



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, v právní věci

žalobce: **R. H.**
zastoupený advokátem Mgr. Václavem Hatákem
sídlem Jožky Jabůrkové 275, 530 09 Pardubice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018, č. j. 29250/18/5300-21443-702551

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal u krajského soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též jako „správce daně I. stupně“) ze dne 21. 4. 2017, č. j. 875768/17/2801-50527-609398, č. j. 875892/17/2801-50527-609398, č.j. 875909/17/2801-50527-609398, č.j. 921731/17/2801-50527-609398,

č.j. 921743/17/2801-50527-609398, č.j. 921764/17/2801-50527-609398, č.j. 876030/17/2801-50527-609398, č.j. 876055/17/2801-50527-609398, č.j. 876070/17/2801-50527-609398, č.j. 876084/17/2801-50527-609398, č.j. 876101/17/2801-50527-609398, č.j. 876120/17/2801-50527-609398, č.j. 876131/17/2801-50527-609398, č.j. 876141/17/2801-50527-609398, č.j. 876147/17/2801-50527-609398, č.j. 876154/17/2801-50527-609398, č.j. 876166/17/2801-50527-609398, č.j. 876182/17/2801-50527-609398 (dále jen jako „DPV“ nebo „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období července, listopadu a prosince roku 2011, ledna, července a listopadu roku 2012, ledna, května, července, září, října a listopadu roku 2013 a ledna až června roku 2014.

2. Žalobce napadá žalované rozhodnutí primárně z důvodu nezákonného zahájení daňové kontroly a nezákonného vedení daňového spisu, když tvrdí, že správce daně I. stupně zahájil daňovou kontrolu s osobou odlišnou od žalobce. K tomu mělo dojít v důsledku toho, že v daňovém spise jsou založeny tři plné moci, a to pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzato dne 22. 7. 2014 neidentifikovatelnou osobou), další opět pro společnost EXPERTUS, spol. s r.o. (převzato dne 27. 8. 2014 identifikovatelnou osobou) a konečně plná moc pro fyzickou osobu p. S. F. (převzato dne 25. 5. 2015 s podacím razítkem). Žalobce tak namítá, že správce daně uvedl ve zprávě o daňové kontrole plnou moc, která není založena ve spise a další v pořadí druhou plnou moc (pro EXPERTUS, spol. s r.o.) neuvedl na první straně zprávy o daňové kontrole. Žalovaný spatřuje nezákonnost zahájení daňové kontroly ve skutečnosti, že „[p]lná moc k zahájení daňové kontroly uložená ve spise byla udělena společnosti EXPERTUS, spol. s r.o., (nikoliv pro Ing. M. H.), při porovnání údajů se liší údaje v datech na plné moci a ve Zprávě o daňové kontrole.“ Žalobce z těchto okolností dovozuje prekluzi lhůty k doměření daně podle §148 odst. 1, resp. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen jako „daňový řád“).
3. V této souvislosti má žalobce též pochybnost o „věrohodnosti svého daňového spisu, neboť nelze identifikovat osobu, která převzala dotčenou plnou moc, když datum sepsání plné moci je pozdější, než datum jejího převzetí. Písemnost (plná moc) ve spise sice obsahuje jednací číslo, postup je však nestandardní zejména pro absenci razítka podatelny prokazující, že písemnost byla osobně předána správci daně.“
4. V další části žaloby vznášá žalobce námitky proti postupu žalovaného a správce daně I. stupně s tím, že se v daňovém řízení neřídili zákonným rozložením důkazního břemene, když správce daně přenesl v rozporu s ust. § 92 daňového řádu důkazní břemeno právě na žalobce. Dle žalobce daňové orgány nijak nezpochybnil, že žalobce předložil bezvadné daňové doklady, na základě kterých uplatnil nárok na odpočet DPH. Důkazní břemeno je tedy na straně daňových orgánů. Byl to žalovaný, kdo měl dle žalobce povinnost prokázat existenci důvodných pochybností. Této povinnosti ale daňové orgány nedostály, jelikož neprovedly jediný důkaz, který by takové pochybnosti prokazoval. Daňové orgány staví svou argumentaci pouze na nesrovnalostech ve výpovědích, které jsou ale důsledkem velkého časového odstupu. Stejně tak nelze opírat rozhodnutí o argumenty typu „virtuální sídlo“ a „platba předem“, jelikož takové skutečnosti nejsou v rozporu s právním řádem.
5. Žalobce k tomu dále uvádí, že daňové orgány mnohdy odkazují pouze na „vybranou“ judikaturu a jinou zcela pomíjejí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu /dále též jako „NSS“/ sp. zn. 5 Afs 129/2006; rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Obdobně správce daně I. stupně a žalovaný postupovali při hodnocení důkazů, když

důkazy v neprospěch žalobce jako důkazy osvědčil (viz virtuální sídlo), ale důkazy ve prospěch žalobce nikoliv. Obdobně správce daně I. stupně a žalovaný na jedné straně formální důkaz (nájemní smlouvu) jako důkaz uznali, ale daňové doklady pro jejich formalitu jako dostatečný důkaz nikoliv.

6. Žalobci dále není z rozhodnutí jasné, jestli na základě totožných důkazů byla zpochybněna i daňová tvrzení na straně jeho dodavatelů.
7. Závěrem žaloby žalobce shrnul, že rozhodnutí se mu jeví jako nezákonné a nepřezkoumatelné z toho důvodu, že žalovaný v něm používá nejednoznačné formulace, důkazy hodnotí účelově a jako důkazy uznává pouze důkazy v neprospěch žalobce.
8. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby krajský soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zároveň navrhl zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně.
9. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na skutkových a právních závěrech obsažených v odůvodnění žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. S ohledem na rozsudečný výrok v této věci nepovažuje soud za podstatné uvádět podrobné vyjádření žalovaného, naopak je úkolem soudu vypořádat se s žalobními námitkami neúspěšného žalobce.
10. Ve věci byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti. Dne 22. 8. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 4. až 12. měsíce roku 2011, 1. až 12. měsíce roku 2012, 1. až 12. měsíce roku 2013 a 1. až 6. měsíce roku 2014. Správce daně o zahájení, průběhu a výsledku daňové kontroly sepsal zprávu o daňové kontrole, kterou s žalobcem dne 18. 4. 2017 při ústním jednání projednal. Dle zjištění správce daně žalobce neunesl své důkazní břemeno, jelikož neprokázal správnost údajů uvedených na daňových dokladech, a to zejména správnost označení deklarovaného dodavatele, předmět přijatého plnění a jeho rozsah. Na základě těchto zjištění byla žalobci doměřena DPH a zároveň zvýšena daň na výstupu z důvodu rozdílu mezi přiznaným a sjednaným nájemným.
11. Proti takto vydaným DPV podal žalobce včasné odvolání, ve kterém uvedl v jádru totožné námitky, které uvádí v žalobě. Žalovaný na základě návrhu žalobce doplnil dokazování o výslech svědků, jak upřesněno níže, s čímž žalobce seznámil. Po provedeném dokazování nicméně žalovaný argumentaci žalobce neuznal jako důvodnou, odvolání zamítl a DPV potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal žalobu, kterou odůvodnil výše uvedeným způsobem.
12. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
13. Krajský soud přitom považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument

žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).

14. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobitelné změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobitelné změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
15. Krajský soud se nejprve vypořádá s žalobní námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly a s tím spojeným tvrzením o nezákonném vedení daňového spisu. Nezákonnost takového postupu spatřuje žalobce ve skutečnosti, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dle protokolu o zahájení daňové kontroly s fyzickou osobou Ing. M. H., i když byla pro toto konkrétní jednání zplnomocněna předloženou plnou mocí společnost EXPERTUS, spol. s r. o., jejímž jednatelem je Ing. M. H. Uvedenou námitku hodnotí krajský soud jako čistě účelově uplatněnou ve snaze zvrátit výsledky daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je totiž patrné, že plná moc byla osobně předána Ing. H. pracovníci správce daně I. stupně paní Ing. R., z čehož je jasné, že bylo při zahájení daňové kontroly jednáno právě s Ing. H. Tato skutečnost není ani mezi stranami sporná. Pouhá skutečnost, že do protokolu o zahájení daňové kontroly bylo uvedeno, že zástupce žalobce pro zahájení daňové kontroly je Ing. H., nikoliv společnost EXPERTUS, spol. s r. o., nemá na zákonnost zahájení daňové kontroly žádný vliv. Lze přisvědčit žalobci, že

pracovnice správce daně I. stupně při zápisu osoby zmocněnce formálně pochybila, nicméně Ing. H., se kterým bylo jednáno při zahájení daňové kontroly, byl oprávněn před správcem daně za žalobce vystupovat. Jak správně odkazuje žalovaný ve svém rozhodnutí na § 443 (žalovaný nejspíše nedopatřením uvádí § 433) zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, je při zmocnění právnické osoby zastupováním oprávněn jednat za zastoupeného statutární orgán právnické osoby. Dle ustanovení § 194 zákona č. 90/2012 Sb., zákona o obchodních korporacích, je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným jednatel či více jednatelů, přičemž v této konkrétní situaci byl dle obchodního rejstříku každý jednatel společnosti EXPERTUS spol. s r. o. oprávněn jednat za společnost samostatně. Z tohoto pak jasně vyplývá, že Ing. H. byl v době zahájení daňové kontroly oprávněn jednat za žalobce, tudíž pochybení pracovnice správce daně I. stupně nemá na zákonnost zahájení daňové kontroly žádný vliv. Navíc je třeba připomenout, že ne každé administrativní, procesní či jiné pochybení správního orgánu bez dalšího znamená zrušení vydaného rozhodnutí, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 6. 2011, čj. 2 As 60/2011 - 101: *„Přestože však podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. jsou vady řízení důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu, judikatura se přiklonila k závěru, že ne každá zjištěná vada správního řízení bude mít tyto následky. Důvodnost žaloby může mít za následek pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001 - 30, publ. pod č. 494/2005 Sb. NSS).“* Další navazující žalobní námitka, totiž že plná moc v žalobě označena jako č. 1 byla převzata dříve (22. 7. 2014), než byla plná moc podepsána (19. 8. 2014) taktéž není důvodná z hlediska zákonnosti žalovaného rozhodnutí, jelikož na plné moci, která byla žalobcem podepsána dne 19. 8. 2014, je uvedeno: *„Převzala dne 22. 8. 2014“* a opatřeno podpisem. Lze připustit, že datum bylo opraveno z původního „22. 7. 2014“, což je v souladu s vyjádřením žalovaného k žalobě. Jedná se však o zřejmý omyl, který byl opraven. Tato plná moc je s tímto správným datem též uvedena v seznamu písemností z daňové kontroly, který je součástí zprávy o daňové kontrole (první list, druhá strana). Tudíž toto žalobní tvrzení nemá plně oporu v daňovém spise. Skutečnost, že tato plná moc není opatřena podacím razítkem, nemá žádný vliv na zákonnost daňové kontroly, obzvláště když ze samotné plné moci je patrné, kdo a i kdy ji za správce daně I. stupně převzal. Lze tak shrnout, že ve zde projednávaném případě žalobcem namítané vady ohledně plných mocí nemohly zasáhnout do jeho procesních práv, jelikož k žádným zásadním pochybením nedošlo. Žalobce navíc po celou dobu daňové kontroly ani takový zásah nenamítal, i když mu muselo být známo, s kým správce daně I. stupně za žalobce jednal. Tedy žalobní bod vztahující se k otázce plných mocí, od čehož žalobce odvíjí prekluzi lhůty k doměření daně podle § 148 odst. 1, resp. 3 daňového řádu, nemůže být důvodný. Jak totiž již uvedeno shora, daňová kontrola byla zahájena dne 22. 8. 2014 (nejstarší kontrolované zdaňovací období - červenec 2011, podle § 136 odst. 4 daňového řádu byl posledním dnem k podání řádného daňového přiznání den s datem 25. 8. 2011), přičemž podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li v období posledních 12 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Tedy od 22. 8. 2014 začala běžet nová lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu, která činí tři roky. Vzhledem k tomu, že DPV správce daně I. stupně byl vydán dne 21. 4. 2017 a řádně byl žalobci dne 4. 5. 2017 doručen, dnem tohoto oznámení se tříletá lhůta, která běžela od 22.

8. 2014, ke stanovení daně prodloužila o jeden rok, tedy do 22. 8. 2018, podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno a doručeno žalobci dne 27. 6. 2018, tedy v zákonné lhůtě pro stanovení daně. Žalobní námitky týkající se nezákonnosti zahájení daňové kontroly a následného rozhodnutí z důvodu prekluze lhůty pro stanovení daně tak nemohou obstát.
16. Žalobce dále napadá žalované rozhodnutí a současně tak i rozhodnutí správce daně I. stupně z hlediska porušení ustanovení daňového řádu zakotvujícího rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt.
17. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost prokazovat, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).
18. Pokud žalobce zdůrazňuje, že daňovým orgánům předložil bezvadné daňové doklady, což dle žalobce ani žalovaný nesporně, tak je třeba znovu zopakovat, že byť je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72 (popř. též v odůvodnění rozsudku ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35), uvedl: *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak nemusí být dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal [což se stalo i v nyní projednávaném případě - pozn. krajského soudu], na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové*

přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné.“

19. Na základě skutečnosti, že žalobcem předložené daňové doklady nebyly v daňovém řízení zpochybněny jako formální důkaz zdanitelného plnění, přešel krajský soud přímo k přezkumu skutečností, které v daňových orgánech zakládají důvodné pochybnosti o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti nebo nesprávnosti údajů obsažených v jinak bezvadných daňových dokladech. Na tomto místě krajský soud připomíná, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). Navíc žalobcem uplatněné žalobní body ohledně rozložení důkazního břemene jsou formulovány poměrně obecně s pouze občasnou konkretizací. Jak judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78: „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovýmto postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobce a advokáta*“. Krajský soud tak přezkoumal závěry žalovaného vzešlé z provedeného dokazování v rámci daňového řízení a konstatuje, že se se závěry žalovaného plně ztotožňuje a uvádí následující argumentaci.
20. Dle hodnocení krajského soudu vznikly správci daně důvodné pochybnosti o pravdivosti, průkaznosti a úplnosti žalobcem předložených daňových dokladů k prokázání nároku na odpočet daně na vstupu, a to zejména z následujících důvodů.
21. V období měsíců července 2011, ledna, května, července, září, října a listopadu 2013 nárokoval žalobce odpočet na dani za přijaté zdanitelné plnění od společnosti SAURON.MB s.r.o. za opravu tryskacího zařízení, za provedený úklid na pozemku v Týništi nad Orlicí nebo za blíže nespecifikovanou „*odvedenou činnost*“. Důvodné pochybnosti správci daně vznikly na základě skutečnosti, že společnost SAURON.MB s.r.o. se na svém sídle nezdržuje a že ve zmíněných zdaňovacích obdobích byl jediným jednatelem a společníkem společnosti SAURON.MB s. r. o. sám žalobce. Navíc žalobce nedokázal ve svých odpovědích na výzvu správce daně jinak blíže osvětlit uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobce pouze uvedl, že šlo o opravu tryskacího zařízení v obchodním vlastnictví žalobce, kterou provedli zaměstnanci společnosti SAURON.MB s. r. o. Žalobce však poskytl pouze obecné informace, navíc nedokázal v účetnictví přiřadit příjmové doklady k výdajovým. K deklarovaným úklidovým pracím bylo daňovými orgány zjištěno, že žalobcem označený areál v Týništi nad Orlicí, kde mělo docházet k činností spočívajícím v sekání trávy, zametání, k drobným opravám a údržbám jeřábové dráhy (odpovědi žalobce ze dne 14. 10. a 14. 11. 2014) byl žalobcem pronajat společnosti FRUTIGER s. r. o., která údržbu a úklid areálu prováděla sama na základě povinnosti vyplývající z nájemní smlouvy. Toto potvrdil také jednatel společnosti FRUTIGER s. r. o., pan Z., a to jak při místním šetření v areálu, tak i při ústním jednání

dne. 10. 4. 2015. Žalobce se nicméně ústního jednání, i přes řádné oznámení, neúčastnil a ani na následnou výzvu k prokázání skutečností nijak nereagoval i přes prodloužení lhůty k vyjádření.

22. V období měsíců listopad 2011, červenec a listopad 2012 deklaroval žalobce přijatá zdanitelná plnění od společnosti RED BERLIN ONE s. r. o. (dále také pouze jako „Red Berlin“), která měla pro žalobce provádět údržbu a ošetření travnatých ploch a obdobné udržování zeleně v areálu v Týništi nad Orlicí za nikoliv malé měsíční částky (220 000,- Kč, 140 000,- Kč, 240 000,- Kč). Správce daně zjistil, že společnost Red Berlin má sídlo na virtuální adrese (dalších 384 společností) a jediná jednatelka společnosti paní P. má hlášený trvalý pobyt na adrese Magistrátu města Pardubice. Správce daně z tohoto důvodu vyzval jak žalobce, tak společnost Red Berlin, k podání vysvětlení. Žalobce na výzvu reagoval sdělením, že šlo o „*údržbu pozemku*“, nic dalšího však neuvedl a nepředložil žádné důkazy. Společnost Red Berlin na výzvu nereagovala. Navíc, jak již soud uvedl výše, ve zmíněných zdaňovacích obdobích byl areál pronajat společností FRUTIGER s. r. o., která údržbu a úklid areálu včetně drobných oprav do 10 000 Kč měsíčně, prováděla sama na základě povinnosti vyplývající z nájemní smlouvy, což potvrdil také jednatel společnosti FRUTIGER s. r. o., pan Z., a to jak při místním šetření v areálu, tak v postavení svědka při ústním jednání dne 10. 4. 2015. Žalobce se nicméně ústního jednání i přes řádné oznámení neúčastnil a ani na následnou výzvu k prokázání skutečností nijak nereagoval, a to i přes prodloužení lhůty k vyjádření.
23. V prosinci 2011 přijal žalobce zdanitelné plnění od společnosti WAZA SECURITY s. r. o., která měla žalobci poskytnout ostrahu v areálu v Týništi nad Orlicí za opět nemalou částku, která byla vyplacena hotově (220 000,- Kč). Správce daně I. stupně zjistil, že společnost WAZA SECURITY s. r. o. sídlí na virtuálním sídle a její jedinou jednatelkou je opět paní P., která má trvalé bydliště na adrese Magistrátu města Pardubic. Správce daně tak vyzval žalobce k vysvětlení skutečností, který na tuto výzvu reagoval napoprvé jedním slovem – „*ostraha*“ a napodruhé – „*bylo předáno dne 14. 10. 2014.*“ Takové vyjádření správce daně I. stupně nemohl posoudit jako dostatečné. Společnost WAZA SECURITY s. r. o. na výzvu k vysvětlení skutečností nereagovala. Dále bylo na základě ústního jednání od svědka pana Z. zjištěno, že v areálu v Týništi nad Orlicí prováděla ostrahu společnost Cream Real Estate s. r. o. a že si není vědom, že by zaměstnancům společnosti WAZA SECURITY s. r. o. povolil vstup do areálu. Žalobce se nicméně ústního jednání i přes řádné oznámení neúčastnil a ani na následnou výzvu k prokázání skutečností nijak nereagoval, a to i přes prodloužení lhůty k vyjádření.
24. V lednu 2012 přijal žalobce zdanitelné plnění od společnosti METHERM v. o. s., která měla pro žalobce provádět instalátérské práce v areálu v Týništi nad Orlicí. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti na základě skutečnosti, že obě verze daňového dokladu obsažené v evidenci žalobce měly mezi sebou zjevné podstatné nesrovnalosti v hodinové sazbě za práce i v samotných odpracovaných hodinách. Nestandardní se také jeví fakt, že částka za plnění ve výši 156 000,- Kč byla uhrazena hotově na základě dvou výdajových dokladů. Zejména však pan Ing. Z., jednatel společnosti METHERM v. o. s., dne 21. 9. 2015 vypověděl, že úhrada byla provedena převodem a že předmětný daňový doklad byl vystaven na základě výkazu práce, kde je uveden druh práce ŠKODA MB, počet hodin 722, což nijak neodpovídá tvrzením žalobce. Ani svědek pan Z. jako nájemce areálu nedokázal

potvrdit tvrzení žalobce. Žalobce na závěrečnou výzvu k prokázání skutečností ze dne 24. 4. 2015 nereagoval.

25. Na základě výše uvedených skutečností krajský soud konstatuje, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti evidencí a o tvrzeních žalobce, které správce daně dostatečně prokázal dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tím se důkazní břemeno přeneslo zpět na stranu daňového subjektu (žalobce), který byl povinen prokázat splnění podmínek dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Předložení bezvadných daňových dokladů žalobcem nemohlo automaticky zajistit nárok na odpočet DPH, když bylo třeba také prokázat, že deklarované plnění bylo provedeno tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, a tím subjektem, který je uveden na daňovém dokladu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 9. 2018, sp. zn. 5 Afs 277/2017: *„Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013).“* Jak již krajský soud vyhodnotil výše, správci daně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti údajů uvedených na předložených dokladech a byl to tedy opět žalobce, kdo měl povinnost svá tvrzení prokázat jinak. Této své povinnosti však žalobce hrubě nedostál, když na výzvy správce daně reagoval pár slovy, někdy pouze jedním slovem nebo nereagoval vůbec. Žalobce k prokázání svých tvrzení správci daně ani nenavrhoval další důkazy k provedení ani nepředložil veškeré písemnosti, které správce daně požadoval (viz výzva ze dne 24. 4. 2015). Žalobce tak až na daňové doklady, které byly správcem daně znevěrohodněny, nepředložil ani nenavrl správci daně jediný důkaz, který by potvrzoval jeho tvrzení. Za takové situace nelze jinak než se ztotožnit se závěry správce daně I. stupně a následně žalovaného o tom, že žalobce neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH a že žalobci takový nárok nelze přiznat.
26. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že žalobce v rámci odvolacího řízení navrhl žalovanému doplnění dokazování, čemuž žalovaný vyhověl. Žalovaný, resp. správce daně I. stupně na pokyn žalovaného, v odvolacím řízení totiž provedl výslech svědkyně paní Mgr. S. (jednatelka společnosti Red Berlin do dne 1. 4. 2014) a paní P. (jednatelka společnosti WAZA Security s. r. o., jednatelka společnosti Red Berlin ode dne 1. 4. 2014 a matka paní Mgr. S.). Skutečnosti vzešlé z těchto výpovědí jsou obsaženy v žalovaném rozhodnutí na str. 10 – 12. Krajský soud po přezkoumání skutečností vzešlých z výpovědí svědkyň musí konstatovat, že se se závěry žalovaného ztotožňuje. V rámci své svědecké výpovědi paní. Mgr. S. nebyla schopna konkrétně identifikovat obchodní vztah s žalobcem, jak byl navázán, zda byly uzavřeny nějaké smlouvy, nedokázala specifikovat fakturované služby, nedokázala předložit žádné doklady v souvislosti s činností Red Berlin a ani objasnit další skutečnosti. Svědkyně pouze potvrdila, že pro žalobce společnost Red Berlin prováděla služby, ale nedokázala potvrdit ani rozsah ani časové období, kdy měly být služby vykonány. Lze se tak plně ztotožnit s žalovaným, který uvedl (bod 42): *„[s]vědkyně sice měla o své společnosti rámcové povědomí, potvrdila na základě otázky zástupce odvolatele, že služby v jeho prospěch společnost Red Berlin provedla, na druhou stranu však nebyla schopna věrohodným způsobem popsat konkrétní způsob spolupráce mezi ní a odvolatelem, tím méně pak takovou spolupráci, která by co do svého obsahu odpovídala*

odvolatelem předloženým daňovým dokladům. Její výpověď byla vágní a zcela neurčitá (viz bod [39]), nepodložená žádnými listinnými doklady z jejího účetnictví, kalkulacemi, evidencemi zaměstnanců či brigádníků, předávacími protokoly.“ Ani výpověď paní P. podaná dne 22. 2. 2018 nedokázala rozptýlit pochybnosti, které ohledně daňových tvrzení žalobce vznikly. Paní P. ve své výpovědi uvedla, že navázání obchodních vztahů s žalobcem si nepamatuje, nepamatuje si ani počet zaměstnanců, neví, jakým způsobem byly faktury hrazeny, k činnosti pro žalobce uvedla pouze, že šlo asi o hlídání v Rosicích nad Labem nebo v Týništi nad Orlicí, svědkyně nedokázala poskytnout kalkulace k předmětným službám, výkazy pracovníků, příp. jinou evidenci prokazující, že služby byly skutečně provedeny. Svědkyně pouze k dotazu zástupce žalobce uvedla, že předmětné faktury vystavila společnost WAZA SECURITY s. r. o., že faktury byly uhrazeny a že služby proběhly v areálu pana H., ale již neuvedla v jakém areálu. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že svědkyně nedokázala nijak objasnit služby poskytnuté žalobci, jejich věcný, časový ani místní rozsah tak, jak uplatňoval žalobce. Svědkyně paní P. nicméně ve výpovědi často odkazovala na pana R., který měl jednat za společnost WAZA SECURITY s. r. o. na základě plné moci, kterou však svědkyně nedokázala předložit. Žalovaný tuto skutečnost neignoroval a na návrh žalobce předvolal pana R. k podání svědecké výpovědi. Nicméně i přes posunutí termínu výpovědi nebylo možné pana R. z důvodu pracovní neschopnosti provést. Žalovaný však z důvodu, že nelze konec pracovní neschopnosti u pana R. odhadnout, a z důvodu blízkosti se uplynutí lhůty pro stanovení daně přistoupil k seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi. Žalobce tento postup žalovaného v žalobě nenapadá konkrétní námitkou, tudíž krajský soud pouze nad rámec povinného uvádí, že takový postup nemá vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí. Žalovaný se opakovaně snažil vyhovět návrhu žalobce, nicméně na základě skutečností mimo vliv žalovaného nešlo svědeckou výpověď provést. Navíc žalobce měl možnost navrhnout výslech všech uvedených svědků již v řízení před správcem daně I. stupně, což však neučinil. Popřípadě mohl žalobce vyjádření pana R. žalovanému poskytnout i jinak, např. v písemné podobě. Nic z toho však žalobce neučinil ani neuvedl důvody, které by mu v tom bránily, a tak nelze hodnotit jako pochybení postup žalovaného, který svědka nevyslechl. Krajský soud v této souvislosti zdůrazňuje, že řízení před správním soudem není pokračováním daňového řízení, jak uvede ještě níže, a zdůrazňuje, že žalobce měl povinnost unést důkazní břemeno již v daňovém řízení.

27. Obdobně hodnotil krajský soud též otázku unesení důkazního břemeno při uplatnění nároku na odpočet DPH na výstupu. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o správnosti daňového tvrzení žalobce. Žalobcem předložená nájemní smlouva se společností Montáže Nova styl spol. s r. o. (dále jen „Montáže“) byla sjednána na pronájem objektu č. p. X v Rosicích nad Labem na období od 13. 12. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 89 040,- Kč a na období od 1. 1. 2013 ve výši 135 416,- Kč za 1 kalendářní měsíc. Nicméně žalobce vykázal za zmiňovaná zdaňovací období částku za nájem pokaždé jen 60 000,- Kč. Tato skutečnost oprávněně založila pochybnosti správce daně I. stupně o daňovém tvrzení žalobce a bylo tak tedy opět na žalobci, aby své tvrzení dokázal jinak, např. dodatkem k nájemní smlouvě nebo nově uzavřenou nájemní smlouvou. K tomu byl také správcem daně I. stupně vyzván, ale žalobce na tuto výzvu opět nereagoval, a tak mu byla daň správcem daně doměřena. Takový postup správce daně I. stupně aprobovaný žalovaným je zcela v souladu se zákonem, přičemž k doměření daně došlo pouze z důvodu pasivity žalobce. Žalobce navíc v žalobě nic konkrétního proti tomuto postupu daňových orgánů

nenamítal. Zástupce žalobce při ústním jednání před krajským soudem konaném dne 10. 4. 2019 k tomu pouze uvedl, že se společností Montáže došlo ke korekci nájemních smluv a že fakturované částky odpovídají skutečným příjmům žalobce. Zástupce žalobce však soudu nepředložil žádný důkazní prostředek k prokázání svého tvrzení. V této situaci tak nemohlo takové pouhé tvrzení žalobce o korekci nájemních smluv přesvědčit soud o nezákonném doměření DPH ze strany daňových orgánů, jelikož žalobce byl povinen unést břemeno důkazní, a to zejména již v daňovém řízení, což žalobce neunesl.

28. Následná poznámka žalobce v žalobě, že z argumentace žalovaného není známo, že by na základě provedeného dokazování daňové orgány zpochybnily, resp. neuznaly daňová tvrzení dodavatelů, je irelevantní, jelikož předmětem zde řešené daňové kontroly a žalovaného rozhodnutí bylo DPH žalobce, nikoliv jeho deklarovaných dodavatelů, a daňové orgány tak neměly povinnost se vyjadřovat ke zpochybnění daňových tvrzení jiných daňových subjektů. Nadto u společnosti METHERM, jak již uvedeno, bylo prokázáno, že žalobcem označené doklady neodpovídají dokladům v evidenci této společnosti.
29. K závěrečnému tvrzení žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí z důvodu nejednoznačných závěrů a užívání nejasných formulací krajský soud uvádí, že toto tvrzení není důvodné. Obecně lze ve vztahu k přezkoumatelnosti, resp. nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, vztáhnout i premisy a závěry upravující přezkoumatelnost rozhodnutí správních soudů v souladu s judikaturou Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97). Obdobně platí v případě judikturních závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutím správních soudů. Proto i pro rozhodnutí správních orgánů platí závěr: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích v odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 133/2004). Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost znamená, že rozhodnutí postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Azs 47/2003-130, uveřejněný pod číslem 244/2004 Sbírky rozhodnutí NSS).“* Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52 vyplývá, že pokud *„Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“* Má-li být proto správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností a uvedené pak musí nalézt svůj odraz z odůvodnění přezkoumávaného správního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého

skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něj uvažil. Z odůvodnění rozhodnutí „*musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Ve zde projednávané věci lze konstatovat, že žalované rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný své závěry opřel o dostatečně zjištěný skutkový stav obsažený ve zprávě o daňové kontrole, který následně žalovaný doplnil o další dokazování. O každém důkazu správce daně I. stupně a posléze žalovaný uvažili a na základě takových úvah došli k jasně přezkoumatelným závěrům, se kterými se soud po přezkumu žalovaného rozhodnutí ztotožnil (viz argumentace výše). Pouhý nesouhlas žalobce se závěry žalovaného nemůže založit nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí. Totéž platí i pro žalobcem namítané používání nejasných formulací žalovaným. Žalovaným používané formulace, tak jak je uvádí žalobce v žalobě („*neodstranění pochybností resp. přetrvávající pochybnost, neuznání nároku z důvodu neprokázání údajů uvedených na dokladech, a to zejména..., neprokázání fakticity deklarovaných služeb, použití přijatých zdanitelných plnění pro zdanitelná plnění uskutečněná, rozdíl mezi sjednaným a přiznaným nájemným*“), jsou formulacemi odbornými, nikoliv nejasnými. Žalovaným používané formulace nepotřebují předchozího výkladu, jelikož se nejedná o neurčité právní pojmy, ale o odborné právní pojmy, a ty není žalovaný povinen jakkoliv ve svém rozhodnutí objasňovat. Žalobcova námitka co do nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí je tak nedůvodná.

30. Zástupce žalobce při ústním jednání konaném před krajským soudem dne 10. 4. 2019 předložil čestné prohlášení jednatele společnosti WAZA SECURITY spol. s r. o., P. R., ze dne 1. 4. 2019, podle kterého měla být plnění, a to ostraha a úklid sněhu dle specifikace zde uvedené, skutečně provedena. Dále předložil čestné prohlášení Z. T. ze dne 8. 4. 2019, které potvrzuje, že jmenovaný provedl stavební úpravy v Týništi nad Orlicí v částce 344.500,- Kč. Těmito listinami navrhoval žalobce provést důkaz. Krajský soud však tyto listiny jako důkaz neprovedl. Soudní řízení správní není totiž pokračováním daňového řízení, které je právě specifické rozložením důkazního břemene, k čemuž lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 7 Afs 141/2016 – 37: „*V této souvislosti nelze odhlédnout od specifické povahy daňového řízení. Daňový subjekt v něm nese důkazní břemeno ohledně prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Koncepte daňového řízení je přitom založena na úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně. Pokud správce daně pojme pochybnosti o správnosti daňových tvrzení, je povinen umožnit daňovému subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení.*“ Krajský soud dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází při svém rozhodování ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Navíc pokud by krajský soud dospěl k závěru, že ve věci je potřeba provést zásadní dokazování, které však mělo být provedeno v daňovém řízení, musel by žalované rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). K takovému závěru

však krajský soud nedospěl. Žalobce měl možnost tyto důkazy předložit kdykoliv za řízení jak před správcem daně I. stupně, tak i před žalovaným, což ale žalobce neučinil a bezdůvodně si ponechal tyto důkazy až pro řízení před soudem. Nadto dle krajského soudu nemohou pouhá čestná prohlášení sepsaná osobami až v roce 2019 rozptýlit tak závažné pochybnosti vzniklé na základě skutečností zjištěných při daňovém řízení, které bylo zahájeno v roce 2014, tak jak je popsal a uvažil o nich výše krajský soud. Z uvedených důvodů krajský soud dokazování neprováděl, čestné prohlášení Z. T. se nadto mělo vztahovat ke stavebním pracím, které nebyly předmětem pochybností daňových orgánů v dané věci (jednalo se o plnění v roce 2011, které bylo zpochybněno v rámci daňové kontroly v části týkající se daně z příjmů žalobce).

31. Na tomto místě lze tedy shrnout, že daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti a úplnosti žalobcem předložených daňových dokladů, a i když je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Důkazní břemeno se tak v souladu s § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu přeneslo opět na stranu žalobce. Správce daně I. stupně tak správně vyzýval žalobce k prokázání tvrzených skutečností, jenže ten na výzvy reagoval buď nedostatečně, nebo vůbec. Důkazně aktivní začal být žalobce až v řízení před žalovaným, nicméně ani žalovaným provedené výsledky svědků nedokázaly pochybnosti ohledně tvrzení žalobce nijak rozptýlit. Jistě nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že žalovaný při hodnocení důkazů postupuje zcela účelově, když důkazy ve prospěch žalobce údajně ignoruje a důkazy v neprospěch žalobce uznává jako směrodatné. Krajský soud při přezkumu žalovaného rozhodnutí neshledal důkaz ve prospěch žalobce, natož opomenutý důkaz ve prospěch žalobce. Žalovaný hodnotil každý důkaz zvlášť i ve vzájemné souvislosti a jeho úvahy jsou ucelené, logické a mají oporu v daňovém spise. Krajský soud se po přezkumu žalovaného rozhodnutí ztotožnil se závěry jak správce daně I. stupně, tak žalovaného. Žalobní argumentace žalobce o porušení zákonných ustanovení o dokazování v daňovém řízení, tak není důvodná.
32. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
33. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu soudního spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

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

Pardubice 17. dubna 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu