



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **SOCIAL MEDIA & ADVERTISING 4 YOU s.r.o.**, se sídlem Lidická 700/19, Brno, zast. JUDr. Pavlem Kvíčalou, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 195/18, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2019, č. j. 817/19/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 3. 2021, č. j. 31 Af 20/2019 - 571,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vydal na základě daňové kontroly dne 17. 1. 2018 dva dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), za zdaňovací období září 2016 doměřil DPH ve výši 336 000 Kč a přede-psal penále ve výši 67 200 Kč a za zdaňovací období říjen 2016 doměřil DPH ve výši 569 100 Kč a přede-psal penále ve výši 113 820 Kč. Téhož dne vydal také deset platebních výměrů, kterými žalobkyni za zbylé měsíce roku 2016 vyměřil DPH v celkové výši 3 468 264 Kč. Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2019, č. j. 817/19/5300-22444-711887, žalovaný zamítl odvolání proti uvedeným platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům.

[2] Žalobkyně toto rozhodnutí napadla žalobou, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví označeným rozsudkem ze dne 10. 3. 2021. Shrnul, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet na DPH z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek v případě dodávek reklamních služeb od společností AVENZO VICE a. s.,

PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o. Nejprve byla žalobkyně výzvou k odstranění pochybností ze dne 29. 3. 2016, č. j. 1222689/16/3001-51522-711966, vyzvána k prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele AVENZO VICE a.s. deklarovaných v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2016, neboť uvedený dodavatel tato zdanitelná plnění ve svém kontrolním hlášení nepřiznal, čímž došlo k porušení principu neutrality daně. Žalobkyně uvedla, že plnění prokázala ověřenými smlouvami, objednávkami, řádnými daňovými doklady a čestným prohlášením dodavatele AVENZO VICE a.s. Jelikož tím neodstranila jeho pochybnosti, zahájil správce daně na ústním jednání konaném dne 27. 4. 2016 daňovou kontrolu za zdaňovací období leden a únor 2016 v neomezeném rozsahu. Postupně pak zahájil daňovou kontrolu rovněž ke zdaňovacím obdobím březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2016 a postupně vyzval žalobkyni k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatelů AVENZO VICE a. s., PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o., neboť k předloženým daňovým dokladům nebyly doloženy žádné další důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické uskutečnění služeb, za jejichž poskytnutí byly daňové doklady vystaveny a fakturované částky uhrazeny. Žalobkyně předložila pouze obecné přehledy o fakturovaných plněních, aniž by blíže prokázala faktické uskutečnění jednotlivých fakturovaných služeb. Podle krajského soudu tak důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Ta následně nepředložila konkrétní prostředky prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Z rozpisu služeb, které jí měly být poskytnuty uvedenými dodavateli, nelze dovodit jejich skutečné poskytnutí. Pokud jejich poskytnutí podloženo bylo, během daňového řízení se ukázalo, že je obsah podkladů buď nedostatečný, nebo je tvořen sesbíranými pasážemi z různých webových stránek. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že správce daně nevzal v úvahu nápravu situace ze strany dodavatele AVENZO VICE a. s., který následně DPH za zdaňovací období leden 2016 z plnění pro žalobkyni se svým správcem daně vyřešil. K této prvotní pochybnosti správce daně se ovšem v průběhu daňové kontroly přidaly další pochybnosti zpochybňující faktické uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění od této společnosti.

[3] Bylo v pořádku, že správce daně v průběhu daňové kontroly neprověřoval vykázanou daň na výstupu plynoucí z nijak nezpochybněných uskutečněných zdanitelných plnění v podobě žalobkyní vydávaného časopisu Český trucker. Nemusí dojít souběžně k pochybnostem o dani na vstupu i na výstupu a nelze vytýkat správci dani a žalovanému, pokud prověřovali pouze daň na vstupu. Stejně tak krajský soud neshledal pochybení daňových orgánů v tom, že při zahájení daňové kontroly uvedly její neomezený rozsah, následně se však zaměřily pouze na daň na vstupu a neprověřovaly žalobkyni deklarovanou daň na výstupu, jelikož o ní neměly žádné pochybnosti. V postupu správce daně a žalovaného při dokazování neshledal žalobkyni tvrzené účelové a neobjektivní hodnocení.

[4] Při zahájení daňové kontroly postupoval správce daně v souladu s § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Daňová kontrola navázala na postup k odstranění pochybností, jehož výsledkem byl závěr o potřebě provádění dalšího dokazování v rámci daňové kontroly, takže nelze tvrdit, že byla vedena dvě daňová řízení souběžně.

[5] K ukončení daňové kontroly krajský soud konstatoval, že v rámci odvolacího řízení žalovaný napravil pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se proto blíže nezabýval tvrzeními žalobkyně ohledně zastoupení v daňovém řízení ze strany Ing. L. K. a osobní přítomnosti jednatele žalobkyně při projednání zprávy o daňové kontrole. Během odvolacího řízení bylo žalobkyni umožněno dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole, avšak prostřednictvím svého jednatele zaslala dvě omluvy s odkazem na zdravotní problémy, které ani v jednom případě nedoložila. Na poslední pozvánku k ústnímu jednání ani

pokračování

včas nereagovala. Nelze mít za to, že by se z ústního jednání navrženého na den 27. 6. 2018 nebo 28. 6. 2018 řádně omluvila, pokud tuto reakci zaslala až s tříměsíčním zpožděním. Na tom nic nemění ani řízení o podané stížnosti, kterým argumentovala ve svém sdělení ze dne 13. 9. 2018. Žalobkyně sice zdůrazňuje své zastoupení jednatelem a nikoliv zvolenou zástupkyní pro daňové řízení, ovšem příslušnou plnou moc nikdy nevyověděla, proto nelze správci daně vytýkat, pokud zprávu o daňové kontrole doručoval zástupkyni. Pochybením bylo neumožnění jednatelem žalobkyně účastnit se projednání zprávy o daňové kontrole, avšak toto pochybení bylo v rámci odvolacího řízení napraveno tím, že mu bylo umožněno účastnit se ústního jednání, na němž by s ním byla zpráva o daňové kontrole projednána, avšak tohoto práva nevyužil. Zpráva o daňové kontrole tedy byla projednána v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu, a může tak sloužit jako odůvodnění platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně ostatně byla s obsahem zprávy o daňové kontrole evidentně seznámena, což se projevilo v jejích odvoláních.

[6] Ke stížnosti, kterou žalobkyně podala proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, krajský soud zdůraznil, že podstatou projednávané věci je přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, nikoliv přezkum samotné stížnosti či způsobu, jakým byla vyřízena. Žalovaný argumentací uvedenou ve stížnosti posoudil jako doplnění odvolání a v ní obsaženými argumenty se v napadeném rozhodnutí zabýval. Nedošlo tak k porušení práv žalobkyně. Podle žalobkyně měl způsob vyřízení stížnosti a jejího prošetření zásadní vliv na úřední osoby posuzující odvolání a na nezákonný výsledek odvolacího řízení. Nijak však neuvedla, v čem konkrétně měl onen zásadní vliv na odvolací řízení spočívat, a navíc obsah uvedené stížnosti žalovaný řešil v rámci odvolacího řízení a její vyhodnocení je rovněž součástí napadeného rozhodnutí. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce průtahů v daňovém řízení. Žalobkyně mohla v průběhu daňového řízení uplatnit ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Případné porušení rychlosti daňového řízení navíc nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jehož podstatou je daňová povinnost žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Trvá na tom, že prokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH, kdežto správce daně a žalovaný postupovali pouze na bázi domněnek. Unesla důkazní břemeno a prokázala fakticitu plnění deklarovaných na daňových dokladech. Správce daně věděl a akceptoval, že ona sama uskutečnila zdanitelná plnění (vydávání časopisu Český trucker a zprostředkování reklamy), ale došel k závěru, že pro jejich uskutečnění nepřijala žádná zdanitelná plnění, jako kdyby jí uskutečněná zdanitelná plnění byla imaginární. Pokud však nebyla rozporována daň na výstupu, neměla být rozporována ani daň na vstupu. Správce daně však daň na výstupu úmyslně neproověřoval, neboť by při tomto prověřování vyšlo najevo, že stěžovatelka přijatá plnění použila pro uskutečňování své ekonomické činnosti. K tomu připomíná řadu judikátů týkajících se povinnosti orgánů daňové správy dodržovat zákonný postup.

[9] Plnění přijala od svých dodavatelů, kteří v době jejich uskutečnění byli plátcí DPH, a použila je pro realizaci své ekonomické činnosti. Stěžovatelka předložila doklady od těchto plátců se všemi požadovanými náležitostmi a prokázala faktické uskutečnění plnění i jejich použití pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti, takže závěry vyjádřené v bodech 33. a 34. rozsudku krajského soudu neobstojí, stejně jako tvrzení v bodě 35., že neodstranila na výzvu

ze dne 29. 3. 2016 pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaného plnění od dodavatele AVENZO VICE a. s. Podle stěžovatelky vyplývá ze spisového materiálu opak. Její dodavatel ostatně pochybení následně napravil, opomenuté plnění zahrnul do příslušných evidencí a DPH na výstupu přiznal. Ohledně všech správcem daně zpochybňovaných plnění stěžovatelka předložila jednak daňové doklady a k nim „*spoustu dalších důkazních prostředků, které prokazovaly faktické uskutečnění služeb ze strany dodavatelů*“, např. doklady o úhradách služeb.

[10] Hlavní ekonomickou činností stěžovatelky v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo zprostředkování prodeje reklamních služeb na sociálních sítích a na motoristických závodech a vydávání tištěného a elektronického časopisu Český trucker. Jako hlavní důkazy byly za kontrolovaná zdaňovací období předloženy daňové doklady a časopisy Český trucker, který pravidelně měsíčně vycházel, a to rovněž v digitální podobě. Stěžovatelka tedy náležitě prokázala ekonomickou činnost a její výši za kontrolovaná zdaňovací období. Uskutečňování zdanitelných plnění je nemožné bez přijatých zdanitelných plnění. Její ekonomická činnost se v kontrolovaných zdaňovacích obdobích odvíjela zejména od přijatých zdanitelných plnění od hlavních dodavatelů. S nimi byly uzavřeny rámcové smlouvy o obchodní spolupráci a zprostředkovatelské činnosti. Součástí smluv byly ceníky komerčních a marketingových služeb na sociálních sítích, které byly základním vodítkem pro výpočet a stanovení ceny. Stěžovatelka tak prokázala, že zdanitelná plnění byla uskutečněna, přesto došel správce daně k závěru, že pro jejich uskutečnění nebyla žádná zdanitelná plnění přijata. Správce daně v průběhu dokazování nehodnotil, že přijatá zdanitelná plnění byla v rámci její ekonomické činnosti použita pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, tedy zprostředkování služeb a vydávání časopisu.

[11] Bylo na správci daně, aby prokázal, že je možné nárok na odpočet daně odepřít z důvodu možné neobežřetnosti při uzavírání obchodu. Stěžovatelka však učinila řadu relevantních úkonů, které lze považovat za standard opatrnosti či obezřetnosti. Ověřila, že dodavatelé jsou plátcí daně, nebyli nespolehlivými plátcí, s jejich jednateli se jednatel stěžovatelky Ing. Jaroslav Mařík znal, byli vždy kontaktní. Stěžovatelka s nimi obchodovala opakovaně, měla uzavřené písemné smlouvy, na jejichž základě byly služby dodány za smluvenou cenu, ta byla zaplacená v hotovosti včetně daně, a služby byly následně prodány dalším odběratelům a byly jimi řádně uhrazeny. To, že stěžovatelka služby prodala jiným subjektům, nepochybně dokládá, že jí byly dodány. Správce daně měl prokázat, že stěžovatelka mohla vědět či věděla o neplnění povinností či nestandardním chování svých dodavatelů, nic takového ale nevyšlo najevo. Stěžovatelce nelze dávat k tíži neplnění daňových nebo nedaňových povinností jiných subjektů. Je to navíc právě správce daně, koho tíží břemeno prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátcé DPH nárokující si odpočet, případnou neoprávněnost nároku na odpočet daně prokazuje vždy správce daně. Ten nerespektoval zásadu volného hodnocení důkazů a materiální pravdy, což nenapravil ani žalovaný.

[12] Správce daně měl zprávu o daňové kontrole projednat, neprojednal ji však způsobem dle § 88 odst. 4 daňového řádu ani podle odst. 5 či odst. 6. Žalovaný následně akceptoval nezákonné ukončení daňové kontroly dne 10. 1. 2018, přestože zpráva o daňové kontrole nebyla projednána, takže nemohla sloužit jako odůvodnění platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů. Žalovaný doporučil správci daně, aby provedl náhradní projednání zprávy o daňové kontrole, což se však nestalo. Nikdo neprokázal datum projednání zprávy o daňové kontrole.

[13] Žalovaný měl povinnost řádně posoudit stěžovatelčinu stížnost proti postupu správce daně, neboť pokud daňový subjekt stížností upozorní správce daně na závažné porušení zákona

pokračování

a správce daně uvedenou nezákonnost adekvátně nenapraví, může zatížit daňové řízení vadou, která bude následně důvodem pro zrušení nebo změnu rozhodnutí o stanovení daně.

[14] Z uvedených důvodů navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Shrnuje průběh projednání zprávy o daňové kontrole. Poté, co v rámci odvolacího řízení zjistil, že nebyla se stěžovatelkou řádně projednána, vyzval správce daně k napravení tohoto pochybení. Správce daně stanovil nový termín k projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 4. 2018. Stěžovatelka se však z nařízeného termínu omluvila a požádala o přeložení termínu na 25. 4. 2018, ze kterého se následně také omluvila. Protože již stěžovatelka žádný další termín pro projednání zprávy o daňové kontrole nenavrhl, správce daně stanovil jako další termín projednání zprávy o daňové kontrole den 27. 6. 2018, popřípadě 28. 6. 2018. Stěžovatelka však nijak nereagovala a v uvedené dny se nedostavila. Tím byla odstraněna vada řízení v prvním stupni a byla to pouze stěžovatelka, kdo se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, byť se ze začátku z nařízených termínů ze zdravotních důvodů omlouvala, avšak tato svá tvrzení nijak nedoložila a neprokázala. S úkony provedenými správcem daně v rámci odvolacího řízení a jejich hodnocením ze strany žalovaného byla stěžovatelka seznámena prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 27. 11. 2018, na které nereagovala. Požadavek sdělení konkrétního data, ke kterému byla zpráva o daňové kontrole projednána, je nepřijatelná námitka ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[16] K otázce důvodnosti neuznání odpočtu DPH žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s neunesením důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Shrnuje stěžovatelkou nevyvrácené pochybnosti týkající se uskutečnění plnění od společností AVENZO VICE a. s., PECUNIA credit s. r. o. a MADAX Invest s. r. o. Stěžovatelka sice v rámci daňové kontroly ke všem deklarovaným plněním předložila formálně správné daňové doklady a související účetní záznamy. Správci daně však následně vznikly pochybnosti o faktické existenci deklarovaných plnění, a proto stěžovatelku vyzval k předložení dalších důkazů, kterými by přijetí služeb prokázala. Ta však předložila účelově vyhotovené a nevěrohodné podklady, které nemohou sloužit jako důkaz k prokázání faktické existence plnění. Byla s tímto hodnocením předložených listin seznámena, na jednotlivé úvahy správce daně však nereagovala, neprojevila snahu výsledek daňové kontroly zvrátit ve svůj prospěch a vědomě a účelově předkládala důkazy, které se zcela zjevně nezakládaly na pravdě. Žalovaný zdůraznil, že o stěžovatelčině činnosti v podobě vydávání časopisu „Český trucker“ nevznikly správci daně pochybnosti a nebyla zpochybňována jí uskutečněná zdanitelná plnění. Stěžovatelka však neprokázala jí přijatá deklarovaná plnění, a proto je nemohla ani využít v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný také připomněl, že nárok na odpočet daně nebyl vyloučen na základě vědomé účasti na podvodu na DPH. V rámci celého daňového řízení nebyla konstatována existence daňového podvodu, a proto je stěžovatelčina argumentace týkající se daňového podvodu a dobré víry daňových subjektů zcela lichá. Nedůvodná je i kasační námitka týkající se nedostatečnosti a tendenčnosti provedeného dokazování. Stěžovatelkou navržené svědecké výpovědi byly provedeny a následně řádně vyhodnoceny, avšak skutečnosti z nich vyplývající neodstranily pochybnosti ohledně faktické existence deklarovaných plnění a naopak je ještě prohloubily.

[17] Stěžovatelka zaslala dvacetistránkovou repliku k vyjádření. V ní vyjádřila domněnku, že na zamítnutí žaloby mohlo mít vliv i to, že v řízení před krajským soudem podala stížnost na průtahy a důstojnost soudního jednání. Zdůraznila, že správce daně, žalovaný a krajský soud se nezabývali jejími argumenty o nezákonném projednání zprávy o daňové kontrole

a neprokázali, že došlo k napravujícímu druhému zákonnému projednání této zprávy a k ukončení daňové kontroly. Stále se nedozvěděla datum projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, přestože na tento nedostatek opakovaně upozorňovala, takže nejde o nepřípustný nový argument ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Její jednatel byl dvakrát pozván na ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole, avšak vždy se řádně omluvil ze zdravotních důvodů. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že její jednatel nedoložil a neprokázal omluvy z projednání zprávy ze zdravotních důvodů. Její písemnost ze dne 13. 9. 2018 byla poslední písemností ve věci projednání zprávy a ukončení daňové kontroly a na její návrh projednat zprávu po vyřízení stížnosti již správce daně nereagoval. Správce daně ani žalovaný vadu řízení neodstranili tak, aby měla reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k vyměření či doměření daně z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, která však dosud nebyla platně ukončena. Krom toho zde stěžovatelka rozsáhle citovala svá vlastní podání z řízení před krajským soudem.

[18] V bodech 19. až 23. repliky uvedla nové skutečnosti, které dříve neznala a zjistila je až po podání kasační stížnosti, na základě nahlížení do daňového spisu korespondenční formou, které provedla v březnu a dubnu 2021. Takto získala například úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností a přechodu na daňovou kontrolu ze dne 16. 5. 2016, který se jí jeví zmatečný, neboť neobsahuje odůvodnění přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu, což odporuje § 89 a § 90 daňového řádu. Dále takto získala odpověď na dožádání ze dne 15. 12. 2016, z níž plyne, že jeden z jejích dodavatelů, společnost MADAX Invest s.r.o., měl doklady vztahující se k plnění pro stěžovatelku řádně zaevidovány v kontrolním hlášení, což správce daně ve zprávě o daňové kontrole dostatečně nezhodnotil, a porušil tak princip neutrality daně. Totéž platí pro další z takto získaných důkazů, totiž pro protokol o výsledku svědka Vladimíra Procházky, jednatele společnosti MADAX Invest s. r. o., ze dne 7. 5. 2018, který prokázal skutkové okolnosti plnění od tohoto dodavatele.

[19] Opakuje, že úhrady dodavatelům byly po vzájemné dohodě prováděny hotovostně, všechny doložila a prokázala příslušnými pokladními doklady, takže žalovaný nemá pravdu, pokud zdůrazňuje, že nebyly předloženy bankovní výpisy a že neprokázala úhrady za přijatá plnění. Opakuje také, že žalovaný vyhodnotil předložené důkazy účelově. Například výslech svědka Vladimíra Procházky ze dne 7. 5. 2018 zcela jednoznačně objasňuje skutkové okolnosti související s uskutečněním zdanitelných plnění od dodavatele MADAX Invest s. r. o. a podporuje oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu za zdaňovací období červen až prosinec 2016. Žalovaný však bral v úvahu pouze fragmenty výpovědi, u kterých svědek uvedl, že si podrobnosti (např. konkrétní subdodavatele či text rozsáhlé smlouvy) již nepamatuje, což je vzhledem k velké časové prodlevě pochopitelné. Připomíná také, že se správce daně při daňové kontrole dopustil zhruba padesáti porušení právních předpisů, zejména daňového řádu, z toho třinácti porušení základních zásad daňového řízení. Z repliky vylýnula další porušení daňového řádu zhruba v deseti případech, takže se již jedná zhruba o šedesát porušení.

[20] Uzavírá, že podle zásady neutrality DPH, jak byla vyložena v judikatuře NSS, zejména v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, správce daně nemůže odpírat daňovému subjektu nárok na odpočet, když státní rozpočet dostal, co jeho jest. Stěžovatelce se dosud z časových důvodů nepodařilo kontaktovat všechny dodavatele a odběratele a tuto skutečnost ověřit, zejména z důvodu, že u některých dodavatelů došlo na základě kontrolních postupů ze strany finanční správy k zániku nebo jsou v likvidaci. Tyto údaje se ještě pokusí dohledat. Požádala proto NSS o posečkání se zasláním druhé části repliky do konce ledna 2022. Dotázala se také NSS, zda soud u nějakých subjektů zjišťoval informace k narušení neutrality

pokračování

daně. Brojí i proti tomu, že jí následně nebyly uznány některé uplatněné odpočty za zdaňovací období leden 2017 až září 2017 a za některá pozdější období (*pozn. soudu*: k tomu již zde NSS podotýká, že se jedná o zcela jiná zdaňovací období, než kterých se týká nynější řízení).

[21] Dne 22. 2. 2022 zaslala stěžovatelka ještě doplnění repliky. V něm upozornila na skutečnost, že správce daně prováděl vůči ní kontrolní postupy také za zdaňovací období jednotlivých měsíců roku 2017 a krom toho prováděl kontrolní postupy za následná zdaňovací období u společnosti TRUCK RACING 4 YOU s. r. o., na niž musela převést svou podnikatelskou činnost, včetně vydávání časopisu Český trucker. V obou případech správce daně opět neuznal oprávněnost uplatněných odpočtů daně, přestože jejich oprávněnost prokázala. K doplnění přiložila žádosti o poskytnutí informací zaslané různým správcům daně, v nichž se dotazovala na různé informace ohledně kontrolních postupů u sebe, svých dodavatelů a odběratelů. Tyto žádosti o informace však nebyly věcně vyřízeny. Přislíbila, že další informace získá a zašle do konce června 2022.

[22] Žalovaný zareagoval duplikou, v níž setrval na své argumentaci, kterou zopakoval. Trvá na tom, že z žalobou napadeného rozhodnutí i ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že nebyly prokazatelně objasněny všechny okolnosti obchodních vztahů. Z písemností, na něž stěžovatelka nově upozornila, žádné nové pro věc relevantní skutečnosti nevyplývají.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Stěžovatelka v nynějším řízení předložila kasační stížnost, repliku ze dne 1. 11. 2021 a její doplnění ze dne 22. 2. 2022, které jsou sice rozsáhlé, zároveň však nepřehledné, argumentačně roztržité a tvoří je spíše volný sled myšlenek a mnohdy opakovaných reakcí stěžovatelky (například body 6. a 16. repliky se překrývají) na jednotlivé odstavce rozhodnutí krajského soudu či žalovaného, které postupně parafrázuje. Není patrná jakákoli vnitřní struktura obou podání, jež jsou dělena do několika desítek vzájemně nenavazujících a neprovázaných číslovaných částí. Součást dvacetistránkové repliky navíc tvoří kromě neoznačených citací odborné literatury také několikastránkové citace předchozích podání stěžovatelky z řízení před krajským soudem, které jsou taktéž číslovány, takže její strukturu tvoří dvě paralelní řady číslování. Přesto se NSS pokusil uspořádat stěžovatelčinu argumentaci do podoby rekapitulované výše, aby i takto nepřehlednou kasační stížnost bylo možno věcně posoudit.

III. a) Neuznání odpočtu

[25] Co se týče neuznání odpočtu DPH, připomíná NSS, že podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Stěžovatelka byla pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinna

tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její ekonomickou činnost.

[26] V rozsudku ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 - 30, se NSS zabýval rozložením důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarováným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, a shrnul: „*Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).*“ Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117).

[27] I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či již zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[28] V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, NSS uvedl v obdobném případě týkajícím se neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k neprokázaným plněním od dodavatelů: „*27. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. (...)*

28. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010 - 71).“

[29] Stěžovatelka rozporuje konkrétně neuznání nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která obdržela od ledna do března 2016 od společnosti AVENZO VICE a. s., od dubna do května 2016 od společnosti PECUNIA credit s. r. o. a od června do prosince 2016 od společnosti MADAX Invest s. r. o. Stěžovatelka sice v rámci daňové kontroly k deklarováným plněním předložila formálně správné daňové doklady a související účetní záznamy. Poté co správci daně vznikly pochybnosti stran faktické existence deklarováných plnění, však předložila k prokázání služeb od deklarováných dodavatelů takové

pokračování

důkazy, kterými je ani podle názoru NSS prokázat nemohla, neboť jejich povaha, rozebraná příkladmo níže, svědčila o tom, že se plnění buď vůbec neuskutečnilo a důkazy byly vyrobeny pouze účelově, nebo že nemělo žádný vztah k ekonomické činnosti stěžovatelky. Posouzení údajných plnění, stejně jako výsledky osob jednajících za dodavatelské společnosti provedené v odvolacím řízení na návrh stěžovatelky, přesvědčivě vyvrátily uznatelnost těchto přijatých plnění pro účely odpočtu DPH, ať už z důvodu jejich samotné existence, jejich hodnoty či použitelnosti pro ekonomickou činnost stěžovatelky, jež spočívala především ve zprostředkování prodeje reklamních služeb na sociálních sítích a na motoristických závodech a vydávání tištěného a elektronického časopisu Český trucker.

[30] Stěžovatelka vykázala přijetí následujících plnění od společnosti AVENZO VICE a. s. v celkové hodnotě 3 600 000 Kč: vypracování studie o zjištění úrovně komerčního využívání sociálních médií českými firmami; založení digitálního časopisu a jeho prosazení v sociálních médiích; administrace facebookových stránek a Google+ stránek časopisu Český trucker a zlepšení jeho pozice na trhu; zpracování a posouzení investiční návratnosti projektu souvisejícího s distribučním a prodejním centrem filtrů pro nákladní vozidla; navázání spolupráce s obchodním partnerem ve vztahu k Libyi; prodej autorských práv k podnikatelskému záměru ekologické likvidace pneumatik; zpracování a představení nových marketingových postupů a vizí s využitím sociálních médií; prodej inzerce a zajištění nových klientů; vypracování koncepce a návrhu opatření pro podporu internetového prodeje na Facebooku; vypracování pracovní studie k zjištění úrovně využívání sociálních médií konkurencí; zvýšení výkonnosti a sledovanosti časopisu Český trucker a časopisu Trucks & Construction Machinery na sociálních sítích; dokončení zpracování a posouzení investiční návratnosti projektu souvisejícího s distribučním a prodejním centrem filtrů pro nákladní vozidla a zajištění financování související reklamy; vytipování a oslovení českých společností za účelem poskytování reklamních a marketingových služeb; dokončení prodeje autorských práv k podnikatelskému záměru ekologické likvidace pneumatik; projekt realizace automatizovaného systému výměny outdoorové reklamy; odbytové a vývozní možnosti českých společností do států Latinské Ameriky; a koncepce a návrh opatření pro založení a rozvoj obchodní sítě se zaměřením na podporu internetového prodeje a digitální marketing.

[31] Správce daně zjistil při daňové kontrole celou řadu skutečností, které vyvracejí, že šlo o plnění, která použila v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování svých zdanitelných plnění. Správce daně například zjistil, že studie Zjištění úrovně komerčního využívání sociálních médií českými firmami, jejíž cena byla stanovena na 90 000 Kč, byla sedmistránkový obecný elaborát o používání sociálních sítí v ČR. Smlouva na založení digitálního časopisu a jeho prosazení v sociálních médiích byla mezi stěžovatelkou a společností AVENZO VICE a. s. uzavřena dne 21. 1. 2016, tedy až poté, co začal v roce 2015 vycházet internetový časopis Trucks & Construction Machinery. Údajné navázání spolupráce s obchodním partnerem ve vztahu k Libyi představovala smlouva o obchodní spolupráci mezi společností AVENZO VICE a. s. a občanem Libye O. G. Stěžovatelka za její zprostředkování zaplatila 100 000 Kč, nepředložila však správci daně žádné doklady prokazující, že zprostředkované služby pana G. měly sloužit právě jí či že by pro ni opravdu něco vykonal. Vypracování koncepce a návrhu opatření pro podporu internetového prodeje na Facebooku v hodnotě 100 000 Kč bylo doloženo jedním listem papíru s textem převzatým většinou z náborového letáku společnosti Kaufland, který správce daně dohledal na internetu.

[32] Stěžovatelka neprokázala, že by uvedená plnění opravdu sloužila její ekonomické činnosti. V odvolacím řízení navrhla výslech svědků. Žalovaný ovšem například z výslechu svědka M. Š., statutárního ředitele společnosti AVENZO VICE a. s., zjistil, že se tato společnost původně

věnovala stavebním pracím, nikoli reklamní činnosti, od podzimu 2015 nevykazovala žádnou činnost a na přelomu let 2015 a 2016 propustila všechny zaměstnance. Svědek stěžovatelku ani jejího jednatele neznal, věděl ovšem, že byla udělena plná moc B. Č., který následně podle svědka toto zmocnění zneužil a poskytoval jménem společnosti plnění pro stěžovatelku. Nelze přehlédnout ani to, že platby za uvedená plnění probíhaly v hotovosti.

[33] Dodavatel PECUNIA credit s. r. o. měl dodat stěžovatelce zdanitelná plnění v celkové hodnotě 2 900 000 Kč, spočívající například v administraci profilů časopisů vydávaných stěžovatelkou na sociálních sítích; zmapování možnosti výroby produktů z exotického dřeva; komunikaci se zákazníky mimo EU; vytváření grafického zpracování reklamy; a zpracování objednávky související se zřízením evropského logistického a distribučního centra filtrů. Stěžovatelka neprokázala, že by uvedená plnění od tohoto dodavatele opravdu přijala. Z výslechu Davida Černohorského, který se od června 2016 stal jednatelem společnosti, naopak vyplynulo, že v první polovině roku 2016 za tuto společnost patrně podvodně jednal B. Č.

[34] Dodavatel MADAX Invest s. r. o. měl stěžovatelce poskytovat reklamní a propagační služby, zejména na motoristických akcích, v celkové hodnotě 13 160 000 Kč. Správce daně posoudil stěžovatelkou předložené fotografie z uvedených motoristických akcí (zejména motoristických závodů v různých evropských zemích), porovnal je s fotografiemi z totožných akcí veřejně přístupnými na internetu a zjistil, že na těchto fotografiích chybí logo stěžovatelky a jí vydávaného časopisu Český trucker. Z toho usoudil, že fotografie předložené stěžovatelkou byly výsledkem dodatečných úprav a loga a bannery do nich byly uměle vloženy, takže stěžovatelka na uvedených akcích ve skutečnosti nebyla propagována, jak by plynulo z předložených dokladů. U některých dalších fotografií s osobami pózujícími s časopisem Český trucker správce daně konstatoval, že z nich vůbec není poznat, kde byly pořízeny. Stěžovatelka následně nijak nevyvrátila pochybnosti správce daně o faktické existenci těchto zdanitelných plnění spočívajících v její údajné propagaci.

[35] Stěžovatelka proti těmto konkrétním zjištěním v kasační stížnosti nijak konkrétně nebrojí, opakuje pouze obecné daňové principy, které však nijak nevyvracejí zjištění správce daně, potvrzená žalovaným a krajským soudem, že neprokázala, že zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech vystavených právě uvedenou trojicí dodavatelů opravdu přijala, respektive že šlo o reálná plnění mající vztah k její vlastní ekonomické činnosti. Stěžovatelka zdůrazňuje, že se neúčastnila daňového podvodu, to jí však nikdo nepodsouvá. Navíc podle rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, je možné se otázkou, zdali došlo k podvodnému jednání, zabývat jen v případě, kdy došlo k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik určitého nároku, což v nyní posuzovaném případě stěžovatelka neprokázala. Z ničeho také neplyne stěžovatelčino tvrzení, že by správce daně musel uznat existenci přijatých plnění na vstupu, pokud nezpochybnil jí uskutečněná plnění na výstupu.

III. b) Neprojednání zprávy o daňové kontrole

[36] Další stěžovatelčina námitka brojí proti tomu, že s ní nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Projednání zprávy o daňové kontrole bylo v rozhodném období upraveno v § 88 daňového řádu. Podle jeho odst. 1 sepíše správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o konkrétně vymezených skutečnostech. Podle odst. 2 *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Podle odst. 3 *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku*

pokračování

kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Projednání zprávy o daňové kontrole upravuje odst. 4: Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

[37] V nyní posuzovaném případě je sporné, zda byly naplněny podmínky odst. 5, který upravuje postup při vyhýbání se daňového subjektu projednání zprávy o daňové kontrole: *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[38] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka byla při ústním jednání se správcem daně dne 29. 11. 2017 seznámena s výsledky kontrolního zjištění plynoucími z daňové kontroly. Následně jí byla stanovena lhůta k vyjádření se v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu. K předestřeným závěrům správce daně se vyjádřila dne 14. 12. 2017. Správce daně dospěl k závěru, že toto vyjádření není s to jeho závěry zvrátit, a proto zahájil úkony směřující k ukončení daňové kontroly. Dne 19. 12. 2017 byla zástupkyni stěžovatelky doručena informace o termínu projednání zprávy o daňové kontrole, který byl stanoven na den 8. 1. 2018. Jednatel stěžovatelky požádal dne 4. 1. 2018 o přeložení termínu na den 17. 1. 2018, a to z důvodu jeho nepřítomnosti v ČR. Dne 17. 1. 2018 správce daně zaevidoval další žádost stěžovatelčina jednatele o změnu termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a to vzhledem k nepřízní počasí. Správce daně však již dne 10. 1. 2018 doručil zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupkyně stěžovatelky, a to s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť se podle správce daně stěžovatelka projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbala.

[39] Žalovaný v rámci odvolacího řízení shledal, že zpráva o daňové kontrole nebyla se stěžovatelkou řádně projednána, neboť se stěžovatelka pouze jednou nedostavila k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný vycházel z toho, že odeslání zprávy o daňové kontrole správcem daně již dne 10. 1. 2018 bylo předčasné, nicméně nemohlo vytvořit vadu, kterou by již v dalším řízení nemohl správce daně na pokyn žalovaného napravit. Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41: *„Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, výbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.“*

[40] Správce daně proto stanovil nový termín k projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 4. 2018. Jednatel stěžovatelky se však z nařízeného termínu omluvil ze zdravotních důvodů a požádal o přeložení termínu na den 25. 4. 2018, ze kterého se však následně také omluvil, a to kvůli vysokému tlaku. Protože již stěžovatelka žádný další návrh termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole nenavrhla, správce daně stanovil jako další termín projednání zprávy o daňové kontrole den 27. 6. 2018, popřípadě den 28. 6. 2018. Stěžovatelka nijak nereagovala a v uvedené dny se nedostavila. Dne 13. 9. 2018 však sdělila správci daně, že vzhledem k podané žádosti o způsobu prošetření stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu navrhuje s projednáním zprávy o daňové kontrole vyčkat do vyřešení této otázky. Lze tedy shrnout, že v okamžiku, kdy správce daně dne 10. 1. 2018 odeslal zprávu o daňové kontrole zástupkyni stěžovatelky, nebyly ještě splněny podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Toho si byl však žalovaný vědom a pochybení správce daně napravit.

[41] Takový postup je v souladu s § 88 daňového řádu, jak byl vyložen judikaturou NSS. Ten obdobnou situaci řešil např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, týkajícím se daňového subjektu, jemuž byla po neúspěšných pokusech o projednání zprávy o daňové kontrole, které však nebylo možno kvalifikovat jako vyhýbání se, zpráva doručena do datové schránky. Následně odvolací orgán nařídil správci daně projednání zprávy. Správce daně poté postupně navrhl šest termínů, z nichž se však daňový subjekt vždy omluvil, jednou z termínu, který předtím sám navrhl, jindy s odkazem na údajnou účast na daňové konferenci, která se však ve skutečnosti konala v jiném termínu. Správní soudy poté aprobovaly, že žalovaný nařídil správci daně, aby s daňovým subjektem zprávu projednal, přičemž však vydané platební výměry nezrušil. Podstatné bylo, že daňovému subjektu nebyla fakticky upřena možnost přezkumu jeho námitek odvolacím orgánem, navíc za situace, kdy i podle správních soudů daňový subjekt neprojevoval vážně míněný zájem o formální ukončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v bodech 82 a 85 uvedeného rozsudku shrnul, že *„v rekapitulované věci došlo k procesní vadě, aniž došlo k porušení práv daňového subjektu. Procesní vada stran seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole tak mohla být odstraněna v rámci odvolacího řízení. (...) Jelikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné dodatečné platební výměry, mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“*

[42] Ke stejným závěrům jako v rozsudku č. j. 1 Afs 362/2016 - 36 dospěl NSS také v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, kde posuzoval obdobnou skutkovou situaci. I zde NSS aproboval odstranění procesní vady spočívající v předčasném zaslání zprávy o daňové kontrole a následnou snahu správce daně o její projednání na pokyn žalovaného. Nejvyšší správní soud zde zdůraznil, že daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení správce daně při seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je vadou řízení, která je ale odstranitelná i po podání odvolání. Podstatné bylo, že daňový subjekt měl i při existenci procesních deficitů při seznámení se zprávou o daňové kontrole prostor pro uplatnění procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Měl před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady, z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi uvedenými ve zprávě mohl vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování a na jím vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly.

[43] V nyní posuzované věci je situace zcela obdobná. Stěžovatelka byla v době ukončení daňové kontroly zastoupena Ing. L. K. na základě plné moci. Na tom nic nemění skutečnost, že se na jednání se správcem daně dne 29. 11. 2017 nedostavila ona, ale jednatel stěžovatelky; z toho rozhodně nelze dovozovat, bez vypovězení plné moci, že ji jednatel svou přítomností „vyloučil“ z dalšího jednání, jak začala stěžovatelka tvrdit před krajským soudem. Právě tato zástupkyně tak byla v první řadě partnerkou správce daně pro projednání zprávy o daňové kontrole a bylo v pořádku, že termín projednání zprávy o daňové kontrole zaslal právě jí. Na omluvu jednatele stěžovatelky měl správce daně, veden principy dobré správy, zareagovat, ale podstatné bylo, že se sama zástupkyně stěžovatelky na jednání dne 8. 1. 2018 bez omluvy nedostavila. Odeslání zprávy o daňové kontrole již dne 10. 1. 2018 bylo předčasné, neboť jedno nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole ještě nezakládalo „vyhýbání se“, za něž je pokládáno opakované jednání (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012 - 24). Toho si byl žalovaný vědom, nicméně jak bylo rekapitulováno výše, v dalším řízení pasivita stěžovatelky požadavek opakovaného vyhýbání se naplnila, neboť se opakovaně omlouvala z důvodu počasí a nesjízdnosti cest, nijak neprokázaných zdravotních důvodů a nakonec 13. 9. 2018, tedy skoro tři měsíce po ohlášeném termínu jednání, vysvětlila svou nepřítomnost údajným vyčkáváním na

pokračování

projednání stížnosti na postup správce daně, která však již v té době byla správcem daně vyřízena a žalovaný již dne 31. 7. 2018 prošetřil i způsob jejího vyřízení (viz níže).

[44] Stěžovatelka se domáhá informace o přesném datu, k němuž s ní měla být zpráva o daňové kontrole projednána. Takové domáhání se určité informace ale nezakládá kasační námitku, tedy ani nepřipustnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., jak namítá žalovaný. Podstatné je, že – jak bylo zdůvodněno výše – byly v jejím případě splněny podmínky pro projednání ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu.

III. c) Neposouzení stížnosti proti postupu správce daně

[45] Co se týče údajného neposouzení stížnosti, kterou stěžovatelka podala proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba připomenout, že předmětem nynějšího soudního přezkumu je zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejících platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, nikoliv přezkum samotné stížnosti, způsobu, jakým byla vyřízena, či toho, jak postupoval žalovaný při prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Lze proto pouze připomenout, že stěžovatelčinu stížnost ze dne 8. 3. 2018 vyhodnotil správce daně dne 23. 4. 2018 jako nepřipustnou, neboť stěžovatelka mohla proti postupu správce daně brojit odvoláním, což ostatně učinila. Způsob vyřízení stížnosti přezkoumal na žádost stěžovatelky žalovaný, který ji ve vyrozumění ze dne 31. 7. 2018 shledal nedůvodnou. Žalovaný nicméně argumentaci uvedenou ve stížnosti posoudil jako doplnění stěžovatelčiných odvolání a uvedenými argumenty se zabýval v rozhodnutí o odvolání, není tedy patrné, jak mohly jí obecně namítané procesní nedostatky projednání stížnosti ovlivnit zákonnost samotného napadeného rozhodnutí žalovaného. Stížnost se týkala především způsobu projednání zprávy o daňové kontrole a postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, tedy otázek, jimiž se NSS zabýval v předchozí části rozsudku.

III. d) Ostatní námitky

[46] Závěrem NSS stručně zareaguje na dílčí námitky, které stěžovatelka pouze útržkovitě uvedla. Její domněnka, že na zamítnutí žaloby mohlo mít vliv, že v řízení před krajským soudem podala stížnost na průtahy a důstojnost soudního jednání, je ničím nepodložená spekulace, která pro svou útržkovitost ani nemá povahu samostatné námitky. Lze pouze podotknout, že ze shora provedeného odůvodnění je zjevné, že i NSS dospěl ke stejným závěrům jako krajský soud ve svém precizním a podrobně zdůvodněném rozsudku.

[47] K novým skutečnostem uvedeným poprvé až v bodech 19. až 23. repliky, kde sama přiznala, že je dříve neznala a zjistila je až po podání kasační stížnosti, na základě nahlížení do daňového spisu korespondenční formou v březnu a dubnu 2021, je třeba připomenout, že k nim NSS nemůže přihlížet, neboť jde o skutečnosti, které stěžovatelka uplatnila až po vydání napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu § 109 odst. 5 s. ř. s. To platí tím spíš pro „příslib“ stěžovatelky v závěru repliky k vyjádření žalovaného a následně v doplnění repliky z 22. 2. 2022, že ještě zkusí ověřit, zda její dodavatelé splnili své daňové povinnosti (neboť dosud to z časových důvodů nestihla), takže neuznání odpočtu pro ni porušuje zásadu neutrality DPH. K jejímu dotazu, zda NSS sám činil během řízení nějaké postupy, jimiž by ověřil naplnění neutrality DPH, lze pouze podotknout, že tento dotaz nepředstavoval z její strany žádné podání, na něž by měl NSS podle s. ř. s. procesně reagovat. Pokud stěžovatelka tvrdí, že úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností a přechodu na daňovou kontrolu ze dne 16. 5. 2016 je zmatečný, neboť neobsahuje odůvodnění přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu, je třeba připomenout, že žádnou takovou námitku neuplatnila

v žalobě. V ní na straně 6 pouze brojila proti tomu, že postup k odstranění pochybností nebyl řádně ukončen, a pokračoval tedy vlastně paralelně s daňovou kontrolou. Tyto nově uplatněné námitky jsou proto nepřijatelné.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud pro výše uvedené kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[49] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti mu nevznikly, a proto je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. března 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu