

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **AUTO POKORNÝ, s.r.o.**, IČ 25512579, se sídlem Okružní 872/25a, Brno, zastoupená JUDr. Ing. Lukášem Prudilem, Ph.D., advokátem, se sídlem Bašty 416/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. května 2016, č. j. 19999/16/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. února 2018, č. j. 31 Af 49/2016 – 66,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 26. února 2013 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přijaté hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor – červen a prosinec 2010 (též na dani z příjmů a silniční dani za zdaňovací období 2010). Daňová kontrola byla zaměřena na přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobkyně uvedla, že se zabývá prodejem a servisem motorových vozidel. Na otázku správce daně, zda jsou jí známy skutečnosti, které by ji opravňovaly

k podání dodatečného daňového přiznání, žalobkyně odpověděla, že v přiznáních k DPH neuváděla provize za zprostředkování úvěru na pořízení vozidel.

[2] Žalobkyně předložila smlouvu o reklamě 10/006 ze dne 25. ledna 2010 (uzavřenou na dobu určitou od 1. února do 31. března 2010), jejímž předmětem je závazek společnosti Studio F H Design spol. s r.o. (dále jen „F H Design“) obstarat žalobkyni vhodnou reklamu, a sice zajistit výrobu a pronájem vnějších reklamních ploch v regionu Brno a okolí. V souvislosti s touto smlouvou vystavila společnost F H Design dvě faktury na 200 000 Kč, splatné dne 28. února 2010 a 31. března 2010. Žalobkyně předložila též dokumentaci mediální kampaně.

[3] Prostřednictvím dožádání zjistil správce daně informace o společnosti F H Design. Tato společnost nemá žádné zaměstnance, služby poskytovala prostřednictvím subdodavatelů – společností KADAŇKA & KOUDELKA, spol. s r.o. a SPON, spol. s r.o. Faktury, které společnost F H Design žalobkyni vystavila, zaevidovala pro daňové účely a přiznala z nich DPH na výstupu.

[4] Při místním šetření u společnosti SPON byla zpochybněna existence faktur vystavených za tato plnění. Společnost SPON v předmětném zdaňovacím období nevykazovala žádné tržby ani uskutečněná plnění. Její jednatel pan Antonín Koleňák uvedl, že tato společnost v roce 2010 se společností F H Design obchodovala, on sám však pouze podepisoval předložené doklady a o faktickém průběhu dodávek nic neví. Plnění zajišťoval pan J. B. na základě plné moci (kterou pan Koleňák nemá k dispozici), který je však z důvodu nemoci nedostupný.

[5] Dle výzvy k prokázání skutečností ze dne 9. června 2014, č. j. 2619890/14/3003-05404-708445, vznikly správci daně pochybnosti, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění – poskytnutí reklamních služeb od společnosti F H Design žalobkyni, v souvislosti s nímž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období v celkové výši 80 000 Kč. Ačkoli společnost F H Design uvedla jména ulic, v nichž měla být reklama umístěna, na základě předložené fotodokumentace nelze umístění billboardů přesně určit. Vzhledem k tomu, že subdodavatel společnosti F H Design nevykázal v posuzovaném zdaňovacím období žádnou ekonomickou aktivitu, položil si správce daně otázku, jak mohla tato společnost následně poskytnout nějaké plnění žalobkyni. Z toho důvodu správce daně žalobkyni vyzval k předložení důkazů, že sporná plnění (reklamní služby) skutečně proběhla.

[6] Žalobkyně v odpovědi na výzvu uvedla, že se společností F H Design za ni jednal Ing. D. T., grafické návrhy billboardů zpracoval pan M. K. a tisk a výlep billboardů zajišťovala společnost F H Design prostřednictvím subdodavatelů, s nimiž nebyla žalobkyně v kontaktu.

[7] Svědek Ing. D. T. uvedl, že pro žalobkyni pracuje od roku 1999 a zajišťuje pro ni většinu reklamy. Reklamu na billboardech řešil s panem H. a se studiem KADAŇKA & KOUDELKA, které pro žalobkyni vždycky zajišťovalo reklamu. Billboardová reklama byla součástí širší kampaně, která probíhala i v tisku. Dodavatelem reklamy byla společnost F H Design za pomoci subdodavatele, studia KADAŇKA &

KOUDELKA. Jednání probíhala často po telefonu nebo pan H. dojížděl na provozovnu žalobkyně. Grafický návrh billboardů zpracovalo studio KADAŇKA & KOUDELKA, výrobu následně zajišťovala společnost F H Design ve spolupráci s tímto studiem, přičemž svědek neví, kde byly billboardy vytištěny. Přepravu vytištěné reklamy zajišťovala společnost F H Design. Billboardy vybíral Ing. T. z nabídky od pana H., nicméně si nevzpomíná na detaily nebo je nezná a netuší, kdo byl majitelem billboardů, ani kde přesně byly umístěny. Výběr billboardů probíhal ústně. Fyzickou kontrolu billboardů neprováděl, neboť s panem H. spolupracuje dlouhodobě bez jakýchkoli problémů. Fotodokumentaci reklamy dodala společnost F H Design.

[8] Svědek M. K. potvrdil, že se prostřednictvím pana H., potažmo společnosti F H Design, podílel na zpracování reklamy pro žalobkyni. Zpracoval buď celý billboard, nebo dopracoval předložený návrh. Návrhy schvaloval pan H., tisk probíhal pravděpodobně na Vysočině. Na další otázky správce daně ohledně tisku, dopravy a výběru billboardů nedokázal svědek odpovědět. Kontrolu billboardů svědek neprováděl, vzpomíná si, že reklamu náhodně zahlédl, ale neví, jestli to bylo zrovna v roce 2010.

[9] Žalobkyně následně navrhla výslech svědka Ing. L. H., jednatele společnosti F H Design. Tento svědek uvedl, že se žalobkyní spolupracuje přibližně 15 let. Reklamní kampaň pro žalobkyni v roce 2010 byla multimediální, společnost F H Design zajišťovala reklamu v rádiu a na billboardech, a to prostřednictvím dalších dodavatelů, neboť nevlastní rádio ani billboardovou síť. Grafické zpracování návrhů zajistila subdodavatelsky, prostřednictvím pana K. Grafický návrh dostal svědek z marketingového oddělení Renault CZ, zajistil pouze patičku návrhu (dopracoval do spodní části návrhu kontaktní údaje žalobkyně). Reklamní kampaň většinou zadával pan T., zaslal grafický návrh reklamy, který svědek předal k dopracování panu K.. Hotový výrobek schvaloval pan T. Výrobu polepů i pronájem reklamních ploch, včetně jejich výběru, zajišťovala společnost SPON, konkrétně pan J. B. Ing. H. pouze schválil seznam vybraných reklamních ploch, konzultoval jej se žalobkyní. Prováděl namátkovou kontrolu billboardů, fotodokumentaci zajišťovala společnost SPON, svědek ji pouze předal panu T.

[10] Správce daně předvolal k podání svědecké výpovědi i pana J. B., nicméně předvolání se mu nepodařilo doručit. Žalobkyně následně správce daně informovala, že pan B. je zdravotně indisponován a není schopen výpovědi.

[11] Jak vyplývá z výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. února 2015 č. j. 817770/15/3003-60565-708445, z pohledu správce daně sice svědci potvrdili svou účast na zadávání reklamy, avšak nebyly jim známy okolnosti týkající se faktického provedení reklamy. Dříve vyjádřené pochybnosti tudíž trvají.

[12] Společnost Renault Česká republika, a.s., správci daně sdělila, že žalobkyně je jako její koncesionář povinna zajišťovat prezentaci značky Renault v regionu, v němž působí, a to ve vlastní režii, má k dispozici korporátní podklady. Společnost Renault v předem dohodnutých případech reklamní kampaň spolufinancuje. V roce 2010 společnost Renault se žalobkyní na billboardové kampani nespolupracovala, nemůže k ní tedy uvést žádné podrobnosti.

[13] Dne 7. října 2015 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Zástupce žalobkyně požádal o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření a zároveň navrhl znovu vyslechnout pana L. H. a D. T.

[14] Ing. L. H. upravil svou předchozí výpověď v tom smyslu, že fakticky přebíral podstatnou část vyrobených reklam na billboardy, ale nemůže se zaručit za jejich stav po celou dobu kampaně.

[15] Ing. D. T. se při opakovaném výslechu vyjádřil pouze k plněním, jejichž provedení správce daně nakonec nezpochybnil.

[16] Dne 6. listopadu 2015 podala žalobkyně stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole (§ 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Upozornila, že ve spise jsou založeny tři dokumenty, které vznikly ještě před zahájením daňové kontroly a na jejichž základě se správce daně mohl domnívat, že žalobkyni bude třeba doměřit daň. V takovém případě ji však měl vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení a nikoli hned zahajovat daňovou kontrolu. Správce daně se navíc ve výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil k některým důkazům, které mu žalobkyně předložila (porovnání cen za reklamní spoty v rádiu Petrov a v rádiu Impuls).

[17] Stížnost žalobkyně vyhodnotil správce daně jako přípustnou (vyrozumění ze dne 12. listopadu 2015, č. j. 4010794/15/3003-00030-711489), ale vyhověl jí pouze v části týkající se nezahrnutí některých důkazů do výsledku kontrolního zjištění. V tomto směru správce daně přijal opatření k nápravě, v jehož rámci bude informace o zhodnocení předmětných důkazů doplněna do zprávy o daňové kontrole. K nedůvodné části stížnosti správce daně uvedl, že před zahájením daňové kontroly nedisponoval dostatečně konkrétními informacemi, které by založily důvodný předpoklad doměření daně.

[18] Dne 19. listopadu 2015 se žalobkyně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění (navrhla doplnění dalších důkazů – GPS souřadnic umístění jednotlivých billboardů) a dne 27. listopadu 2015 požádala o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, v němž zpochybňovala závěry správce daně ohledně podmínek pro zahájení daňové kontroly a domáhala se zahrnutí hodnocení opomenutých důkazů do výsledku kontrolního zjištění a stanovení nové lhůty pro vyjádření. Žalobkyně též namítla, že jednatel společnosti SPON pan Antonín Koleňák nebyl předvolán jako svědek, pouze se účastnil místního šetření.

[19] Správce daně se žalobkyní dne 2. prosince 2015 projednal zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně při té příležitosti namítla, že daňovou kontrolu nelze ukončit před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti, avšak správce daně v této skutečnosti překážku pro projednání zprávy neshledal. Zástupce žalobkyně následně požádal o nahlédnutí do tří písemností založených do vyhledávací části spisu, což mu správce daně neumožnil se zdůvodněním, že tyto listiny nepoužil jako důkazy.

[20] Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. prosince 2015, č. j. 4192507/15/3003-52523-705200, doměřil správce daně žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2010 ve výši 40 000 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč. Stejnou daň i penále správce daně žalobkyni stanovil i za zdaňovací období březen 2010

(dodatečný platební výměr ze dne 9. prosince 2015, č. j. 4192550/15/3003-52523-705200). Správce daně setrval na svém závěru, že žalobkyně neprokázala skutečné provedení služeb, které jí fakturovala společnost F H Design, tedy reklamu na billboardech, a nemohla si proto z těchto plnění nárokovat odpočet DPH. Fotodokumentace předložená žalobkyní je nekvalitní, nelze z ní identifikovat umístění jednotlivých billboardů a není ani zřejmé, zda se jedná o původní (reálné fotografie). Faktické provedení reklamy na billboardech nepotvrdil ani jeden z vyslechnutých svědků. Tvrzení Ing. L. H. při druhém výslechu, že fakticky přebíral většinu vyrobené reklamy, správce daně označil za účelovou úpravu původní výpovědi, při níž svědek uvedl, že prováděl pouze namátkovou kontrolu. Správce daně považuje za nestandardní, aby si svědek rok po první výpovědi vzpomněl, co svým předešlým vyjádření měl ve skutečnosti na mysli. Další pochybnosti správce daně vyvolala skutečnost, že cena za reklamu byla stanovena bez ohledu na její parametry (velikost plochy, umístění), a rovněž absence přesného určení místa, kde měly být billboardy umístěny, ve smlouvě, o němž navíc nic nevěděla ani žalobkyně, ani její dodavatel (či subdodavatelé). Žalobkyní dodatečně sdělené GPS souřadnice správce daně nepovažuje za důkaz prokazující faktické uskutečnění zdanitelných plnění.

[21] Žalobkyně podala stížnost i proti ukončení daňové kontroly před vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou správce daně neshledal důvodnou (vyrozumění ze dne 20. ledna 2016, č. j. 77789/16/2003-00030-711489). Dne 11. února 2016 posoudil žalovaný jako nedůvodnou žádost žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 27. listopadu 2015 (vyrozumění č. j. 5645/16/5100-41457-711913).

[22] Odvolání žalobkyně proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví. Stejně jako správce daně zdůraznil, že smlouva o reklamě neobsahuje žádné podrobnosti o plnění, které bylo žalobkyni poskytnuto. Předložená dokumentace je nekvalitní, nelze z ní poznat umístění ani způsob upevnění billboardů. Žalovaný navíc porovnal fotografie s místy dle GPS souřadnic, které žalobkyně udala ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž zjistil, že se v řadě případů neshodují. Bez dalších údajů (například smluv o pronájmu billboardů) tak nemůže žalovaný uznat GPS souřadnice jako důkaz prokazující faktické uskutečnění reklamy. Žalovaný považuje za neobvyklé, že žalobkyně neevidovala potřebné údaje, a to s ohledem na finanční objem zpochybněných zakázek. To, že si Ing. D. T. s časovým odstupem nepamatoval detaily, naopak žalovaný uznal jako pravděpodobné. Za podezřelé dále označil, že společnost F H Design nijak nekontrolovala provádění služby ze strany svého dodavatele, společností SPON, která navíc neměla žádné zaměstnance a jejíž jednatel byl v době poskytování služby nemocný. V ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti žalovaný porušení zákona neshledal.

[23] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud se seznámil s listinami založenými ve vyhledávací části spisu, které měl správce daně k dispozici před zahájením daňové kontroly, a dospěl k závěru, že z nich nevyplývají žádné konkrétní poznatky nasvědčující tomu, že by měla být žalobkyni doměřena daň právě v souvislosti s později neuznaným odpočtem DPH. Dále konstatoval, že ukončením daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti došlo k porušení zákona, které však nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně totiž své námitky proti postupu správce

daně zopakovala i v odvolání a žalovaný se jimi věcně zabýval, posoudil je i krajský soud. Pochybnosti žalovaného ohledně skutečného provedení reklamy na billboardech vyhodnotil krajský soud jako oprávněné.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[24] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. Zdůraznila, že před zahájením daňové kontroly by měla mít ve většině případů přednost výzva k podání dodatečného daňového tvrzení. Odůvodnění napadeného rozsudku v této části prakticky znemožňuje procesní obranu, je nepřezkoumatelné a narušuje zásadu rovnosti zbraní, neboť stěžovatelka nezná obsah vyhledávací části spisu. I neurčité shrnutí ze strany krajského soudu ve stěžovatelce budí dojem, že správce daně měl dostatečné informace k tomu, aby ji vyzval k podání dodatečného daňového přiznání.

[25] Stěžovatelka též trvá na tom, že ukončením daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti byla zkrácena na svých procesních právech, neboť jí správce daně znemožnil reagovat na přezkum jejích námitek již v rámci daňové kontroly. Pochybení žalovaného tak mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[26] Ve třetím okruhu námitek stěžovatelka napadla posouzení rozložení důkazního břemene. Dle jejího názoru skutečnosti zjištěné správcem daně nemohou zpochybnit faktické uskutečnění zdanitelného plnění, respektive správce daně tyto skutečnosti neprokázal. Správce daně tak nezjistil skutkový stav v potřebném rozsahu a jeho požadavky na další dokazování byly zcela neoprávněné. Uskutečnění reklamy stěžovatelka prokázala výpověďmi svědků i GPS souřadnicemi. Neprovedení výslechu svědka Bláhy nemůže jít k tíži stěžovatelky, jeho neschopnost podat výpověď zapříčiněná zdravotními problémy nezpochybňuje uskutečnění zdanitelného plnění.

[27] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že povinnost správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení je podmíněna existencí důvodného předpokladu doměření daně, jenž se odvíjí od povahy informací, které má správce daně k dispozici. V případě stěžovatelky správce daně dostatečně konkrétními informacemi nedisponoval. Sporné listiny byly do vyhledávací části spisu zařazeny v souladu s daňovým řádem, stěžovatelka měla možnost nahlédnout do soupisu této části spisu. Krajský soud se s listinami seznámil a posoudil je, nicméně i on byl vázán mlčenlivostí a odůvodnění napadeného rozsudku tomuto omezení odpovídá. Žalovaný souhlasí s krajským soudem i v tom, že ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti nemohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí o doměření daně. Zopakoval též průběh dokazování během daňové kontroly a původ svých pochybností. Zdůraznil, že stěžovatelka původně proti nevyslechnutí svědka J. B. nic nenamítala. Provedené důkazy pochybnosti žalovaného nevyvrátily, a proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[28] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného na vědomí stěžovatelce, která již svého práva podat k němu repliku nevyužila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozhodnutí krajského soudu nelze v žádném případě považovat za nepřezkoumatelné, jak stěžovatelka na několika místech kasační stížnosti naznačovala. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jak krajský soud o žalobě rozhodl a jak vypořádal jednotlivé žalobní námitky, přičemž jeho úvahy jsou vyjádřeny zcela srozumitelně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, *a contrario*), což ostatně potvrzuje i věcná polemika, kterou stěžovatelka se závěry krajského soudu vede.

[31] V prvním okruhu kasačních námitek stěžovatelka zpochybňuje zákonnost samotného zahájení daňové kontroly. Dovolává se § 144 odst. 3 daňového řádu, podle něhož *k doměření daně 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.* Odkazované ustanovení potom stanoví, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[32] V usnesení ze dne 16. listopadu 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu poukázal na povinnost správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a používat jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout správného zjištění a stanovení daně (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Nesprávnou výši vyměřené daně má přitom primárně napravovat daňový subjekt prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení a dodatečné úhrady daně (§ 141 odst. 1 daňového řádu), což mu správce daně musí zásadně umožnit. Rozšířený senát poukázal na to, že „*zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně.*“ Daňový subjekt má napravit svoji chybu sám. „*Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jejž má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě*“, mimo jiné proto, že v případě doměření daně na základě dodatečného daňového tvrzení daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále (§ 251 daňového řádu). Rozšířený senát tedy uzavřel, že „*pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.*“ Rozšířený senát též dodal, že správce daně nemá povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení tehdy, zahajuje-

li daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[33] Předpokladem pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je však *důvodný předpoklad*, že bude daň doměřena (§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu), což souvisí též s důsledky této výzvy, mezi něž patří prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok. „*Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně*“. Opačný výklad (možnost správce daně pouze formální výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení kdykoli prodloužit lhůtu pro stanovení daně) by popřel smysl citovaného usnesení rozšířeného senátu, jehož cílem byla ochrana práv daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65).

[34] Posouzení této části kasační stížnosti komplikuje skutečnost, že listiny, z nichž stěžovatelka dovozuje, že správce daně disponoval dostatečnými informacemi pro formulaci výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, jsou založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu), a stěžovatelka tak k jejich obsahu v daňovém řízení neměla přístup. O zásah do jejího práva na „spravedlivý proces“ v daňovém řízení by však šlo pouze v případě, kdy by jí bylo znemožněno nahlédnout do podstatné části daňového spisu (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. ledna 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51). K takové situaci v projednávaném případě nedošlo. Bylo tak úlohou krajského soudu „suplovat“ možnou procesní aktivitu stěžovatelky, seznámit se s vyhledávací částí daňového spisu a zhodnotit jej v kontextu žalobních námitek, byť je mohla stěžovatelka v žalobě logicky formulovat jen v obecném rozsahu (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. září 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 Sb. NSS). Krajský soud této své povinnosti dostál a Nejvyšší správní soud se po ověření obsahu stěžovatelkou označených listin ztotožňuje s jeho hodnocením, že se jedná o obecná anonymní sdělení, že se stěžovatelka mohla dopustit porušení daňových předpisů vytvářením černého fondu na základě fiktivních faktur, bez konkrétních tvrzení co do zdaňovacích období či účetních operací, obchodních případů a jejich účastníků a bez právních kvalifikací, a dále komunikaci správce daně s jiným orgánem státní správy, která se vůbec netýkala předmětu následně zahájené daňové kontroly (DPH, daně z příjmů a silniční daně). Nešlo tedy o informace ohledně konkrétních obchodních případů (jako tomu bylo ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2014, kdy Policie ČR předala správci daně informace o konkrétních fakturách, které daňový subjekt nezaúčtoval), nešlo ani o písemnosti, které mohly být v řízení uplatněny jako důkazní prostředek.

[35] V této souvislosti nutno poznamenat, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem (potažmo v řízení před Nejvyšším správním soudem) nevznesla žádost o nahlédnutí do spisu včetně připojených spisů žalovaného a správce daně, jejichž součástí je i vyhledávací část; ostatně stěžovatelka ve smyslu § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. souhlasila s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. V řízení před soudy tak vůbec nenastolila otázku, zda jí může být také v soudním řízení přístup do této části spisu odepřen, soudy ji proto nemusely řešit a nemusely se ani zabývat tím, zda by tím došlo k zásahu do základního

práva na rovnost účastníků v soudním řízení a práva vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (čl. 37 odst. 3 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, příp. otázkou ústavnosti § 68 odst. 3 ve spojení s § 66 daňového řádu, v kombinaci s § 45 s. ř. s., upravujícím režim nahlížení do spisů v soudním řízení správním).

[36] Na základě uvedeného lze uzavřít, že správce daně při zahájení daňové kontroly neporušil zákon.

[37] Stěžovatelka též brojila proti ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud uznal, že správce daně porušil § 261 odst. 6 ve spojení s odst. 4 daňového řádu (ve znění účinném do 30. června 2017) tím, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nevyřídil před ukončením daňové kontroly, nicméně tato vada dle jeho názoru neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 - 36, přitom vyplývá, že při rozhodování, zda nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly zakládá nezákonnost rozhodnutí o doměření daně, je třeba vzít v úvahu především obsah stížnosti, respektive žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Stěžovatelka v těchto opravných prostředcích brojila proti zahájení daňové kontroly a proti nezmínění jednoho z provedených důkazů ve výsledku kontrolního zjištění. Námitku nezákonného zahájení daňové kontroly stěžovatelka uplatnila i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že pokud jsou předmětem žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti stejné námitky, které daňový subjekt uplatnil v odvolání, nepředstavuje ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť tyto námitky žalovaný dostatečně přezkoumal v odvolacím řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. ledna 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32). Druhé části stížnosti vyhověl již správce daně (zahrnul hodnocení dříve opomenutého důkazu do zprávy o daňové kontrole) a stěžovatelka napadala pouze způsob, jakým tak učinil. Ani v tomto směru však ukončení daňové kontroly před prošetřením tohoto postupu správce daně nepředstavuje natolik závažné pochybení, aby pro ně bylo možné konstatovat nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť tento důkaz se týkal zdanitelného plnění, jehož uskutečnění žalovaný nezpochybnil (reklama v rádiu).

[38] Poslední množinou svých námitek stěžovatelka zpochybnila závěr krajského soudu, že neprokázala faktické uskutečnění reklamy na billboardech, v souvislosti s níž uplatnila nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud přitom setrvale judikuje, že prokazování nároku na odpočet DPH je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (například rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 378/2017 - 50 ze dne 29. března 2018 a v něm citované rozsudky ze dne 25. října 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 13. srpna 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72). V projednávaném případě přitom nebylo sporné, že stěžovatelka splnila svou povinnost předložit daňové doklady (srov. § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Správce daně nicméně identifikoval okolnosti, které věrohodnost a

průkaznost těchto dokladů vyvrátily [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], stěžovatelku tedy stále tížilo důkazní břemeno co do prokázání nároku na odpočet DPH dalšími důkazními prostředky. Pokud je stěžovatelka neunesla, nelze její povinnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění přenášet na správce daně a následně dovozovat nedostatečně zjištěný skutkový stav (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006 č. .j. 5 Afs 40/2005-72). Povinností správce daně nebylo ani prokázat, že ke zdanitelnému plnění nedošlo. Stačilo, že relevantně zpochybnil skutečnosti vyplývající ze stěžovatelkou předložených dokladů. Pokud stěžovatelka pochybnosti správce daně nevyvrátila, skutkový stav rozhodný pro stanovení daňové povinnosti jde k tíži jí.

[39] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem, že pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností relevantně vyvrátily věrohodnost a průkaznost smlouvy o reklamě a faktur, které stěžovatelka v rámci daňové kontroly předložila. Jak zdůraznil krajský soud, je poněkud neobvyklé, že stěžovatelka nijak nekontrolovala, zda služba, za niž společnosti F H Design zaplatila v součtu 400 000 Kč, byla skutečně provedena. Totéž platí pro absenci jakýchkoli údajů ohledně umístění billboardů, které zpravidla bývá jednou ze základních složek celkové ceny za venkovní reklamu. Je též pravda, že žádný z vyslechnutých svědků neuvedl nic, co by potvrdilo, že byly skutečně vytištěny plakáty s reklamou stěžovatelky a že tyto plakáty byly umístěny na billboardy. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že jí žalovaný přičetl k tíži nemožnost vyslechnout pana J. B. (zástupce společnosti SPON, který měl faktickou realizaci reklamy zajišťovat). Na její vrub však bezesporu jde, že nebyla schopna zhotovení reklamy prokázat jinak. GPS souřadnice, které stěžovatelka udala (až) ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, žalovaný pečlivě zhodnotil a podrobně vysvětlil, proč je nelze uznat za důkaz potvrzující provedení reklamy (neodpovídají dříve předložené fotodokumentaci). Stěžovatelka na tato konkrétní zjištění žalovaného reagovala pouze obecným tvrzením, že dle jejího názoru GPS souřadnice (v kombinaci se svědeckými výpověďmi) potvrzují uskutečnění zdanitelného plnění. Na takto obecnou námitku však Nejvyšší správní soud může odpovědět pouze, že žalovaný přezkoumatelně a podrobně vysvětlil, proč tyto důkazy jeho pochybnosti nerozptýlily.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[41] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. června 2018

pokračování

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu