostatečně odůvodnil své právní závěry a nevypořádal se se všemi skutečnostmi plynoucími ze správního spisu. Právě závěr o nedostatku podkladů pro vydání posuzovaných výzev, a na to navazující závěr o prekluzi práva stanovit daň však byl důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného a správce daně; vzhledem nepřezkoumatelnosti těchto úvah byl kasační soud nucen napadený rozsudek zrušit (viz níže).“

38. Krajský soud, ve světle závěrů vyjelených v rozsudku NSS a vzhledem ke znění § 110 odst. 4 s. ř. s., proto korigoval vlastní původní názor a dospěl k závěru, že místní šetření provedená v roce 2015 (tak jak na ně odkazují příslušné protokoly o místním šetření jakožto přílohy písemnosti ze dne 7. 2. 2020, č.j. 5888/20/5300-21441-708460, označené jako „Doplnění stanoviska, spisového materiálu v odvolacím řízení“ a založené žalovaným do spisu) spolu s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č.j. 36806/18/5300-21441-708460 (v němž žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně prováděla ekonomickou činnost ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013 v rámci sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku s ostatními účastníky – CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka, ani CESKA SIT LLC – organizační složka), byly skutečně oporou pro závěr správce daně o důvodném předpokladu, že žalobkyně i v letech 2015 a 2016 byla součástí sdružení, stejně jako v roce 2013, a tedy mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, čímž by posuzované výzvy podmínky uvedené v § 145 odst. 2 daňového řádu splňovaly.
39. Stěžejní pro rozhodnutí soudu o důvodnosti žaloby byl však závěr o nesprávném (předčasném) doměření daně žalobkyni skrze pomůcky.
40. Jak krajský soud v původním rozsudku KS, tak soud kasační v rozsudku NSS dospěly k závěru, že v souzené věci nebyl prostor pro doměření daně prostřednictvím pomůcek. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku NSS uvedl toto: „[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že účastník řízení na výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení reagoval přípisem ze dne 21. 9. 2018, ve kterém mj. uvedl: ‚Děkuji za Vaše výzvy, ale náš názor je konstantní a připravujeme se na jeho obranu u soudu... Již při daňové kontrole jsem Vás opakovaně žádal, o vysvětlení jakým mechanismem může vzniknout sdružení mezi českou právníčkou osobou a organizační složkou firmy sídlící mimo EU. Dle našeho názoru to není možné, protože to zákony České republiky neumožňují. Natož když jsem viděl o jaké důkazy se opíráte, je Vaše tvrzení abych tak řekl k smíchu. Jsem zvědav, jaké důkazy budete předkládat při soudním líčení‘. A uzavřel, že ‚K žádnému sdružení ani ničemu podobnému nedošlo a již vůbec ne s firmou Česká síť s.r.o.‘

[36] V tomto ohledu je zcela přiléhavý odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č.j. 4 AfS 170/2015-42, dle kterého ‚Pokud bude daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměření daně z úřední

*povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhnout důkazy.*

*[37] Smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě součinnosti daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu.*

*[38] To však nelze zaměňovat se situací, ve které daňový subjekt pasivní není, avšak nesouhlasí s tím, že by v dané věci bylo třeba učinit dodatečné daňové přiznání. Jinak řečeno, nesouhlasí-li ovšem daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z moci úřední správci daně sdělí, nelze mu bez dalšího doměřit daň dle pomůcek; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, publ. pod č. 3291/2015 Sb. NSS, dle kterého „zaměňovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek, tj. aplikovat náhradní způsob stanovení daně tradičně svázaný s pasivitou daňového subjektu, pouze z důvodu rozdílného právního výkladu a nepodání dodatečného daňového přiznání na příslušném tiskopise, je v právním státě neudržitelné. Zvoleným postupem správní orgány pozměnily nalézací řízení na jednostranné stanovení daně z úřední povinnosti bez možnosti podrobit zejména hmotné právní otázky plnému odvolacímu přezkumu.“ O výše popsanou situaci se jedná i v nyní souzené věci; účastník řízení srozumitelným a daňově relevantním způsobem odůvodnil, proč dodatečné daňové přiznání nepodá.*

*[39] Krajský soud rovněž správně poznamenal, že subjekt nezůstal pasivní ani v průběhu daňového řízení, nýbrž se správcem daně komunikoval (srov. reakce na sdělení správce daně č.j. 186011/19/2305-00562-403445, či na výzvu k odstranění vad podání č.j. 399556/19/2305-00562-402445).*

*[40] Lze proto souhlasit, že správci daně nic nebránilo, aby se pokusil doměřit daňovému subjektu daň dokazováním s využitím např. některého z kontrolních postupů (např. postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly), a pokusil se tak maximalizovat cíl správy daní. Pokud by účastník řízení následně neposkytl správci daně součinnost při zahájení daňové kontroly či při dalším postupu, byl by správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (srov. § 87 odst. 5 daňového řádu a § 90 odst. 4 daňového řádu). To se však v souzeném případě nestalo.*

*[41] Je sice pravdou, že reakce daňového subjektu byla „spíše zdrženlivá“, nelze z ní však automaticky usuzovat, že se správcem daně nebude v případě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly v nezbytně nutné míře spolupracovat. Ostatně správci daně nic nebránilo, aby tyto skutečnosti zahájením popsaných postupů ověřil. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS, pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu.“*

41. Nebylo tedy sporu o tom, že v souzené věci byla žalobkyni doměřena daň předčasně zvoleným způsobem prostřednictvím pomůcek. Z podstaty věci je tak zřejmé, že za těchto okolností ani nemohly být způsobeny důsledky předvídané § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok.
42. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platilo, že „daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula

*lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*

43. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu platilo, že „*lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.*“
44. Základním předpokladem pro naplnění podmínek dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je to, že k doměření daně dojde procesně odpovídajícím způsobem. K tomu ovšem v souzené věci nedošlo. Správce daně nesprávně uzavřel, že žalobkyně byla stran Výzev pasivní. S její tvrzenou pasivitou co do podání dodatečných daňových tvrzení spojil přechod na kontumační způsob stanovení daně podle pomůcek, aniž by k tomu byly splněny podmínky. Žalovaný pak v průběhu odvolacího řízení tuto vadu neodstranil. Ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím tak byl dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
45. Co se týče běhu a zachování lhůty pro stanovení daně, bude na správci daně, aby tyto skutečnosti ve světle závěrů soudu posoudil v dalším řízení. Soud jen připomíná, že v průběhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně musí dojít k pravomocnému stanovení daně (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).
46. Soud se, i přes vyjevené důvody, které ho vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, zabýval ostatními žalobními námitkami.
47. Žalobkyně namítala, že správce daně v průběhu místních šetření provedených ve dnech 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018 provedl výslech svědků, jehož se žalobkyně nemohla účastnit, neboť nebyla s předstihem vyrozuměna o provedení předmětných místních šetření.
48. Tento okruh žalobních námitek soud důvodným neshledal. Žalovaný totiž v průběhu místních šetření svědky nevyslychal. Správce daně na základě místních šetření zjistil přístupový bod žalobkyniných zákazníků na internet (srov. bod 34 napadeného rozhodnutí a str. 4 sdělení správce daně ze dne 4. 2. 2019, č.j. 186011/19/2305-00562-403445).
49. Kasační soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2017, č.j. 3 Afs 177/2016-45, mj. uvedl: „*Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. 9 Afs 95/2012, vyložil, že je-li u místních šetření pramenem získaného důkazu listina či jiná věc, ke které pouze dostal správce daně od třetí osoby určitě vysvětlení, jedná se o zákonný důkazní prostředek. Je-li však pramenem důkazu vysvětlení samé, případně skutečnosti vyplývající z vysvětlení nelze z listiny či jiné věci vyvodit, bude mít vysvětlení charakter svědecké výpovědi. Zde pak platí, že je třeba vždy zajistit možnost daňového subjektu se výsledku účastnit, případně klást svědkovi otázky. Bez toho by nebylo možno důkazní prostředek použít, neboť by byl získán v rozporu se zákonem.*“
50. Jak je uvedeno výše, správcem daně relevantní zjištěnou skutečností, která byla využita v dalším řízení po proběhnutí předmětných místních šetření, bylo, jaký přístupový bod využívali zákazníci žalobkyně k přístupu na internet. Tuto skutečnost správce daně nezjistil z vysvětlení třetích osob, od nich obdržel pouze informaci o tom, že jim žalobkyně stále poskytuje internetové služby. Soud tedy shledal, že pramenem důkazu nebyla vysvětlení třetích osob, nýbrž vygenerované parametry internetového připojení osob, u nichž místní šetření provedl. Námitka tak nebyla důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

51. Soud rovněž nemohl přisvědčit dílčímu tvrzení žalobkyně, že se o jí odkazovaných místních šetřeních (místní šetřeních ze dne 23. 11. 2018, č.j. 2022350/18/2305-00562-403445, ze dne 28. 11. 2018, č.j. 2041678/18/2305-00562-403445, ze dne 29. 11. 2018, č.j. 2041680/18/2305-00562-403445, a ze dne 3. 12. 2018, č.j. 2052735/18/2305-00562-403445) dozvěděla až z dodatečných platebních výměrů, neboť, jak správně uvedl žalovaný, žalobkyně byla o jejich provedení vyrozuměna v rámci sdělení správce daně ze dne 4. 2. 2019, č.j. 186011/19/2305-00562-403445, které jí bylo doručeno dne 5. 2. 2019.
52. Stran další dílčí námitky žalobkyně, že měla právo na provedení daňové kontroly, soud konstatuje, že žalobkyně se v tomto bodě mýlila. „*Postupem správce daně a stanovením daně podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, v němž dospěl k právnímu závěru, že „nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání, a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek (§ 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).“ Těmito závěry se finanční orgány řídily, když v rámci odvolacího řízení změnilo způsob stanovení daně na dokazování. Citované závěry Nejvyššího správního soudu se přitom týkaly výkladu a aplikace ustanovení § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu, tj. možnosti stanovit daň na základě pomůcek, kdy bylo konstatováno, že nesouhlas daňového subjektu s obsahem, resp. s důvody výzvy, neopravňuje správce daně k doměření daň dle pomůcek, nýbrž má daň stanovit na základě dokazování. V ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ani v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 66/2015 přitom není konstatováno, že v případě podání dodatečného daňového tvrzení (a to včetně takového tvrzení v materiálním slova smyslu) musí být za všech okolností provedena automaticky daňová kontrola podle ustanovení § 143 odst. 3 věty první daňového řádu; v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo pouze vysvětleno, že v takové situaci je nutné daň stanovit za použití dokazování. Pokud postup dle ustanovení § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu ve spojení s ustanovením 145 odst. 2 daňového řádu může být použit ve skutkově a právně jednodušších věcech, neshledává Nejvyšší správní soud za nutné, aby i v takových případech byla zahajována daňová kontrola jen na základě faktu, že daňový subjekt na výzvu reaguje a podá dodatečné daňové tvrzení (včetně dodatečného daňového tvrzení v materiálním slova smyslu).“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č.j. 6 Afs 349/2017-31). Žalobkyně tedy neměla právo na provedení výlučně daňové kontroly.*
53. Co se týče posledního okruhu žalobních námitek, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích žalobkyně netvořila s ostatními účastníky sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku, resp. společnost ve smyslu § 2716 a násl. občanského zákoníku, a že daňové orgány neunesly je tížící důkazní břemeno stran prokázání existence sdružení mezi žalobkyní a organizačními složkami zahraničních právnických osob, uvádí k němu soud, že jeho vypořádání by bylo předčasné. S ohledem na to, že v projednávané věci nebyly vzhledem k současným skutkovým okolnostem splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, měla by mít žalobkyně v dalším průběhu daňového řízení prostor pro prokázání jejího tvrzení, že mezi ní a organizačními složkami zahraničních právnických osob nevzniklo sdružení, resp. společnost. Pro úplnost soud uvádí, že stran posouzení existence sdružení mezi žalobkyní a organizačními složkami zahraničních právnických osob, může mít význam rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č.j. 10 Afs 137/2020-69.

54. Závěrem soud dodává, že neprovedl důkaz žalobkyní předloženými fakturami, neboť jeho provedení nebylo nezbytné pro posouzení důvodnosti žaloby.
55. Shrnuto, soud shledal, že daňové řízení bylo ve vztahu k žalobkyni zatíženo vadou spočívající v doměření daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016 prostřednictvím pomůcek (viz výše). S ohledem na to soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Soud v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
56. V dalším řízení bude správní orgán povinen zvolit takový procesní postup, v němž bude respektovat názor soudu, že za stávajících podmínek nebyly splněny podmínky pro doměření daně pomůckami.

#### [VII] Náklady řízení

57. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem, přičemž pro výrok o nákladech řízení je rozhodující finální úspěch v řízení. Žalobkyně na výzvu soudu k vyčíslení nákladů řízení před kasačním soudem nereagovala.
58. Soud proto žalobkyni přiznal náklady řízení ve výši 15 342 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále z odměny zástupce za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky ze dne 16. 10. 2020.
59. Odměna zástupce a náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně byly navýšeny o částku 2 142 Kč odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
60. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

#### Poučení:

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

Plzeň 3. 9. 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.