



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **J. B., IČO X**
sídlem X
zastoupen daňově poradenskou společností ARIADNA, s.r.o.
sídlem Bořivojova 2419/21, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2017, č. j. 35378/17/5300-21442-711359,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou v pondělí dne 16. 10. 2017, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 8. 2016, týkajících se doměřené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za

zdaňovací období kalendářních měsíců září až prosinec 2010, leden až březen a květen až prosinec 2011 a leden až květen 2013, č. j. 3902511, č. j. 3902578, č. j. 3902621, č. j. 3902686, č. j. 3902876, č. j. 3902903, č. j. 3902945, č. j. 3902988, č. j. 3903057, č. j. 3903110, č. j. 3903170, č. j. 3903210, č. j. 3903241, č. j. 3903280, č. j. 3903309, č. j. 3903382, č. j. 3903408, č. j. 3903430, č. j. 3903475, č. j. 3903495 (uvedená čísla jednací dále zahrnují tyto společné údaje: /16/2101-50523-205418; dále v textu rozhodnutí souhrnně označeny jako „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena DPH v celkové výši 1 881 124 Kč spolu s penále ve výši 376 218 Kč, a to z důvodu, že žalobce neprokázal, že skutečně přijal deklarované služby od obchodní společnosti G. S. C. s.r.o., IČO X (dále jen „G. S.“).

2. Žalobce žalobu člení do většího množství poměrně nestejnorodých bodů (celkem 11), nicméně po obsahové stránce v ní lze ztotožnit celkem pět (skupin) žalobních bodů, z toho tři zpochybňujících řádnost procesního postupu předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí a dvou zpochybňujících zákonnost meritorního posouzení věci v napadeném rozhodnutí:
3. Prvním ze žalobních bodů, který se prolíná téměř celým textem žaloby a který je tak nejjobsažnější, žalobce namítá, že se žalovaný řádně nevypořádal s uplatněnými odvolacími důvody (námitkami) žalobce, čímž postupoval v rozporu s ustanovením § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy jinými slovy že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
4. Žalobce tento žalobní bod konkrétně rozvádí tak, že v odvolání proti dodatečným platebním výměrám namítal, že správce daně nezákonným a zjevně účelovým postupem vyloučil jednotlivé důkazní prostředky, aniž by je hodnotil zákonným postupem ve smyslu § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu v situaci, kdy každý z těchto důkazních prostředků tvořil spolu s dalšími důkazními prostředky ucelený řetězec důkazů (uzavřené smlouvy, výkazy prací, faktury – daňové doklady, úhrady faktur a výpovědi svědků) prokazující, že deklarované práce provedl deklarovaný dodavatel. Dále namítal, že správce daně účelově vyseletoval jednotlivé důkazní prostředky a neosvědčil je jako důkazy. Žalobce také kritizoval, že správce daně neuvedl, podle jakého právního předpisu je odběratel dodávek povinen uvádět, které konkrétní osoby za jeho dodavatele vykonávaly dodané práce, a že správce daně v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neprokázal, že by hodinová sazba (600 Kč) za službu poskytnutou dodavatelem (G. S.) byla neobvyklá. Žalovaný se přitom s těmito námitkami podle žalobce vůbec nevypořádal.
5. Žalobce dále připomněl, že v odvolání rozporoval tvrzení správce daně, že G. S. je pro svého místně příslušného správce daně (tím přitom od 1. 1. 2013 byl právě žalobcův správce daně) nekontaktní. Oba jednatele G. S., dřívější i aktuální, se totiž ke správci daně dostavili na výslech svědků a nic nebránilo tomu, aby správce daně, který v té době věděl, že G. S. nepodala daňová přiznání za některá zdaňovací období roku 2012 nebo je podala až na výzvu správce daně, vůči uvedené společnosti rozšířil již zahájenou daňovou kontrolu k rokům 2010 a 2011 i na takto problematická zdaňovací období. To by však správce daně nemohl uvádět, že G. S. je nedostupný, takže daňová kontrola byla dne 14. 5. 2013 ukončena. Žalobce však nemůže nést důsledky záměrné nečinnosti správce daně, který měl podle § 9 odst. 2 daňového řádu soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných (tj. G. S.) na správě daní a činit nezbytné úkony, aby byly tyto povinnosti splněny. Stejně tak žalobce upozorňoval na to, že G. S. žalobci předložil daňové doklady o uskutečnění zdanitelných plnění vůči němu s razítkem

„kontrolováno Finanční úřad v B. n. L.-S. B.“ s datem 22. 2. 2012, což svědčí o tom, že tato zdanitelná plnění správce daně uznal jako uskutečněná. Pokud ten samý správce daně totožná plnění vůči žalobci neuznal, považoval žalobce takový postup za účelový a vedoucí ke dvojímu zdanění. Žalobce také zmínil, že v odvolání poukazoval na to, že institut dožádání ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu lze užít jen vůči jinému věcně příslušnému správci daně, ne však vůči územnímu pracovišti téhož správce daně. Dožádání ve věci prověření přijetí zdanitelných plnění od G. S. byla tedy nesmyslná. Se žádnou z těchto námitek se však žalovaný podle žalobce nevypořádal.

6. Stejně tak se žalovaný podle žalobce nevypořádal s jeho námitkami, že svou důkazní povinnost dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) k prokázání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, unesl předložením daňového dokladu vydaného plátcem daně, který deklarované práce skutečně provedl, a že správce daně v rozporu s jeho důkazní povinností danou ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naproti tomu neuvedl jediný důkazní prostředek, který by svědčil o tom, že deklarované práce nebyly provedeny nebo že je neprovedl deklarovaný dodavatel.
7. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů konečně žalobce spatřuje i v tom, že se žalovaný v rozporu se svou povinností podle § 116 odst. 2 daňového řádu nevypořádal s jeho odvolací námitkou, že zpráva o daňové kontrole č. 3814099/16/2101-60561-208778 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) neobsahuje zákonu odpovídající hodnocení důkazů, tak jak jej definuje žalobcem citovaná komentářová literatura k § 102 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 2. 2007, č. j. 9 Afs 7/2007-58, pročež nemůže být ani odůvodněním dodatečných platebních výměrů, jak to předpokládá ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný ani neuvedl, na kterém místě zprávy o daňové kontrole měl správce daně údajně hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Stejně tak žalovaný podle žalobce ani řádně nevypořádal jeho odvolací námitky, že některé důkazní prostředky byly získány v rozporu s právními předpisy.
8. Druhým uplatněným žalobním bodem taktéž procesní povahy žalobce namítá, že žalovaný v bodech 20 až 66 napadeného rozhodnutí převážně nově zhodnotil důkazní prostředky oproti správci daně, který je vůbec nehodnotil nebo je hodnotil odlišně. Žalobce však před vydáním napadeného rozhodnutí s tímto novým hodnocením žalovaný neseznámil a nedal mu prostor na ně reagovat a namítat nepřipadnost takového hodnocení. Tím měly být porušeny zásada dvojinstančnosti daňového řízení a ústavní práva žalobce a s nimi spojená ustanovení čl. 38 odst. 2, čl. 36 odst. 1 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod vyhlášené usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“), neboť se daňové řízení stalo fakticky jednostupňovým. V této souvislosti žalobce též namítá, že žalovaný hodnotil jednotlivé důkazní prostředky shodně jako správce daně, aniž by jakkoli přihlédl k námitkám a vysvětlením žalobce.
9. Třetím žalobním bodem žalobce namítá, že zprávu o daňové kontrole s ním projednaly v rozporu s ustanovením § 77 odst. 3 daňového řádu podjaté úřední osoby, které též samy rozhodly o jím uplatněné námitce podjatosti v rozporu s § 77 odst. 4 daňového řádu.
10. Ve čtvrtém, již meritorním žalobním bodě žalobce označil za demagogické vypořádání jeho shora zmiňovaných námitek upozorňujících na nerozšíření daňové kontroly G. S.

v rozporu s povinnostmi a úkoly, pro které byl správce daně zřízen, a dvojí zdanění týchž plnění, jež u společnosti G. S. byly uznány za uskutečněné, odkazem odůvodnění napadeného rozhodnutí na pouze formální kontrolu těchto plnění u G. S., na samostatnost daňových kontrol vedených u různých daňových subjektů, pozdější nekontaktnost G. S. v roce 2013 a povinnost vybrat DPH i na základě neoprávněného vystavení daňového dokladu, aniž by mohlo dojít k porušení zákazu dvojího zdanění. Žalobce v této souvislosti zdůraznil, že od 1. 1. 2013 byl správce daně místně příslušný jak pro žalobce, tak pro G. S. a že se ke správci daně dne 12. 2. 2014 dostavil tehdejší jednatel G. S. se všemi doklady. Pokud zmíněného dne správce daně nezahájil daňovou kontrolu u G. S., porušil záměrně své povinnosti. Stejně tak pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentoval, že mu nepřísluší hodnotit postup místně příslušného správce daně společnosti G. S., jedná se podle žalobce o demagogickou argumentaci s ohledem na totožnost správců daně. Žalobce přitom nemůže nést následky záměrné nečinnosti správce daně s cílem jej poškodit, jestliže správce daně byl povinen rozšířit daňovou kontrolu G. S. z důvodu řádného neplnění jejích daňových povinností i na zdaňovací období od srpna 2012 do června 2013.

11. Pátým žalobním bodem pak rozporuje žalobce postup správce daně i žalovaného, kteří mu neuznali odpočet DPH za zdanitelná plnění, které žalobce prokazoval fakturami – daňovými doklady i jinými důkazními prostředky. V tomto směru žalobce zastává názor, že postup správních orgánů odporuje judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně jeho závěrům vysloveným v rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 *Mahagében* a C-142/11 *Dávid* (dále jen „rozsudek *Mahagében*“). Žalobce mimo jiné zvýraznil závěr SDEU, že je na daňovém orgánu, aby u osob povinných k dani provedl nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů na DPH a uložil sankce osobám, které se podvodu dopustily, přičemž tento orgán nemůže své kontrolní povinnosti přenášet na osoby povinné k dani a odmítnout jim přiznat nárok na odpočet z důvodu, že tyto úkoly nesplnily. Proto je podle SDEU na daňovém orgánu, aby prokázal, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že došlo k podvodnému jednání dodavatele či jiného subjektu na vstupu. Finanční orgány dle žalobce neplnily své povinnosti vyplývající z právních předpisů, jak již vysvětlil v předchozím textu, a toto své zanedbání se pokusily přenést na žalobce, který řádně předložil faktury i další již vyjmenované důkazní prostředky.
12. V písemném vyjádření k žalobě navrhuje žalovaný její zamítnutí a stručně rekapituluje dosavadní průběh řízení před správním orgánem. Žalovaný předesílá, že argumentace žalobce je v zásadě totožná s odvoláním, proto odkazuje v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí a předložený spisový materiál. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný odkazuje na body 67 až 86 napadeného rozhodnutí, kde jsou podle něj vypořádány všechny odvolací námitky. Žalovaný připomíná, že ač je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou dílčí námitku. Orgán veřejné moci může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje odlišný názor od názoru odvolatele, který přesvědčivě zdůvodní a z nějž implicitně vyplývá nedůvodnost uplatněných námitek. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na konkrétní argument v odůvodnění rozhodnutí o odvolání způsobuje nezákonnost či nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí. V tomto smyslu žalovaný odkazuje na judikaturu podporující jeho závěr.

13. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že žalobce nekonkretizuje, v čem má nové hodnocení důkazních prostředků spočívat. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevycházel z jiných skutečností či důkazů než správce daně, v odvolacím řízení nebylo doplňováno dokazování a při hodnocení důkazů se žalovaný se správcem daně shodoval. Z daňového řádu ani nevyplývá povinnost seznamovat účastníka řízení s konečným hodnocením důkazních prostředků ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání, navíc za situace, kdy se žalovaný neodchyluje od vysloveného právního názoru a skutkových závěrů správního orgánu I. stupně. Nemohlo tak dojít k žalobcem tvrzenému porušení jeho práva na součinnost při dokazování.
14. Pokud jde o třetí žalobní bod týkající se údajné podjatosti úředních osob, žalovaný uvedl, že ne každá námitka podjatosti požívá právní ochrany zakotvené v § 77 odst. 3 daňového řádu. Žalobce neuváděl ani neprokazoval žádný z důvodů podjatosti uvedených v § 77 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu, jelikož pouze tvrdil, že se určité osoby dopustily pochybení při provádění daňové kontroly. O tom, že úřední osoby nejsou vyloučeny z řízení nebo jiného postupu při správě daní, přitom rozhodl v souladu s § 77 odst. 4 daňového řádu ředitel správce daně rozhodnutími ze dne 18. 8. 2016, což je zmíněno i ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce sice argumentoval i po právní moci těchto rozhodnutí a namítal podjatost konkrétních osob, nicméně neuvedl žádné nové skutečnosti, a to ani takové, které by zakládaly důvodné pochybnosti, že podjatost daných úředních osob mohla nastat až po pravomocném rozhodnutí o jejich nepodjatosti. Dané úřední osoby byly podrobeny testu podjatosti a bylo rozhodnuto o tom, že nejsou vyloučeny z daňové kontroly, přičemž na tento závěr nemohou mít vliv ani opakovaná a totožně odůvodněná tvrzení žalobce při nezměněném stavu věci ve stejné daňové kontrole.
15. Pokud jde o poslední ze žalobních bodů, žalovaný uvádí, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH nebylo to, že by žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, ale skutečnost, že žalobce ani neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uvedených v ustanoveních § 72 a § 73 zákona o DPH. V tomto smyslu žalovaný odkazuje též na stávající rozhodnutí NSS, který z judikatury SDEU dovodil, že pro účely přiznání nároku na odpočet daně je v první řadě třeba zkoumat, zda byly splněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění takového nároku. Teprve poté, co je prokázáno naplnění hmotněprávních a formálních podmínek, má smysl se při odmítnutí nároku na odpočet daně zabývat tím, zda daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodu na DPH. Ke čtvrtému žalobnímu bodu ani k dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti se žalovaný blíže nevyjadřuje.
16. V replice žalobce uvádí, že žalovaný se nijak nevyjadřuje k námitce nepřípustné selekce důkazních prostředků. Je věcí dodavatele, s jakými pracovníky smluvené práce provede, a objednatel není povinen zjišťovat, jaký je vztah mezi jeho dodavatelem a osobami, které objednané práce provádějí. Žalobce dále uvedl, že žalovaný se nevyjadřil ani k dalším námitkám (bodům) uvedeným v žalobě.

II. Obsah správního spisu

17. Z obsahu správního spisu vyplývá, že v návaznosti na daňovou kontrolu DPH zahájenou u žalobce dne 19. 8. 2013 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2012 a červen 2013 (která není předmětem žalobou napadeného rozhodnutí, avšak probíhala souběžně) správce daně zahájil dne 11. 9. 2013 u žalobce i daňovou kontrolu DPH

zaměřenou na zdaňovací období září až prosinec 2010, leden až prosinec 2011 a leden až květen 2013 zúženou jen na kontrolu plnění přijatých žalobcem od společnosti G. S..

18. Z podrobně odůvodněné zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 8. 2016 vyplývá, že správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, zda deklarované dodávky převážně pomocných zemědělských prací a služeb uvedené na předložených celkem 42 daňových dokladech za výše uvedená zdaňovací období uskutečnila společnost G. S., a neprokázal ani přiměřenost sjednané hodinové sazby 600 Kč u části deklarovaných plnění. Podle správce daně žalobce neprokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně z těchto plnění oprávněně. Zpráva o daňové kontrole byla projednána se zástupcem žalobce dne 31. 8. 2016, který ji odmítl podepsat a odepřel též podpis protokolu o ústním projednání této zprávy z téhož dne s argumentací, že protokol neodpovídá přesně průběhu tohoto jednání, že na jeho žádost k jednání nebyla přizvána nadřízená osoba pracovníků správce daně a že nelze přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole, protože dosud nebyly vyřízeny námitky podjatosti směřující i proti pracovníkům správce daně a nebyla vyřízena ani žalobcova žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti.
19. Z obsahu správního spisu dále mimo jiné vyplývá, že dne 5. 8. 2016 zástupce žalobce namítal při ústním jednání před správcem daně (jehož účelem bylo projednání zprávy o daňové kontrole týkající se již zmíněné souběžně probíhající daňové kontroly jiných zdaňovacích období) podjatost úředních osob činných v rámci daňové kontroly (Ing. C., Ing. V., Bc. C., Bc. H.) spočívající podle něj v tom, že neodstranily vytýkané vady předchozí zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2016, nezaslaly koncept nyní projednávané zprávy zástupci žalobce předem písemně navzdory předchozí domluvě a nezaslaly mu též obratem vyrozumění o výsledku šetření stížnosti žalobce proti postupu správce daně hned po jeho podpisu, aby tak nemohl požádat o přešetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalobce z tohoto důvodu odmítl projednat i následující zprávu o daňové kontrole. Přípisem ze dne 9. 8. 2016 byl žalobce seznámen s dílčím výsledkem doplněného dokazování ke zdaňovacím obdobím, která jsou předmětem žaloby, a následně byl žalobce opakovaně vyzván k projednání zprávy o daňové kontrole dne 22. 8. 2016, po domluvě pak s posunem na den 23. 8. 2016. Žalobcem podané námitky podjatosti byly vyřízeny rozhodnutími ředitele správce daně Ing. K. ze dne 18. 8. 2016 jako nedůvodné. V reakci na to vznesl zástupce žalobce podáním ze dne 23. 8. 2016 námitku podjatosti i vůči Ing. K., který měl dle žalobce údajně krýt nezákonný postup svých podřízených (rozhodnutí o této námitce není součástí předloženého spisového materiálu) a téhož dne podal i stížnost, která byla následně shledána nedůvodnou. K projednání zprávy o daňové kontrole došlo až dne 31. 8. 2016 za okolností popsanych v předchozím odstavci. Dne 31. 8. 2016 žalobce písemně vznesl námitku podjatosti i vůči Mgr. R. (řediteli žalovaného, který dle žalobce neshledal Ing. K. podjatým, a proto musí být též podjatý) a všem jeho podřízeným na všech stupních a požádal také o přešetření způsobu vyřízení své stížnosti. Námitka podjatosti byla zamítnuta rozhodnutím ředitele odboru daňového procesu Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 1. 2017.
20. Na základě závěrů z daňové kontroly vydal správce daně dne 31. 8. 2016 celkem 20 dodatečných platebních výměrů vztahujících se k jednotlivým měsíčním zdaňovacím obdobím, proti kterým podal žalobce včasné a posléze obsáhle doplněné odvolání. Z něj vyplývá, že žalobce skutečně uplatňoval mimo jiné i námitky, jejichž nevypořádání se dovolává v podané žalobě.

21. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a všechny výše uvedené dodatečné daňové výměry potvrdil. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve provedl stručné shrnutí skutkového stavu, obecně shrnul odvolací důvody a nastínil právní východiska, z nichž při posouzení odvolání vycházel. Na stranách 8 až 23 (body 20 až 66) pak žalovaný nejprve samostatně vyhodnotil, zda žalobce unesl důkazní břemeno ke svému tvrzení, že zkoumaná zdanitelná plnění pro něj uskutečnila společnost G. S., (se závěrem, že nikoliv), a následně na stranách 23 až 35 napadeného rozhodnutí (body 67 až 90) pak podrobně vysvětlil, proč jednotlivé odvolací námitky uplatněné žalobcem posoudil jako nedůvodné, a to způsobem nastíněným dále v textu tohoto rozsudku. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno již v den jeho vydání, tj. 14. 8. 2017.

III. Posouzení žaloby krajským soudem

22. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (v pondělí dne 16. 10. 2017 v poslední den žalobní lhůty), osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s., § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], přičemž při rozhodování vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný k tomuto postupu výslovně udělil souhlas a žalobce k výzvě soudu s náležitým poučením neuvedl, že by s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasil. Žalobu soud vyhodnotil jako nedůvodnou, přičemž vyšel především z následující právní úpravy:
23. Podle § 102 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak (odst. 2). V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí (odst. 3). V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (odst. 4).
24. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
25. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
26. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
27. 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.

28. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
29. Podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
30. Podle § 77 odst. 3 daňového řádu smí úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony.
31. Podle § 77 odst. 4 daňového řádu o tom, zda je úřední osoba vyloučena, rozhodne úřední osoba stojící v čele správce daně; v případě, že je vyloučena, určí místo ní jinou úřední osobu, která není k vyloučené úřední osobě ve vztahu podřízenosti. Není-li takové nepodjaté úřední osoby, požádá úřední osoba stojící v čele správce daně nejbližší nadřízeného správce daně, aby dožádal jiného správce daně o provedení úkonů, jejichž výkon by příslušel podjaté úřední osobě, pokud nadřízený správce daně tyto úkony neprovede sám.
32. K prvnímu ze žalobních bodů, spočívajícímu v údajném nerespektování ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu, soud nejprve považuje za potřebné upozornit, že ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu navazuje na obecná ustanovení § 102 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, která obecně stanoví povinnost odůvodňovat rozhodnutí vydávaná podle daňového řádu a základní rysy takového odůvodnění (popis důkazů a jejich hodnocení, právní argumentace, vypořádání návrhů a námitek příjemce rozhodnutí), a výslovně zdůrazňuje povinnost žalovaného ve smyslu § 102 odst. 3 daňového řádu vypořádat všechny odvolací důvody. Jedná se tak primárně o úpravu formálních náležitostí odůvodnění odvolacího rozhodnutí zdůrazňující rozsah otázek, k nimž je žalovaný povinen se v napadeném rozhodnutí vyslovit. V tomto ustanovení však není upravena obsahová stránka takového vypořádání, tj. nejsou zde upravena pravidla, z jakých východisek má žalovaný vycházet při odůvodnění vypořádání konkrétních námitek. Namítá-li proto žalobce porušení § 116 odst. 2 daňového řádu, uplatňuje tím prostou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, aniž by tím ovšem zpochybňoval samotnou správnost a (hmotněprávní) zákonnost odůvodnění napadeného rozhodnutí. Důsledkem tohoto přístupu je tedy závěr, že odůvodnil-li žalovaný, proč určitou odvolací námitku vyhodnotil jako nedůvodnou, nelze považovat uplatněný žalobní bod za důvodný, i kdyby soud po obsahové stránce důvody sdělené žalovaným v napadeném rozhodnutí vnímal jako zjevně neodpovídající obsahu provedených důkazů či platným právním předpisům. I nepravdivé a věcně neakceptovatelné odůvodnění odvolacího rozhodnutí totiž je vysvětlením, proč žalovaný nepovažoval tu kterou odvolací námitku za důvodnou, a odpovídá požadavkům § 116 odst. 2 daňového řádu. Je přitom pouze na žalobci, zda v řízení před soudem zpochybní i věcnou správnost argumentace napadeného rozhodnutí, nebo setrvá pouze na námitce formální neúplnosti jeho odůvodnění. Soud je přitom vázán uplatněnými žalobními body a není oprávněn z nich vykročit, neboť tím by přestal být nestranným arbitrem sporu mezi stranami sporu – žalobcem a žalovaným.

33. S ohledem na rozsah uplatněné námitky rozporu napadeného rozhodnutí s požadavky § 116 odst. 2 daňového řádu je přitom třeba konstatovat, že výsledek tohoto řízení byl do značné míry předurčen právě povahou žalobní argumentace, která obsáhle citovanou argumentaci zpochybňující věcnou správnost a zákonnost prvostupňových rozhodnutí již nepřenesla do řízení před soudem, neboť samotnou věcnou správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu (nikoliv samotná zpráva o daňové kontrole), již s výjimkou čtvrtého a pátého žalobního bodu nenapadá.
34. Ačkoliv tedy soud zdaleka nemusí souhlasit se všemi důvody uváděnými v napadeném rozhodnutí, nezbyvá mu, než (obecně) konstatovat, že odůvodnění napadeného rozhodnutí ve smyslu dodržení požadavků ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu považuje za plně přezkoumatelné, obsahující veškeré právními předpisy předpokládané náležitosti, včetně přehledné a na sebe navazující vnitřní struktury obsahující vypořádání odvolacích námitek žalobce. S odvolacími důvody se žalovaný vypořádal zejména v bodech 67 a násl. napadeného rozhodnutí.
35. Pokud žalobce poukazoval na to, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že správce daně nezákonným a účelovým způsobem vyloučil jednotlivé důkazní prostředky, navzdory tomu, že měly tvořit ucelený řetězec důkazů prokazujících, že deklarované práce provedl dodavatel G. S., soud uvádí, že důvody zamítnutí odvolací námitky jako nedůvodné jsou z napadeného rozhodnutí zřejmé, což platí i o související údajně nevypořádané odvolací námitce, že žalobce svou důkazní povinnost dle § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy prokázat nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, splnil daňovým dokladem vydaným plátcem daně, a že správce daně neuvedl jediný důkazní prostředek svědčící o tom, že deklarované práce nebyly provedeny nebo že je neprovedl deklarovaný dodavatel. V tomto smyslu soud poukazuje zejména na obsah bodu 72 napadeného rozhodnutí, v rámci kterého žalovaný odkázal na předcházející část rozhodnutí (body 20 až 65), jež sama o sobě podrobně zdůvodňuje přesvědčení žalovaného, že žalobcem předložené důkazní prostředky v žádném případě nepředstavují ucelený řetězec důkazů jednoznačně prokazujících uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění právě společností G. S., neboť podle jeho názoru obsahují značné množství vzájemných (a někdy i vnitřních) rozporů a nesrovnalostí. Žalovaný v bodech 20 až 65 skutečně rekapituluje zjištění učiněná v rámci předmětného správního řízení a poukazuje na veškeré zaznamenané rozpory, popř. na neurčitost obsahu důkazních prostředků, pro které byl přesvědčen, že nemůže příslušné výkazy, svědecké výpovědi a další důkazní prostředky považovat za důkazy podporující věrohodný a bezrozporný obraz o průběhu obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností G. S., natož za jejich ucelený řetězec, a dává tak jasně najevo, z jakých důvodů považoval tvrzení žalobce o tom, že unesl své důkazní břemeno, za nepravdivé. Žalovaný se přitom žádnému z důkazních prostředků nevyhýbá, každý z nich hodnotí co do obsahu i důvěryhodnosti a z tohoto důvodu nelze v uvedeném případě hovořit o „*předběžném výběru (selekcí) důkazů*“, jak uvádí žalobce, neboť tomu by odpovídalo přehlížení určitých důkazů a jejich nevyhodnocení bez vysvětlení důvodů pro takový postup. Žalovaný zároveň vysvětluje, že důkazní břemeno v předmětném případě tížilo žalobce coby daňový subjekt, a nikoliv správce daně, jelikož ten prokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně souladu předložené daňové evidence, popř. předložených smluv se skutečným stavem, když prokázal, že společnost G. S. byla v době šetření správce daně nekontaktní a nad rámec daňové evidence se u ní nepodařilo ověřit

faktické uskutečnění žalobcem tvrzených zdanitelných plnění (viz body 13, 14 a 23 až 25 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

36. Výše uvedeným je rovněž možné vypořádat i námitku žalobce, v rámci níž konkrétně uváděl, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou, že správce daně neuvedl, podle jakého právního předpisu je odběratel dodávek povinen uvádět, které konkrétní osoby za jeho dodavatele vykonávaly dodané práce, a že správce daně neprokázal, že by hodinová sazba 600 Kč za službu poskytnutou společností G. S. byla neobvyklá. Je totiž zřejmé, že i na tuto námitku žalovaný podrobně reagoval, a to zejména v bodech 67 až 69 a 76 napadeného rozhodnutí, na jejichž text soud odkazuje. Žalovaný v nich vysvětlil, že otázku hodinové sazby pro účely napadeného rozhodnutí nepovažoval za významnou a že ačkoliv žalobce obecně nemá zákonnou povinnost evidovat detailní údaje o osobách, prostřednictvím nichž mu údajně deklarovaný dodavatel poskytl zdanitelná plnění, je v jeho zájmu si takové údaje obstarat, aby se nedostal do důkazní nouze v případech, kdy je obsah jím vedené daňové evidence správcem daně úspěšně zpochybněn, jako se tomu stalo v tomto případě.
37. Pokud jde o odvolací námitku nesprávnosti, resp. účelovosti postupu správce daně tvrdícího (ne)kontaktnost společnosti G. S., i tato námitka byla, jak je zjevné z napadeného rozhodnutí, rovněž vypořádána, a to zejména v jeho bodech 82 a 84, v nichž žalovaný konstatoval, že z údajů, které správce daně obdržel dne 21. 10. 2013, je zřejmé, že v době, kdy místně příslušný správce daně subjektu G. S. poskytoval požadované informace, byl vůči němu tento subjekt skutečně nekontaktní. Provedení svědeckých výpovědí pánů K. a B. se správci daně zdařilo teprve později v následném průběhu daňové kontroly, nicméně vzhledem ke zjištěnému množství rozporů a nesrovnalostí nebylo možné jejich výpovědi osvědčit jako důkazní prostředky jednoznačně prokazující faktickou stránku deklarovaných zdanitelných plnění. Žalovaný výslovně reagoval i na odvolací námitku nemožnosti využití institutu dožádání, jedná-li se pouze o jiné územní pracoviště téhož správce daně, když v odst. 81 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že správce daně požadoval informace související s obchodní společností G. S. po svém územním pracovišti, které je vybaveno hlubší znalostí daňové historie tohoto subjektu, a jednalo se tak toliko o interní písemnosti vyměňované mezi jednotlivými organizačními útvary jednoho správce daně, nikoliv o dožádání ve smyslu ustanovení § 17 daňového řádu. V bodě 82 napadeného rozhodnutí konečně žalovaný vypořádal i související odvolací námitku ověření daňové evidence společnosti G. S. Finančním úřadem v B. n. L. – S. B., přičemž zdůraznil s odkazem na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, nezávislost daňových řízení vedených u žalobce a jeho dodavatele, zejména pokud jde o otázku unesení důkazního břemene, a zmínil, že uvedený finanční úřad u dodavatele nezpochybňoval, a tedy neprovéřoval uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu.
38. K údajně nevypořádané části odvolání žalobce namítajícího, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje hodnocení důkazů zákonným způsobem, a tudíž nemůže být odůvodněním dodatečných platebních výměrů, soud uvádí, že vypořádání této části odvolání je zřejmé z bodu 75 napadeného rozhodnutí. Žalovaný na uvedeném místě shrnul své závěry z přezkoumání zprávy o daňové kontrole s tím, že zdůraznil dostatečnost jejího obsahu ve smyslu přehlednosti, vnitřního členění, popisu průběhu daňové kontroly, hodnocení důkazních prostředků a shrnutí. Je pravdou, že žalovaný neuvádí konkrétní odkazy na příslušnou stranu či odstavec zprávy o daňové kontrole, kde se má žalovaným nastíněné kvalitní odůvodnění nacházet, a i soud by mohl v otázce kvality argumentace zprávy o

daňové kontrole se žalovaným nesouhlasit. V tomto směru je však podstatné, že předmětem soudního přezkumu je napadené rozhodnutí, a ne zpráva o daňové kontrole. Pokud tedy žalovaný případné nedostatky zprávy o daňové kontrole (včetně údajně vadného a požadavkům zákona neodpovídajícího hodnocení důkazů) odstranil doplněním nosné argumentace v napadeném rozhodnutí, dostal tím svým povinností jakožto odvolacího orgánu, přičemž takový nedostatek odůvodnění dodatečných platebních výměrů by nemohl mít následně již vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

39. K tvrzení žalobce, že žalovaný nevypořádal odvolací námitku žalobce, že některé důkazní prostředky byly získány v rozporu s právními předpisy, soud uvádí, že i v tom se žalobce mylí, jelikož vypořádání této námítky žalovaný provedl v bodech 87 až 90 napadeného rozhodnutí. V nich žalovaný odkázal na relevantní judikaturu NSS s tím, že jsou-li při místním šetření třetím osobám kladeny správcem daně otázky a toto šetření lze posoudit jako provádění výsledku svědka, je zapotřebí zohlednit, zda správce daně při hodnocení důkazů využil pouze listiny předložené při místním šetření nebo zda vycházel též z vyjádření, které mu třetí osoby sdělily nad rámec údajů uvedených v předložených listinách. Pokud však byly při místním šetření kladeny s těmito listinami nesouvisející otázky, přičemž tyto informace nebyly správcem daně využity v daňovém řízení, žalovaný uvedl, že tato skutečnost nepředstavuje podle zmiňované judikatury vadu řízení mající za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí. Konkrétně v bodě 89 pak žalovaný uzavřel, že s listinami nesouvisející odpovědi příslušných osob (k otázkám správce daně) nebyly v daňovém řízení využity coby důkazní prostředky.
40. Současně soud doplňuje, že navzdory tomu, že odvolací námitky žalobce byly žalovaným v napadeném rozhodnutí v zásadě přímo (a přehledně) vypořádány, je v každém případě případný i výslovný odkaz žalovaného na judikaturu NSS (např. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, analogicky použitelný i na rozhodnutí správních orgánů), dle které skutečně neexistuje povinnost soudů či správních orgánů reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet, jestliže správní orgán či soud předestře řádně odůvodněné odlišné řešení, které implicitně vyvrací jednotlivé dílčí námitky účastníka řízení. Lze tedy shrnout, že námitka nepřezkoumatelnosti obsáhle uplatněná žalobcem nemá oporu v obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí, které naopak důkladně a důsledně reaguje na všechny v žalobě připomínané odvolací námitky. Povinnosti plynoucí z § 116 odst. 2 daňového řádu tedy žalovaný plně dostal, čemuž ostatně odpovídá i skutečnost, že žalobce sám v žalobě některé odpovídající pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí cituje, aniž by však vůči nim uplatnil v řízení před soudem námitku jejich nezákonnosti.
41. Pokud jde o druhý ze žalobních bodů, tj. námitku žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí převážně nově hodnotí provedené důkazy, aniž by dal žalobci možnost na toto nové hodnocení reagovat, soud ve shodě se žalovaným uvádí, že žalobce skutečně nekonkretizuje, v čem mělo tvrzené nové hodnocení důkazních prostředků spočívat. V tomto smyslu je uvedený žalobní bod velmi obecný, přičemž si žalobce následně částečně protiřečí tím, že naopak uvádí, že v „některých případech“ žalovaný hodnotí jednotlivé důkazní prostředky shodně se správcem daně.
42. Stejně obecně proto soud uvádí, že ustanovení § 115 daňového řádu upravující postup odvolacího orgánu ve svém odstavci 2 skutečně zakotvuje povinnost odvolacího orgánu seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit. To se ale

týká výhradně situace, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, eventuálně v případě, dospěje-li odvolací orgán k odlišnému právnímu názoru než správce daně (prvostupňový orgán) a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. *A contrario* pak tedy platí, že neprovádí-li odvolací orgán nové dokazování či nedospěje-li k odlišnému právnímu názoru, popř. sice dospěje, ale tato změna neovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, nemá odvolací orgán povinnost seznamovat odvolatele před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a jejich novým hodnocením a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

43. V tomto smyslu lze přisvědčit žalovanému v tom, že v napadeném rozhodnutí nevycházel z jiných skutečností či důkazů než správce daně, přičemž i přes podrobnější a provázanější vyhodnocení důkazů nedospěl k podstatně odlišným závěrům. Pokud jde o změnu významu přisuzovaného údajně neobvykle vysoké hodinové sazby za některé z prací údajně dodaných společností G. S., žalovaný v tomto případě postupoval spíše ve prospěch žalobce, jelikož výrok napadeného rozhodnutí již o tento závěr (byť jej jinak se správcem daně nadále sdílí) neopírá, nejedná se tedy o změnu právního názoru v neprospěch odvolatele. Podrobnější a propracovanější vyhodnocení provedeného dokazování pak nepředstavuje změnu právního hodnocení ani nové dokazování, jež by si ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu vyžadovalo poskytnout prostor pro opětovné vyjádření žalobce. Žalobce ostatně měl již v řízení před správcem daně bohatý prostor k tomu, aby vyjádřil svůj nesouhlas se závěry správce daně, který též plnou měrou využil.
44. Ke třetímu ze žalobních bodů, v němž žalobce při projednání namítá, že zprávu o daňové kontrole měly projednat podjaté úřední osoby, které samy v rozporu § 77 odst. 4 daňového řádu posoudily otázku své podjatosti, soud uvádí, že ze spisového materiálu vedeného v předmětné věci vyplývá, že žalobce namítal podjatost hned několika úředních osob současně (nicméně ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole týkající se jiných období, jež nejsou předmětem napadeného rozhodnutí), a to nejprve při ústním jednání dne 5. 8. 2016 z důvodu údajného účelového postupu těchto osob při vedení daňového řízení (žalobci nebyl zaslán koncept zprávy o daňové kontrole do datové schránky, zpráva měla být projednána, aniž byla vyřízena dříve podaná stížnost žalobce). O těchto námitkách podjatosti bylo rozhodnuto dne 18. 8. 2016 ředitelem správce daně Ing. K. tak, že byly zamítnuty jako nedůvodné, jelikož tvrzené skutečnosti nenaplňují důvod podjatosti dle ustanovení § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Obratem (23. 8. 2016) žalobce podal námitku podjatosti vůči Ing. K. a všem jeho podřízeným pracovníkům, stejně tak jako později proti řediteli žalovaného Mgr. R. a všem jeho podřízeným pracovníkům.
45. Navzdory skutečnosti, že spisový materiál neobsahuje rozhodnutí o tom, že Ing. K. není (nebyl) osobu podjatou, je i v tomto případě namístě přisvědčit žalovanému. V první řadě není pravdivé tvrzení žalobce, že by úřední osoby samy rozhodovaly o námitce podjatosti uplatněné vůči jejich osobě. Jak o námitce podjatosti úředních osob správce daně podílejících se na zpracování a projednání zprávy o daňové kontrole, tak o námitce podjatosti úřední osoby žalovaného, která vydala napadené rozhodnutí, rozhodovala v souladu s požadavky § 77 odst. 4 daňového řádu úřední osoba stojící v čele příslušného orgánu Finanční správy. V případě první skupiny úředních osob navíc bylo o námitkách podjatosti rozhodnuto téhož dne, kdy byla vypracována zpráva o daňové kontrole, týkající se zdaňovacích období, která jsou předmětem této žaloby. Ing. K. současně o této námitce podjatosti vůči úředním osobám správce daně rozhodl dříve, než vůči němu žalobce

uplatnil námitku podjatosti, a proto nebyl v době jeho rozhodování důvod pro postup podle věty druhé § 77 odst. 4 daňového řádu. Protože se po uplatnění námitky podjatosti již Ing. K. nijak nepodílel na rozhodování v daňovém řízení žalobce, nebylo nutné ani o námitce podjatosti vznesené vůči jeho osobě již rozhodovat.

46. Námitky podjatosti dle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu postupně uplatňované žalobcem v průběhu daňového řízení byly navíc zcela zjevně nedůvodné a účelové, neboť se opíraly fakticky toliko o žalobcem tvrzený nesprávný procesní postup úředních osob, nikoli o poměry úředních osob vzhledem k osobě žalobce či dalším osobám apod. Výhrady vůči procesnímu postupu úředních osob přitom nespádají mezi důvody podjatosti taxativně vyjmenované v § 77 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na znění ustanovení § 77 odst. 3 daňového řádu se přitom omezení úředních osob na provádění pouze neodkladných úkonů uplatní jen v případě důvodných pochybností o nepodjatosti určité úřední osoby. Jelikož pochybnosti o nepodjatosti všech úředních osob byly zjevně nedůvodné, nebylo ani namístě, aby se úřední osoby po vznesení takto nemístné námitky omezovaly jen na neodkladné úkony. Konečně lze též podotknout, že v situaci, kdy je vyměření daně bezprostředně ohroženo prekluzí, jako tomu bylo v tomto případě (souběžně pobíhající daňová kontrola v důsledku tohoto faktu zčásti skončila zastavením), lze výjimečně považovat projednání zprávy o daňové kontrole a vydání navazujících rozhodnutí i za neodkladné úkony. Případné námitky podjatosti v takovém případě lze projednat a posoudit v rámci odvolacího řízení. Konání úředních osob v rámci předmětného řízení tak nemohlo být v rozporu se zákonem.
47. Z předloženého spisového materiálu konečně vyplývá, že o námitce podjatosti ve vztahu k úředním osobám, které se věcně podílely na vypracování příslušné zprávy o daňové kontrole, dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí, i o stížnostech žalobce bylo negativně rozhodnuto ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Lze tudíž dovodit, že ani případné procesní pochybení (které však soud neshledává) v těchto otázkách by nemohlo mít dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v okamžiku jeho vydání byla otázka podjatosti již konečným způsobem vyřešena.
48. Důvodným neshledal soud ani čtvrtý žalobní bod označující za demagogické závěry napadeného rozhodnutí, že žalovanému nepřísluší hodnotit postup správce daně, který nerozšířil daňovou kontrolu společnosti G. S. i na zdaňovací období prověřovaná u žalobce, a že ve věci nedochází ke dvojímu zdanění. V tomto směru je třeba souhlasit s tím, že v době, kdy se správce daně pokusil dodatečně rozšířit daňovou kontrolu společnosti G. S. v návaznosti na požadavky žalobce, byla tato společnost již skutečně nekontaktní, přičemž ani následné kontumační ukončení této daňové kontroly vyměřením daně podle pomůcek ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu nemohlo žalobci prospět s ohledem na nulovou důkazní výtežnost takové daňové kontroly. Podstatné však je, že postup správce daně při daňové kontrole společnosti G. S. nemění nic na důkazním břemeni žalobce v jeho daňovém řízení, neboť bylo především na něm, aby si v době přijetí jím tvrzených zdanitelných plnění od společnosti G. S. zajistil dostatečné důkazní podklady, které by mu pro případ budoucí nespolupráce uvedené společnosti umožnily prokázat oprávněnost jím uplatněných nároků na odpočet daně.
49. Plně přisvědčit pak musí soud i argumentaci žalovaného v závěru odst. 82 napadeného rozhodnutí o tom, že v situaci, kdy dodavatel uvede neoprávněně DPH na daňovém dokladu, se nejedná o situaci nepřipustného dvojího zdanění, popř. porušení zásady neutrality DPH. Povinnost vystavitele faktury odvést v takovém případě DPH totiž

vyplývá z ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013, přičemž rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 LVK – 56, zároveň pro danou situaci vysvětlil, že z hlediska směrnice o DPH se v takovém případě ve skutečnosti nejedná o daň, takže její výběr správcem daně a současně neuznání souvisejícího nároku na odpočet neodporuje zásadě neutrality. Ustálené judikatuře odpovídá i závěr správce daně o samostatnosti hodnocení důkazního břemene v daňových řízeních vedených vůči odlišným daňovým subjektům. Skutečnost, že ne v každém daňovém řízení prověřuje správce daně shodné skutečnosti do téže hloubky, nemůže být překvapivá, neboť pouze v případě, že správce daně v tom kterém daňovém řízení důvodně zpochybní ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skuteční zdanitelného plnění v souladu s daňovou evidencí, může se dožadovat podrobnějšího prokázání skutkového stavu.

50. Pokud jde o poslední ze žalobních bodů, v němž žalobce rozporuje postup správce daně i žalovaného, kteří mu neuznali nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění dokládaný předložením faktur – daňových dokladů a jiných důkazních prostředků, jako odporující judikatuře SDEU, soud uvádí, že i v uvedeném případě se lze plně ztotožnit s vyjádřením žalovaného, který argumentaci žalobce vyvrátil odkazem na rozsudky NSS (vycházející z judikatury SDEU, mimo jiné i z žalobcem citovaných rozsudků) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, z nichž vyplývá, že tím, zda daňový subjekt (v tomto případě žalobce) věděl či musel vědět, že se účastní podvodu na DPH, je namísto se zabývat teprve poté, co je prokázáno splnění hmotněprávních i formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně. Z druhého jmenovaného rozsudku na tomto místě soud cituje: *„Judikatura SDEU navazující na zneužívající způsob dovolání se práva Evropské unie není na nynější případ přílehlavá, jelikož důvodem neuznání nebylo to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH – to finanční orgány či městský soud ani v náznaku netvrdily. Argumentace evropskými rozsudky se tak míjí s podstatou nyní posuzované věci. Dle těchto rozsudků není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a rovněž tak správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést. Stěžovatelka však vůbec neprokázala, že jejím obchodním partnerem při nákupu zboží byly uvedené tři společnosti, proto není na místě její argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků (případného) podvodného jednání těchto tří společností na ni. Důvodem neuznání odpočtu nebylo to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.“* Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí i závěrů učiněných správcem daně, žalobci nebyl uznán nárok na odpočet nikoliv z důvodu zneužití (daňového) práva účasti na daňovém podvodu, nýbrž proto, že neprokázal skutečné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH (viz např. bod 66 napadeného rozhodnutí).
51. K problematice důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá judikatura NSS, který například v rozsudku ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10 Afs 161/2014-42, konstatoval: *„Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž*

hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.“

52. Žalobce v předmětném případě sice správci daně předložil formálně bezvadné daňové doklady, čímž zároveň přenesl důkazní břemeno na správce daně, ten však dospěl k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda skutečně došlo k faktickému uskutečnění deklarovaných plnění a zda tato plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. Správce daně i žalovaný ve zprávě o daňové kontrole a v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem popsali skutečnosti, které je vedly ke zmíněným pochybnostem, i důkazní prostředky, z nichž související zjištění plynou, čímž své pochybnosti řádně prokázali. Bylo tedy následně na žalobci, aby předmětné pochybnosti odstranil, což se mu však podle závěru žalovaného nepodařilo, jak je detailně vysvětleno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce tak své důkazní břemeno neunesl a svůj nárok na odpočet DPH neprokázal (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016--59: „*Pro 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.*“).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

53. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné, napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné a současně soud nezjistil ani žádnou jinou případnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, byla podaná žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
54. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má právo na náhradu nákladů řízení před soudem ten účastník, který měl ve věci plný úspěch. Ze soudního spisu v dané věci přitom nevyplynulo, že by úspěšnému žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 20. března 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu