



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci

žalobce: **Golden Snack s.r.o.**
sídlem Záhostice 40, 391 55 Chýnov
zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2018, č. j. 43411/18/5300-21442-711359

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou dne 10. 12. 2018 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2018 č. j. 43411/18/5300-
Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

21442-711359, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2010, za konkretizovaná zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena.

2. Žalobou je namítáno vadné hodnocení důkazů, kdy tu stojí několik důkazních prostředků proti výpovědi svědka J.K. Žalobce objednal reklamu u společnosti RAXAND a nenesl důkazní břemeno, jak smluvní závazek byl splněn. Třemi svědeckými výpovědi je prokázáno, že reklama na vozidlech realizována byla a také byla zaplacená. Svědecké výpovědi svědků K., P. a V. žalovaný hodnotil v souvislosti s podanými vysvětleními těchto svědků u policie a z podaných vysvětlení učinil úsudek o tom, že svědkové v daňovém řízení nemluvili pravdu. S takto provedeným dokazováním žalobce vyjadřuje nesouhlas. Znamená to, že listiny pořizené policií byly nadřazeny důkazům provedeným v daňovém řízení. Přitom na správci daně bylo, aby zvolil takové otázky, které by vedly k odstranění rozporů mezi svědeckou výpovědí a podaným vysvětlením na policii.
3. Poukazuje se na postačující předložení daňového dokladu pro účely uznání nároku na daňový odpočet. Obsah daňových dokladů potvrdili svědkové K. a V. Žalovaný neprokázal, že reklama nebyla poskytnuta a své argumenty opírá o pochybnosti a domněnky a nesrovnalosti písemnostech. Svědek K. pak nemluvil pravdu, aby nebyl odpovědný za zkrácení či neodvedení daně na výstupu. Závěr o neprokázání přijetí reklamy byl přijat na základě nesprávného hodnocení důkazů. Dodavatel reklamy zpochybněn nebyl a úhrada byla přijata na bankovní účty tohoto dodavatele. Žalovaný nepopřel, že žalobce reklamu nepořídil. Žalobce nevěděl nebo nemusel vědět o podvodu žalobce, své důkazní povinnosti splnil, a proto mu nárok na daňový odpočet odepřít nelze.
4. Žalobce se dovolává rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, jímž daňová kontrola byla označena za nezákonnou, a proto bylo na žalovaném bez dalšího napadené dodatečné platební výměry zrušit. Takto zahájenou daňovou kontrolou běh prekluzivní lhůty obnoven nebyl. Původně zahájená daňová kontrola se k plněním společnosti RAXAND nevztahovala, proto došlo k prekluzi daně.
5. Zůstalo nepovšimnuto, že krajský soud v záležitosti deklarace nezákonnosti daňové kontroly vyjádřil požadavek vydat výzvu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, což se nestalo.
6. Dne 24. 12. 2018 žalobce doručil soudu doplnění žaloby, jímž navrhl napadené rozhodnutí zrušit, protože veškeré důkazy, o které se napadené rozhodnutí opírá, byly pořizeny v rámci daňové kontroly, která soudem byla prohlášena za nezákonnou.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Správce daně zjistil skutečnosti zakládající důvodné pochybnosti o shodě faktického stavu se stavem podle daňových dokladů vystavených společností RAXAND. U místně příslušného správce daně bylo shledáno, že společnost RAXAND je nekontaktní, na adrese podle obchodního rejstříku se nezdržuje. Místní šetření se nepodařilo provést. Tato společnost daňová přiznání podávala, avšak v některých zdaňovacích obdobích vykazala nulová uskutečněná zdanitelná plnění, byť podle daňových dokladů předložených žalobcem tomu mělo být naopak. Přiznání k dani silniční byla podána v letech 2007 – 2009 nikoli za šetřená zdaňovací období, v nichž měla žalobci poskytnout boční plochy vozidel k reklamě. V kontrolovaném období společnost vlastnila pouze jediné vozidlo odlišné od vozidel vyjmenovaných žalobcem ve smlouvě o reklamě. Od roku 2010 žádné vozidlo nevlastnila. Nebyly zjištěny jiné skutečnosti, z nichž by bylo možno dovodit poskytnutí dohodnutých reklamních služeb.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

8. Správce daně měl k dispozici podklady předané policií a provedl vlastní dokazování. Svědkové se k otázce faktické existence šetřených zdanitelných plnění vyjadřovali rozdílně, obecně a neurčitě. Osoby, které se nějakým způsobem mohly podílet na deklarovaných plněních tato plnění, buď popřely a nebo nebyly schopny sdělit informace prokazující přijetí sporných plnění tak, jak žalobce tvrdil. O pravdivosti vyjádření svědka K. svědčí znalecký posudek v oboru písmoznalectví vylučující pravost podpisů tohoto svědka. Na předmětných daňových dokladech je podle uvedeného posudku s vysokou pravděpodobností podepsaná svědkyně K. na smlouvě o pronájmu reklamní plochy a konkrétních daňových dokladech je podpis této svědkyně v rovině střední pravděpodobnosti. Svědek K. získal dispoziční oprávnění k účtu u Raiffeisenbank až v lednu 2014. Tyto důkazní prostředky potvrzují věrohodnost svědecké výpovědi svědka K. o tom, že si není vědom žádné obchodní spolupráce se společností RAXAND.
9. Žalobce neprokázal, že plnění ve formě reklamy vůbec přijal, že takové plnění se uskutečnilo. Odkaz žalobce na judikaturu vztahující se k tomuto žalobnímu bodu je proto nepřipadný.
10. Z konkrétního rozsudku krajského soudu vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně nikoli, že jednalo se o nezákonnou kontrolu jako takovou. U žalobce byla dne 19. 11. 2013 zahájena daňová kontrola za období listopad 2010 – září 2013 v rozsahu odpočtu na dani uplatněného na základě faktur T. Žalobce podal dne 18. 4. 2014 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za říjen 2013, dne 13. 7. 2014 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 a dne 22. 8. 2014 k dani z příjmů právnických osob za rok 2013. Dne 16. 10. 2015 byla správci daně na základě výzvy k poskytnutí údajů doručena odpověď policie a následně dne 29. 10. 2015 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty na základě faktur společnosti RAXAND. Z rozsahu provedených úkonů nebylo možno učinit předpoklad o doměření daně, protože bylo nezbytné poskytnutí reklamních služeb prověřit daňovou kontrolou. Proto výzva k podání dodatečných daňových přiznání nebyla namístě. Pro skutečnost, že žalobce měl možnost nápravy vlastním jednáním, svědčí jím dodatečně podaná daňová přiznání. Krajský soud daňovou kontrolu prohlásil za nezákonný zásah, protože před jejím zahájením nebyla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu. I s ohledem na tuto skutečnost byl správce daně povinen vydat na základě výsledků daňové kontroly dodatečné platební výměry.
11. Před uplynutím první z tříletých lhůt u daně z přidané kontroly byla dne 19. 11. 2013 zahájena daňová kontrola a lhůta tudíž běžela do 20. 11. 2016. Řešená daňová kontrola byla zahájena dne 29. 10. 2015, tudíž ve lhůtě mezi úkony majícími vliv na lhůtu podle § 148 daňového řádu jsou též rozhodnutí o opravném a dozorčím prostředku, z čehož lze dovodit, že daňový řád nerozlišuje z hlediska vlivů úkonů na běh lhůty, zda následně byla deklarována jejich nezákonnost. I rozhodnutí o stanovení daně prodloužilo lhůtu pro stanovení daně. Stejný princip se uplatní u daňové kontroly, kdy je zapotřebí odlišit otázku zákonnosti daňové kontroly a otázku vlivu zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně. Dílčí nezákonnost daňové kontroly nemůže mít vliv na lhůtu pro stanovení daně. Při následném provádění daňové kontroly správce daně postupoval v mezích své pravomoci a daňová kontrola sledovala cíl správy daní.
12. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že provedení reklamy bylo doloženo daňovými doklady, fotografiemi, smlouvou, doklady o úhradě bankovními převody, což

potvrdili svědkové K., P. a V.. Naproti tomu stojí svědectví svědka K. Za takové situace svědectví jediného svědka nelze přičítat k tíži žalobce. Žalovaný připustil pouze důkazy svědčící v žalobcův neprospěch. Přitom svědek K. má zájem na nepravdě, protože nepřiznal a neodvedl daň. Žalobce zopakoval názor, že listiny předané policií byly nadřazeny svědeckým výpovědím a bylo zapotřebí dalším dokazováním zjistit, kdo ze svědků mluví pravdu. Správce daně na základě dílčích poznatků o podvodném jednání se rozhodl prověřit své pochybnosti formou daňové kontroly. Jeho chybou bylo, že nepředestřel krajskému soudu takové důkazy, které by názor o projednání věci formou daňové kontroly, bylo zapotřebí. Důkazy získané z nezákonné kontroly zůstávají nezákonnými, a proto jsou automaticky nezákonné i dodatečné platební výměry. Nezákonná daňová kontrola, pak nemůže mít zákonné následky a prodloužit prekluzivní lhůty o 3 roky. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z nezákonné kontroly zahájené dne 29. 10. 2015 se prodloužila o 1 rok do 29. 10. 2016. Tehdy uplynula prekluzivní lhůta a dodatečné platební výměry byly vydány po tomto datu.

13. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
14. Finanční úřad v Táboře vydal dne 7. 9. 2015 výzvu pro příslušné oddělení policie k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní u žalobce. Na tuto výzvu policie poskytla vysvětlení podaná K.P., O.V., L.K., J.K., J.M. a předložila písmoznalecký posudek. Dne 29. 10. 2015 pak byla zahájena daňová kontrola v rozsahu odpočtu daně z přidané hodnoty uplatněného na základě faktur obchodní společnosti RAXAND.
15. Podle smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 25. 6. 2005 mezi společností RAXAND a žalobcem se společnost RAXAND zavázala přenechat žalobci pro účely pronájmu bočních ploch 3 dodávková auta typu Mercedes Sprinter 210D, bílé barvy, Mercedes 310, bílé barvy a Ford Transit 120L, bílé barvy. Cena za pronájem reklamních ploch byla sjednána v částce 75 000 Kč bez daně z přidané hodnoty měsíčně. Za pronajímatele RAXAND smlouvu podepsal J.K.. Doloženy jsou pokladní doklady z kontrolovaných zdaňovacích období, které měl podepsat J.K. a fotografie boční strany dodávkového vozidla s reklamou z roku 2011, ze které není číslo vozidla seznatelné.
16. Raiffeisenbank správci daně oznámila číslo účtu společnosti RAXAND vedené touto bankou, potvrdila, že účet byl veden od 8. 3. 2005 do 26. 2. 2014, do doby uzavření účtu měli dispoziční oprávnění L.K. a V.T., od 24. 2. 2014 do 26. 2. 2014 J.K..
17. Jako svědci byli vyslechnuti K.P. a O.V., L.K., J.M., u výsledků těchto svědků byl přítomen zástupce žalobce, daňový poradce.
18. Žalobce byl seznámen s kontrolním zjištěním, ke kterému se vyjádřil.
19. Kontrolní zpráva byla uzavřena se závěrem, že žalobce neprokázal fakticitu plnění deklarovaného ve fakturách vydaných společností RAXAND.
20. Dne 24. 5. 2017 byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období, proti nimž se žalobce odvolal.
21. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 11. 2017 č. j. 51 A 37/2017 – 29 určil, že zahájení a provedení daňové kontroly ze dne 29. 10. 2015 za zdaňovací období listopad 2010 - listopad 2013 v rozsahu odpočtu daně z přidané hodnoty uplatněného na základě faktur společnosti RAXAND bylo nezákonné.

22. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 4. 2018 č. j. 29 A 2/2018 – 53 zamítl žalobu žalobce na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 28. 11. 2018 č. j. 10 A fs 149/2018 - 59 zamítnuta.
23. Odvolání žalobce uplatněné z důvodů odpovídající žalobním bodům bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že nebylo prokázáno reálné plnění odpovídající deklarovaným plněním podle faktur vystavených společností RAXAND. O této společnosti bylo zjištěno, že je nekontaktní, nedeklarovala, že by v konkrétních zdaňovacích obdobích měla uskutečnit nějaká plnění, v roce 2010 a následujících nebyla vlastníkem žádného vozidla. Vedle listin převzatých od policie byly provedeny svědecké výpovědi, z nichž vyplynulo, že svědkové se k otázce faktické existence zdanitelných plnění a obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností RAXAND vyjadřovali rozdílně, obecně a neurčitě. Jednotlivé svědecké výpovědi i další důkazy byly zhodnoceny jednotlivě a následně bylo uzavřeno, že se zřetelem k tomu, že sporná plnění byla buď popřena, nebo svědkové nebyli schopni podat informace jednoznačně prokazující poskytnutí plnění, zůstalo faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti RAXAND neprokázáno. Po žalobci nebylo požadováno plnit důkazní povinnosti týkající se cizí subjektů, ale bylo na něm navrhnout takové důkazní prostředky, které by věrohodně prokázaly uskutečnění reklamy podle smlouvy o pronájmu reklamních ploch. Pro rozpornost provedených důkazních prostředků nebylo prokázáno, že reklamní plnění podle smlouvy o pronájmu reklamní plochy opravdu nastalo.
24. Daňová kontrola byla zahájena dne 19. 11. 2013 před uplynutím první z tříletých lhůt a tato lhůta měla skončit dne 20. 11. 2016. Řešená daňová kontrola byla zahájena dne 29. 10. 2015, tedy před uplynutím prve uvedené lhůty. Bylo poukázáno na konstrukci daně z přidané hodnoty, kdy jednotlivý odpočet uplatněný plátcem je jednou z konstrukčních složek, které ve výsledku určí daň, kterou je plátcem povinen za zdaňovací období přiznat a uhradit nebo požadovat její vrácení. Ustanovení § 148 daňového řádu má na mysli právě onu výslednou daň za zdaňovací období nikoli její jednotlivé položky a tedy, že by v případě jednotlivých položek měla být prekluzivní lhůta počítána individuálně a zahájení daňové kontroly v určitém rozsahu by nemělo účinky na lhůtu pro stanovení daně na zdaňovací období u jiných skutečností do rozsahu kontroly nezahrnutých. Každé zahájení daňové kontroly na určité dani způsobuje účinek běhu nové prekluzivní lhůty ke všem skutečnostem týkajícím se této daně a za toto zdaňovací období bez ohledu na to, zda tyto skutečnosti byly zahrnuty do rozsahu předmětné kontroly či nikoli. Daň se stanoví v nalézacím řízení a časový rámec vymezuje § 148 daňového řádu. Jakékoli úkony podle § 148 zákona musí mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně jako celku. Ustanovení § 85 odst. 3 zákona umožňuje rozsah daňové kontroly omezit, což však vliv na běh nové prekluzivní lhůty nemá, protože to z ustanovení § 148 odst. 3 zákona nevyplývá. Zahájení jakékoli daňové kontroly na dani za příslušné zdaňovací období musí vést k novému běhu lhůty pro stanovení daně jako celku a tedy k oddálení konce nalézací části daňového řízení na této dani.
25. Odvolací námitka vztahující se k určení zahájení a provedení daňové kontroly krajským soudem jako nezákonné byla odmítnuta s odkazem na právní názor vyjádřený při projednávání žaloby žalobce na ochranu proti nečinnosti žalovaného. Nezákonnost daňové kontroly byla konstatována pro neaplikování výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž stalo se tak po jejím ukončení. Pro věc je podstatné, zda má tato okolnost dopad Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

na dosud vedené řízení o meritu věci tedy, jedná-li se o vadu s vlivem na zákonnost napadených rozhodnutí. Jiné procesní pochybení než nevydání výzvy v postupu správce daně shledáno nebylo. To vada sama o osobě nezpůsobuje nezákonnost doměření daně. Procesní úkony byly provedeny v souladu se zákonem. Žalobce se provádění důkazů účastnil, jejichž provedení navrhoval, neprojevil vůli dodatečné daňové přiznání podat a v průběhu kontroly neuznal, že by odpočty daně uplatnil neoprávněně. Při postoji žalobce by i pro případ výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu zřejmě dodatečné daňové přiznání v požadované výši podáno nebylo a následně by došlo k zahájení daňové kontroly. Správce daně při daňové kontrole postupoval v mezích své pravomoci. Kontrola sledovala základní cíl správy daní a pouhé označení provedené daňové kontroly za nezákonnou nemůže způsobit nezákonnost napadených rozhodnutí.

26. Důvodem neuznání uplatněných odpočtů nebyla skutečnost, že žalobce neprokázal, kdo konkrétní plnění deklarované daňovými doklady a smlouvou poskytl, nýbrž to, že neprokázal, že plnění v tvrzeném rozsahu vůbec přijal.
27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí v záležitosti dodatečného doměření daně z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období, přičemž k dodatečnému doměření daně došlo z důvodu, že žalobce neprokázal, že plnění tak, jak je deklarováno v daňových dokladech vystavených společností RAXAND, skutečně nastalo. Prokázání nároku na daňový odpočet je především záležitostí dokladovou nicméně, vzniknou-li u správce daně pochybnosti o tom, že formální stav uvedený v daňových dokladech neodpovídá realitě, je na daňovém subjektu, aby své tvrzení o přijatých zdanitelných plněních prokázal.
29. Pro posouzení, zda nárok na daňový odpočet vznikl, měl správce daně vedle listin převzatých od policie, daňových dokladů a zjištění od banky, nájemní smlouvu a dvě fotografie z roku 2011, dále výpověď spolčníka žalobce P. a jednatele žalobce M.. Vyslechl svědky L.K., O.V. a .K.. K.P., J.M., J.K., L.K. a O.V. v dané záležitosti podali též vysvětlení na policii. Listiny opatřené policií předcházely podání svědeckých výpovědí v průběhu daňového řízení. Obsah vyjádření každé z těchto osob učiněných před policií i obsah svědecké výpovědi je v rozhodnutí popsán a provedený důkaz zhodnocen, například na straně 10 odst. 23 napadeného rozhodnutí je uvedeno vyjádření L.K. před policií. V dalším odstavci následuje to, co vyplynulo z její svědecké výpovědi a v odstavci 25 je zhodnoceno, že to, co L.K. uvedla, nelze považovat za důkaz o tom, že žalobce od společnosti RAXAND přijal reklamní plnění tak, jak deklaroval. Takovým způsobem je hodnocena každá jednotlivá výpověď svědka a jeho podání vysvětlení u policie. Údaje o obsahu těchto důkazů odpovídají tomu, co je obsaženo v protokolech o svědeckých výpovědích či podání vysvětlení založených ve spise. Takto provedené důkazy pak byly zhodnoceny ve vzájemné souvislosti, což je z napadeného rozhodnutí rovněž zjevné. Žalovaný zhodnotil, z jakého důvodu nahlíží výpověď svědka J.K. jako věrohodnou, především je tu písmoznalecký posudek vyvracející tvrzení L.K. o tom, že to byl právě uvedený svědek, který podepsal nájemní smlouvu, potvrdil převzetí hotovosti a měl přístup do bankovního účtu v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období, údaje této svědkyně o automobilech, na nichž měla být reklama umístěna. Je-li písmoznaleckým posudkem prokázáno, že například nájemní smlouvu J.K. nepodepsal, pak lze jen obtížně uvěřit tvrzení svědka K.P. o účasti tohoto svědka na uzavření této smlouvy. Z toho, co ve

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

svých výpovědích uvedli svědkové L.K., K.P. a O.V. vyplývá celá řada rozporů, výpovědi těchto svědků jsou neurčité, výpovědi tří svědků nebylo prokázáno dodání tvrzeného plnění společností RAXAND žalobci. Tyto svědecké výpovědi byly hodnoceny souladně s požadavky § 8 odst. 1 daňového řádu, hodnocení důkazů je logické a má oporu ve spise. Nejde tu o to, že výpověď svědka J.K. byla nahlédnuta s vyšší důkazní hodnotou, jak tvrdí se v žalobě, ale svědectví J.K. bylo zhodnoceno jako věrohodné ve vztahu k dalším důkazům, například se zřetelem k písmoznaleckému posudku či sdělení banky, naopak uvedené tři svědecké výpovědi provedení reklamních služeb společností RAXAND, neprokázaly. V té souvislosti soud poznamenává, že od roku 2010 společnost RAXAND žádné vozidlo nevlastnila, proto na svých automobilech žádné služby reklamní povahy pro žalobce dodávat nemohla a není prokázáno, že společnost RAXAND měla jiná auta pronajata. Vedle toho jsou tu nesrovnalosti v údajích o typech vozidel a jejich barvě. Dvě fotografie pořízené v roce 2011 a tvrzení svědka K.P. o tom, že reklamu na vozidlech v Praze viděl, uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují a na dvou fotografiích boční strany dodávky není zřejmá státní poznávací značka, a proto nelze žalobcovo tvrzení v tomto ohledu ověřit.

30. Svědeckými výpověďmi L.K., K.P. a O.V. není dodání reklamních služeb prokázáno a není na místě argumentace žalobce o tom, že jako objednatel reklamy nenesl důkazní břemeno k prokázání realizace smluvního závazku. Na žalobci je prokázat, že danou službu přijal, jestliže z takto uskutečněného plnění uplatnil nárok na daňový odpočet. Bylo tudíž na něm, aby prokázal, že reklama byla umístěna na třech vozidlech podle smlouvy uzavřené v roce 2005. Žalobce prokázal jediné, že pravidelně měsíčně zasílal společnosti RAXAND dohodnutou částku a není schopen doložit, že reklama na konkrétních vozidlech byla skutečně umístěna. Výpovědi žalobcem vyjmenovaných svědků potvrzují, že žalobce provedl úhradu faktur, tvrzení o tom, že se tak skutečně stalo, vyvrací nejen svědecká výpověď J.K., ale i další důkazy, například neexistence jakýchkoli vozidel společnosti RAXAND, ať již vlastních nebo pronajatých. K argumentaci obsažené v třetím odstavci na straně dvě žaloby lze žalobci přisvědčit v tom, že reklama byla zaplacená, avšak zůstalo neprokázáno, že podle smlouvy se společností RAXAND bylo skutečně plněno. Žalobce proto nabídnutými důkazními prostředky své tvrzení o přijatém zdanitelném plnění od společnosti RAXAND neprokázal. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že na svědeckou výpověď J.K. má vliv animozita mezi ním a svědkyní L.K., nebyl to pouze J.K., kdo popřel svůj podpis na řadě listin založených ve spise, ale v souladu s údajem tohoto svědka, že o jeho podpis se nejedná, je písmoznalecký posudek, který vyloučil, že nájemní smlouvu a další listiny J.K. podepsal, znalec pak hodnotil podpis L.K., u některých listin vyjádřil vysokou pravděpodobnost, že to byla ona, kdo listiny podepsal, u dalších listin uvedl pravděpodobnost podpisů učiněných L.K.. Znalecký posudek, z oboru písmoznalectví, byl ve spise založen od 16. 10. 2015 a nahlížel-li žalobce do spisu, což je rovněž doloženo, měl příležitost se s touto listinou obeznámit.
31. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že nevěrohodnost výpovědí svědků K., P. a V., je žalovaným dovozována pouze z výpovědí poskytnutých policií. Všichni uvedení svědkové byli následně v daňovém řízení vyslechnuti a z napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný hodnotil jak podaná vysvětlení před policejními orgány, tak svědecké výpovědi učiněné u správce daně. Nenastala proto situace, že správce daně případně žalovaný nadřadili vysvětlení podaná před policií tomu, co svědkové uvedli v daňovém řízení. K odstranění rozporů mezi výpovědi žalobce žádné důkazy nenabídl a ani v žalobě se

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

neuvádí, jakým dalším dokazováním by tyto rozpory měly být odstraněny. Pro věc je rozhodné, že výpovědi svědků K., P. a V. není prokázána realizace reklamních služeb společností RAXAND pro žalobce. Úsudek finančních orgánů o tom, že výpověď svědka K. je věrohodná, odpovídá spisové dokumentaci a toto svědectví je podpořeno dalšími důkazy, písmoznaleckým posudkem, zjištěním o tom, že dodavatel služeb nevlastnil ani neměl pronajata žádná vozidla. Dokazování předčasně ukončeno nebylo, ostatně nabízet důkazy k prokázání svých tvrzení byl žalobce sám a žádné další důkazní návrhy neuplatnil. Z hlediska prokázání nároku na daňový odpočet, pak není rozhodné, s jakým výsledkem bylo skončeno šetření policie.

32. Jestliže tu nešlo o žádné nadřazení listinných důkazů poskytnutých policií svědeckým výpovědím, pak není příléhavý odkaz žalobce na judikaturu citovanou na straně 3 a 4 žaloby.
33. K tomu, jaké otázky měl správce daně volit, soud připomíná, že zástupce žalobce, daňový poradce, byl svědeckým výpovědím přítomen a nic mu nebránilo klást vyslýchaným svědkům otázky. Naopak z protokolů o svědeckých výpovědích je zjevné, že správce daně svými otázkami cílil právě k tomu zjistit, zda a kdy a jak byly tvrzené reklamní služby poskytnuty.
34. K prokázání nároku na daňový odpočet postačují daňové doklady tehdy, pokud správci daně nevyvstaly pochybnosti o tom, že stav deklarovaný v daňovém dokladu odpovídá realitě. Právě tato pochybnost v projednávané věci vznikla a svědecké výpovědi L.K. a O.V. nepotvrdily, že žalobcem uhrazené služby se uskutečnily. Samotné vykázání daně z přidané hodnoty v daňových dokladech společnosti RAXAND nepostačuje, jestliže faktické splnění uhrazené služby zůstalo neprokázáno, proto není na místě argumentace daňovou neutralitou. Soud připomíná zjištění učiněné u místně příslušného správce daně společnosti RAXAND o tom, že společnost RAXAND v daňových přiznáních nedeklarovala, že uskutečnila nějaká zdanitelná plnění. Jestliže žalobce fakticky žádné zdanitelné plnění nepřijal, pak mu nárok na daňový odpočet z daňových dokladů od společnosti RAXAND nevznikl.
35. Skutečnost, že reklamní služby byly poskytnuty, není na žalovaném, ale právě na žalobci a důkazy, které byly v průběhu daňového řízení provedeny, nebylo prokázáno, že reklamní služby společností RAXAND byly uskutečněny. Není tu vycházeno pouze z pochybností, případně nesrovnalostí v písemnostech, ale skutkový stav vychází z hodnocení důkazů, které byly shromážděny. Samotné daňové doklady deklarující přijetí určitého zdanitelného plnění samo o sobě nepostačuje, jestliže žalobce byl výzvou informován o tom, jaké pochybnosti správci daně vznikly. Tyto pochybnosti správce daně provedenými důkazy odstraněny nebyly, žalobce tudíž své důkazní břemeno neunesl. Důkazní břemeno o tom, zda žalobce služby přijal či nikoli je na žalobci a nikoli na žalovaném. Samotná existence společnosti RAXAND, která je nekontaktní, však nepostačuje, je-li tu dostatek důkazů o tom, že plnění podle smlouvy podepsané nadto za společnost RAXAND jinou osobou než, která je na smlouvě uvedena, nenastalo. Napadené rozhodnutí se proto nikterak nepřičí judikatuře citované na straně 5 a 6 žaloby.
36. Výpověď svědka J.K. finanční orgány hodnotily zcela správně v souladu s požadavky § 8 odst. 1 a hodnocení této svědecké výpovědi je v návaznosti na další důkazy logické. Úsudek žalovaného o věrohodnosti této svědecké výpovědi proto soud považuje za správný. Se zřetelem k tomu, co vyplývá z obsahu spisu, nepřichází odpovědnost Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

uvedeného svědka za krácení či neodvedení z přidané hodnoty na výstupu společnosti RAXAND v úvahu.

37. K argumentaci uplatněné na straně 7 žaloby nezbyvá než zopakovat, že provedeným dokazováním nebylo prokázáno přijetí reklamy od společnosti RAXAND. Tento závěr se opírá o zcela správné hodnocení důkazů, jak již bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku a není-li prokázáno faktické plnění, pak žalobci nárok na daňový odpočet nevznikl. Žalobce poukazoval konkrétní finanční částky poukázané na bankovní účet společnosti RAXAND, ke kterému měla až do února 2014 přístup výlučně svědkyně L.K., svědek J.K. měl takový přístup několik dnů v závěru měsíce února 2014. K argumentaci přijatými částkami na bankovní účty nezbyvá než zopakovat, že pro věc je rozhodné faktické uskutečnění zdanitelných plnění nikoli to, co je deklarováno daňovými doklady.
38. Představa finančních orgánů o prokázání fakticity plnění zcela odpovídá ustálené správní a judikatorní praxi, finanční orgány svým povinností při dokazování na rozdíl od žalobce plně dostaly. V projednávané věci není prokázáno dodání jakýchkoli služeb společností RAXAND ani nebylo zjištěno, že by snad takové služby měl poskytnout jiný subjekt, s nímž žalobce právní vztah navázán neměl. Zjednodušeně řečeno, není prokázáno jakékoli přijetí reklamních služeb ve smyslu smlouvy předložené v daňovém řízení. Žalobní tvrzení obsažené v druhém odstavci na straně 8 žaloby o tom, že poskytnutí reklamy žalovaným nebylo zpochybněno, není pravdivé, nemá oporu v napadeném rozhodnutí ani v předložené spisové dokumentaci. Faktické nedodání fakturovaných služeb nemohou zhojit bezhotovostní platby hrazené za tvrzené reklamní služby.
39. Žalobní tvrzení na straně 10 žaloby nemá oporu v napadeném rozhodnutí, protože toto rozhodnutí vychází z právního zjištění o tom, že nebylo prokázáno, že plnění žalobce vůbec přijal. To je zcela jednoznačně seznatelné ze strany 26 rozhodnutí. Nijde tu proto o situaci, kdy by plnění mělo být součástí podvodu, ale o stav, kdy plnění fakturované společností RAXAND nebylo žalobci vůbec poskytnuto. Žalovaný rovněž neodmítl nárok na daňový odpočet proto, že nebyl prokázán dodavatel, ale z důvodu, že plnění nenastalo. Liší se proto stav faktický se stavem deklarovaným v daňových dokladech. Proto žalobcem odkazovaná judikatura na straně 10 a 11 nemá místo. To je zapotřebí vztáhnout i k argumentaci na straně 12 žaloby, protože v projednávané věci je vycházeno z toho, že reklamní služby nebyly vůbec poskytnuty. Proto skutkové zjištění považuje soud za zcela odpovídající obsahu spisové dokumentace. Plnění deklarované v předložených daňových dokladech bylo procesně správným způsobem správcem daně zpochybněno. Pochybnosti správce daně o poskytnutí zdanitelných plnění společností RAXAND nebyly odstraněny svědeckými výpověďmi svědků K., P. a V.. Hodnocení těchto svědeckých výpovědí je podrobně popsáno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Okolnost, že služby deklarované daňovými doklady byly bankovním převodem hrazeny, neprokazuje, že služby byly skutečně realizovány. Žalobcem předloženými důkazními prostředky nebyla fakticita deklarovaného plnění prokázána a požadavky správce daně nikterak nepřekračují zákonem stanovené povinnosti pro daňový subjekt při dokazování. Pouhé poskytnutí součinnosti nepostačuje, chybí-li tu důkazy prokazující, že reklamní služby byly poskytnuty. Žalobce nekonkretizuje, jaké důkazní prostředky finanční orgány opomněly či odmítly provést a spisová dokumentace žádné důkazní návrhy nad ty, které byly realizovány, neobsahuje. Finanční orgány při rozhodování o nároku na daňový odpočet nevycházely ze zjištění, že reklamní plnění mělo být součástí podvodu, ale je vycházeno ze zjištění, že reklamní služby nebyly poskytnuty vůbec. Za takové situace zůstalo Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

neprokázáno, že žalobce přijal zdanitelné plnění ve formě reklamních služeb, a proto mu nárok na daňový odpočet nevznikl.

40. Dovodil-li žalobce, že v důsledku rozsudku krajského soudu ze dne 20. 11. 2017 č. j. 51 A 7/2017-29, jímž bylo zahájení a provedení daňové kontroly zahájené dne 29. 10. 2015 deklarováno jako nezákonný zásah, v důsledku čehož na žalovaném bylo automaticky dodatečné platební výměry zrušit, není takový právní názor správný.
41. K deklarování nezákonnosti zahájení a provedení daňové kontroly došlo pro pochybení procesní povahy spočívající v tom, že žalobce nebyl správcem daně vyzván k podání dodatečných daňových přiznání. Vada procesní povahy potom může vést ke zrušení rozhodnutí výlučně tehdy, měla-li dopad do zákonnosti rozhodnutí. V té souvislosti soud poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014 – 56, ze kterého vyplývá, že soudní ochrana proti daňové kontrole neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly. Skutečnost, že konkrétní daňová kontrola byla označena za nezákonnou, ještě neznamená, že důkazní prostředky opatřené v průběhu kontroly nebyly získány v rozporu s právními předpisy. Přístup žalobce po celou dobu provádění daňové kontroly nenasvědčuje tomu, že ten by sám dodatečné daňové přiznání k dani za kontrolovaná zdaňovací období podal. Proto přicházelo v úvahu prověřit uplatněný nárok na daňový odpočet prostřednictvím daňové kontroly. Žalobce nebyl nikterak zkrácen na svých právech při prověřování uplatněného nároku, byl řádně uvědoměn o tom, jaké pochybnosti u správce daně o konkrétních přijatých plněných vyvstaly. Byl řádně uvědomován o prováděných důkazech, například účastnil se podání všech svědeckých výpovědí, byl seznámen s kontrolním zjištěním, dostalo se mu možnosti k němu se vyjádřit, došlo k projednání kontrolní zprávy. Jestliže důkazní prostředky nebyly získány v rozporu s právními předpisy, pak podle učiněných zjištění bylo povinností žalovaného v odvolacím řízení dodatečné platební výměry přezkoumat a nikoli je automaticky zrušit. Ve stejném smyslu vyzněl rozsudek Nejvyššího správního soudu v Brně ze dne 28. 11. 2018 č. j. 10Afs 149/2018 - 59 v žalobcově věci, kde ten požadoval ochranu proti nečinnosti žalovaného.
42. Pro prohlášení nezákonnosti zahájené daňové kontroly dne 29. 10. 2015 nelze učinit ani závěr o tom, že dodatečné platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty.
43. Daňová kontrola za konkrétní zdaňovací období byla poprvé zahájena dne 19. 11. 2013, což stalo se ve tříleté lhůtě ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. To ostatně žalobce nezpochybňuje. Takto prodloužená prekluzivní lhůta měla tudíž doběhnout dne 20. 11. 2016. Před uplynutím této lhůty byla zahájena dne 29. 10. 2015 další daňová kontrola na dani z přidané hodnoty. Při úsudku o tom, zda zahájení této kontroly, o níž bylo určeno, že zahájena byla nezákonně, je-li způsobila běh prekluzivní lhůty prodloužit, vycházel soud z prve uvedeného usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016. Toto usnesení vztahuje se i na zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty. Kontrola zahájená dne 29. 10. 2015 byla prováděna zcela souladně s předpisy daňového řádu daňovou kontrolu upravující, a proto měla účinek předpokládaný ustanovením § 148 odst. 3 zákona. Proto prekluzivní lhůta začala běžet nanovo.
44. Pro úsudek o tom, že daň byla doměřena po uplynutí lhůty, nesvědčí ani skutečnost, že původní daňová kontrola zahájená dne 19. 11. 2013 byla vymezená plněními, které měl žalobci poskytnout T.. Plnění tohoto daňového subjektu představovalo část nároku na daňový odpočet, jak jej žalobce uplatnil. Předmětem přezkoumání je proto celkový Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

daňovým subjektem uplatňovaný daňový odpočet. Prekluzivní lhůtu proto nelze odvíjet od jednotlivých deklarovaných plnění, proto i takto zahájená daňová kontrola v roce 2013 uvádějící přezkoumání plnění přijatých od Ing. T. má za následek běh prekluzivní lhůty ve vztahu k celému rozsahu nárokováného daňového odpočtu. Zahájení daňové kontroly ve vymezeném rozsahu proto nemá na běh prekluzivní lhůty vliv. Z ustanovení § 85 odst. 3 vyplývá, že předmět daňové kontroly je prověřován ve vymezeném rozsahu, který lze v průběhu daňové kontroly upřesňovat. Ustanovení § 148 odst. 3 pak neupravuje běh prekluzivní lhůty ve vztahu k rozsahu dříve zahájené daňové kontroly. Proto je třeba vycházet z úsudku, že každá zahájená kontrola na konkrétní dani má za následek běh nové prekluzivní lhůty. To lze dovodit jednak z toho, že předmětem rozhodování je daň jako celek, jednak z právní úpravy opakované daňové kontroly. Jedině v ustanovení § 85 odst. 5 zákona se projevuje okolnost, že daňová kontrola byla uskutečněna ve vymezeném rozsahu.

45. Žalobní argumentace o tom, zda úprava prekluzivní lhůty, je tu ve prospěch daňového subjektu či finančních orgánů není na místě, jestliže účelem správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
46. Z toho, co bylo uvedeno, soud uzavřel, že zahájením daňové kontroly 19. 11. 2013 vzdor omezení kontroly na plnění přijatá žalobcem od T., došlo se zřetelem ke konstrukci daně z přidané hodnoty k prodloužení prekluzivní lhůty do 20. 11. 2016 a právě v době před uplynutím takto prodloužené lhůty byla dne 29. 10. 2015 včas zahájená daňová kontrola. Ta prodloužila prekluzivní lhůtu o další 3 roky, v důsledku čehož k prekluzi daně z přidané hodnoty nedošlo.
47. K námitce uplatněné na straně 15 žaloby, že konkrétní rozsudek ve věci nezákonného zásahu prekluzivní lhůtu nestavil, je třeba uvést, že napadeného rozhodnutí nepředpokládá, že právě uvedeným rozsudkem k stavení prekluzivní lhůty došlo. Jak již soud uvedl v předchozí pasáži rozsudku, k novému běhu promlčecí lhůty daňovou kontrolou z roku 2015 došlo, přestože byla prohlášena nezákonnost této daňové kontroly z důvodu předchozího nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Každé rozhodnutí, byť následně bylo zrušeno jako vadné, má na běh prekluzivní lhůty vliv, protože je to předpokládáno ustanovením § 148 odst. 2 zákona. Mezi rozhodnutím a daňovou kontrolou je skutečně rozdíl, avšak důsledky takto vadných úkonů vzhledem k běhu prekluzivní lhůty mohou být obdobné. Je-li důvodem nezákonnosti zahájené daňové kontroly jediné pochybení spočívající v nevydání výzvy k podání daňových přiznání, pak tato vada sama o sobě nemá za následek, že k prodloužení prekluzivní lhůty nedošlo. To lze dovodit též z usnesení rozšířeného senátu z 16. 11. 2016. K argumentaci rozhodnutími Nejvyššího správního soudu na straně 16 a 17 žaloby soud poukazuje na obecnou praxi, podle které soudy vycházejí z výkladových pravidel vyjádřených v judikatuře nové, přičemž veškerá žalobcem citovaná rozhodnutí předcházejí právě onomu usnesení rozšířeného senátu z roku 2016.
48. Prekluzivní lhůta k doměření daně se neuplatnila ani proto, že daňová kontrola zahájená dne 19. 11. 2013 se měla vztahovat k rozsahu daňového odpočtu z plnění přijatých od T. Uvedený nárok na daňový odpočet byl součástí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období, což znamená, že kontrola se ve svém důsledku vztahovala k celkovému uplatněnému nároku na daňový odpočet, to ostatně žalovaný vyložil na straně 21 a 22 napadeného rozhodnutí. Ve lhůtě nanovo běžící od 19. 11. 2013

byla zahájena další kontrola vztahující se k daňovému odpočtu z plnění deklarovaných společností RAXAND, bylo tak učiněno ve lhůtě běžící na novo a pro ten důvod k prekluzi daně nedošlo. Prekluzivní lhůta začala dále běžet od 29. 10. 2015 a k doměření daně došlo v takto prodloužené lhůtě. K žalobní argumentaci o tom, komu svědčí ochrana stavením prekluzivní lhůty, soud opakovaně poukazuje na cíl správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu.

49. K žalobnímu bodu v odstavci VI. žaloby je především zapotřebí uvést, že v době vydání rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017 byla již daňová kontrola ukončena. Nevydání uvedené výzvy je pouhým procesním pochybením, které zůstává bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z přístupu žalobce v průběhu daňové kontroly a jeho podání učiněných v daňovém řízení je zjevné, že žalobce se skutkovým ani právním zjištěním finančních orgánů v záležitosti deklarovaných plnění společností RAXAND nesouhlasil, a proto lze jen stěží předpokládat, že by učinil dodatečná daňová přiznání v rozsahu deklarovaných daňových plnění, ač fakticita těchto plnění v průběhu řízení prokázána nebyla. Nic nebránilo tomu podat dodatečná daňová přiznání v průběhu odvolacího řízení. Žalobce tudíž na svých právech zkrácen nebyl. Poskytnutí plnění společností RAXAND bylo zapotřebí prověřit, a proto nelze dovozovat, že správce daně již na základě informací z místního šetření z roku 2013 mohl předpokládat, že v tomto ohledu přichází v úvahu doměření daně.
50. Nezbyvá než zopakovat, že krajský soud v prve uvedeném rozsudku deklaroval nezákonné zahájení daňové kontroly pro jediné pochybení spočívající v tom, že pro žalobce nebyla nejprve vydána výzva ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Toto procesní pochybení však neznamená nemožnost daň doměřit, jsou-li tu zjištění opatřená zákonným způsobem pro dodatečné doměření daně.
51. Opakuje-li žalobce v doplnění žaloby došlé soudu dne 24. 12. 2018, že důkazní prostředky byly opatřeny v rozporu s právními předpisy, pak nezbyvá než poukázat na to, co bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku o tom, že taková vada nebyla soudem shledána.
52. Soud proto uzavřel, že pro důvodu uvedené v žalobě není napadené rozhodnutí vadné.
53. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.
54. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.
55. Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. nebylo třeba k projednání žaloby nařizovat jednání, protože účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

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.

České Budějovice 26. června 2019

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu