



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **Fast Money s.r.o.**
sídlem Masarykova 413/34, Brno
zastoupený advokátem JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D.
sídlem Masarykovo nám. 110/64, Jihlava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2017, č. j. 20207/17/5300-22441-708274

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 2. 9. 2014 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen “prvostupňový správce daně”) daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014. Žalobce doložil evidenci pro daň z přidané hodnoty, faktury přijaté za předmětné zdaňovací období (pohonné hmoty, stavební materiál) a účetní deník za 01-07/2014.

2. Prvostupňový správce daně dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně podle ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zejména k prokázání použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Na tuto výzvu žalobce reagoval doložením smlouvy o dílo ze dne 16. 4. 2014. Jako objednatel vystupovala společnost TARENT TRADING, s.r.o., Rybná 716/24, Praha 1, IČ: 01544446, zhotovitelem byl žalobce. Předmětem smlouvy bylo zhotovení opěrné zdi, výstavba parkovacího místa, průmyslové oplocení a dodání nábytku v ulici Pod Šípem, Popůvky, parc. č. 709/19, a to v termínu do června roku 2015 za cenu 423 000 Kč + 15 % DPH.
3. Dne 20. 5. 2015 prvostupňový správce daně zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2014. Žalobce doložil evidenci pro daň z přidané hodnoty, faktury přijaté za předmětná zdaňovací období (pohonné hmoty, vybavení bytu, stavebniny a sanitární zařízení), pohyby na účtech a pokladní knihu za období od 09/2014 do 12/2014.
4. Z výsledku svědkyně L. Č. (viz protokol ze dne 23. 6. 2015, protokol o výsledku svědkyně č. j. 2868283/15/3001-05401-701169), jednatelky společnosti EURO INVESTMENT COMPANY, s.r.o., vyplynulo, že tato společnost je vlastníkem parcely č. 709/19 v k. ú. Popůvky u Brna. Na ní byly prováděny stavební práce čítající jedno parkovací místo a opěrnou zeď. Svědkyně uvedla, že veškeré práce zajišťoval, dohlížel a kontroloval, a o vše se staral na základě plné moci pan P. Ukončení prací ještě nebylo provedeno. Na parcele je postaven rodinný dům, který slouží k pronájmu. Dále svědkyně uvedla, že Pan P. je jejím přítelem a že spolu žijí ve společné domácnosti.
5. Dne 8. 9. 2015 byl žalobce vyzván, aby prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména aby prokázal použití přijatých zdanitelných plnění uvedených na ř. 40 v daňových přiznáních pro uskutečnění ekonomické činnosti za zdaňovací období měsíce června a měsíců září až prosince roku 2014. Na tyto výzvy žalobce nereagoval.
6. Dne 18. 2. 2016 byl sepsán protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol č. j. 571312/16/3001-05401-701169 a č. j. 592566/16/3001-05401-701169). Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce na tato zjištění reagoval vyjádřením, že stavební a drobný režijní materiál byl použit na výstavbu a související činnost domu ve vlastnictví firmy EURO INVESTMENT COMPANY, s.r.o. Dokončení prací a kolaudace byly naplánovány na rok 2016, kdy mělo dojít k vyfakturování celého díla.
7. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 10. 5. 2017, č. j. 20207/17/5300-22441-708274, jako nedůvodné zamítl a prvostupňový platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

8. Žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly správci daně předložil prvotní daňové doklady splňující zákonné náležitosti, včetně všech souvisejících dokladů a účetnictví. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, dle které má daňový subjekt unést své primární důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Rovněž tak se žalobce vyjádřil k přenášení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Dále konstatoval, že unesl své primární důkazní břemeno, a tedy splnil formální podmínky nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
9. Kromě formálních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně bylo dle žalobce nutné zkoumat splnění také hmotněprávních podmínek. Dle žalobce bylo z předložených dokladů zřejmé, že se jednalo převážně o stavební materiál nezbytný pro zhotovení stavby dle uzavřené smlouvy o dílo. Také uvedl, že zhotovení díla bylo žalobcem doloženo fotografiemi předmětného díla – opěrné zdi a parkovacího místa. Žalovaný měl nesprávně vyhodnotit skutkový stav, neboť v rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran svých tvrzení. Žalobce namítal, že unesl své primární důkazní břemeno předložením bezvadných daňových dokladů, přičemž dále prokázal faktickou realizaci zdanitelného plnění. Žalovaný konstatoval, že pochybnosti prvoinstančního správce daně nebyly žalobcem odstraněny a uvedl výčet „skutečností, které považuje za důvodné“. V této souvislosti však žalobce namítal, že žalovaný neuvádí jakékoliv odůvodnění, proč jím tvrzené skutečnosti považuje za „důvodné“, ani jaký mají vliv na posouzení případu. Z tohoto důvodu je nutné označit rozhodnutí o odvolání za nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku jeho odůvodnění.
10. K poukazovaným „důvodným skutečnostem“ žalobce uvedl následující. Žalovaný konstatoval, že sídlo žalobce bylo na virtuální adrese, nebylo zjištěno, že by tam žalobce vykonával ekonomickou činnost, nebo že by tam měl kancelář a skladové prostory. K tomu žalobce uvedl, že umístění sídla žalobce nemůže mít jakýkoliv vliv na posuzování nároku na odpočet daně ve smyslu prokázání faktické realizace zdanitelného plnění (v úvahu tato argumentace přichází snad jedině v případě posuzování účasti na podvodu na DPH v rovině „věděl nebo vědět měl“ ve smyslu konstantní judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu).
11. Žalovaný dále uvádí, že *„veškerý nakoupený stavební a drobný materiál, vybavení nemovitosti měl být zabudován a uložen v Popůvkách u Brna na pozemku p. č. 709/19, na základě smlouvy o dílo se společností TARENT TRADING s.r.o. Vlastníkem pozemku byla společnost EURO INVESTMENT COMPANY s.r.o. Dílo mělo být zhotoveno dle Smlouvy o dílo do června 2015.“* Ani z tohoto vyjádření není zřejmé, jaké důsledky s tímto zjištěním žalovaný spojuje a proč tuto skutečnost považuje za „důvodnou“. Faktický stav včetně smlouvy o dílo byl prvoinstančnímu správci daně doložen, objednatel je společnost TARENT TRADING s.r.o. a zhotovitelem žalobce.
12. Pro deklarovaná zdanitelná plnění nemusel mít žalobce žádné zaměstnance, jejich neexistence tak také nemůže být rozhodující pro posuzování nároku na odpočet daně. Pokud žalovaný konstatuje, že žalobce *„nedoložil žádné důkazní prostředky týkající se faktického provedení stavebních a jiných prací, nebyl předložen stavební deník, rozpis prováděných prací, časový harmonogram prováděných prací,“* tak žalobce uvádí, že předložení uvedených dokumentů by nemohlo prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, jelikož by se jednalo „jen“ o další

formální dokumenty. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. provádění stavebních prací prokázala při výsledku L. Č., jednatelka společnosti EURO INVESTMENT COMPANY, s.r.o. Uvedené dokumenty by tak pouze dokreslily skutečnost tvrzenou svědkyní. Žalobce neměl povinnost uvedené dokumenty vytvářet a archivovat.

13. Skutečnost, že dodavatelsko-odběratelské vztahy byly realizovány prostřednictvím jedné fyzické osoby – pana M. P. – je také pro posouzení nároku na odpočet daně při zpochybňování faktické realizace zdanitelného plnění zcela irrelevantní. Žalovaný uvádí, že žalobcem „nebyla doložena žádná ani dílčí fakturace služeb ke smlouvě o dílo, prokazující uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu a souvislost přijatých zdanitelných plnění s ekonomickou činností daňového subjektu.“ Jak ale bylo uvedeno v průběhu daňové kontroly, nárok na fakturaci žalobci vznikl až po dokončení díla, tj. po kolaudaci. Ani skutečnost, že žalobce nefakturoval svému odběrateli za poskytnutá plnění, ale neznamená, že by nebyl dán nárok na odpočet daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, „uplatnění nároku na odpočet daně zákon spojuje s okamžikem, který může časově předcházet splnění uvedené podmínky (že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 uvedeného zákona). Uvedená podmínka je formulována slovem „použije“, tedy v budoucím čase, a ze sledu ekonomických činností je také logické, že plátce daně zdanitelné plnění nejprve přijme a teprve poté je může použít pro uskutečnění následných plnění. To znamená, že zákon umožňuje uplatnění nároku na odpočet daně (rozumí se možnosti odečíst si daň na vstupu v daňovém přiznání) dříve, než dojde k prokázání splnění věcné podmínky pro nárok na odpočet, tj. vůbec ke zjištění oprávněnosti nároku. Zákon stanoví, že nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká současně s povinností přiznat daň na výstupu (§ 72 odst. 1 cit. zákona), avšak zároveň dává na výběr plátcí daně, kdy tak učiní, totiž nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění (§ 73 odst. 2 cit. zákona), a nejpозději ve lhůtě stanovené v § 73 odst. 11 (odst. 12).“ Nadto v odvolání žalobce uvedl, že vyfakturoval v rámci dílčí fakturace částku 200 000 Kč bez DPH společnosti EURO INVESTMENT COMPANY, s.r.o. za stavební práce na díle – rodinném domě na pozemku parc. č. 709/19 v k. ú. Popůvky u Brna. S uvedenou skutečností se žalovaný v rozhodnutí o odvolání jakkoliv nevypořádal, i z tohoto důvodu tak rozhodnutí o odvolání trpí vadou nedostatku odůvodnění.
14. Zcela irrelevantní je dále skutečnost, že společnost EURO INVESTMENT COMPANY, s.r.o. sídlila na virtuální adrese, že u ní nemohlo být provedeno místní šetření ani to, že uvedená společnost není plátce daně a má v okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání totožné sídlo jako žalobce. Stejně tak skutečnost, že žalobce má v uvedené společnosti majetkový podíl. Tyto skutečnosti nemohou mít jakýkoliv vliv na posuzování faktické realizace zdanitelného plnění.
15. Ani (ne)plnění daňových povinností společností TARENT TRADING, s.r.o. nemůže být a není jakkoliv rozhodující pro posuzování nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění u žalobce, jelikož se jedná o zcela jiný daňověprávní vztah. Žalovaný dále uvádí, že „svědecká výpověď L. Č. nebyla prvostupňovým správcem daně vyhodnocena jako důkaz, z důvodu toho, že se jednalo o osobu blízkou s panem M. P. (synem jednatelky odvolatele, zástupce odvolatele, zástupce firmy TARENT TRADING s.r.o. dodavatele a odběratele odvolatele). Svědecká výpověď byla v obecné rovině, nebyla konkrétní, svědkyně neuvedla konkrétní skutečnosti týkající se výstavby na pozemku v Popůvkách u Brna. Na základě osoby blízké lze také pochybovat o důvěryhodnosti svědecké výpovědi. Svědecká výpověď neprokázala faktické provedení stavebních prací odvolatelem dle smlouvy o dílo pro deklarovaného dodavatele.“ Ani s tímto závěrem však nelze souhlasit. Žalovaný na jednu stranu uvádí, že svědecká výpověď nebyla vyhodnocena jako důkaz, současně ale tuto svědeckou výpověď hodnotí. Rozhodnutí o odvolání je z tohoto

pohledu zmatečné. Správce daně (tedy ani žalovaný) nemají oprávnění důkaz – zde výslech svědkyně – nevyhodnotit. Naopak je jejich povinností hodnotit každý důkaz, který v průběhu řízení vyšel najevo a to v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Současně je nutné zdůraznit, že svědkyně do protokolu vypověděla (a tedy prokázala) realizaci stavebních prací, z nichž uplatnil žalobce nárok na odpočet daně. Tvrzení, že „svědecká výpověď“ neprokázala faktické provedení stavebních prací odvolatelem dle smlouvy o dílo pro deklarovaného dodavatele“ je tak v přímém rozporu se skutečnostmi zjištěnými v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení. Poslední zjištění týkající se plateb v hotovosti a nakládání s finančními prostředky žalobce na účtu opět nemá jakýkoliv vliv na posuzování faktické realizace zdanitelného plnění a je tedy irrelevantní.

16. Další žalobní námitka spočívala v tvrzené nezákonnosti zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2015, č. j. 10 Afs 215/2014 - 40. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 ze dne 8. 7. 2008 pak žalobce namítal, že správce daně při zahájení kontroly jasně nevymezil důvod pro její zahájení.
17. Žalobce nakonec namítal, že v situaci, kdy měl správce daně již při zahájení daňové kontroly pochybnosti o správnosti podaného řádného daňového přiznání, měl správce daně povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Dle žalobce tak došlo k porušení zákonných ustanovení, především § 145 odst. 2 daňového řádu, a současně také k porušení základních zásad při správě daní. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2015, sp. zn. 6 Afs 101/2014.

III. Vyjádření žalovaného

18. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že není sporné, že žalobce doložil formálně správné daňové doklady a další doklady (evidence pro účely DPH, účetní deník, smlouvu o dílo ze dne 16. 4. 2014).
19. Správcem daně nebyla nikterak zpochybňována skutečnost, že se jedná o stavební materiál nezbytný ke zhotovení díla. Ve zde šetřeném případě ani nebyla rozporována skutečnost, že se přijaté plnění uskutečnilo. Předmětem sporu je ovšem skutečnost, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelného plnění na výstupu, tj. pro ekonomickou činnost. Tuto skutečnost nejsou s to prokázat žalobcem předložené fotografie, neboť ty mohou prokázat jenom realizaci předmětného díla. Žalovaný tak nadále trvá na svém závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť jím předložené důkazní prostředky neprokazují, že plnění bylo použito v rámci uskutečňování ekonomických činností v souladu s § 72 odst. 1. zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy že byl žalobce oprávněn k odpočtu daně na vstupu za předmětná zdaňovací období.
20. K důvodným skutečnostem, jež byly žalovaným uvedeny v rozhodnutí o odvolání v bodě [25], žalovaný uvádí, že ač jednotlivé skutečnosti nejsou samy o sobě nezákonné, jak tvrdí žalobce, ve svém souhrnu pak ve správci daně vzbuzují důvodné pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních, přičemž tyto pochybnosti žalobce nerozptýlil předloženými důkazními prostředky. Žalovaný má rovněž za to, že úvahy, jimiž se v posuzovaném případě řídil, jsou z rozhodnutí o odvolání seznatelné, a tyto jsou řádně podloženy skutkovými zjištěními. Žalovaný tak nesouhlasí s žalobcovou námitkou, že rozhodnutí o odvolání je nepřezkoumatelné pro nedostatečné odůvodnění.

21. Co se týká námitky ohledně nesprávného vyhodnocení svědecké výpovědi svědkyně Č. a nezákonnosti zahájení daňové kontroly, odkázal žalovaný na žalobou napadené rozhodnutí.
22. K ust. § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že jak vyplývá z dikce tohoto ustanovení, je toto ustanovení spojeno s doměřením daně, tj. s doměřovacím řízením, jež je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně. V daném případě tak nelze postupovat podle tohoto ustanovení v případech, kde dosud nebyla najisto postavena daňová povinnost (srov. Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 527 – 529). Ve zde řešeném případě se ovšem jedná o řízení vyměřovací dle § 139 a násl. daňového řádu, jehož účelem je teprve stanovení daně. Žalobcem argumentované ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se ve zde projednávané věci neaplikuje, neboť se vztahuje k jiné části nalézacího řízení dle § 135 a násl. daňového řádu. Žalovaný s ohledem na výše uvedené považuje za nepřiléhavý i poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2015, sp. zn. 6 Afs 101/2014, neboť tento se vztahuje k ustanovení, jež zde nelze aplikovat.

IV. Replika žalobce

23. V reakci na vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že z průběhu daňové kontroly je zřejmé, že správce daně rozporoval skutečnost, že se přijaté plnění prokázané dle předložených daňových dokladů (kterými daňový subjekt unesl primární důkazní břemeno) uskutečnilo. O tom svědčí úkony prvoinstančního správce daně, který např. zaslal na Obecní úřad Střelice – stavební úřad Výzvu k poskytnutí informací č. j. 4065416/14/3001-05401-701169, následně dožádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2 (dožádání č. j. 4307421/14/3001-60563-701169) o zjištění konkrétních informací o faktické realizaci deklarovaných plnění. Současně nelze pominout i provedení výsledku svědkyně Č., které byly kladeny otázky na prokázání faktické realizace zdanitelného plnění. Žalovaným uvedená tvrzení jsou tedy nesprávná.
24. Použití plnění pro ekonomickou činnost bylo také v průběhu daňového řízení žalobcem prokázáno. Prvoinstančnímu správci daně byla předložena mimo jiné smlouva o dílo ze dne 16. 4. 2014, na základě které realizoval žalobce stavební činnost, ke které nezbytně potřeboval předmětná zdanitelná plnění. Pokud bylo v průběhu řízení nesporně prokázáno, že došlo k faktické realizaci zdanitelných plnění (a z vyjádření žalovaného tento závěr vyplývá), tak současně bylo již v průběhu daňové kontroly prokázáno, z jakého důvodu došlo k přijetí zdanitelných plnění – důvodem bylo provedení díla na parc. č. 709/19 v k. ú. Popůvky u Brna pro objednavatele, kterým byla obchodní korporace TARENT TRADING, s.r.o.
25. Žalovaný ve vyjádření nesouhlasil s argumentací žalobce o nezákonnosti postupu prvoinstančního správce daně, který nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Poukázal přitom na skutečnost, že uvedené ustanovení se vztahuje pouze na případy doměřením daně, které je vedeno výlučně za účelem stanovení změny poslední známé daně; jelikož v projednávané věci ke stanovení daně nedošlo, tak nelze toto ustanovení aplikovat.
26. Podle názoru žalobce však uvedené ustanovení je aplikovatelné na všechny případy změny výše daně (daňové povinnosti), nikoliv pouze na případy doměřovacího řízení. Zjevným smyslem ustanovení § 145 daňového řádu je v souladu s požadavky právního státu, enumerativnosti

veřejnoprávních pretenzí a základních zásad správy daní umožnit daňovému subjektu minimalizovat (resp. snížit) dopady stanovení daně v odlišné výši, než daňový subjekt tvrdí.

V. Posouzení věci krajským soudem

27. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou. Krajský soud proto přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať již pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které krajský soud přihlíží z úřední povinnosti (ex offio) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
29. V této souvislosti žalobce namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem nevypořádal s odůvodněním, proč a s jakými účinky shledal specifikované skutečnosti „důvodnými“. Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
30. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný stručně popsal dosavadní průběh řízení, uvedl, co žalobce předložil v rámci daňové kontroly za důkazní prostředky a dospěl přitom k závěru, že předložené důkazní prostředky nemohou prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelného plnění na výstupu, tj. pro ekonomickou činnost, nebyla tedy doložena přímá a bezprostřední souvislost s uskutečněním zdanitelného plnění na výstupu. Z uvedeného proto vyplývá jasně popsání důvod, proč žalobci neměl vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Z rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k zákonnosti napadeného rozhodnutí zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl, stejně jako je z něj patrné, jak žalovaný rozhodl, o čem rozhodl, proč tak rozhodl a koho tím zavázal. Namítanou nepřezkoumatelnost proto krajský soud v daném případě neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému přezkumu v žalobě uplatněných námitek.

31. V dané věci žalobce doložil formálně správné primární daňové doklady a další doklady (evidence pro účely DPH, účetní deník, smlouvu o dílo ze dne 16. 4. 2014), což v dané věci není sporné. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti předložených dokladů a to ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
32. Žalovaným nebyla nijak zpochybňována skutečnost, že se jedná o stavební materiál nezbytný ke zhotovení díla, ani to, že se přijaté plnění uskutečnilo. Předmětem sporu je ovšem skutečnost, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelného plnění na výstupu, tj. pro ekonomickou činnost žalobce. Tuto skutečnost neprokazují ani žalobcem předložené fotografie, neboť ty mohou prokázat pouze realizaci předmětného díla, ovšem bez logické propojenosti, zda přijaté plnění bylo použito v rámci uskutečňování ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy že byl žalobce oprávněn k odpočtu daně na vstupu za předmětná zdaňovací období.
33. K žalobcem poukazovaným „důvodným skutečnostem“ (viz odst. 10 odůvodnění tohoto rozsudku), které žalovaný specifikoval na str. 8 a 9 žalobou napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že žalovaným použité slovní spojení „skutečnosti, které žalovaný považuje za důvodné“, nelze označit v dané souvislosti za vhodné. Dle krajského soudu však nelze hovořit o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, neboť je z něj možno pochopit, že se jedná o skutečnosti, které byly žalovaným hodnoceny jako nestandardní, zakládající pochybnosti o průběhu tvrzeného poskytnutého plnění. Lze souhlasit s žalobcem do té míry, že dané skutečnosti evokují spíše šetření ohledně možného zapojení žalobce do daňového podvodu, neboť zejména zjištění, že žalobce sídlí na virtuální adrese (stejně jako společnost EURO INVESTMENT COMPANY, s.r.o.), nemá větší souvislost s podstatou věci, tj. zda žalobce prokázal, že přijatá plnění využil v rámci své ekonomické činnosti (stejně se týká konstatování, že dodavatelsko-odběratelské vztahy byly realizovány prostřednictvím M. P., zjištění o průběžném nefakturování, neplnění daňových povinností společností TARENT TRADING, s.r.o. a o platbách v hotovosti a o nakládání s finančními prostředky na účtu žalobce, zjištění ohledně absence zaměstnanců, aj). Tyto skutečnosti v posuzování tohoto, zda žalobce prokázal, že přijaté plnění bylo použito v rámci uskutečňování ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy že byl žalobce oprávněn k odpočtu daně na vstupu za předmětná zdaňovací období, blíže nepomohou, mohou však opodstatnit primární pochybnosti žalovaného, které jej vedly k prošetření daných plnění. Uvedené úvahy však samy o sobě nezpůsobují vadu žalobou napadeného rozhodnutí.
34. V projednávané věci měl žalovaný pochybnosti, zda nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy zejména zda žalobce plnění deklarovaná v předložených fakturách skutečně použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pochybnosti prvostupňovému správci daně vyvstaly proto, že k předloženým přijatým fakturám nebyly doloženy doklady prokazující skutečné provedení prací (např. stavební deník) a další zjištění ohledně průběhu poskytnutého plnění apod., viz výše. Dle prvostupňového správce daně a žalovaného nebylo prokázáno, že žalobce předmětná zdanitelná plnění přijal a zejména použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Samotné přijaté faktury splnění těchto podmínek bez dalšího neprokazují. Soud hodnotí

vzniklé pochybnosti ohledně existence nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty jako oprávněné.

35. Žalobce napadá hodnocení svědecké výpovědi L. Č., kterou dle jeho tvrzení prvostupňový správní orgán „nevyhodnotil jako důkaz“, současně ale tuto svědeckou výpověď hodnotil, což mělo způsobit zmatečnost. Svědkyně do protokolu dle žalobce vypovídala (a tedy prokázala) o realizaci stavebních prací, z nichž uplatnil nárok na odpočet daně. Krajský soud k této námitce předně uvádí, že skutečnost, že L. Č. potvrdila realizaci prací, přímo nesouvisí s otázkou, zda žalobce použil přijatá plnění v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti. Námitku soud důvodnou neshledal. Současný daňový řád (zák. č. 280/2009 Sb.) opustil koncepci předchozího zákona o správě daní a poplatků (zák. č. 337/1992 Sb.), podle něhož se v důkazním řízení osvědčovalo, které z předložených důkazních prostředků se staly důkazem. Podle daňového řádu z roku 2009 správce daně s využitím důkazních prostředků provádí dokazování a následně určí, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoli, a na základě jakých důkazních prostředků. Tento postup byl v daném případě dodržen. Pouhé použití starší terminologie bez toho, aniž by byl porušen současný procesní předpis, neznamená vadu rozhodnutí, pro kterou by muselo být toto zrušeno. Při hodnocení výpovědi dospěly daňové orgány ke správnému závěru, že jimi nebylo prokázáno splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
36. Žalobci nelze ani přisvědčit v jeho námitce, že i kdyby předložil další dokumenty, nemohly by prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, jelikož by se jednalo o další formální doklady. Tyto by totiž (dle jejich věrohodnosti a povahy důkazu), naopak mohly vést k prokázání vztahu mezi přijatým zdanitelným plněním a ekonomickou činností žalobce.
37. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobcem předložené listiny, ani provedený výslech citované svědkyně nijak neprokazují, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žádná z dostupných listin nedokládá provedení konkrétně specifikovaných prací co do jejich rozsahu v konkrétním termínu pomocí předmětných přijatých plnění, nebyly k nim doloženy žádné výkazy, stavební deník apod. Žalobce tak nedoložil, resp. neprokázal, k jakým konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním se přijatá zdanitelná plnění vztahují. Jinak řečeno nelze zjistit, zda např. nakoupený benzín (bez doložených knih jízd) byl použit k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, stejně jako stavební materiál, že byl použit právě pro stavbu v Popůvkách u Brna. Žalobce tedy neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění použil při své podnikatelské činnosti, neboť nepředložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně propojily přijatá plnění s jeho ekonomickou činností. Pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž musí žalobce prokázat, že přijal určité konkrétní zdanitelné plnění osobou, která je poskytla, a současně musí prokázat souvislost tohoto přijatého zdanitelného plnění s jím uskutečněným konkrétním zdanitelným plněním.
38. Dále se krajský soud zabýval námitkou, zda daňová kontrola nebyla řádně zahájena. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu přitom platí, že „[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“ Aby tedy byla daňová kontrola řádně zahájena, musí správce daně vymezit předmět

daňové kontroly a rozsah, v němž bude vymezený předmět kontroly prověřovat. Kontrola je pak zahájena dnem, kdy správce daně provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět.

39. V nyní projednávané věci správce daně vymezil předmět a rozsah daňové kontroly v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 2. 9. 2014, č. j. 3469109/14/3001-05401-701169, za měsíc červen roku 2014 následovně: „*Předmět daňové kontroly: daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014. Rozsah daňové kontroly: všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezené zdaňovací období... Správce daně předpokládá v rámci dílčího řízení vyměřovacího na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 provádění rozsáhlého a komplexního dokazování s ohledem na nevykazování uskutečněných zdanitelných plnění resp. nevykonávání ekonomické činnosti*“ Z uvedeného vymezení je bezpochyby zřejmé, jaké povinnosti daňového subjektu mají být předmětem kontroly (je vymezen předmět daňové kontroly) i v jakém rozsahu budou tyto povinnosti prověřovány (je vymezen rozsah daňové kontroly). Zároveň správce daně započal klást žalobci otázky a poté dne 29. 9. 2014 na základě výzvy požadoval předložit konkrétní důkazní prostředky k prokázání rozhodných skutečností. Správce daně tedy bezprostředně započal daňovou kontrolu fakticky provádět. Z doložených podkladů pak správce daně seznal, že bude třeba zahájit daňovou kontrolu také za následující zdaňovací období, a proto protokolem ze dne 20. 5. 2015, č. j. 2439681/15/3001-60563-701169, zahájil daňovou kontrolu s následujícím vymezením: „*Předmět daňové kontroly: daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014. Rozsah daňové kontroly: všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období... Správce daně předpokládá v rámci dílčího řízení vyměřovacího na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014 provádění rozsáhlého a komplexního dokazování s ohledem na převažující předmět činnosti daňového subjektu, jímž je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona (lze předpokládat vedení dokazování formou dožádání dle § 17 DR).*“ Správce daně požadoval zodpovědět otázky týkající se ekonomické činnosti žalobce ohledně zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců září až prosinec roku 2014, tj. téhož dne započal fakticky provádět kontrolu také za tato zdaňovací období. Správce daně řádně zahájil daňovou kontrolu a to také s řádným vymezením důvodů.

40. Opatření v podobě zahájení daňové kontroly před vlastním vyměřením daně je zjevně způsobilé dosáhnout svého cíle, tj. zabránit daňovým únikům, neboť brání potenciálnímu nelegálnímu odčerpání finančních prostředků ze státního rozpočtu; dle krajského soudu je takovýto postup zcela na místě a v souladu se zákonem. Správce daně může přistoupit k prověření tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly dle § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti (prověří správnost tvrzení daňového subjektu – např. informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních – § 135 a násl. citovaného zákona). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), anebo i poté, co již dříve daň vyměřil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 – 31). Lze tedy učinit dílčí závěr, že správce daně jednoznačně disponoval

oprávněním zahájit daňovou kontrolu a nelze přisvědčit žalobci, že by jej takový postup nezákonně zatěžoval.

41. Judikatura soudů ve správním soudnictví dovodila, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. (k tomu srov. rozsudky Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009-46, a zejména ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52). Lze odkázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém soud konstatoval, že pokud správce daně nesdělil stěžovateli konkrétní důvody, které jej k zahájení kontroly vedly, nelze v tom shledávat nezákonnost zahájení daňové kontroly.
42. Žalobce dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2015, č. j. 10 Afs 215/2014 – 40, ze kterého dovodil, že důvody zahájení daňové kontroly musí být zcela jasné a konkrétní. K tomu krajský soud uvádí, že v posledně citovaném rozsudku v odst. [12] Nejvyšší správní soud konstatoval: *„V protokolu o zahájení daňové kontroly žalovaný ostatně uvedl základní důvody, pro něž se rozhodl výši daňové povinnosti stěžovatelky prověřit. S ohledem na objem uskutečněných zdanitelných plnění a převažující předmět činnosti stěžovatelky, jímž je vývoj a inovace telekomunikačních technologií, předpokládal, že bude provádět rozsáhlé a komplexní dokazování. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že tyto důvody nejsou legitimní, neboť již jen pouhá interní indicie správce daně o naléhavosti provedení komplexní daňové kontroly právě ve sporném zdaňovacím období může být dostatečným důvodem ke zvolení tohoto procesního postupu.“* V tomto smyslu, tj. obdobnou intenzitou konkrétnosti, však byly důvody vymezeny i v nyní posuzované věci, viz výše, a proto argumentace tímto rozsudkem žalobci nijak nesvědčí.
43. Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, který řešil libovůli správce daně, kdy Nejvyšší správní soud shledal povinnost, aby ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uvedl konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení. K tomu krajský soud uvádí, že výzva k prokázání skutečností žalobou napadána není, nicméně co se týká konkrétnosti důvodů zahájení daňové kontroly, ty zdejší soud, i s ohledem na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, shledal adekvátní (k tomu viz výše).
44. Konečně k námitce nezákonnosti spočívající v nevyužití postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu krajský soud uvádí následující.
45. Dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
46. Především je nutné provést rozlišení mezi povahou daňové kontroly a postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. K postupu dle ustanovení § 145 odst. 2, tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, komentář k daňovému řádu uvádí: *„Ve smyslu § 143 odst. 3 platí, že k doměření z moci úřední může u konkrétní daně*

dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, ovšem pouze takové kontroly, kterou správce daně prověřuje daňové povinnosti týkající se této konkrétní daně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo takovou daňovou kontrolu, popř. v rámci kontroly jiné daně, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle odstavce 2. Správce daně v takovém případě, kdy zjistí skutečnosti vedoucí ke změně poslední známé daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (nejčastěji k podání dodatečného daňového přiznání) a stanovit mu náhradní lhůtu pro jeho podání (tato lhůta nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení). Ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně (§ 6 odst. 1) je vyloučeno, aby v obdobných případech správce daně u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu s následkem vyměření penále. Dá se očekávat, že správce daně bude k podání řádného daňového přiznání vyzývat zejména v případech, když bude mít zjištěno, že daňová povinnost daňového subjektu byla vyměřena v nesprávně nižší výši. Cílem správy daní (viz § 1 odst. 2) je ovšem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, proto by měl správce daně postupovat uvedeným způsobem vždy, když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně. Protože je výzva rozhodnutím správce daně, ve kterém ukládá daňovému subjektu povinnost, a protože se rozhodnutí obecně odůvodňuje, pokud zákon nestanoví jinak (viz § 102 odst. 2), přičemž komentované ustanovení jinak nestanoví, platí, že výzva správce daně musí obsahovat odůvodnění, což ještě akcentuje text komentovaného ustanovení podmínkou, že postup lze uplatnit, je-li možné důvodně předpokládat splnění podmínek pro vydání výzvy. Je třeba mít na paměti, že splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání je odvislé od zjištění předmětných skutečností nikoliv správcem daně, ale daňovým subjektem. V dodatečném daňovém přiznání má daňový subjekt povinnost podle § 141 odst. 5 uvést mimo jiné i rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění. Pokud by mu správce daně důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nesdělil, mohla by být, podle již zmíněného názoru jednoho z autorů, výzva k jeho podání ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) nicotným rozhodnutím, jestliže by ukládala povinnost, která je pro neobeznámený daňový subjekt fakticky neuskutečnitelná. V tomto odůvodnění by proto měl správce daně daňovému subjektu sdělit, z jakého důvodu jej stihá povinnost dodatečné daňové tvrzení podat. (...) Jestliže daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na základě výzvy správce daně nepodá, stanoví správce daně jeho daňovou povinnost za použití pomůcek. (...) I zde se bude praxe zřejmě potýkat s otázkou, kdy lze zahájit daňovou kontrolu ohledně doměření daně, zda po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně, či kdykoliv. Správce daně by měl, dokonce přímo musí z hlediska rovnosti daňových subjektů umožnit daňovému subjektu před kontrolou, pokud má ovšem již jasno v tom, že existují důvody pro doměření, podat dodatečné daňové přiznání.“ (KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem 2013. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.).

47. Postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se tedy použije toliko za situace, kdy správce daně zjistí takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Výzvu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu pak musí správce daně odůvodnit tím, že uvede, jaké jsou ony nové skutečnosti nebo důkazy, a je taktéž povinen tyto skutečnosti či důkazy daňovému subjektu zpřístupnit. I to nasvědčuje tomu, že k uplatnění postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je potřeba znát skutečnosti svědčící pro podání dodatečného daňového přiznání.

48. Komentář k daňovému řádu se k otázce daňové kontroly vyjadřuje následovně: *Ze systematického zařazení daňové kontroly v dílu druhém, blavě VI., části druhé jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola je postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou však být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vztahující se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků.(...) Daňovou kontrolou správce daně především ověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně v případech, kdy daň byla již vyměřena, a je tak ověřováno, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je v takovém případě jediným postupem, na základě jehož výsledků může správce daně přistoupit k doměření daně z úřední povinnosti (srov. komentář k § 143 odst. 3).(...) Předmětem daňové kontroly je ověření tvrzení daňového subjektu a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. (...) Při provádění daňové kontroly musí být respektovány základní zásady správy daní. Je třeba především zdůraznit zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (srov. komentář k § 5 odst. 3), ukládající správci daně povinnost volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty, což, jak dovodil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pro daňovou kontrolu znamená její provádění jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu. Rovněž lze z judikatury Ústavního soudu dovodit, že by bylo v rozporu s touto zásadou, pokud by správce daně vyzval daňový subjekt k prokazování nad rámec jeho vlastních tvrzení.“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).*
49. Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je právě „důvodný předpoklad doměření daně“. Je-li naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy.
50. Těmto závěrům odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v tomto směru odkazuje například na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31, ve kterém je v odst. [26] uvedeno: „*Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedených skutečností přiklonil k závěru krajského soudu, že finanční úřad nepostupoval nezákonně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 DR).* Ze správního spisu je zřejmé, že finanční úřad měl důvodné pochybnosti o zařazení příjmů stěžovatele z podnájmu vozidla třetí osobě pod příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (namísto § 9 odst. 1 písm. b) ZDP), a to zejména s ohledem na tvrzení stěžovatele o používání vozidla pro své podnikání a s ohledem na listinný důkaz o pronájmu vozidla třetí osobě. Správci daně nebylo zřejmé, v jakém poměru bylo v letech 2009 a 2010 vozidlo užíváno zúčastněnými subjekty. Finanční úřad však

nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť doměření daně bylo závislé na zjištění uvedených skutečností z dalších důkazů (např. knihou jízd). Lze tedy sice souhlasit se stěžovatelem, že dodatečné doměření daně představovalo potvrzení již počátečních pochybností finančního úřadu ohledně klasifikace příjmů stěžovatelem, nicméně DR vyžaduje pro postup dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 DR „důvodný předpoklad doměření daně“. V projednávané věci nelze konstatovat, že by správce daně zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu, neboť vedle předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly.“

51. V této souvislosti lze připomenout rovněž závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, odst. [39], [40] a [41], dle kterého: „Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele vyjádřeným pod bodem ad b), naopak přisvědčuje argumentaci krajského soudu obsažené na stranách 22 a 23 přezkoumávaného rozsudku (viz odstavec [11] tohoto rozsudku). Učinění výzvy vůči daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly. Správce daně musí v každém konkrétním případě zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Jak upozornil také žalovaný, na daný případ lze aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31, konkrétně v bodu 26, kde Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným postup správce daně, který nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájil daňovou kontrolu, neboť v daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Z toho tedy jasně vyplývá, že správce daně nemusí vždy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, musí tak učinit pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Závěr uvedený v odkazovaném rozsudku lze vztáhnout i na další případy, přestože se nejedná o totožný skutkový stav, jak namítá stěžovatel. Aplikace obecných judikатурních závěrů na konkrétní případ se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností. Krajský soud vycházel ze skutkových okolností dané věci. Připustil, že kromě nových indicií či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, lze aplikovat § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu i v případě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období. Nicméně zdůraznil, že v daném případě jsou rozhodné pro úvahu správce daně konkrétní okolnosti daného případu. (...) [41] Přístup správce daně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních zásad uplatňovaných při správě daní, jíž je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškerá počínání správce daně.“

52. Zdejší soud k výše uvedenému poznamenává, že daňový řád skutečně prostřednictvím ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu (ani jiným ustanovením tohoto zákona) navzdory přesvědčení žalobce nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je ustanovením dispozitivním, které dává správci daně pouhou možnost tohoto postupu využít, nikoliv povinnost, avšak za současného naplnění podmínek pro jeho aplikaci, jak bylo výše specifikováno. Správce daně je oprávněn tohoto ustanovení využít typicky v případě, kdy zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání

konkrétní daňově relevantní skutečnosti, kdy již na základě běžné úvahy lze předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. V případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom, v jaké výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23).

53. Je rovněž správná argumentace žalovaného, že k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu by měl správce daně přistupovat pouze tehdy, pokud disponuje dostatkem informací, které mohou v případě neuposlechnutí dané výzvy daňovým subjektem sloužit jako pomůcky k doměření daně, pomocí nichž bude možné daň stanovit dostatečně spolehlivě. Tyto předpoklady pro využití postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu však v případě žalobce nebyly splněny, neboť správce daně neměl důvodný předpoklad o tom, že existují důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Z obsahu správního spisu rovněž nevyplývá, že by správce daně zjistil konkrétní daňově relevantní skutečnost, která nebyla žalobcem uvedena, a po jejímž doplnění by bylo možné bez dalších pochybností daň doměřit. Vyžaduje-li správce daně na základě zjištěných skutečností či důkazů po daňovém subjektu podání dodatečného daňového přiznání, musí výzvu mj. odůvodnit tak, že uvede, jaké jsou ony skutečnosti či důkazy, které jej vedou k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Žádné takové konkrétní indicie správce daně k dispozici neměl, a proto by ani nemohl žalobce ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu účinně poučit o důvodech nutnosti podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud si ze správního spisu žalovaného dále ověřil, že v případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, jež měla být doměřena. Správce daně tedy nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť toto bylo případně odvislé od zjištění získaných v rámci daňové kontroly.
54. Lze tedy uzavřít, že v nyní projednávané věci nelze souhlasit s názorem žalobce, že by správce daně před zahájením daňové kontroly porušil jeho práva, neboť v době zahájení daňové kontroly u žalobce neexistoval žádný důvodný předpoklad o doměření daně, nýbrž pouhé podezření správce daně založené na pochybnostech, které bylo vhodné dále prověřit v rámci daňové kontroly. Za dané situace tedy byl takový postup správce daně správný a zákonný a rovněž odpovídal okolnostem daného případu. Soud nadto k věci uvádí, že i pokud by u správce daně byly splněny důvodné předpoklady pro zvolení postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ovšem tento by tohoto postupu nevyužil a zahájil by daňovou kontrolu, nemohl by soud ani takovou vadu bez dalšího považovat za pochybení správce daně, které by mělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, nýbrž by se musel zaměřit na otázku, zda takové pochybení správce daně reálně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho veřejných subjektivních právech.
55. Krajský soud se proto na základě výše uvedených úvah a závěrů neztotožnil s názorem žalobce, že žalovaný, resp. správní orgán I. stupně, nevyužil postup nejméně zatěžující daňový subjekt a porušil své zákonné povinnosti, a tudíž jeho námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

1. Krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
2. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého platí, že žalobce, jenž neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. 8. 2019

Mgr. Milan Procházka v.r.
předseda senátu