



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **M. s. r. o., IČO X**
sídlem Z. 69/41, Š.
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2017, č. j. 36963/17/5300-21441-711972,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

A. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě brojila žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2017, č. j. 36963/17/5300-21441-711972 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 4. 10. 2016, č. j. 1787478/16/3109-50522-800412, č. j. 1787498/16/3109-50522-800412, a č. j. 1787528/16/3109-50522-800412, a odvolání žalobkyně proti těmto platebním výměrům zamítl.

B. Žaloba

2. Žalobkyně navrhovala, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí. Obecně uvedla, že napadá rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu, protože jej považuje za nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné. Konkrétně namítala:

a) pochybení žalovaného v daňovém řízení, zejména ve věcech důkazů. Podle žalobkyně byly správní orgány povinny vyhledávat důkazy i ve prospěch daňového subjektu, což neučinily (viz např. str. 8 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný tak porušil § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 a § 134 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“). Žalovaný se odmítl zabývat návrhy na výslech svědků a k důkazním návrhům se v odvolacím řízení nijak nevyjádřil, pouze odkázal na rozhodnutí správce daně. Důkazy, které žalobkyně předložila, byly perfektní. Správní orgány důkazy hodnotily jednostranně, nevysvětlily, proč považovaly důkazy za nedostatečné, nekonkrétní a proč dospěly k závěru, že tyto důkazy neprokázaly tvrzené skutečnosti.

Správní orgány se zejména nevypořádaly s návrhem na provedení výslechu svědků M., Cinkové, K., T., D., B., H., S., D., N.;

b) nesprávnou úvahu o podložení nároku na odpočet zdanitelným plněním. Žalobkyně brojila proti tvrzení správních orgánů, že nárok na odpočet je nutné podložit existujícím zdanitelným plněním, tj. že přijaté zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, a pokud k realizaci činnosti nedošlo, nelze uplatnit nárok na odpočet daně. Podle žalobkyně postačuje úmysl použít plnění v rámci ekonomické činnosti a není nutná vlastní realizace této činnosti. Doplnila, že v obchodním rejstříku měla uveden předmět činnosti masáže, dále předložila živnostenský list L. C. a nabídku realitní kanceláře na prostory kosmetického studia. Tyto skutečnosti její záměr provozovat kosmetické studio dostatečně prokazují;

c) neprovedení výslechu M. D. Podle žalobkyně měly správní orgány vyslechnout M. D., protože nebyl pouze jednatelem žalobkyně, ale i jejím zaměstnancem, a byl proto schopen sdělit skutečnosti rozhodné pro daňové řízení;

d) nesprávný postup a úvahu správních orgánů týkající se L. C. Podle žalobkyně správní orgány odmítly uznat nárok na odpočet daně související s činností L. C. toliko z důvodu její pracovní neschopnosti. Skutečnost, že byla žalobkyně v době uskutečnění kurzů v pracovní neschopnosti, nemá na posouzení věci žádný vliv. L. C. se předmětných kurzů mohla zúčastnit, protože měla povoleny vycházky v době své pracovní neschopnosti a žalobkyně s její účastí na kurzech souhlasila.

Žalobkyně upozornila na to, že L. C. při výslechu dne 29. 2. 2016 nevyloučila, že bude vypovídat v budoucnu, přesto správce daně nevyvinul žádnou snahu svědkyni znovu vyslechnout, i když žalobkyně její výslech opakovaně navrhovala. Žalobkyně výslech L. C. navrhovala i v odvolacím řízení, žalovaný se k tomuto důkaznímu návrhu nijak nevyjádřil;

e) neprovedení výslechu MUDr. K. Žalobkyně namítala, že v odvolání navrhovala výslech MUDr. K. ohledně skutečností týkajících se pracovní neschopnosti L. C. Žalovaný se k tomuto návrhu nijak nevyjádřil. Správce daně sice uvedl, proč neprovedl tento důkaz, ale jeho odůvodnění bylo účelové;

f) neprovedení výslechu R. T. Žalobkyně brojila proti tomu, že správní orgány nevyslechly R. T. jako svědkyni, ačkoli jim žalobkyně sdělila, kdo byl zaměstnavatelem svědkyně. Správní orgány měly u tohoto zaměstnavatele zjistit kontaktní údaje na R. T. a vyslechnout ji;

g) nesprávné hodnocení výslechu N. M. Žalobkyně měla za to, že správní orgány vyhodnotily vadně výslech N. M. jako nedostatečně průkazný a nekonkrétní. Hodnocení výslechu této svědkyně bylo jednostranné a závěr správních orgánů, že žalobkyně kladla svědkyni návodné otázky, nebyl správný. Co myslel správce daně návodností otázek, vysvětlil až žalovaný v napadeném rozhodnutí, čímž porušil zásadu dvouinstančnosti řízení.

Žalobkyně dále namítala, že správce daně měl svědkyni vyslechnout sám, neměl využít institutu dožádání, pokud měl za to, že výpověď svědkyně byla nekonkrétní. Správce daně měl povinnost klást svědkyni otázky v takovém znění a rozsahu, aby mohl výpověď považovat za dostatečně konkrétní;

h) neprovedení výslechu V. M. Žalobkyně ve správním řízení navrhovala výslech V. M., správní orgány se k tomuto důkaznímu návrhu nevyjádřily;

i) vadnou úvahu žalovaného o výživových doplncích. Podle žalobkyně výživové doplňky sloužily při výuce L. C. k přípravě na její budoucí činnost, „pro niž žalobce obdržel živnostenský list“. Výživové doplňky tedy souvisely s poradenstvím zdravého životního stylu a byly použity při výuce L. C., když se učila speciální masáže a ošetření. Tyto skutečnosti mohla prokázat L. C., kterou měl správce daně či žalovaný dovyslechnout;

j) vady daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole, procesní pochybení. Žalobkyně namítala, že správní orgány nevysvětlily, k jakým nezákonnostem mělo při projednávání zprávy o daňové kontrole docházet. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože správní orgány nepopsaly přesně, jak měla žalobkyně ovlivňovat délku daňové kontroly. Správní orgány dospěly k nesprávnému závěru, že u projednání daňové kontroly postačuje přítomnost zástupce a není nutná přítomnost jednatele společnosti.

Podle žalobkyně správce daně ukončil projednání zprávy o daňové kontrole násilným způsobem. Žalobkyně navrhované termíny neodmítla, ale omluvila se z nich. Argumentace správce daně, že do Šumperka v požadovaný termín mohl dojet jiný zástupce na základě substituční plné moci, je vadná, protože toto řešení nebylo možné uskutečnit kvůli velké vzdálenosti mezi Prahou a Šumperkem. Žalobkyně se dále ohradila proti tomu, že by její jednatel či zástupce předčasně ukončovali jednotlivá projednání zprávy o daňové kontrole;

k) ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti. Podle žalobkyně byly dodatečné platební výměry nezákonné, protože správce daně nevyčkal na vyřízení stížnosti žalobkyně a již před tím ukončil daňovou kontrolu;

l) nezákonnost zpracování dvou zpráv o daňové kontrole. Podle žalobkyně správce daně pochybil, pokud z jedné daňové kontroly vyhotovil dvě zprávy o daňové kontrole. Dále namítala, že správce daně s ní nezákonně neprojednal zprávu o daňové kontrole na DPH;

m) nemožnost nahlédnout do správního spisu. Žalobkyně brojila proti tomu, že správní spis byl nepřehledný, proto žalobkyni nebylo umožněno do něj jako celku nahlédnout;

n) podepsání dokumentů nesprávnými osobami. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že ji správní orgány neseznámily s podpisovými řády.

C. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že přímo z § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZodPH“), je patrné, že možnost nárokovat odpočet DPH zákon daňovému subjektu nepřiznává ve vztahu k jakýmkoli zdanitelným plněním, ale pouze ve vztahu k plněním, která v rámci své ekonomické činnosti následně použije pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až f) ZodPH.
4. Žalovaný vyloučil nárok na odpočet DPH nikoli na základě toho, že zaměstnankyně a jednatelka žalobkyně byla v době konání semináře uznána práce neschopnou, ale na základě posouzení všech předložených důkazních prostředků a zjištění správce daně ve vzájemné souvislosti. Žalobkyně jako svou hlavní ekonomickou činnost deklarovala analýzu software. K prokázání, že zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti, předložila žalobkyně pouze výpis z obchodního rejstříku, seznam školení absolvovaných L. C., obecnou nezávaznou nabídku realitní kanceláře na vybavené kosmetické studio, živnostenský list L. C., přičemž z evidence živnostenského rejstříku je zjištělné, že v předmětných zdaňovacích obdobích měla L. C. přerušeno provozování živnosti. K pochybnostem správce daně pouze přispělo, že L. C. byla v době konání semináře v pracovní neschopnosti. Správní orgány dále shledaly nejasnosti v tvrzeních žalobkyně o tom, kdy měla být L. C. posuzována jako jednatelka a kdy jako zaměstnankyně žalobkyně.
5. K výsledku N. M. žalovaný uvedl, že výslech svědkyně byl pouze jedním ze skupiny důkazních prostředků a zjištění, na jejichž základě správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti (viz body [33] až [37] žalobou napadeného rozhodnutí). Správce daně řádně dospěl k závěru, že byla výpověď N. M. nekonkrétní, zejména z důvodu, že nebyla schopna uvést, o jakou zakázku se jednalo, jaké logo skutečně vypracovala, jak mělo logo vypadat, neměla podklady ani výsledek své práce, zakázku zadával M. D. ústně a svědkyně si ani neopatovala, jak dlouho výroba loga trvala. Žalovaný měl za to, že žalobkyně nevysvětlila, proč shledává hodnocení výsledku N. M. účelovým. Pouhá okolnost, že správní orgány vyhodnotily závěry svědecké výpovědi jinak než žalobkyně, nesvědčí o účelovém jednání. Žalovaný shrnul podstatné okolnosti výsledku svědkyně, včetně způsobu, jakým vypovídala, a zhodnotil výslech nezpůsobivým prokázat, že žalobkyně použila přijaté plnění k výkonu své ekonomické činnosti. Cílem správce daně bylo, aby svědkyně vypovídala vlastními slovy o

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

okolnostech, u nichž byla přítomna. Pokud svědkyně na dotaz správce daně odpovídala pouze obecně a na konkrétní otázky žalobkyně odpovídala pouze slovy ano a ne, hodnotil správce daně svědeckou výpověď jako nepřesvědčivou.

6. K plnění od dodavatele V. Š. žalovaný uvedl, že z žádných podkladů nevyplynulo, že by měla žalobkyně prodávat výživové doplňky a poskytovat výživové poradenství. K založení a provozování kosmetického studia nikdy nedošlo, nakoupené potraviny navíc s využitím pro kosmetické a masérské účely nijak nesouvisí.
7. Žalovaný dále sdělil, že k výsledku L. C. se vyjádřil v bodu [54] napadeného rozhodnutí, k neprovedení svědecké výpovědi M. D. v bodech [52] a [53] napadeného rozhodnutí. K výsledku dalších svědků odkázal na bod [55] napadeného rozhodnutí a doplnil, že výsledk V. M. žalobkyně v odvolacím řízení nenavrhovala.
8. Žalovaný doplnil, že k prodlužování postupu v rámci daňové kontroly jednoznačně přispěla žalobkyně svými procesními obstrukcemi, protože podávala rozsáhlá podání, požadovala prodloužení lhůt k vyjádření, podávala stížnosti, námítky podjatosti, omlouvala se z jednání apod. Správce daně tak ukončil daňovou kontrolu v souladu se zákonem, protože vzhledem k okolnostem daňové kontroly a projednávání zprávy o daňové kontrole byly naplněny podmínky ustanovení § 88 odst. 5 d. ř. K ukončení daňové kontroly před rozhodnutím o stížnostech žalovaný vysvětlil, že obě žalobkyni zmiňované stížnosti správce daně vyřídil před ukončením daňové kontroly.
9. Žalovaný se dále zabýval zprávami o daňové kontrole. Dle jeho názoru daňovou kontrolu vedenou společně pro daň z příjmů a DPH lze ukončit postupně dvěma samostatnými zprávami o daňové kontrole, což žalobkyni vysvětlil již v bodech [74] až [78] napadeného rozhodnutí. Správce daně doplnil, že žádným způsobem neomezil právo žalobkyně nahlédnout do daňového spisu, naopak vyhověl žádostem o nahlížení do spisu v termínech navržených žalobkyní a v souladu se zásadou součinnosti o tom zaslal žalobkyni sdělení. Dle žalovaného dodatečné platební výměry a zprávy o daňové kontrole byly podepsány oprávněnými osobami. K prokázání toho, které osoby a z jakého důvodu uvedené listiny podepsaly, je součástí správního spisu podpisový řád správce daně, který je veřejně přístupný. Žalovaný proto nemusel doplnit dokazování, neboť závěr, že listiny byly podepsány oprávněnými úředními osobami, plně dokládají podklady založené ve správním spisu, které jsou navíc veřejné.
10. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

D. Replika žalobkyně

11. Žalobkyně k vyjádření žalovaného uvedla, že správce daně žalobkyni v podstatě potrestal za to, že jí – ne její vinou - nevyšel podnikatelský záměr a zamýšlená ekonomická činnost. Okolnosti, pro které nedošlo k realizaci plánované ekonomické činnosti, žalobkyně nemohla jakkoliv ovlivnit, a správní orgány měly tuto skutečnost zohlednit. Podle žalobkyně, i kdyby se jednalo o okolnosti, které by závisely na její vůli, tak i přesto by měla v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 15. 9. 2017, C-263/11) nárok na odpočet daně a na daňovou uznatelnost vynaložených nákladů.
12. Žalobkyně v posuzované věci prokázala, že k realizaci zamýšlené ekonomické činnosti učinila aktivní kroky. Předložila správci daně živnostenský list s předmětem podnikání

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

„masérské, rekondiční a regenerační služby“, tento předmět podnikání měla uvedený v obchodním rejstříku. Dále žalobkyně požadovala vytvořit logo (dodavatel N. M.), zaměstnankyně L. C. se účastnila odborného semináře za účelem prohloubení své kvalifikace pro výkon ekonomické činnosti žalobkyně (dodavatel V. M.), navštěvovala i příslušné kurzy (dodavatelé S. B., Mgr. D. H.). Žalobkyně zakoupila výživové doplňky relevantní pro výkon k výkonu plánované ekonomické činnosti (jejich dodavatelem byla V. Š.). V neposlední řadě žalobkyně správci daně předložila konkrétní nabídku pronájmu prostor určených k podnikání právě k této činnosti.

13. Doplnila, že správce daně podal na žalobkyni trestní oznámení, které je datováno 28. 4. 2017 a které bylo Okresnímu státnímu zastupitelství v Šumperku doručeno dne 2. 5. 2017. Trestní oznámení bylo podáno ještě v rámci neskončeného odvolacího daňového řízení. U příslušného státního zastupitelství byla věc vedena pod sp. zn. ZN 101/2017 a u Policie ČR, KŘP Olomouckého kraje, Územního odboru Šumperk, OHK, SKPV Šumperk, pod sp. zn. KRPM-66236/TČ-2017-140981. Z trestního řízení je patrna účelovost tvrzení správce daně k důvodům neprovedení svědeckých výsledků v rámci daňového řízení. Osoby, které žalobkyně navrhovala vyslechnout v rámci daňového řízení, byly bez jakýchkoli překážek vyslechnuty v rámci řízení trestního. Důvod, proč stejně nepostupoval správce daně a neprovedl jejich svědecké výpovědi k návrhu žalobkyně, je nejasný.

E. Replika žalovaného

14. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně nepředložila v rámci daňového řízení žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatými plněními na vstupu a plněními na výstupu. I ustálená judikatura Soudního dvora Evropské unie stanovuje jako podmínku uznání nároku na odpočet daně na vstupu přímou a okamžitou spojitost přijatých plnění na vstupu a výstupu.
15. Žalovaný doplnil, že postup orgánů činných v trestním řízení je pro řízení ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného irrelevantní, neboť předmětem přezkumu je naplnění či nenaplnění podmínek ke vzniku nároku na odpočet DPH.

F. Relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu

16. Ze správního spisu vyloučily pro rozhodnutí věci tyto relevantní skutečnosti.
17. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 7. 11. 2013. Předmět a rozsah kontroly a doměřovacího řízení vymezil tak, že se jedná o daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. až 4. čtvrtletí 2012.
18. Dne 31. 8. 2015 provedl dožádaný správce daně, Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Chomutově, výslech N. M. O výsledku sepsal protokol ze dne 31. 3. 2015, č. j. 1907605/15/2504-60561-501870.
19. Součástí správního spisu je protokol o výslechu svědkyně L. C. ze dne 29. 2. 2016.

20. Dne 16. 8. 2016 zaslal správce daně zástupci žalobkyně sdělení, ve kterém uvedl, že akceptuje navrhovaný termín jednání, jehož předmětem mělo být „*pokračování v projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011, 2012 a projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roků 2011, 2012*“.
21. Dne 3. 10. 2016 zaslal správce daně zástupci žalobkyně vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole. V něm žalobkyni sdělil, že hodlal projednat zprávu o daňové kontrole poté, co byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění prostřednictvím sdělení ze dne 6. 6. 2016, č. j. 1184702/16/3109-60563-802437 (k výsledkům kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila dne 29. 7. 2016 a 31. 7. 2016, přičemž na jejich základě správce daně výsledky kontrolního zjištění nezměnil). Správce daně vysvětlil genezi pokusů o projednání zprávy o daňové kontrole a sdělil, že omluvy z jednání, která se měla konat dne 26. 9. a 29. 9. 2016 nepovažoval za důvodné. Správce daně měl za to, že žalobkyně jednala v rozporu se zásadou spolupráce a v rozporu s § 86 odst. 1 d. ř., a proto měl za to, že byly naplněny podmínky pro použití postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Správce daně tak zprávu o daňové kontrole doručil do vlastních rukou. Přílohou vyrozumění byla zpráva o daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období od ledna 2011 do prosince 2012.
22. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 4. 10. 2016 tři dodatečné platební výměry. Důvodem doměření daně bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění: odborný seminář konaný ve dnech 8. -9. 9. 2012 v Praze od dodavatele V. M., deklarovaného na daňovém dokladu č. X, dále vyloučení nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění: reklamní činnost od dodavatele Biotop Nikola Muselová, deklarovaného na daňovém dokladu č. X a výdajovém pokladním dokladu č. X, a dále vyloučení nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění: zboží od dodavatele V. Š., deklarovaného na daňovém dokladu č. X.
23. Proti platebním výměrům žalobkyně brojila blanketním odvoláním ze dne 3. 11. 2016, které k výzvě správce daně dne 5. 12. 2016 doplnila.
24. V úředním záznamu ze dne 11. 1. 2017 správce daně uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení opětovně navrhla výslech svědkyně R. T., zaměstnankyně realitní kanceláře C. X R. X, N. P. 1071/17, P. 1, bez uvedení bližšího kontaktu. Správce daně na internetové stránce www.century21.cz zjistil, že pod odkazem: seznam makléřů není paní T. uvedena, pod odkazem: seznam kanceláří nebyla uvedena kancelář C. X R. X.
25. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2017 odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně 4. 10. 2016 potvrdil.

G. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2004 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
27. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila zcela obecnou námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda je napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by musel rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit.

28. Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaná v rozhodnutí vypořádala se všemi okolnostmi, které uplatnila žalobkyně, a zda srozumitelným způsobem uvedla, jaké skutečnosti vzala při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčila, jakými úvahami byla ve svém rozhodování vedena, o které důkazy opřela svá skutková zjištění a které důvody ji vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
29. Krajský soud vycházel z výše uvedených závěrů a ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, a uvádí, že nyní posuzovaná rozhodnutí správních orgánů tyto základní obsahové náležitosti splňují. Z odůvodnění těchto rozhodnutí je možné zjistit, jakými úvahami byly správní orgány ve své rozhodovací činnosti vedeny, jakými skutečnostmi se zabývaly a jaké důvody je vedly k vyslovení závěrů obsažených v napadených rozhodnutích. Z rozhodnutí lze zjistit závěry, které žalovaná ve vztahu k uplatněným námitkám žalobkyně zaujala a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěla. Žalobkyně ostatně s těmito závěry v podané žalobě polemizuje, což by nebylo možné, pokud by vydané rozhodnutí bylo vadou nepřezkoumatelnosti zatíženo.
30. Otázka správnosti jednotlivých závěrů žalovaného nesouvisí s přezkoumatelností či nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, nýbrž je předmětem posouzení jeho zákonnosti, kterému se bude krajský soud věnovat v další části odůvodnění tohoto rozsudku.
31. Krajský soud se zabýval rozhodnutími správce daně i žalovaného a má za to, že z nich jsou seznatelné úvahy, na základě kterých věc posoudili. Tyto úvahy jsou dle krajského soudu přezkoumatelné, což vyplývá mimo jiné i z toho, že s jednotlivými závěry správních orgánů žalobkyně polemizuje a v žalobě je vyvrací.
32. Namítanou nepřezkoumatelnost tedy krajský soud v daném případě neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.

Ad a) Pochybení žalovaného v daňovém řízení, zejména ve věcech důkazů.

33. Krajský soud se po přezkoumání postupu správních orgánů v daňovém řízení neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že žalovaný neprováděl důkazy v její prospěch. Z předloženého spisu vyplývá, že se správní orgány posuzovanou věcí podrobně zabývaly, jednaly v souladu s daňovým řádem, zachovaly všechna procesní práva žalobkyně.
34. Při posouzení námítky a) se krajský soud nejprve zabýval otázkou přenášení důkazního břemene v daňovém řízení. K tomu sděluje, že daňový řád obsahuje pravidla ustanovující,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

komu ve které fázi daňového řízení náleží důkazní břemeno, tedy pravidla pro přenášení důkazního břemene. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přenesse opět na daňový subjekt.

35. V daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Povinnosti daňového subjektu tak nelze přenášet na správce daně. Nelze tedy s odkazem na § 92 odst. 5 d. ř. dovozovat, že je to správce daně, kdo je povinen tvrzené skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). V této souvislosti je nutné zdůraznit, že daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63). V posuzované věci správce daně v průběhu daňového řízení sdělil žalobkyni, o kterých skutečnostech má pochybnosti. Žalobkyně proto následně navrhla provedení důkazů, jimiž hodlala skutečnosti, uvedené ve zpochybněných daňových dokladech, prokázat. Tyto důkazy správce daně buď provedl a podrobil novému hodnocení, či vysvětlil, proč navržené důkazy neprovedl. To, že se následně konkrétní hodnocení důkazů správcem daně lišilo od hodnocení žalobkyně, nelze hodnotit jako pochybení správce daně.
36. Krajský soud má tedy v posuzované věci za to, že správní orgány nejednaly v rozporu s § 1 odst. 2, § 92 odst. 2 a § 134 odst. 1 d. ř. Ze správního spisu se nepodává, že by jednaly nezákonně, porušovaly procesní práva žalobkyně, odmítaly provést důkazy, které by svědčily ve prospěch žalobkyně. Správní orgány hodnotily provedené důkazy odlišně, jinak než žalobkyně, to však samo o sobě nevede k nezákonnosti rozhodnutí. Tím, zda úvaha správních orgánů byla správná a zda správní orgány řádně odůvodnily, proč některé z důkazů neprovedou, se bude krajský soud zabývat v dalších částech odůvodnění tohoto rozsudku.
37. Žalobkyně dále obecně namítala, že se žalovaný nezabýval navrženými svědky. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně v bodech [52] až [54] napadeného rozhodnutí uvedl, proč neprovedl výsledky L. C. a M. D. Co se týče ostatních svědků, žalovaný v bodě [55] napadeného rozhodnutí sdělil, že odkazuje na posouzení správce daně, s nímž se ztotožňuje, a výslovně odkázal na úřední záznam ze dne 13. 8. 2014, ze dne 6. 11. 2015 a na zprávu o daňové kontrole. Krajský soud podrobně zkontroloval, zda se správce daně zabýval u všech navržených svědků tím, proč je nevyslechl, a zjistil, že správce daně neopomenul ani jednoho ze svědků, které žalobkyně

uvedla v doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2017. Krajský soud vycházel z ustálené judikatury správních soudů, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně a odvolacího orgánu je třeba vykládat jako jeden celek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2016, č. j. 1 As 46/2016-24). Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě [55] výslovně odkázal na vypořádání správce daně, tedy neopomenul se danou otázkou zabývat, neměl mu krajský soud co vytknout. Žalovaný tak byl oprávněn odkázat na zprávu o daňové kontrole za situace, pokud v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že se závěry správce daně ztotožňuje. K jednotlivým svědkům se krajský soud vyjádří při vypořádání dalších žalobních námitek.

ad b) Podložení nároku na odpočet zdanitelným plněním.

38. Podstatou sporu je to, zda byly v posuzované věci splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 ZoDPH. Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. ZoDPH však za určitých podmínek dává možnost daň ze státního rozpočtu získat zpět, a to formou odpočtu daně. Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění použije v rámci své ekonomické činnosti. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek (§ 72 a § 73 ZoDPH). Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat.
39. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, *vyslovil, že „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem...“* Krajský soud se s uvedenými závěry ztotožňuje a vycházel z nich i v posuzované věci.
40. Základem sporu je posouzení, zda žalobkyně prokázala všechny skutečnosti pro přiznání nároku na odpočet DPH. V této souvislosti považuje krajský soud za vhodné odkázat k otázce rozložení důkazního břemene na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016 – 47, dle kterého rozložením důkazního břemene v daňovém řízení „se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, postačí proto shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou

povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Existence účetních dokladů nebo faktur totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila“ (viz např. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117, nebo ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).

41. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku vyslovil, že i přes předložení formálně bezvadných účetních dokladů proto mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností [viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; s ohledem na v podstatě totožné znění § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, je judikatura vztahující se k poslední citovanému ustanovení plně použitelná i pro dokazování podle daňového řádu]. V případě prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně unese své důkazní břemeno, a to se přenáší zpět na daňový subjekt.
42. Nejvyšší správní soud doplnil, že „za této situace je pak na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví“ (viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63).
43. V nyní posuzované věci není sporné, že žalobkyně předložila formálně bezvadné daňové doklady. Nicméně spornou otázkou zůstává, zda tato zdanitelná plnění použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, resp. že existuje věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, tedy uskutečněnými. Správní orgány dospěly k závěru, že nikoliv.
44. Krajský soud v této souvislosti zdůrazňuje zcela zásadní skutečnost, a to, že žalobkyně měla sice v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby, ale tuto činnost, kterou si nechala do obchodního rejstříku zapsat již dne 13. 2. 2008 (a vymazala ke dni 8. 11. 2012), nikdy nevykonávala. Za 4,5 roku tedy žalobkyně nevyvíjela v tomto oboru žádnou činnost.
45. Jak vyplývá ze správního spisu a z výpisu z obchodního rejstříku, v období od 10. 7. 2006 do 1. 12. 2012 měla žalobkyně zapsán předmět činnosti maloobchod provozovaný mimo řádné provozovny, v období od 9. 11. 2007 do 1. 12. 2012 poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software. Z předložených podkladů vyplynulo, že softwarové poradenství žalobkyně skutečně poskytovala, tuto skutečnost žádá ze stran nečinila spornou. Správní orgány tak rozhodovaly za situace, kdy žalobkyně ve skutečnosti

vykonávala toliko technickou činnost nijak nesouvisející s masérskými, rekondičními a regeneračními službami, předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby měla sice zapsaný v obchodním rejstříku, ale nikdy jej nerealizovala. Při zohlednění uvedených skutečností měly správní orgány povinnost velmi striktně posuzovat, zda se v posuzované věci jednalo o zdanitelná plnění, která žalobkyně použila v rámci svých ekonomických činností.

46. Krajský soud zjistil, že žalobkyně k vyvrácení pochybností správce daně ohledně splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet u jednotlivých plnění (náklady na výživové doplňky, logo a kurzy), předložila výpis z obchodního rejstříku, ve kterém měla mimo jiné uveden předmět činnosti: masérské, rekondiční a regenerační služby. Dále předložila živnostenské oprávnění vystavené na L. C. a faktury za kurzy relaxačních a masážních technik, masáží shiatsu, nabídku realitní kanceláře na zavedené kosmetické studio a současně žalobkyně žádala provedení výsledku realitní makléřky T. a N. M. Správní orgány se uvedenými důkazy zabývaly ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí. Správce daně vysvětlil, že předložený živnostenský list a další doklady byly vystaveny na fyzickou osobu, ne na žalobkyni. K předloženému e-mailu od realitní makléřky a inzerátu na zavedené kosmetické studio uvedl, že není zřejmé, z jakého období pocházejí, nelze zjistit, kdy byla nabídka učiněna. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vysvětlil, že tvrzený kosmetický materiál na školení a výuku paní C. představoval spotřební materiál využitelný pro osobní spotřebu. Certifikáty z účasti na kurzech byly vystaveny na paní C. jako fyzickou osobu, navíc některé byly konané v době její pracovní neschopnosti. Žalovaný také argumentoval tím, že ačkoli měla žalobkyně uveden v obchodním rejstříku jako předmět podnikání masérské, rekondiční a regenerační služby, tuto činnost od roku 2008 nikdy nevykonávala. Měl dále za to, že pouhá nedatovaná nabídka k pronájmu kosmetického studia taktéž neprokazuje, že žalobkyně činila veškeré kroky k provozu kosmetického studia. Inzerát a e-mail s komunikací mezi žalobkyní a realitní makléřkou proto žalovaný nepovažoval za jednoznačný důkaz.
47. Krajský soud se tak ztotožňuje se správními orgány, že žalobkyně předložila pouze několik důkazů, které ve vzájemné souvislosti bez pochybností neprokazovaly, že činila dostatečné množství cílených kroků vedoucích k realizaci podnikatelského záměru a že z konkrétních, jednoznačných a prokázaných důvodů musela od zamýšleného podnikatelského záměru upustit. Za okolnost, která realizaci záměru neočekávaně zmařila, nelze považovat ani nemoc L. C. Ta absolvovala kurzy již v letech 2005-2010, živnostenské oprávnění na danou činnost měla jako fyzická osoba od roku 2007 a předložené důkazy nevypovídaly o tom, že kosmetické studio již bylo připraveno k realizaci a toliko náhlá nemoc L. C. jeho provoz znemožnila.
48. Krajský soud zdůrazňuje, že rozhodovanou věc je třeba posuzovat v širších souvislostech, a to zejména s ohledem na to, že žalobkyně dlouhodobě a prokazatelně poskytovala toliko softwarové poradenství. Provoz kosmetického salonu s touto činností nijak nesouvisel, dosavadní činnost nerozvíjel. Jednalo se tak o zcela odlišný podnikatelský záměr, pro jehož realizaci učinila žalobkyně tak málo kroků, že se krajský soud ztotožňuje s pochybnostmi správních orgánů. Navíc ani předložené důkazy s jistotou neprokazovaly, že žalobkyně podnikatelský záměr skutečně hodlala realizovat. Žalobkyně nepředložila žádnou písemnou komunikaci mezi realitními makléři a žalobkyní kromě jednoho nedatovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

e-mailu, rezervační smlouvu, dále nepředložila údajně realizované logo kosmetického salonu ani nepopsala jeho vzhled. I kdyby k jednání s realitními kanceláři došlo, krajskému soudu není znám ani jeden výsledek těchto jednání, který by prokazoval závazné kroky k pronájmu kosmetického studia. Krajský soud má za to, že žalobkyní předložené důkazy byly velmi kusé a současně byly řádně zpochybněny správcem daně.

49. Pro správce daně bylo však rozhodné, že žalobkyně – ač má v obchodním rejstříku předmět podnikání masáže – tuto činnost nikdy nevykonávala. Pokud by správce daně měl přistoupit na tvrzení žalobkyně, že činila kroky k otevření kosmetického salonu, krajský soud zjistil, že neexistuje souvislý řetězec tvrzení, které by mohly záměr žalobkyně potvrdit. Pro úplnost krajský soud dodává, že správní orgány nikdy nepopíraly, že se L. C. mohla kurzů účastnit, ale zpochybnily souvislost výdaje s ekonomickou činností žalobkyně, s čímž se krajský soud ztotožňuje.
50. V rámci této námitky odkazovala žalobkyně na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr), konkrétně na rozsudek ze dne 29. 2. 1996 ve věci C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)*. Podle tohoto rozsudku se obecný princip neutrality DPH posuzuje ke dni povinnosti přiznat daň (ke dni posuzování nároku na odpočet) a pozdější změna objektivních okolností předchozí nárok na odpočet nemění. Jedná se tedy o odlišný případ než v posuzované věci. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně, aniž by prokázala, že přijaté zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti. Nepředložila jednoznačné, logické a do sebe zapadající důkazy, které by vytvořily řetězec skutečností, ze kterých by jasně vyplývalo, že žalobkyně skutečně hodlala provozovat kosmetický salon. Současně na základě logických skutečností nevysvětlila, proč nemohla svůj údajný ekonomický záměr realizovat. Argumentace žalobkyně rozsudkem Soudního dvora Evropské unie tak není případná.
51. Krajský soud uzavírá, že správní orgány vysvětlily, z jakého důvodu dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijaté zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, a krajský soud na jejich úvaze neshledává nic nezákonného. Krajský soud proto uzavřel, že námitka b) není důvodná.

ad c) Neprovedení výslechu M. D.

52. Při vypořádání této žalobní námitky lze plně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výslechem jednatele společnosti jako svědka. Třetí senát Nejvyššího správního soudu vyslovil, že nemá důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v související věci v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23. V něm konstatoval, že bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výsledek období, kdy vykonával svoji funkci. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013-99, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí status. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. [...] Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.“ Uvedený výklad se uplatní i na dokazování v režimu d. ř., jelikož znění § 96 odst. 1 d. ř. je prakticky totožné s první větou § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

53. Třetí senát Nejvyššího správního soudu dále doplnil, že poslední větu citované pasáže rozsudku č. j. 7 Afs 15/2013-99 nelze vykládat tak, že poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, její výslech jako svědka o skutečnostech nastalých v době výkonu funkce již přichází v úvahu. Takový výklad totiž neodpovídá procesním předpisům upravujícím soudní řízení (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101). V rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52, Nejvyšší správní soud – ve vztahu k dokazování v daňovém řízení – konstatoval, že „postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první [zákona o správě daní a poplatků]). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.).“ S ohledem na tuto judikaturu Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 237/2017-23, uzavřel, že správce daně nemohl provést výslech svědka proto, že v době jeho rozhodování byl tento svědek stále jednatelem stěžovatele.
54. Vzhledem ke shora uvedeným závěrům Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že pokud správní orgány jednatele společnosti Ing. M. D. nevyslechly jako svědka a sdělily, proč tak neučinily, jednaly v souladu se zákonem.
55. Námitka c) není důvodná.

ad d) Nesprávný postup a úvahu správních orgánů týkající se L. C.

56. Na úvod vypořádání této námítky krajský soud odkazuje na shora uvedené vypořádání námítky c), ve kterém krajský soud odkázal na úvahu Nejvyššího správního soudu v rozsudku dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017-23, podle kterého byla-li osoba jednatelem v době, která je předmětem daňového řízení, nelze ji vyslechnout jako svědka ani v tom případě, že v průběhu daňového řízení již jednatelem není. V posuzované věci byla L. C. jednatelkou do 18. 10. 2012. Předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období roků

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2011, 2012. L. C. tak nebyla jednatelkou žalobkyně pouze v marginální části zdaňovacího období roku 2012 (od 18. 10. 2012) a pouze v souvislosti s touto částí zdaňovacího období ji mohly správní orgány vyslechnout jako svědka.

57. K námitkám týkajícím se L. C. krajský soud zjistil, že pracovní neschopnost této svědkyně nebyla jediným důvodem, proč správní orgány neuznaly nárok žalobkyně na odpočet daně. Učinily tak na základě rozsáhlých úvah, které jsou popsány v odůvodnění žalobní námitky b). Pracovní neschopnost L. C. pouze podporovala pochybnosti správních orgánů o tom, zda žalobkyně skutečně činila cílené kroky k provozování kosmetického studia.
58. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí L. C. podrobně zabýval. Na str. 7 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že shledal nejasnosti ve vyjádření žalobkyně, která uváděla, že se L. C. seminářů účastnila z pozice jednatelky žalobkyně, ale současně tvrdila, že za účelem vybudování kosmetického studia se L. C. stala zaměstnancem žalobkyně a navíc že v důsledku nemoci L. C. nemohla žalobkyně předmětnou činnost uskutečnit. Žalovaný dále vyslovil, že z předloženého živnostenského listu toliko vyplývalo, že L. C. jako fyzická osoba disponovala živnostenským oprávněním na danou činnost (provozování živnosti bylo navíc přerušeno od 31. 12. 2010 do 30. 6. 2015) a navštěvovala kurzy již od roku 2005. Pracovní smlouvu uzavřela žalobkyně s L. C. až v roce 2012, a to s pracovní náplní manažerka kosmetického studia. V listopadu 2012 žalobkyně předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby z obchodního rejstříku vymazala.
59. Z uvedeného vyplývá, že úvaha žalovaného vycházela ze značného množství skutečností a nevázala se toliko na pracovní neschopnost L. C. Výsledkem L. C. se zabýval žalovaný na str. 9 napadeného rozhodnutí. Krajský soud má shodně s žalovaným za to, že existovalo velké množství nejasností a nešlo postavit najisto, že žalobkyně nárok na odpočet daně řádně prokázala.
60. Krajský soud dále zkoumal, jakým způsobem probíhal výslech L. C. Ze správního spisu vyplývá, že se správce daně pokoušel o výslech dvakrát. Správce daně, vědom si toho, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nebyla již jednatelkou žalobkyně, s ní jednal jako s jakýmkoli jiným svědkem. Z protokolu o výslechu svědka L. C. ze dne 29. 2. 2016, č. j. 32088/16/3109-60562-803128, vyplývá, že byla tato svědkyně řádně poučena o svých právech a povinnostech. Následně L. C. uvedla: *„Já v téhle chvíli nevím, jestli mohu vypovídat, abych nezpůsobila újmu blízkým. Pan D. je můj bývalý partner, nevím, jestli bych mu nemohla způsobit problémy. Já cítím, že v tomto okamžiku, kdy mi nebyly sděleny souvislosti, určitě, že skutečnost že bych mohla ublížit osobě blízké, odmítám“*. Následně zástupce žalobkyně položil svědkyni otázku, zda by svědkyně *„mohla poté, co vyhledá pomoc a prokonzultuje s právníkem, zda by mohla správci daně v nějaké lhůtě sdělit, zda bude vypovídat nebo vypovídat nebude“*. L. C. odpověděla: *„V tuhle chvíli nevím“*. Dále uvedla, že *„jsem onemocněla a byla jsem hospitalizovaná, účastnila jsem se terapií a věnovala se léčbě, byla mi prodloužena neschopenka a za rok na udání ze sociálky mě začali stíhat“*.
61. Krajský soud má ve shodě se správními orgány za to, že z citovaného protokolu o výslechu svědka vyplývá, že svědkyně odmítla vypovídat. Uvedla konkrétní důvody, jednatel žalobkyně byl jejím partnerem a současně ona čelila trestnímu stíhání. Za této situace, kdy svědkyně odmítla vypovídat ze zcela konkrétních důvodů a její výpověď by se vztahovala k marginální části předmětných zdaňovacích období, nelze shledat nesprávným postup

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

správce daně, který se následně svědkyně nedotazoval, zda svůj názor změnila. To nebylo jeho povinností.

62. Námitka d) není důvodná.

ad e) Neprovedení výsledku MUDr. K.

63. K výsledku MUDr. K. krajský soud sděluje, že důvodem, proč nebyl vyslechnut v daňovém řízení, se zabýval správce daně na str. 5 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný na vypořádání této otázky odkázal a z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že pracovní neschopnost L. C. nebyla jediným důvodem pochybností správních orgánů o tom, že nárok na odpočet daně nebyl prokázán. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že by MUDr. K. nemohl sdělit informace o zdravotním stavu L. C., jelikož je vázán lékařským tajemstvím. Informace o pracovní neschopnosti L. C. získal správce daně nikoli od lékaře, ale od Okresní správy sociálního zabezpečení, která správci daně sdělila informace týkající se pracovní neschopnosti L. C., mimo jiné že byla v neschopnosti od 3. 12. 2010 do 28. 9. 2011. Správce daně by tak skutečně mohl od MUDr. K. získat novou informaci pouze o zdravotním stavu L. C., který na posouzení věci neměl vliv. Informaci o pracovní neschopnosti získal správce daně od jiného subjektu. Za této situace se tak lze ztotožnit se závěrem správce daně o neprovedení výsledku MUDr. K. Nadto žalobkyně v žalobě argumentuje pouze tím, že nevyslechnutí MUDr. K. bylo účelové, ale nesděluje, jaké skutečnosti relevantní pro daňové řízení by případně MUDr. K. mohl sdělit.

64. Krajský soud dále zdůrazňuje, že správní orgány nikdy nezpochybňovaly skutečnost, že se L. C. kurzů fyzicky zúčastnila. Správní orgány ale vyvracely, že byl uplatněný nárok na odpočet daně odůvodněný. Krajský soud si tak není vědom toho, jakým způsobem by mohl výslech MUDr. K. na úvaze správních orgánů cokoli změnit či ovlivnit.

65. Námitka e) není důvodná.

ad f) Neprovedení výsledku R. T.

66. Žalobkyně v žalobě rozsáhle brojila proti tomu, že správní orgány nevyslechly R. T. Krajský soud zjistil, že v úředním záznamu ze dne 11. 1. 2017 správce daně uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení opětovně navrhla výslech svědkyně R. T., zaměstnankyně realitní kanceláře C. X R. X, N. P. 1071/17, P. 1, bez uvedení bližšího kontaktu. Správce daně na internetové stránce www.century21.cz zjistil, že pod odkazem „seznam makléřů“ není R. T. uvedena, pod odkazem „seznam kanceláří“ nebyla kancelář C. X R. X nalezena. Krajský soud dále zjistil, že žalobkyně ve vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 7. 2016 sdělila správci daně telefonický kontakt na R. T.

67. Krajský soud považuje na úvod vlastního posouzení této námítky za nutné znovu zopakovat, že předmětem sporu je zejména to, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně, jelikož zdanitelné plnění nemělo souvislost s její ekonomickou činností. Správní orgány v průběhu daňového řízení však podrobně vysvětlily, proč neměly za to, že žalobkyně činila souvislý řetězec kroků k realizaci kosmetického studia.

68. Žalobkyně má za to, že by správní orgány mohly změnit svůj závěr, pokud by vyslechly R. T. Tak tomu ale dle krajského soudu není. R. T. byla realitní makléřkou, se kterou měla žalobkyně jednat při vyhledávání kosmetického studia. Žalobkyně v doplnění odvolání ze

dne 5. 12. 2016 žádala výslech R. T. ze zcela obecného důvodu: „*Jednání o pronájmu pro zřízení kosmetického studia. Úmysl otevřít kosmetické studio*“. Netvrdila však, jaké konkrétní skutečnosti by výpověď R. T. mohla prokázat. Tato svědkyně tak mohla toliko potvrdit, že žalobkyně jednala o pronájmu kosmetického studia. Ani tato skutečnost by však na posouzení věci nic nezměnila. Žalobkyně totiž nepředložila žádný důkaz o tom, že podepsala rezervační či nájemní smlouvu na jakékoli kosmetické studio, jaký měla ekonomický plán, kde a v jaké oblasti chtěla působit, neposkytla informace o zaměstnancích, zásobování, apod. Kdyby však žalobkyni skutečně bylo znemožněno otevřít kosmetické studio z důvodu nemoci L. C., musela by mít tyto náležitosti pro provoz kosmetického studia vyřešeny. Žalobkyně v daňovém řízení předložila jako důkaz pouze nedatovaný inzerát na zavedené kosmetické studio, aniž by tvrdila a prokázala, že toto konkrétní studio skutečně hodlala provozovat. Dále tvrdila, že nechala vypracovat logo kosmetického studia, aniž by výslednou realizaci loga předložila správním orgánům (a ani N. M. vzhled a obsah loga nijak nekonkretizovala). Dále argumentovala vzděláváním L. C., které však probíhalo několik let, aniž by došlo k realizaci dané činnosti. U relaxačního světla a výživových doplňků správní orgány vysvětlily, že byly určeny pro osobní využití a z ničeho se nepodává, že by měly sloužit k provozu či přípravě kosmetického studia.

69. Na základě shora uvedeného řetězce pochybností správní orgány ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí zcela logicky dospěly k závěru, že žalobkyně zdanitelné plnění nepoužila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění vymezených v § 72 ZoDPH. Na tomto zjištění by výslech R. T. nebyl s to ničeho změnit.
70. Krajský soud pokládá za nutné na tomto místě připomenout, že neprovedení navržených důkazů v případě, kdy správce daně rozhoduje v neprospěch subjektu v důsledku neunesení důkazního břemene, je vždy problematické (srovnej k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014 – 41). Avšak v nyní posuzovaném případě je tento postup možno akceptovat, neboť i podle přesvědčení krajského soudu z okolností této věci jasně vyplývá, že R. T. nemohla sdělit žádnou skutečnost, která by měla vliv na posouzení věci a mohla být správcem daně zohledněna ve prospěch žalobkyně. Správní orgány rozhodovaly na základě toho, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, k čemuž měly správní orgány dostatek podkladů a indicií. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, podle kterého „*správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“.
71. Krajský soud zjistil, že žalobkyně na rozdíl od doplnění odvolání proti platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob, v doplnění odvolání proti platebním výměrům na DPH ze dne 5. 12. 2016 nenavrhla výslech R. T. v odvolacím řízení. Žalobkyně v doplnění odvolání v bodě [26] a bodě [36] brojila toliko proti tomu, jak se správce daně vypořádal s důkazním návrhem na výslech R. T., samotný návrh na její výslech v doplnění odvolání chybí. Žalovaný proto nepochybil, soustředil-li se na vypořádání odvolací námitky, přičemž odkázal v této souvislosti na zprávu o daňové kontrole a k výslechu R. T. v rámci odvolacího řízení se nijak nevyjádřil.

72. Námitka f) není důvodná.

ad g) Výslech N. M.

73. Krajský soud zjistil, že dožádaný Finanční úřad pro Ústecký kraj zaslal správci daně odpověď na dožádání ze dne 31. 8. 2015. Její přílohou byl protokol o výsledku svědka ze dne 31. 8. 2015, č. j. 1907605/15/2504-60561-501870. Dožádaný správce daně položil svědkyni N. M. sedm zcela konkrétních otázek. Svědkyně vypověděla, že „*podklady s p. D. byly pouze ústně, p. D. řekl své představy*“. Výsledek činnosti neměla. Krajský soud má z uvedeného za to, že dožádaný správce daně umožnil svědkyni, aby se k věci samostatně vyjádřila, stejným způsobem, jakým by tak učinil správce daně. To, že pokládal dotazy dožádaný správce daně, nebylo s to výslech svědkyně ovlivnit. Není úkolem správce daně, aby svědku pokládal otázky tak dlouho, dokud svědek nevypovídá tak, aby potvrzoval žalobkyni uvedené skutečnosti. Svědkyně tak měla možnost odpovědět na všechny dotazy konkrétní odpovědí a ozřejmit pochybnosti správce daně, což neučinila.

74. Následně svědkyni kladl dotazy zástupce žalobkyně a svědkyně na ně odpovídala jen slovem ano. Tato skutečnost však nic nezněmala na tom, že správce daně měl konkrétní nejasnosti, které popsal, a výslech svědkyně mu tyto nejasnosti nijak neozřejmil. Svědkyně nesdělila, jaké logo zpracovala, jak toto logo vypadalo, nedisponovala žádnými podklady a nebyla schopna popsat ani výsledek své práce. Žalovaný na str. 41 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že žalobkyně – ač uplatnila náklad za výrobu loga pro nové kosmetické studio, nebyla s to správním orgánům ukázat či popsat vzhled loga, předložit návrh loga, navíc pochybnosti vzbuzovalo i to, že si podklady pro zakázku měly strany předávat osobně.

75. K tomu krajský soud uvádí, že správní orgány nezpochybňovaly, že N. Muselová mohla pro žalobkyni poskytnout určitou formu reklamní činnosti, ale měly za to, že nebylo prokázáno, že se jednalo o náklady na zpracování loga na kosmetické studio a že byl náklad na zpracování loga nákladem souvisejícím s podnikatelskou činností žalobkyně. Z uvedených důvodů nelze pochybnosti správce daně a závěr o nekonkrétnosti výpovědi svědkyně považovat za nesprávný. Správce daně rozhodoval za situace, kdy neexistovalo žádné konkrétní kosmetické studio, žalobkyně poskytovala zejména softwarové poradenství, žalobkyně nepředložila smlouvu s N. Muselovou a správci daně nebyl znám ani výsledek její práce. Krajský soud s ohledem na uvedené skutečnosti nemá úvaze správních orgánů co vytknout.

76. Námitka g) není důvodná.

h) Neprovedení výsledku V. M.

77. Žalobkyně namítala, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil k navrženému důkazu, konkrétně k výsledku V. M. Krajský soud po podrobném prostudování doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2016 zjistil, že žalobkyně výslech tohoto svědka nenavrhl. Žalovaný proto nepochybil, pokud se výsledkem V. M. výslovně nezabýval.

78. Naopak správce daně se s neprovedením výsledku V. M. ve zprávě o daňové kontrole řádně vypořádal, konkrétně na str. 7 zprávy o daňové kontrole, krajský soud se proto neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že správní orgány se tímto svědkem nezabývaly.

79. Námitka h) není vzhledem k uvedeným skutečnostem důvodná.

ad i) Výživové doplňky

80. Správce daně se „kosmetickým materiálem“ zabýval v bodě 1.2.2 zprávy o daňové kontrole. Správce daně měl o tomto materiálu pochybnosti, které sdělil žalobkyni. Ta správci daně sdělila, že se jednalo o kosmetický materiál na školení a výuku L. C. Správce daně zjistil, že konkrétně šlo o speciální potraviny, čaj, kaši, tyčinku na rty, osobní kosmetické potřeby, jako příklad uvedl MorgenStund jahelno-pohankovou bezlepkovou snídaňovou kaši, Wurzel Kraft – omnimolekulární potravinu, rostlinný granulát s květovým pylem, dětský zubní gel Pomeranč Sensitiv, apod. Po seznámení s tímto seznamem žalobkyně uvedla, že materiál sloužil L. Cinkové pro osvojení a prohloubení masážních a kosmetických technik pro budoucí uplatnění v kosmetickém salonu. Toto tvrzení však žalobkyně ničím nepodložila a správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by potraviny a kosmetické prostředky sloužily k uskutečnění předmětu činnosti žalobkyně. Úvahu správce daně doplnil žalovaný, který uvedl, že se jednalo o potraviny a kosmetiku pro osobní spotřebu a neshledal souvislost s ekonomickou činností žalobkyně.
81. S úvahami správních orgánů se krajský soud ztotožňuje. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet v souvislosti s velmi nesourodým celkem kosmetiky a potravin, které skutečně představují zboží pro osobní spotřebu, a z ničeho se nepodává, že by měly sloužit při provozování kosmetického studia. Odlišná situace by nastala, pokud by žalobkyně uplatnila faktury, ze kterých by např. vyplývalo, že nakoupené kosmetické přípravky budou skutečně sloužit pro budoucí fungování kosmetického salonu. Mohlo se jednat o velká balení, ve velkém množství, sloužící ke konkrétnímu účelu souvisejícímu s provozem kosmetického studia. Tak tomu však v posuzované věci nebylo.
82. S ohledem na výše uvedené skutečnosti a vzhledem k tomu, že kosmetický salon nebyl v provozu, musel správní orgán vážit, jestli lze skutečně shledat souvislost s ekonomickou činností žalobkyně či nikoli. Vzhledem k tomu, že žalobkyně poskytovala softwarové poradenství, neshledal krajský soud pochybení správních orgánů v tom, že neshledaly souvislost mezi danými potravinami a kosmetikou a ekonomickou činností žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole úvahy správních orgánů vyplývají a krajský soud se s jejich závěry ztotožňuje.
83. Pro úplnost krajský soud dodává, že na uvedených závěrech by nemohl nic zvrátit ani případný výsledek L. C., o který se správce daně dvakrát neúspěšně pokoušel, protože ke svému závěru došel na základě posouzení povahy výrobků, toho, že byly nesourodé, sloužily k osobní potřebě, apod., přičemž výsledek L. Cinkové by na těchto objektivních skutečnostech nemohl nic změnit.
84. Námitka i) není důvodná.

ad j) Vady daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole, procesní pochybení

85. K této námitce krajský soud sděluje, že správce daně ve vyrozumění ze dne 3. 10. 2016 zcela konkrétně žalobkyni popsal, v čem spatřuje prodlužování daňového řízení ze strany žalobkyně. Popsal délku projednávání zprávy o daňové kontrole, hledání termínů, omluvy zástupců žalobkyně, vyslovil jasně svůj závěr o tom, proč shledal omluvu JUDr. B. hodinu před zahájením jednání a následnou omluvu jednatele z důvodu pracovní cesty důvodnou.

Vysvětlil, že žalobkyně udělila plnou moc svému zástupci, který následně v totožném rozsahu zmocnil JUDr. B. a Mgr. O. Za této situace zcela logicky správce daně měl za to, že neúčast jednatele při seznámení se se zprávou o daňové kontrole (za účasti jeho zmocněnce) není důvodem pro neuskutečnění sjednaného termínu a současně zdravotní stav jednoho ze zástupců na základě substituční plné moci taktéž není řádným důvodem pro omluvu z jednání. Za situace, kdy žalobkyně čtyřikrát využila možnost seznámit se se zprávou o daňové kontrole (dle tvrzení žalovaného v délce 20 hodin), nemá krajský soud za to, že by správce daně projednání zprávy o daňové kontrole v délce 49 stran násilně ukončil.

86. Správní orgány žalobkyni řádně vysvětlily, proč nebyla účast jednatele u seznámení se se zprávou o daňové kontrole nutná vzhledem k tomu, že byla žalobkyně zastoupena advokátem. Na závěrech správních orgánů neshledává krajský soud nic účelového. To, že v průběhu daňového řízení správce daně vycházel žalobkyni vstříc a po dohodě sjednával termíny tak, aby se jich mohl účastnit i jednatel žalobkyně, nelze klást následně k jeho tíži.
87. K argumentaci omluvami JUDr. B. krajský soud sděluje, že žalobkyně udělila plnou moc JUDr. V. Ten teprve následně udělil substituční plnou moc JUDr. B. a Mgr. O. Z uvedeného vyplývá, že se k jednání správce daně mohli dostavit v zastoupení minimálně tři zástupci. Za této situace, kdy šlo již o pátý termín pro seznámení se se zprávou o daňové kontrole, se závěr správce daně o tom, že se zástupci měli i v případě zdravotní indispozice jednoho z nich zastoupit, jeví jako logický.
88. Žalobkyně dále obecně namítala, že se žalovaný nevypořádal s odkazem žalobkyně na odbornou literaturu a dále v případě, že existoval dvojí výklad právní normy, měl zvolit výklad pro žalobkyni příznivější. Krajský soud pouze obecně sděluje, že správní orgány mají povinnost se vypořádat s předloženými důkazy, nikoli reagovat na všechna tvrzení a argumentaci žalobkyně. Není tedy pochybením žalovaného, že v napadeném rozhodnutí - pokud řádně vysvětlil své závěry - neprovedl polemiku s odbornou literaturou. Taktéž krajskému soudu není známo, z čeho vyplývá závěr žalobkyně o tom, že existovaly dva výklady shodného ustanovení a žalovaný měl volit to pro žalobkyni příznivější. Žalovaný pochybnosti o výkladech všech aplikovaných ustanovení neměl, nemohl tedy vážit mezi dvěma variantami.
89. Námitka j) tak není důvodná.
ad k) Ukončení daňové kontroly před vyřízením stížnosti.
90. Krajský soud se dále zabýval tím, zda byl správce daně oprávněn vydat zprávu o daňové kontrole před rozhodnutím o stížnosti. Nejprve krajský soud upozorňuje, že správce daně ukončil daňovou kontrolu teprve po rozhodnutí o všech námitkách žalobkyně. Není tedy pravdou, že by správce daně ukončil daňovou kontrolu před rozhodnutím o stížnosti. V posuzované věci podala žalobkyně stížnost dne 19. 7. 2016, která byla vyřízena dne 1. 8. 2016, stížnost ze dne 31. 5. 2016 byla vyřízena tentýž den. Stížnosti tedy byly vyřízeny před 4. 10. 2016, kdy byla ukončena daňová kontrola.
91. Proti vyřízení stížností žalobkyně brojila žádostmi o prošetření, o kterých žalovaný rozhodnul dne 22. 11. 2016 a 24. 10. 2016, tedy po skončení daňové kontroly. V posuzované věci je třeba zohlednit konkrétní specifika případu. Daňová kontrola byla

zahájena dne 7. 11. 2013 a nebyla prodlužována nečinností správce daně, ale zejména jednáním žalobkyně, která podáváním stížností, námitek podjatosti a odkládáním termínů znemožňovala daňovou kontrolu ukončit. Správce daně o všech těchto stížnostech rozhodl již před ukončením daňové kontroly, ale z důvodu možného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně nevyčkal na prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud s ohledem na specifické okolnosti posuzované věci nemá za to, že by správce daně svým postupem pochybil. Dle krajského soudu by mělo být zachování všech práv daňových subjektů prioritou a nemělo by na této skutečnosti nic měnit ani hrozící uplynutí prekluzivní lhůty. Správce daně ale má ze zákona povinnost řádně vyměřit a vybrat daň, a splnění této povinnosti nesmí být znemožněno obstrukcemi daňového subjektu a mařením řádného průběhu daňového řízení. V posuzované věci podala žalobkyně 12 stížností, opakovaně rušila sjednané termíny. I za této situace se účastnila čtyř termínů vyhrazených pro seznámení se zprávou o daňové kontrole. Krajský soud má za to, že jednalo-li se v posuzované věci o tak specifické okolnosti, a stížnosti toliko zneužívaly institut mající za cíl ochranu daňových subjektů, jednal správce daně řádně, pokud dal přednost ukončení daňové kontroly před prošetřením rozhodnutí o nedůvodné stížnosti, a tím zajistil, že rozhodl před uplynutím prekluzivní lhůty na doměření daně.

92. Žalobkyně dále argumentovala tím, že žalovaný shledal ve vyrozumění ze dne 21. 10. 2016 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti důvodnou. Ve stížnosti ze dne 31. 5. 2016 žalobkyně brojila proti tomu, že správce daně změnil svůj postup a nedovolil žalobkyni vyjadřovat se k jednotlivým bodům zprávy o daňové kontrole, ale chtěl umožnit vyjádření až poté, co se žalobkyně seznámí s celou zprávou o daňové kontrole. K tomu krajský soud sděluje, že žalovaný správci daně sice vytknul, že měl považovat stížnost ze dne 31. 5. 2016 za přípustnou, ale dále uvedl, že i tak by bylo třeba námitku zhodnotit jako nedůvodnou. Nelze tedy mít za to, že byla práva žalobkyně jakkoli porušena a že by po prošetření byla stížnost posouzena jako důvodná. Stížnost ze dne 19. 7. 2016 shledal správce daně nedůvodnou a ke stejnému závěru dospěl dne 22. 11. 2016 i žalovaný.
93. S ohledem na výše zmíněný obsah stížnosti žalobkyně krajský soud uvádí, že žalobkyně se v posuzované věci rozsáhle vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a její vyjádření ke zprávě o daňové kontrole by na věci nemohlo ničeho změnit. K funkci projednání zprávy o daňové kontrole se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, v němž uvedl, že projednání zprávy o daňové kontrole přichází na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledky kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Při projednání zprávy se tak uplatní zásada koncentrace řízení, a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím celé daňové kontroly. Samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu bude znemožněno navrhopat nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní

soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, v němž uvedl mj. následující: „Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravené v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016-45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“

94. Námitku k) neshledal krajský soud důvodnou ze shora uvedených důvodů.

ad l) Neprojednání zprávy o daňové kontrole.

95. Krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že správce daně nebyl oprávněn vydat dvě zprávy o daňové kontrole ve věci daně z příjmů a DPH, zahájil-li pouze jednu daňovou kontrolu. Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 7. 11. 2013, přičemž předmět a rozsah kontroly a doměřovacího řízení vymezil tak, že se jedná o daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. až 4. čtvrtletí 2012. Následně vydal samostatnou zprávu o daňové kontrole na daň z příjmů a DPH. Tento postup mu umožňuje § 85 odst. 4 d. ř., podle kterého *daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.* Vzhledem ke složitosti daňové kontroly, odlišnostem v pojmech, názvosloví a institutech daně z příjmů a DPH má krajský soud za to, že správce daně nepochybil, pokud vydal dvě samostatné zprávy o daňové kontrole, ve kterých se samostatně vypořádal s daní z příjmů a s DPH. Nadto žalobkyně ani neuvádí, jak jí mohlo vydání dvou samostatných zpráv o daňové kontrole, které obsahovaly všechny zákonem stanovené náležitosti, zasáhnout do jejích veřejných subjektivních práv.

96. K neprojednání zprávy o daňové kontrole na DPH krajský soud uvádí, že se tvrzení žalobkyně nezakládá na pravdě. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že správce daně

hodlal projednat obě zprávy o daňové kontrole, tedy jak na daň z příjmů právnických osob, tak na DPH. Ve všech podáních správce daně, která se vztahovala k projednání zpráv o daňové kontrole, bylo vždy uvedeno, že se jedná o zprávu o daňové kontrole jak na daň z příjmů, tak na DPH. Jako příklad lze uvést sdělení správce daně ze dne 16. 8. 2016, ve kterém uvedl, že akceptuje navrhovaný termín jednání, jehož předmětem mělo být „pokračování v projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2011, 2012 a projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roků 2011, 2012“. Správce daně hodlal projednat nejdříve zprávu o daňové kontrole týkající se daně z příjmů, následně DPH. Proč tak neučinil, vysvětlil ve vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole. To, že žalobkyně během čtyř uskutečněných termínů k seznámení se se zprávou o daňové kontrole přečetla jen část ze 49 stran zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů a ke zprávě o daňové kontrole na DPH nestihla dojít, nelze klást k tíži správci daně.

97. Krajský soud pro úplnost doplňuje, že žalobkyně se na základě použití postupu dle § 88 odst. 5 d. ř. mohla se zprávou o daňové kontrole seznámit, jelikož ji správce daně zaslal zástupci žalobkyně. Navíc je třeba dodat, že by v této fázi řízení již žalobkyně na zprávě o daňové kontrole nemohla nic změnit, jelikož k její změně mohlo dojít toliko na základě vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

98. Námitka l) není důvodná.

ad m) Tvrzená nemožnost nahlédnout do správního spisu.

99. K nepřehlednosti správního spisu a nemožnosti do něj nahlédnout krajský soud sděluje, že správní spis měl strukturu odpovídající množství dokumentů a podání, které žalobkyně správci daně poskytla. Žalobkyně zaslala správním orgánům podání v rozsahu několika tisíc stran (dle správních orgánů se jednalo o 3900 stran). Krajský soud má proto za to, že správce daně nepochybil, pokud ponechal dokumenty v rozsahu několika tisíc stran na CD, pokud tento datový nosič učinil součástí správního spisu a následně žalobkyni tento nosič při nahlížení do spisu zpřístupnil, jak se stalo v nyní posuzované věci.

100. Námitku m) neshledal krajský soud důvodnou.

ad n) Dokumenty byly podepsány nesprávnými osobami

101. K podpisům na dokumentech zaslaných žalobkyni krajský soud sděluje, že správce daně nemá povinnost seznamovat žalobkyni s interními akty a podpisovými řády. Otázku podpisů vysvětlil žalovaný přezkoumatelným způsobem v bodě [227] až [229] napadeného rozhodnutí, sdělil žalobkyni, proč podepisovala dokumenty konkrétní úřední osoba a z jakého důvodu. Žalobkyně v žalobě neuvedla, jakým způsobem by tato skutečnost mohla i hypoteticky zasáhnout do jejích veřejných subjektivních práv; krajský soud shledal vysvětlení žalovaného přesvědčivým a jakýkoli zásah do práv žalobkyně či pochybení správních orgánů v této souvislosti neshledal.

102. Námitka n) není důvodná.

H. Závěr a náhrada nákladů

103. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

104. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 19. března 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu