



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobkyně: **BOHEMIACHLAD, spol. s r. o., IČ: 25087738,**
se sídlem v Praze 6 – Ruzyni, Možného 794/15,
zastoupené doc. JUDr. Tomášem Gřivnou, Ph. D., advokátem,
se sídlem v Praze 1, Revoluční 1044/23

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 11. 6. 2020, č. j. 22888/20/5300-21443-712603,

t a k t o:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne 11. 6. 2020, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno celkem šest rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“ či „správní orgán prvního stupně“) ze dne 9. 7. 2019, č. j. 6013997/19/2006-51523-108284, č. j. 6014009/19/2006-51523-108284, č. j. 6014014/19/2006-51523-108284, č. j. 6014033/19/2006-51523-108284, č. j. 6014039/19/2006-51523-108284 a č. j. 6014052/19/2006-51523-108284, jimiž byla

žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec 2013 až prosinec 2013 a uložena povinnost hradit penále.

Žalobní body

2. Žalobkyně v podané žalobě popsala dosavadní průběh řízení, v němž jí na základě doměřovacích řízení byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2013, a dále uložena povinnost uhradit penále, s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění přijatá od společnosti STAVOS Písek v. o. s., od pana V. D. a od pana V. V. – stavební práce se uskutečnila tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech, u kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve zmíněných zdaňovacích obdobích.
3. Žalobkyně ve vyjádřených žalobních bodech namítla, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nezákonná z důvodu obcházení ustanovení § 148 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, když správce daně postupoval nezákonně, pokud jednak záměrně zamítl veškeré důkazní návrhy žalobkyně, a dále vydal předmětné dodatečné platební výměry před ukončením daňové kontroly pro daň z přidané hodnoty, čímž obešel ustanovení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalovaný pak vydal žalobou napadené rozhodnutí, jehož nezákonnost spočívá v tom, že dodatečné platební výměry nebyly žalovaným zrušeny a řízení nebylo zastaveno, jak žalobkyně požadovala.
4. Žalobkyně namítla nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť z něj není patrné, zda předmětné sporné daňové doklady splňují či nesplňují všechny formální náležitosti uvedené v ustanovení § 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a je nesrozumitelné a vnitřně rozporné i v tom směru, že z něj není patrné, zda žalobkyně unesla či neunesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, když z bodů 27 a 30 napadeného rozhodnutí vyplývají oba vzájemně se vylučující závěry.
5. Žalobkyně rovněž namítla neurčitost či nesrozumitelnost pochybností vyjádřených žalovaným v napadených rozhodnutích, neboť žalovaný nevyjádřil srozumitelně a určitě pochybnosti, které měl nabýt, zda jde tedy o pochybnosti, zda sporné daňové doklady splňují zákonné náležitosti podle zákona o dani z přidané hodnoty, anebo zda přijatá zdanitelná plnění uvedená na sporných daňových dokladech byla skutečně provedena tak, jak jsou deklarována na daňových dokladech. V návaznosti na tuto neurčitost vyjádřených pochybností tak není zřejmé, koho ohledně vznesených pochybností v řízení tíží důkazní břemeno, tedy zda žalobkyni či žalovaného.
6. Žalobkyně namítla rovněž umocnění neurčitých pochybností žalovaného ve spojení s procesními vadami dokazování, když žalobkyně namítá, že žalovaný se dopustil nesprávného právního posouzení, pokud uvedl, že subjekty V. D. a V. V. v doměřovacím řízení pro daň z přidané hodnoty využili svého práva nevypovídat. Podle názoru žalobkyně tohoto svého práva oba jmenovaní nikdy nevyužili v souladu s daňovým řádem, neboť se k příslušnému procesnímu úkonu nedostavili. Žalovaný se dále dopustil nesprávného právního posouzení v neprospěch žalobkyně i tím, že písemná vyjádření V. D. a V. V. o tom, že při výsledku hodlají využít svého práva nevypovídat, vyhodnotil v neprospěch žalobkyně, ačkoli jimi uváděné odůvodnění využití institutu práva

nevypovídat neobsahuje žádné konkrétní skutečnosti, které by bylo možné hodnotit v neprospěch žalobkyně.

7. Žalobkyně namítla nesprávné závěry ohledně unesení důkazního břemene žalobkyní podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Namítla, že žalovaný dospěl sice ke správnému závěru, že žalobkyně unesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, ale učinil nesprávný závěr o tom, že výzvou č. 2 správce daně tvrdil a prokázal vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků předložených žalobkyní, a tím přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni podle § 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu.
8. Podle názoru žalobkyně zohledněním všech důkazních prostředků, které daňový subjekt doložil, a jejich hodnocením podle § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, je možné učinit jen jediný závěr, tedy že žalobkyně prokázala svá daňová tvrzení, tudíž i přijetí zdanitelných plnění uvedených na sporných daňových dokladech. Žalobkyně rovněž prokázala svá daňová tvrzení nejen řádně vedeným účetnictvím, záznamní evidencí pro DPH, ale i celou řadou dalších důkazů (zakázkovým účetnictvím, svědeckými výpověďmi, fotografiemi, potvrzeními, doklady o bankovních převodech a podobně), které na sebe logicky navazují a ve svém souhrnu jednoznačně prokazují daňová tvrzení žalobkyně.
9. Žalobkyně namítla nesprávné zjištění ohledně předmětu a rozsahu zdanitelných plnění, která byla na sporných daňových dokladech - dle jejího názoru - uvedena dostatečně konkrétně společně s údaji, které určovaly, jaký konkrétní druh prací (montáž, demontáž, oprava, izolace, práce vedoucí k posílení chladicího výkonu), u jakého zákazníka, na jakém místě a případně i na jaké jednotlivé části systému průmyslového chlazení byly provedeny.
10. Žalobkyně namítla rovněž vady dokazování v odvolacím řízení, kdy podle jejího názoru došlo k provádění dokazování v odvolacím řízení podjatými úředními osobami, které byly činné ve stejné věci v řízení před správním orgánem prvního stupně, či úředními osobami v jejich podřízenosti, čímž bylo odvolací řízení zatíženo vadou, která mohla mít vliv na správnost rozhodnutí ve věci samé.
11. Žalobkyně namítla nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí s tím, že je zásadním způsobem krácena na svých právech, neboť v doměřovacích řízeních pro daň z přidané hodnoty jí nebylo umožněno provést výslech dvou klíčových svědků, kteří měli postavení dodavatelů žalobkyně, a kteří V. D. a V. V. prokazatelně nejen znali, ale stejně jako oni se podíleli na zhotovení děl v oblasti průmyslového chlazení. Zamítnutí návrhu žalobkyně na provedení jejich výslechu zatížilo doměřovací řízení pro DPH vadou, která mohla mít vliv na správnost rozhodnutí ve věci samé. Podle názoru žalobkyně bylo provedeno neúplné dokazování a nebyly zjištěny skutečnosti důležité pro rozhodnutí ve věci samé, i proto je napadené rozhodnutí zatíženo vadou, která měla vliv na správnost rozhodnutí ve věci samé. Proto žalobkyně požaduje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k obsahu žaloby

12. Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, přičemž konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že se plnění přijatá od dodavatelů STAVOS Písek, V. D. a V. V., jejichž předmětem bylo dodání montážních, demontážních

a obdobných prací, uskutečnila tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl následující:

13. Meritum sporu mezi žalobkyní a žalovaným se týká zodpovězení otázky, zda žalobkyně prokázala naplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy zda prokázala, v jakém rozsahu a předmětu přijala plnění uvedená na předložených daňových dokladech od jednotlivých deklarovaných dodavatelů. Žalobkyně v průběhu celého daňového řízení neodstranila pochybnosti správce daně o předmětu a rozsahu zdanitelných plnění, protože tento z žádných důkazů nevyplývá pro jednotlivé dodavatele. Námitku obcházení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu vypořádal žalovaný pod body 56 – 61 napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně tuto námitku uplatnila již v odvolání. Žalovaný nepostupoval tak, že by obcházel uvedené ustanovení daňového řádu, ale v rámci odvolacího řízení doplnil daňové řízení o výsledky svědků.
14. Pokud jde o nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, žalovaný konstatoval, že svědci V. D. a V. V. nebezpečí trestního stíhání vyjevili vzhledem ke specifikovanému předmětu výsledku dostatečně konkrétně s odkazem na trestní řízení vedené proti nim. Za této situace žalovaný nepochybil, když je nenechal ke svědecké výpovědi případně předvést, a písemná vyjádření těchto svědků, že se k obchodní spolupráci se žalobkyní odmítají vyjádřit, byla hodnocena tak, že výrazně umocnila pochybnosti správce daně o předmětu a rozsahu poskytnutých plnění ve prospěch žalobkyně. Jinými slovy, nepřispěla k potvrzení žalobkyní tvrzeného nároku na odpočet DPH.
15. K námitce unesení důkazního břemene žalobkyní podle § 92 odst. 3 daňového řádu žalovaný konstatoval, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, ze kterých by rozsah a předmět uskutečněných plnění jednotlivými deklarovanými dodavateli vyplývaly. Výzvou ze dne 19. 10. 2016 byly žalobkyni sděleny pochybnosti správce daně u specifikovaných daňových dokladů, zejména co konkrétně a v jakém rozsahu bylo předmětem zdanitelného plnění, jaké konkrétní pomocné, montážní a demontážní práce na průmyslovém chlazení byly provedeny na základě daňových dokladů, a správce daně tak unesl důkazní břemeno ve vztahu k předestření důvodnosti svých pochyb, neboť předložené daňové doklady rozhodně skutečnosti dostatečně neprokazovaly.
16. Pokud jde o námitku nesprávného hodnocení důkazů a nesprávných skutkových zjištění, žalovaný poukázal na to, že je to daňový subjekt, kterého tíží důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek k přiznání nároku na odpočet daně, a pokud tedy požaduje nárok na odpočet v určité výši, musí předložit důkazní prostředky, ze kterých je seznatelné, v jakém skutečném rozsahu předmětná plnění přijal.
17. Pokud jde o námitku nesprávného zjištění ohledně předmětu a rozsahu zdanitelných plnění, žalovaný se k této námitce vyjádřil pod body 51 a 52 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila důkazní prostředky, které by prokázaly předmět a rozsah jednotlivých plnění, proto nelze se ztotožnit s jejím zcela opačným tvrzením.
18. K námitce vad dokazování v odvolacím řízení zdůraznil žalovaný, že úřední osoba správce daně v prvním stupni, která provádí doplnění řízení na základě uložení této povinnosti odvolacím orgánem, se v daném případě nepodílí na hodnocení důkazů či samotném rozhodování. Svědecké výpovědi pana Z. B., Ing. T. K. a O. Z. byly hodnoceny žalovaným

v žalobou napadeném rozhodnutí a přispěly k osvědčení uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyně pro její odběratele. Nemohly však nijak přispět k odstranění pochybností u přijatých zdanitelných plnění podle bodů 43 a 46 napadeného rozhodnutí, když předmětem doměrku DPH jsou žalobkyní přijatá zdanitelná plnění a nikoli plnění uskutečněná.

19. K námitce opomenutých důkazů žalovaný uvedl, že k provedení svědeckých výpovědí nepřistoupil, což odůvodnil v bodu 57 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně totiž neuvedla, co provedením těchto svědeckých výpovědí hodlá prokázat nad rámec toho, co již bylo dostatečně z dosavadních protokolů o výsledku svědků zjištěno. O tom byla žalobkyně také v rámci seznámení s podklady před vydáním rozhodnutí vyrozuměna. Daňová řízení k prověření uskutečněných zdanitelných plnění u dodavatelů STAVOS, D. a V. prováděna nebyla, takže žalobkyní požadovanými listinnými důkazy správce daně nedisponuje. Byla to žalobkyně, kdo neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, ostatně neprokázala ani to, že plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli.
20. Závěrem vyjádření k žalobě žalovaný zdůraznil, že pro správné fungování systému DPH nepostačuje vědět, že někomu vznikla povinnost přiznat DPH, ale musí být zřejmé, jaké osobě povinné k dani, z jakého předmětu a rozsahu zdanitelného plnění tato povinnost vznikla. Žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností ani nepřezkoumatelností žalobkyní tvrzenou, proto žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou v plném rozsahu zamítl.

Průběh řízení před orgány daňové správy

21. Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
22. U žalobkyně bylo provedeno daňové řízení týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2013. V návaznosti na tato daňová řízení byla - mimo jiné - za výše uvedená zdaňovací období v rámci ústního jednání dne 21. 7. 2016 u žalobkyně zahájena daňová kontrola týkající se také daně z přidané hodnoty.
23. Průběh daňové kontroly a související zjištění popsal správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, která byla žalobkyni doručena dne 8. 7. 2019. Z ní vyplývá, že správce daně na základě zjištění uvedených ve Zprávě konstatoval, že v předmětných zdanitelných obdobích žalobkyně neprokázala, že se plnění přijatá od dodavatelů STAVOS Písek, V. D. a V. V., jejichž předmětem bylo dodání montážních, demontážních a obdobných prací, uskutečnila tak, jak je deklarováno žalobkyní na příslušných daňových dokladech. U plnění přijatých od dodavatelů AUSTIS STAVEBNINY a PRO BONUNYS TRADING konstatoval správce daně, že žalobkyně neprokázala jejich použití v rámci své ekonomické činnosti. Žalobkyni tak nebyl uznán nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť neprokázala, že nárok na odpočet daně a vstupu z přijatých zdanitelných plnění uplatnila oprávněně.
24. Správce daně následně vydal dne 9. 7. 2019 celkem šest shora citovaných dodatečných platebních výměrů, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za červenec 2013 ve výši 149 636 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 29 927 Kč, za srpen 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 13 640 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 2 728 Kč, za září 2013 daň ve výši 122 000 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 24 400 Kč, za říjen 2013 daň ve výši 110 255 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 22 051 Kč, za listopad 2013

daň ve výši 10 080 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 2 016 Kč, a konečně za prosinec 2013 daň ve výši 9 828 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 1 965 Kč.

25. Proti uvedeným předmětným rozhodnutím podala žalobkyně řádně a včas odvolání, přičemž žalovaný odvolací orgán dospěl k závěru, že je daňové řízení nutné doplnit tak, aby byl zjištěn skutkový stav co nejpodrobněji. Proto podle § 115 odst. 1 daňového řádu dne 20. 12. 2019 uložil správci daně povinnost doplnit spisový materiál o provedené (v odvolání navrhané) svědecké výpovědi Z. B., O. Z. a Ing. T. K., kteří se na místě prováděných prací přímo vyskytovali.
26. Po doplnění dokazování byla žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi a závěry žalovaného seznámena podle § 115 odst. 2 daňového řádu písemností ze dne 9. 4. 2020, na což žalobkyně reagovala podáním písemného vyjádření ze dne 24. 4. 2020.
27. Následně žalovaný odvolací správní orgán vydal dne 11. 5. 2020 žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém se vypořádal s odvolacími námitkami i s obsahem vyjádření žalobkyně ze dne 24. 4. 2020. Odvolání žalovaný jako nedůvodné zamítl a všech šest dodatečných platebních výměrů potvrdil.

Řízení před soudem

28. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska uplatněných žalobních bodů tak, jak byly žalobkyní vyjádřeny v podané žalobě. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalobkyně na výzvu soudu výslovně nepožádala o nařízení ústního jednání a žalovaný správní orgán výslovně uvedl, že na nařízení ústního jednání netrvá, má soud za to, že účastníci řízení vyjádřili svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Městský soud v Praze proto postupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Posouzení důvodnosti žaloby soudem

29. Žalobkyně se v řízení před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný odvolací orgán však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, jelikož nebylo prokázáno, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH podle ustanovení § 72 a následujících zákona o DPH.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
31. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

A. - Nepřezkoumatelnost rozhodnutí

32. Žalobkyně v prvním žalobním bodě namítala nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost, nedostatek odůvodnění a jeho rozporuplnost. Soud námitku neshledal důvodnou.
33. Zdejší soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozhodnutí vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publikovaný pod č. 34/1996 ve Sbírce rozhodnutí a stanovisek ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost správních orgánů své rozhodnutí řádně odůvodnit. Odůvodnění rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem správní orgán postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Pokud z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně správní orgán ve věci rozhodl, případně rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodovací důvody. Otázku nepřezkoumatelnosti je přitom nutno posuzovat zdrženlivě, neboť zrušením rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními orgány uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení.
34. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelné. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný správní orgán vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozhodnutí žalovaného vyplývají důvody, které správní orgány obou stupňů vedly k zamítnutí odvolání žalobkyně proti všem šesti dodatečným platebním výměrům. Z argumentace žalovaného je pak dostatečně zřejmé, proč žalovaný dospěl k jím uvedeným závěrům. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která správnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4As 146/2017 - 35 - všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz - poznámka soudu). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1AFs 92/2012 - 45, či

ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2As 337/2016 - 64). Městský soud v Praze nedospěl k názoru, že by rozhodnutí žalovaného takovými vadami trpělo.

35. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4Ads 58/2011 – 72]. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [srov. náleze ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (bod 68); obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8Afs 41/2012 - 50 (bod 21), ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1Afs 44/2013 - 30 (bod 41), ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1As 17/2013 - 50 (bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. bod 24 nálezu ÚS ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, v němž Ústavní soud uvedl, že „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
36. S ohledem na výše uvedené Městský soud v Praze dospěl k závěru, že není povinností žalovaného odvolacího orgánu reagovat podrobně na každý jednotlivý argument uplatněný žalobkyní v odvolání, nýbrž v reakci na dané námitky přesvědčivě a dostatečně odůvodnit své závěry, přičemž žalobkyní namítané porušení § 114 odst. 2 daňového řádu nelze vyvozovat toliko ze skutečnosti, že se žalovaný stran hodnocení dříve předložených důkazních prostředků a tvrzení žalobkyně ztotožnil se závěry správce daně vyslovenými v platebních výměrech. Žalobkyně sice poskytla podrobná vysvětlení a podstatné skutečnosti, ale svá tvrzení nedoložila konkrétními důkazy o přijatých zdanitelných plněních od deklarovaných dodavatelů, pročež uvedená vysvětlení žalobkyně zůstala toliko v rovině tvrzení, avšak nebyla již nikterak doložena relevantními podklady, tedy prokázána.

B. - Obcházení ustanovení § 148 daňového řádu

37. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nezákonná z důvodu obcházení ustanovení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu, když správce daně postupoval nezákonně, pokud jednak záměrně zamítl veškeré důkazní návrhy žalobkyně, a

dále vydal předmětné dodatečné platební výměry před ukončením daňové kontroly pro daň z přidané hodnoty, čímž obešel ustanovení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalovaný pak vydal žalobou napadené rozhodnutí, jehož nezákonnost spočívá v tom, že dodatečné platební výměry nebyly žalovaným zrušeny a řízení nebylo zastaveno, jak žalobkyně požadovala.

38. Podle § 148 odstavce 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři 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. Podle odstavce 3 platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
39. Námitku obcházení § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu vypořádal žalovaný pod body 56 – 61 napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně tuto námitku uplatnila již v odvolání. Žalovaný nepostupoval tak, že by obcházel uvedené ustanovení daňového řádu, ale v rámci odvolacího řízení doplnil daňové řízení o výsledky svědků. Správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, ale ve svém rozhodnutí musí odůvodnit, proč navržené důkazy neprovedl. V nyní posuzované věci správce daně uvedeným předpokladům dostál, když v bodech 57 až 60 zdůvodnil, proč žalobkyní navržené důkazy nemohou odstranit výrazné pochybnosti, které byly žalobkyni sděleny. Správce daně i žalovaný rovněž uvedli, že přetrvávající pochybnosti se týkají rozsahu a předmětu plnění u jednotlivých deklarovaných dodavatelů, což správce daně shledal důvodem pro to, aby neprovedl opakované svědecké výpovědi svědků Z. a K. Správce daně rovněž odůvodnil porušením povinnosti mlčenlivosti skutečnost, že neprováděl dokazování směrem k prokazování odvedení daně subjekty STAVOS Písek, V. D. a V. V. jejich výpisy z bankovních účtů. V rámci hodnocení důkazů provedených pak žalovaný v bodech 36 a 37 žalobou napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil, jak dospěl k závěru, že svědci Š., H. a M. potvrdili realizaci zakázek pro předmětné subjekty STAVOS, D. a V., ale z jejich svědeckých výpovědí nevyplýval rozsah a předmět konkrétních provedených prací jednotlivými žalobkyní deklarovanými dodavateli. V bodě 36 žalovaný vyložil, proč nerefletoval na opakované žádosti žalobkyně o provedení výsledků svědků V. a D., když tito svědci na opakované předvolání správce daně ve svých odpovědích odkázali na využití práva nevypovídat s odůvodněním, že by si mohli přivodit trestní stíhání. Podle názoru soudu případné zrušení žalobou napadeného rozhodnutí správním soudem s odůvodněním, že odmítnutí výpovědi musí být realizováno přímo při svědecké výpovědi do protokolu správce daně, lze v souvislostech nyní posuzované věci považovat za přepjatý formalismus, který není přípustný.
40. Městský soud v Praze neshledal důvodnou námitku obcházení ustanovení § 148 daňového řádu žalovaným. Není sporu o tom, že Zpráva o daňové kontrole po doplnění dokazování na pokyn žalovaného byla žalobci doručena do datové schránky téhož dne, jako žalobou napadené rozhodnutí o odvolání. Soud proto posuzoval, zda uvedená skutečnost mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí a zda postupem žalovaného došlo k zásahu do práv žalobkyně.
41. Podle názoru Městského soudu v Praze mezi namítanou nezákonností a důsledky případného vyhovění žalobě, tedy zrušením napadeného správního rozhodnutí, musí

existovat určitý vztah proporcionality. Žalobkyně sice na zmíněnou procesní vadu poukázala, neuvedla ovšem, jak by měla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

42. Smyslem formalizovaného postupu zakomponovaného do ustanovení § 85 až § 88 daňového řádu tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výslech svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu.
43. Právním podkladem pro uzavření daňové kontroly (jako důkazního prostředku pro doměření daně) je ustanovení § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku 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 navrhopvat jeho další doplnění (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1Afs 151/2016 – 39, bod 17). Je však zároveň třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4).
44. Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10Afs 103/2016 – 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7Afs 12/2013 – 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10Afs 103/2016 – 45, bod 11).
45. Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).

46. V návaznosti na odlišný smysl těchto dvou procesních fází judikatura dovodila, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole až po vydání platebních výměrů v rámci odvolacího řízení možné je. Téměř totožnou situaci s projednávanou Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1Afs 151/2016 – 39. Správce daně v této věci seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění a v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu mu stanovil k vyjádření a návrhu na doplnění kontrolního zjištění přiměřenou lhůtu, které daňový subjekt využil. Následně správce daně měl nesprávně za to, že se daňový subjekt projednání závěrečné zprávy vyhýbá, a proto, aniž by k tomu byly splněny podmínky, daňovému subjektu zaslal zprávu o daňové kontrole v písemné podobě. Procesně tedy správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole chyboval, přesto vydal rozhodnutí o doměření daně (srov. odst. 5 rekapitulovaného rozhodnutí NSS).
47. Nejvyšší správní soud v rekapitulovaném rozhodnutí č. j. 1Afs 151/2016 – 39 takovýto postup odstranění procesní vady před správcem daně aproboval. Soud se v dané věci ztotožnil s krajským soudem, 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 bez dalšího neznamena konec daňového řízení. Jedná se sice o vadu řízení, která je ale odstranitelná i po podání odvolání. Vycházejí z těchto tezí Nejvyšší správní soud v rekapitulované věci shledal, že daňový subjekt i při existenci procesních deficitů při seznámení se zprávou o daňové kontrole měl otevřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Daňový subjekt měl před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady, z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohl – a to ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání – vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování (čehož ostatně využil), přičemž na jím vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly. Lze tedy shrnout, 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. Totožný právní názor, tedy přípustnost projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení, Nejvyšší správní soud vyslovil například i v rozsudku ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7Afs 20/2012 – 41.
48. I když správce daně původně procesně pochybil při seznamování žalobkyně se zprávou o daňové kontrole, žalobkyně svá práva mohla účinně chránit. Žalobkyně byla správcem daně řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, tj. znala základní východiska pro vypracování zprávy o daňové kontrole a mohla se proti nim bránit. S kontrolními zjištěními správce daně i východisky posouzení žalobkyně mohla polemizovat a vyjádřením ke kontrolnímu zjištění tak skutečně učinila. Na vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly. Proto se nelze domnívat, že pochybením správce daně při doručování závěrečné zprávy o daňové kontrole stěžovatelka ztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru.

C. - Nesprávné právní posouzení věci

49. Jako nedůvodný soud posoudil žalobní bod namítající neprokázání důvodných pochybností správcem daně ohledně plnění přijatých od dodavatelů STAVOS Písek, V. D. a V. V., jejichž předmětem bylo dodání montážních, demontážních a obdobných prací,

uskutečnila tak, jak je deklarováno žalobkyní na příslušných daňových dokladech. Podle ustálené judikatury správních soudů je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt důkazní břemeno unese.

50. To se však v projednávané věci nestalo, neboť žalobkyně předložila formálně bezvadné doklady, které však neobsahují konkrétní údaje o předmětu a rozsahu zdanitelných plnění. Právě tato okolnost je důvodem pochybností, které správci daně vznikly a byly shledány potřebné pro správné stanovení daně. V bodě 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání žalovaný zcela jednoznačně uvedl, že žalobkyně byla vyzvána k předložení evidence pro daňové účely, účetní evidence a skladové evidence. V bodě 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný jednoznačně uvedl, v čem spočívá jádro jím vyjádřených pochybností – žalobkyně předložila daňové doklady a doklady o platbách, nepředložila však již například obchodní smlouvy, dodací listy, montážní listy, předávací protokoly, soupisy provedených prací a podobné doklady. Právě takovými důkazními prostředky lze obvykle osvědčit a prokázat, že pochybnosti správce daně ohledně toho, zda se zdanitelné plnění, se kterým je nárok na odpočet DPH spojován, opravdu uskutečnilo v rozsahu tvrzeném v daňovém dokladu, a zda je uskutečnila osoba, která je na dokladu jako dodavatel také uvedena. V citovaném bodě 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí tak žalovaný podrobně vyjádřil, z jakých konkrétních skutkových i právních důvodů stále trvá na názoru, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně o tom, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Konkrétní předmět a rozsah žalobkyní deklarovaných plnění totiž žalobkyně nedoložila. Nejsou jimi ani v žalobě deklarované záznamní evidence pro účely DPH vedené podle § 100 zákona o DPH, hlavní účetní kniha, prvotní daňové doklady ani bankovní výpisy o úhradě sporných daňových dokladů, neboť ze žádné z těchto žalobkyní předložených listin nevyplývá, v jakém rozsahu a předmětu jednotliví dodavatelé práce vykonávali. Jak žalovaný uvedl podrobným rozбором jednotlivých provedených důkazů v napadeném rozhodnutí, vzniklé pochybnosti nerozptýlily ani provedené svědecké výpovědi včetně těch, kterými bylo doplněno odvolací řízení. Ostatně žalobkyně nevyužila možnosti pochybnosti odstranit v rámci podaného písemného vyjádření k oznámení o seznámení se s podklady rozhodnutí.
51. Ze spisu je patrné, že ještě dříve byla žalobkyně vyzvána druhou výzvou správce daně ze dne 19. 10. 2016. Soud se neztotožnil s argumentací žalobkyně o tom, že vyjádření pochybností daňových orgánů je rozporné, nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Názor, že odůvodnění bodů 27 a 30 napadeného rozhodnutí je ve vzájemném obsahovém a argumentačním rozporu, neobstojí. I kdyby soud připustil, že žalobkyní předložené doklady (ovšem z pohledu jejich předložení v okamžiku zahájení kontroly) nesplňují náležitosti uvedené v ustanovení § 29 zákona o DPH, protože neobsahují konkrétní údaje o předmětu a rozsahu přijatých plnění, jedná se – a žalovaný to ostatně výslovně v napadeném rozhodnutí uvedl – o prvotní oprávněné pochybnosti. Ty pak byly postupně specifikovány a vyústily právě ve zmíněnou druhou výzvu správce daně. Tento postup se nejvíce nelogickým a tím méně rozporuplným. Soud má za to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřili srozumitelně názor, že sporné daňové doklady splňují zákonné náležitosti, ale přetrvávají důvodné pochybnosti správce daně ohledně toho, zda přijatá zdanitelná plnění uvedená na

těchto dokladech byla skutečně provedena tak, jak jsou na dokladech deklarována. Z uvedeného vyplývá, že důkazní břemeno ohledně prokázání těchto skutečností tíží žalobce a nikoli orgány daňové správy, a že žalobce svoji důkazní povinnost – přes potřebnou součinnost správce daně - nesplnil.

52. Správní orgány totiž nemusí prokazovat, že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností (obsáhleji k mechanismu přechodu důkazního břemene srov. např. rozsudky ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1Afs 120/2014 – 34, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2Afs 24/2007 – 124). Správce daně důkazní břemeno v projednávané věci unesl. Na pochybnosti poukázal několika výzvami zasláným žalobkyni v průběhu daňového řízení. Přehledně pochybnosti vyjmenovávají odstavce 51 a 52 rozhodnutí žalovaného. Uvedené pochybnosti přesunuly důkazní břemeno na stranu žalobkyně. Žalobkyni se přitom v průběhu daňového řízení nepodařilo pochybnosti vyvrátit. Námitka nesprávného posouzení otázky důkazního břemene proto není důvodná.
53. Soudní judikatura správních soudů opakovaně vyjádřila názor, že i v případě, že by daňové doklady předložené žalobkyní náležitosti daňového dokladu podle § 29 zákona o DPH splňují, může správce daně (respektive žalovaný) uvést a doložit pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví, respektive daňových dokladů daňového subjektu i z jiných důvodů. Správce daně byl přitom povinen prokázat, že o souladu daňových dokladů se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. V takovém případě musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Je třeba zdůraznit, že prokázání takových pochybností nevyžaduje, aby podklady, o něž se správce daně opírá, prokazovaly rovněž vědomost o účasti na daňovém podvodu, neboť postačí, že důvodně zpochybňují údaje formálně vykazované v daňových a účetních dokladech předložených daňovým subjektem. K tomu přitom podle soudu v projednávané věci došlo, a to výzvami správce daně ze dnů 29. 7. 2016 a 19. 10. 2016, sdělením výsledků kontrolního zjištění a zprávou o daňové kontrole, jež ve shora rekapitulovaném rozsahu přesně vystihly závažné okolnosti vyvolávající pochyby o souladu deklarovaného stavu s realitou. Městský soud v Praze má tak v souladu se žalovaným a správcem daně za to, že důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, která byla povinna tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1Afs 39/2010 - 124, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8Afs 44/2011 - 112, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10Afs 161/2014 - 42, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1Afs 30/2017 – 30). Za této situace bylo proto na žalobkyni, aby prokázala vlastní daňová tvrzení, tedy že se plnění přijatá od dodavatelů STAVOS Písek, V. D. a V. V., jejichž předmětem bylo dodání montážních, demontážních a obdobných prací, uskutečnila tak, jak je deklarováno žalobkyní na příslušných daňových dokladech. Správce daně oprávněně dospěl k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda skutečně došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného plnění studie průzkumu trhu a zda toto plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel.
54. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8Afs 265/2016 - 59, vyplývá, že „[p]ro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale i stav faktický, tj. faktické

přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem této daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila deklarovaná osoba – plátc daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ V projednávané věci správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v rámci seznámení žalobkyně s doplněním dokazování v odvolacím řízení dostatečným způsobem popsali skutečnosti, které je vedly ke zmíněným pochybnostem, i důkazní prostředky, z nichž související zjištění plynou. Podle zdejšího soudu tak své pochybnosti řádně prokázali. Bylo proto na žalobkyni, aby předmětné pochybnosti odstranila, což se jí však nepodařilo, jak je detailně vysvětleno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. S tímto závěrem se přitom soud ztotožňuje.

D. - Nesprávné hodnocení důkazů správními orgány

55. V souzené věci hodnocení důkazních prostředků a všech okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti vedlo k závěru obou správních orgánů, že důkazy předložené žalobkyní neprokázaly splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání zdanitelného plnění a ani ekonomických důvodů pro takové plnění. Správní soudy již v řadě svých rozhodnutí k nároku na odpočet DPH judikovaly, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.
56. Správce daně využil zásady volného hodnocení důkazů, ve výzvě k odstranění pochybností dostatečně specifikoval své pochybnosti o faktickém přijetí předmětných plnění, jež žalobkyně žádnými důkazy nevyvrátila, neboť předmětem posouzení nároku na odpočet DPH bylo právě doložení fakticity uskutečnění předmětných plnění. Důkazy pak byly provedeny v souladu se zákonem, jak vyplývá z předloženého správního spisu, když závěry, k nimž žalovaný dospěl, a které vyjádřil v důvodech napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech logickou oporu. Právní závěr učiněný žalovaným, který z napadeného rozhodnutí vychází, má postačující oporu ve zjištěném skutkovém stavu, a tudíž i ve výsledku provedeného dokazování. Z napadeného rozhodnutí je pak zcela seznatelné, že žalovaný se zabýval všemi tvrzeními žalobkyně uvedenými jednak již v rámci prvostupňového řízení, jakož i následně námitkami vyslovenými v odvolání.

E. - Vady dokazování v odvolacím řízení – podjatost úředních osob

57. Žalobce v podané žalobě rovněž namítal, že výsledky svědků B., K. a Z. byly v odvolacím řízení provedeny podjatými úředními osobami R. L., Mgr., J. H. a R. K. Prvně jmenovaná přitom prováděla u správce daně přímo úkony v prvostupňovém řízení a v něm byla hlavní zpracovatelkou této věci. Úřední osoby H. a K. pak působí na stejném kontrolním oddělení jako úřední osoba L., mají stejnou vedoucí pracovníci a rovněž prováděly úkony v doměřovacím řízení v prvním stupni.
58. S právním názorem, podle kterého by měl správce daně v odvolacím řízení pověřit k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni z důvodů možné podjatosti podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, vyslovil nesouhlas Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1Afs 172/2017 – 59. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že názor prezentovaný ústeckým krajským soudem je v rozporu s účelem § 115 daňového řádu. Uvedený závěr odůvodnil Nejvyšší správní soud tím, že *„jakkoli pověřený správce daně provádí úkony v rámci odvolacího řízení, stále je činí jako správní orgán I. stupně, nikoli jako odvolací orgán, přičemž ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Daňovým řádem sledovaný účel - doplnění dokazování postupem podle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení - nezakládá proto podle závěru kasačního soudu vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.“* Pro úkony správce daně spočívající v doplnění dokazování platí, že se jedná o úkony v rámci postupu správce daně prvního stupně, byť po podaném odvolání. Uplatní se tak citované závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku č. j. 1Afs 172/2017 – 59, o tom, že zásada dvojinstančnosti nebyla porušena. Požadavek uvedené zásady byl plně zachován tím, že o odvolání rozhodl žalovaný a rozhodnutí vydala úřední osoba, která se na úkonech v řízení před správcem daně v prvním stupni nepodílela a vůči níž žalobkyně žádné námitky podjatosti nesměřovala. Proto podle závěru soudu v posuzované věci nemohlo k porušení ustanovení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu dojít. Ostatně nad rámec uvedeného lze doplnit, že tak jako každou procesní vadu by i případné porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu (jakkoliv jej soud v tomto případě neshledal) bylo třeba zkoumat ve vazbě na žalobní body, tj. zda se jedná o vadu, která byla způsobilá mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Městský soud v Praze projednání respektive vypořádání námitky podjatosti úředních osob provádějících výsledky v odvolacím řízení uzavírá konstatováním, že neshledal okolnosti, pro které by byly tyto úřední osoby vyloučeny z uvedených úkonů ať již pro porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebo pro jejich poměr k žalobci či k předmětu daně, natož že by výsledek svědků prováděný těmito osobami měl mít negativní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, proto vyhodnotil projednávaný žalobní bod jako zcela nedůvodný.

59. Jak již bylo výše uvedeno, žalobkyně v podané žalobě namítala, že daňové orgány obou stupňů nesprávně a tendenčně vyhodnotily svědecké výpovědi svědků I. Z. a J. K. v její neprospěch. Uvedená námitka není přílehlavá. Správce daně i žalovaný odvolací orgán vyhodnotili protokol o jednání ze dne 23. 6. 2016, v jehož rámci byli jmenovaní svědci vyslechnuti v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobce za roky 2011 až 2013. Výsledkem hodnocení byl závěr, že bylo potvrzeno, že se svědek Z. setkával na zakázkách žalobkyně s pány D. a V. To však není důkazem o faktickém uskutečnění prací dodavateli STAVOS Písek, D. a V. v dané výši. Obdobně to platí i o protokolu o ústním jednání ze dne 22. 6. 2016 a o výpovědi svědka K. I v tomto případě byla svědecky potvrzena spolupráce se žalobkyní, nebyla však jakkoli potvrzena a doložena tvrzení žalobkyně o faktickém uskutečnění konkrétních prací v daném předmětu a rozsahu. Jelikož se tedy oba svědci vyčerpávajícím způsobem k rozhodným skutečnostem již vyjádřili v jiném řízení, správce daně i žalovaný důvodně vyhodnotili nové provedení těchto výpovědí jako nadbytečné. A to tím spíše, že to byla žalobkyně, která žádným způsobem neuvedla, co konkrétně mají svědci prokázat a co svědeckou výpovědí hodlá prokázat žalobkyně.
60. Obdobně soud neshledal závažným porušením ustanovení o řízení a důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí ani námitku žalobkyně, spočívající v nedoplnění dokazování o listinné důkazy pocházející z daňových řízení dodavatelů žalobkyně STAVOS Písek, D. a V. Žalobkyně tyto důkazní návrhy odůvodnila možným „dvojím“ odvodem na DPH. Správce daně nicméně konstatoval, že daňová řízení k prověření uskutečněných zdanitelných plnění u dodavatelů STAVOS Písek, D. a V. nebyla prováděna, což značí, že správce daně žalobkyní požadovanými listinami nedisponuje. Ani tento odmítnutý důkazní návrh podle názoru soudu nevede k závěru, že daňové orgány pochybily, když porušily pravidla řízení před orgány správy daní tak závažným způsobem, že to mohlo mít či mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

Závěr a náklady řízení

61. Žalobkyně v řízení před správními orgány obou stupňů neprokázala předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, ani to, že tato plnění byla v daném rozsahu uskutečněna jí deklarovanými dodavateli. Nebyly tak splněny základní zákonem stanovené podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH. Soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že se správní orgány žádného z žalobkyní vytykánych pochybení nedopustily a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobkyně, vzhledem k tomu, že nebyla ve věci úspěšná, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení. Žalovaný, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžného výkonu úředních činností správního orgánu nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 2. prosince 2020

JUDr. Hana V e b e r o v á
předsedkyně senátu