



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **ELASTEFLEX Lysice s.r.o.**, IČO 63473101
sídlem Průmyslová 591, 679 71 Lysice
zastoupený daňovým poradcem Jaroslavem Kmecem
bytem B. 1972/27, Z.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 54190/17/5300-21442-706842,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaný Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“, „správce daně“) ze dne 29. 6. 2016, č. j. 3126251/16/3007-50524-709553, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a na základě výsledků daňové kontroly dle Zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 6. 2016, č. j. 4195009/15/3007-60562-705007, vyměřena DPH za únor 2015 ve výši nadměrného odpočtu 441 533 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že předmětem sporu v posuzovaném případě je zjištění, zda daňová kontrola na DPH u daňového subjektu proběhla řádně a zda byla či nebyla provedena v souladu s platnými právními předpisy. Po prostudování spisového materiálu dospěl k závěru, že správce daně v průběhu daňového řízení ve věci vyměření DPH na základě podaného daňového přiznání za únor 2015 postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu. Daňová kontrola byla řádně zahájena, daňový subjekt byl vyzván k prokázání svých tvrzení, čímž na něj bylo přeneseno důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet z plnění dle faktury č. 01/2015 vystavené společností CZECH CONTACT s.r.o. S výsledkem kontrolních zjištění a se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen. Na základě návrhu žalobce bylo provedeno správcem daně další hodnocení nových důkazů, s doplněním výsledků kontrolních zjištění a s konečnou zprávou o daňové kontrole byl daňový subjekt seznámen dne 13. 6. 2016. V obsáhlé zprávě o daňové kontrole sepsal správce daně celý průběh daňové kontroly včetně hodnocení předložených důkazů a závěrů, ke kterým dospěl, tj. že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH ve výši 17 510,85 Kč za zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu č. 01/2015 tím, že neprokázal jeho faktické uskutečnění. Daňový subjekt byl seznámen s hodnocením veškerých jednotlivých důkazů správcem daně, který zároveň provedl jejich hodnocení celkové. Svůj závěr z kontrolních zjištění, který se nezměnil ani po provedení nových důkazních prostředků, uvedl správce daně na straně 44 zprávy o daňové kontrole. Předmětná zpráva byla dne 13. 6. 2016 předána zástupci daňového subjektu a stala se podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný neshledal důvodné důvody zástupce žalobce pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole. Má za to, že předmětná zpráva obsahovala veškeré náležitosti dle § 88 odst. 1 daňového řádu a datum zpracování zprávy k těmto náležitostem nepatří. K námitce týkající se nevydání rozhodnutí v důsledku odmítnutí podpisu zprávy žalovaný uvedl, že daňový řád správci daně neukládá povinnost vydat rozhodnutí ve věci posouzení důvodnosti odepření podpisu zprávy daňovým subjektem. Jako důvodnou žalovaný neshledal ani námitku, že správce daně neúplně zjistil skutkový stav pro správné stanovení daně, nebo že hodnocení důkazů bylo provedeno v rozporu s § 8 daňového řádu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

4. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobce předně v tom, že správce daně ani žalovaný nevydali rozhodnutí o tom, zda odmítnutí podpisu předložené zprávy o daňové kontrole je či není důvodné.
5. Žalobce namítal, že žalovaný se nezabýval podstatou věci, neboť správce daně ve zprávě často užívá domněnky vyjádřené pojmy jako protiprávní, neracionální či účelové, a to ve vztahu k hodnocení fakticity jednání, přičemž k tomuto neuvedl žádný důkazní prostředek, ani neuvedl správní úvahu, případně právní předpisy, kterými byl k uvedeným konstatováním veden. Správní orgány tedy důkazními prostředky nedoložily, že by se žalobce dopustil protiprávního, neracionálního či dokonce účelového jednání. Z uvedeného je podle žalobce zřejmé, že skutkový stav nebyl zjištěn úplně a správně. Tvzení žalovaného, že žalobce tuto námitku uplatnil až v odvolání, neodpovídá skutečnosti, neboť žalobce již v průběhu řízení před správcem daně v rámci jednání i poté označoval hodnocení důkazů správcem daně za tendenční a bez věrohodného skutkového rámce. Tato skutečnost byla i důvodem odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Žalobce namítal, že žalovaný se nezabýval podstatou předmětné námítky. Podle názoru žalobce vede absence těchto atributů (důkazní prostředky, právní předpisy a způsob aplikování správní úvahy) k popření základních principů na spravedlivý a přezkoumatelný proces.
6. Žalobce má za to, že uvedeným postupem správní orgány postupovaly v rozporu s § 101 odst. 1 a § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. V protokolu o projednávání předmětné zprávy žalobce uvedl, že ve zprávě správce daně uvádí pojmy jako protiprávní, neracionální či účelové (zejména str. 39 – 41 zprávy), aniž by k těmto tvrzením uvedl, jak k těmto úsudkům dospěl. Podle názoru žalobce tyto skutečnosti v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu a s ohledem na to, že zpráva by měla plnit úlohu vymezenou v § 147 odst. 4 daňového řádu, musí být součástí zprávy, jinak je zpráva neúplná a nemá předepsané náležitosti.
7. Žalobce dále namítal, že z podstaty věci a dle § 88 odst. 1 daňového řádu je nezbytnou součástí zprávy o daňové kontrole datum, ke kterému byla zpráva zpracována.
8. Podle názoru žalobce správní orgány postupovaly v rozporu s § 92 odst. 2 a § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť dostatečně spolehlivě nezjistily skutečný stav, a to tím, že neprovedly důkazní prostředky, kterými by doložily finančním úřadem dovozovanou protiprávnost, neracionálnost či účelovost jednání žalobce.
9. Správní orgány podle žalobce postupovaly rovněž v rozporu s § 8 daňového řádu, neboť v rámci dokazování nehodnotily důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a nepřihlíděly ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Správní orgány podle něj ignorovaly námitky žalobce o absenci důkazních prostředků.
10. Pochybení žalobce spatřuje i v tom, že správní orgány postupovaly v rozporu s § 5 daňového řádu, neboť nerespektovaly § 92 odst. 2, 5 a 7 a § 101 daňového řádu, čímž degradovaly řízení do té míry, že nemohly postupovat v souladu s § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalovaný se podle názoru žalobce nevypořádal se všemi odvolacími důvody, zejména tím, že nevydal rozhodnutí o právech a povinnostech žalobce ve věci důvodnosti či nedůvodnosti odepření podpisu předložené zprávy, že platební výměr neobsahuje odůvodnění, přičemž žalovaný tuto vadu neodstranil, a že nebyl zjištěn skutkový stav pro vydání rozhodnutí.

11. Žalobce má za to, že správní orgány při zjišťování skutkového stavu aplikovaly své úvahy způsobem, který odporuje principům právního státu a oprávněné důvěry v předvídatelné rozhodování. Není podle něj možné, aby správce daně uváděl ve zprávě tvrzení, která nebyla doložena důkazními prostředky.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je podrobně rozveden skutkový stav i právní posouzení věci. K námitce týkající se nevzdání rozhodnutí o důvodnosti odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že žalobce byl se zprávou o daňové kontrole seznámen při ústním jednání dne 13. 1. 2016, přičemž zástupce navrhl další důkazy, protože zpráva o daňové kontrole nebyla podepsána. Poté, co správce daně provedl další hodnocení nových důkazních prostředků, byl žalobce seznámen s doplněním výsledků kontrolních zjištění a s konečnou zprávou o daňové kontrole při ústním jednání dne 13. 6. 2016, kdy zástupce žalobce odmítl zprávu podepsat. Žalovaný má za to, že důvody odepření podpisu nelze považovat za opodstatněné tak, aby to mělo vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. Podle názoru žalovaného zástupce žalobce odepřel podpis bezdůvodně, s okamžikem bezdůvodného odepření podpisu tedy nastaly účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly. Z § 88 daňového řádu ani z jiného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně vydat rozhodnutí ve věci posouzení důvodnosti odepření podpisu. Správce daně tedy svým postupem neporušil § 5, § 101 odst. 1, ani § 115 odst. 2 daňového řádu. K námitkám týkajícím se neúplnosti zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že zpráva obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a dále i odkaz na protokoly a úřední záznamy dle § 88 odst. 1 písm. a) – f) daňového řádu. Datum zpracování zprávy o daňové kontrole k uvedeným náležitostem dle § 88 odst. 1 daňového řádu nenáleží. Správce daně do zprávy zaznamenal veškeré úkony provedené v průběhu daňové kontroly chronologicky, je tedy zřejmé, jaké údaje a k jakému datu byly zpracovány. Skutečnost, že číslo jednacích zpráv o daňové kontrole zůstalo nezměněno, nelze označit jako pochybení správce daně, neboť žalobce byl s veškerými učiněnými úkony seznamován a jednotlivě projednaná kontrolní zjištění jsou do zprávy o daňové kontrole komplexně zpracována. Žalovaný nesouhlasí ani s názorem žalobce, že platební výměr neobsahuje odůvodnění, neboť odepření podpisu bylo vyhodnoceno jako nedůvodné, protože se zpráva o daňové kontrole stala podkladem pro vyměření daně. Žalovaný uvedl, že správní orgány v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a přihlížely ke všem skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo. Žalovaný má za to, že správce daně prokázal, že existují vážné a důvodné pochyby o souladu skutečnosti s tvrzením žalobce, protože přenesl důkazní břemeno na žalobce, který měl prokázat, že předmětné zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu č. 01/2015. Předložené důkazní prostředky ani provedené svědecké výpovědi nicméně pochybnosti správce daně neodstranily, a žalobce tak své důkazní břemeno neunesl. Pokud žalobce namítal nedostatečnost skutkových zjištění, bylo na něm, aby předložil důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, nebo provedení takových důkazních prostředků navrhl. Žalobce ovšem takové důkazní prostředky nenavrhl ani v průběhu odvolacího řízení, a tak žalovaný dospěl k totožnému závěru jako správce daně, tedy že žalobce neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění bylo

fakticky uskutečněno tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu č. 01/2015. K námitce nevypořádání se s odvolacími důvody žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 7 – 10), kde se se všemi námitkami žalobce vypořádal.

13. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a že žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

14. Při ústním jednání konaném dne 28. 1. 2020 žalobce uvedl, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala zákonem požadované údaje. V jejím rámci pak správce daně vyjadřoval své hodnocení věci pojmy jako „protiprávní“ apod., avšak nikde neuvedl jasné ustanovení zákona, na základě něhož má být příslušná smlouva protiprávní. Proto žalobce odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat, a to s konkrétními a důvodnými výhradami. Namítané vady však neodstranil ani žalovaný. Obsah zprávy o daňové kontrole také vykazuje nedostatky, a to zejména při hodnocení výsledků svědků – jejich vyjádření byla vytržena z kontextu, správce daně využil pouze údaje, které mu svědčily, přičemž svědky uváděné skutečnosti, které šly ve prospěch žalobce, správce daně vůbec nezmínil. Např. pan S. přesně uvedl, jak a kdo ho řídil, jaká byla organizace práce mezi jednateli B. a G. (což žalobce dokládal i jinými důkazy), přičemž ve společnosti se nepoživoval zápisy o jednání apod. – svědek tak vypovídal přesně to, co si pamatoval. Správce daně hodnotil důkazy tendenčně a toto hodnocení neodpovídalo skutkovému stavu. Pokud svědci vypovídali tak, jak se to správci daně nehodilo (např. výpověď pana B.), odbyl to správce daně tím, že toto svědectví není věrohodné, neboť se má jednat o zaměstnance žalobce. Z výpovědí svědků vyplynulo, že pan B. řídil společnost po provozní stránce a pan G. zajišťoval, aby si jednotlivé společnosti v rámci skupiny nekonkurovaly, popř. prováděl organizační záležitosti (svolávání valných hromad apod.).
15. Žalovaný při jednání setrval na svých dosavadních závěrech.

V. Posouzení věci soudem

16. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
17. Pro posouzení projednávané věci bylo rozhodné, zda žalobce prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 01/2015 vystaveného společností CZECH CONTACT s.r.o., tedy zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve výši 17 510,85 Kč ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Sporná otázka mezi žalobcem a žalovaným spočívá v tom, zda daňová kontrola proběhla v souladu s právními předpisy a zda byl v řízení řádně zjištěn skutkový stav.
18. Obecně lze říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na

<http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

19. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro ekonomickou činnost.
20. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
21. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt

prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

22. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického uskutečnění plnění dle faktury č. 01/2015 a použití tohoto plnění pro ekonomickou činnost. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.
23. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňový doklad, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností zaslané žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění dle faktury č. 01/2015 a použití tohoto plnění pro ekonomickou činnost, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce.
24. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění (neprokázal, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, ani skutečnost, že deklarované plnění bylo pořízeno od plátce daně uvedeného na daňovém dokladu).
25. Na základě uvedeného soud považuje za nedůvodnou žalobní námitku týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Důkazní břemeno ohledně skutkového stavu (prokázání fakticity zdanitelného plnění) přešlo sdělením existence vážných a důvodných pochybností ze správce daně na žalobce a byl to on, kdo byl povinen prokázat, že předmětné zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu č. 01/2015. Pokud žalobce namítal, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že se žalobce dopustil protiprávního, neracionálního či účelového jednání, aniž by toto tvrzení prokázal, soud konstatuje, že správce daně s ohledem na shora uvedené principy daňového řízení nebyl povinen prokazovat, jakým způsobem se účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady existovaly pochybnosti, odehrál, a z obsahu zprávy ani nevyplývá, že by se touto otázkou zabýval. Soudu ostatně není známo, v jakých částech zprávy o daňové kontrole mají být žalobcem uvedená tvrzení uvedena – na str. 39 – 41, na něž odkazoval v žalobě, se tyto pojmy nenacházejí. Z obsahu zprávy o daňové kontrole lze ohledně skutkového stavu dovodit jediný závěr, a to, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, jelikož jím předložené důkazy nepostačovaly k prokázání uskutečnění deklarované transakce. Správce daně tedy v žádném případě nepochybil, pokud neprokazoval žalobcem uváděná údajná tvrzení týkající se jednání žalobce. Žalobce vycházel z chybného

předpokladu, že důkazní břemeno ohledně skutkového stavu tížilo správce daně, resp. žalovaného.

26. Pokud žalobce v odvolání namítal nedostatečnost skutkových zjištění, žalovaný správně v napadeném rozhodnutí uvedl, že bylo na žalobci, aby k odvolání předložil důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, nebo provedení takových důkazních prostředků navrhl. Protože tak žalobce neučinil, žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tedy že žalobce neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu č. 01/2015. Tomuto postupu nelze s ohledem na skutečnost, že důkazní břemeno tížilo žalobce, nic vytknout.
27. Podstatná část žalobních námitek směřovala proti obsahu zprávy o daňové kontrole, soud však ani žádnou z těchto námitek neshledal důvodnými. Naopak s ohledem na detailně zdokumentované personální a organizační vazby mezi žalobcem a společností CZECH CONTACT s.r.o. (resp. dalšími subjekty), jejímž jednatelem (a jediným společníkem) byl pan J. G., který byl zároveň jednatelem žalobce, považuje soud závěry správce za racionální a plně akceptovatelné. V podrobnostech soud odkazuje předmětnou zprávu o daňové kontrole, v níž se správce daně s postavením pana G. a vazbami mezi jednotlivými subjekty zevrubně věnuje.
28. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu 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 o
 - a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
 - b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
 - c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
 - d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
 - e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,
 - f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
29. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
30. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce byl se zprávou o daňové kontrole seznámen při ústním jednání dne 13. 1. 2016, kdy zástupce žalobce navrhl další důkazy a zprávu o daňové kontrole nepodepsal. Poté, co správce daně provedl hodnocení nových důkazních prostředků, byl žalobce seznámen s doplněním výsledků kontrolních zjištění a s konečnou zprávou o daňové kontrole při ústním jednání dne 13. 6. 2016, kdy zástupce žalobce opět odmítl zprávu podepsat. Důvody odmítnutí podpisu zástupce žalobce jsou uvedeny v protokolu o ústním jednání ze dne 13. 6. 2016 (žalobce v této souvislosti namítal, že ve

zprávě není uvedeno datum, ke kterému byla zpracována, že zpráva neobsahuje předepsané náležitosti a že je neúplná, a proto nemůže sloužit jako odůvodnění rozhodnutí směřujícího k vyměření daně. Soud má stejně jako žalovaný za to, že důvody pro odmítnutí podpisu nelze považovat za důvodné odepření podpisu, které by mělo vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. Zpráva byla podepsána úředními osobami dne 13. 6. 2016 (viz str. 51) a obsahovala veškeré náležitosti dle § 88 odst. 1 daňového řádu (výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, odkaz na protokoly a úřední záznamy), datum zpracování zprávy k náležitostem podle § 88 odst. 1 daňového řádu nepatří. Veškeré úkony učiněné v průběhu daňové kontroly byly ve zprávě podrobně chronologicky zaznamenány, tudíž bylo zřejmé, jaké údaje a ke kterému dni byly zpracovány. Ve zprávě jsou zachyceny všechny kroky, kterými byl žalobce průběžně seznamován s výsledky kontrolního zjištění, zpráva obsahuje rovněž vyjádření žalobce a hodnocení všech žalobcem předložených důkazů správcem daně, žalobci tedy muselo být z obsahu zprávy známo, o čem bylo jednáno, přestože chybělo datum jejího zpracování. Žalobce nepochybně měl v průběhu celé daňové kontroly právo předkládat důkazní prostředky a vyjádření, byl seznámen s ucelenými úvahami a závěry správce daně, proti nimž mohl následně uplatnit opravný prostředek. Postupem správních orgánů tak nedošlo k žádnému zkrácení žalobce na jeho procesních právech.

31. K námitce, že správce daně nevydal rozhodnutí o důvodnosti či nedůvodnosti odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole, lze konstatovat, že z § 88 odst. 6 daňového řádu ani z jiného zákonného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně vydat rozhodnutí ve věci posouzení důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně vyhodnotil důvody zástupce žalobce k odmítnutí podpisu zprávy přímo do protokolu o ústním jednání ze dne 13. 6. 2016, přičemž je shledal nedůvodnými. Správce daně rovněž dostal povinnosti stanovené v § 88 odst. 6 daňového řádu a zástupce žalobce do protokolu poučil o tom, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu nemá vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku. Správce daně tedy postupoval zcela v souladu s daňovým řádem. V řízení nebylo porušeno § 101 odst. 1 daňového řádu, jelikož odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole nevznikly žalobci žádná práva ani povinnosti, o kterých by byl správce daně povinen vydat rozhodnutí. V postupu správních orgánů soud neshledal ani rozpor s § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož v rámci odvolacího řízení nebylo prováděno žádné dokazování, ani žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně. Se žalobcem se soud neztotožnil ani v tom, že by platební výměr neobsahoval odůvodnění. Vzhledem k tomu, že odepření podpisu bylo vyhodnoceno jako nedůvodné, stala se zpráva o daňové kontrole podkladem pro vyměření daně. Jak vyplývá z § 147 odst. 4 daňového řádu, dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění platebního výměru zpráva o daňové kontrole. V platebním výměru je odkaz na zprávu o daňové kontrole uveden.
32. Soud nesouhlasí ani s obecně formulovanou námitkou, že správní orgány nehodnotily důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a nepřihlédly ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotil všechny žalobcem předložené důkazy jednotlivě i v jejich

vzájemné souvislosti. Správce daně určil, které skutečnosti považuje v rámci dokazování za prokázané a které naopak ne.

33. Přisvědčit soud nemohl ani námitce, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že všechny námitky uvedené v odvolání byly podrobně vypořádány v bodech 42 – 48. Nesouhlas žalobce se závěry odvolacího orgánu (ať už ohledně zjištěného skutkového stavu, nebo ohledně povinnosti vydat rozhodnutí ve věci důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole) neznamená, že nebyly řádně vypořádány odvolací důvody.
34. Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně postupoval v rozporu s principy právního státu a důvěry v předvídatelné rozhodování. Jak je zřejmé z výše uvedeného, správce daně i žalovaný postupovali v řízení zcela v souladu se zásadou legality, neboť vycházeli z dostatečně zjištěného skutkového stavu a po provedení žalobcem navržených důkazních prostředků dospěli v souladu se zákonem k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH ve výši 17 510,85 Kč tím, že neprokázal jeho faktické uskutečnění.

VI. Závěr a náklady řízení

35. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 28. ledna 2020

JUDr. Zuzana Bystrická, v.r.
předsedkyně senátu

