



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **DM Note agency s.r.o.**, IČO 60755474
sídlem Perucká 2482/7, 120 00 Praha
zastoupený advokátem JUDr. Janem Röslerem
sídlem Malátova 17, 150 00 Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2016, č. j. 33955/16/5300-22442-707666,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vydal ve věci žalobce následující rozhodnutí ze dne 3. 8. 2015: 1) platební výměr č. j. 3199879/15/3005-52522-711224, kterým byl žalobci za zdaňovací období květen 2013 vyměřen nadměrný odpočet

ve výši 204 144 Kč; 2) platební výměr č. j. 3200697/15/3005-52522-711224, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 343 114 Kč; 3) platební výměr č. j. 3203854/15/3005-52522-711224, kterým byla žalobci za zdaňovací období srpen 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 216 803 Kč; 4) platební výměr č. j. 3204109/15/3005-52522-711224, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 320 162 Kč; 5) platební výměr č. j. 3204342/15/3005-52522-711224, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 164 371 Kč. Správce daně takto rozhodl po provedených postupech k odstranění pochybností, neboť dle jeho názoru žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění za nákup reklamního a propagačního zboží a služeb s tím souvisejících, rozhodl tak tedy proto, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tj. neprokázal použití zboží a služeb pro ekonomickou činnost a faktické uskutečnění těchto plnění.

2. Proti uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 5. 8. 2016, č. j. 33955/16/5300-22442-707666, a napadené platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce ve vztahu k platebnímu výměru č. j. 3199879/15/3005-52522-71122 uvedl, že v dané věci podal dne 19. 6. 2013 řádně a včas daňové tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013, ve kterém vykázal na řádku 65 nadměrný odpočet ve výši 711 863 Kč. Příslušným platebním výměrem však správce daně vyměřil nadměrný odpočet ve výši jen 204 114 Kč, tedy o 507 749 Kč jinak, a to v neprospěch žalobce. Správce daně přitom, jak je zřejmé z odůvodnění předmětného platebního výměru, deklaruje, že zahájil postup k odstranění pochybností po konkludentním vyměření daně z přidané hodnoty za období květen 2013 – daňové přiznání bylo podáno dne 19. 6. 2013 a výzva byla vydána dne 23. 7. 2013. Takto však správce daně dle žalobce postupovat nemohl, neboť postup k odstranění pochybností nelze uplatnit poté, co již byla daň, byť konkludentně, vyměřena. V tomto směru žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
5. Dle žalobce se správce daně dopustil pochybení i v tom smyslu, že postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) neaplikoval správně. Ze spisu vyplývá, že formálně správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, ale ve skutečnosti prováděl úkony, které je oprávněn vykonávat jen v rámci daňových kontrol. Materiálně tak správce daně jednal v rámci jakési „*podivné daňové kontroly*“, o jejímž zahájení nebyl žalobce informován, takže celý proces, na základě kterého správce daně odůvodňuje své překvapivé závěry, nemá oporu v zákoně a je nelegální.
6. Žalobce dále uvádí, že závěry správce daně, formulované k platebnímu výměru týkajícímu se zdaňovacího období květen 2013, nejsou správné. Žalobce uznává, že správce daně může vyloučit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a to i za existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, avšak musí se přitom pohybovat v rámci mantinelů stanovených judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Ve smyslu této judikatury

nemusí být nárok na odpočet daně uznán, pokud plátce daně uplatňuje tento nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem. K překlopení důkazního břemene v takové věci pak může dojít pouze za existence objektivních a subjektivních skutečností, které je správce daně povinen definovat pro prokázání podvodného jednání. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal tyto objektivní okolnosti, a pokud se mu to podaří, pak případně po daňovém subjektu požadovat další důkazní prostředky a opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, které provádí, jej nevede k účasti na daňovém podvodu. K tomu žalobce dodává, že správce daně je oprávněn po plátcích daně vyžadovat, aby učinil všechna opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Taková opatření se musí odvíjet vždy od konkrétních okolností případu, teprve počíná-li si daňový subjekt při obchodování neopatrně, resp. chybí-li běžné obchodní podmínky, může to být považováno za jeden z důkazů o jeho povědomí o podvodu.

7. Žalobce tak nesouhlasí se závěry správce daně, které se týkají zpochybnění uplatněného nároku na odpočet daně či uskutečnění souvisejícího zdanitelného plnění v případech zdanitelných plnění dle daňových podkladů vystavených společnostmi Protisk, spol. s r.o. (dále jen „Protisk“), společností Maxim servis s.r.o. (dále jen „Maxim servis“), společností LASERPOINT & TECHNOLOGY s.r.o. (dále jen „LASERPOINT“). V těchto případech žalobce doložil uskutečnění plnění správcem daně fakturami, úhradami a evidencí pro daňové účely, a to v podobě originálů, které se vztahují k dotčeným daňovým dokladům, zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zajišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin které mohou být důkazními prostředky v daňovém řízení, dokladů prokazujících úhradu dotčených daňových dokladů, dokladů týkajících se jednotlivých příjmů dotčeného zboží na sklad a jeho jednotlivých výdajů; dále žalobce doložil další účetní doklady (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence dle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), zejména skladové evidence. Tím žalobce unesl břemeno tvrzení, když při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tvrdil, že přijal zdanitelné plnění, které použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Následně bylo na správci daně, aby dalším ověřováním tvrzení daňového subjektu potvrdil či vyvrátil, resp. shromáždil důkazy, které by zakládaly relevantní pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. V rámci důkazního řízení správce daně neoznačil jediný důkaz, který by vyvrátil tvrzení žalobce. Správce daně překrucoval svědecky doložené skutečnosti a jeho tvrzení jsou pouhými smyšlenkami odporujícími skutečnosti, přičemž byla následně převzata do žalobou napadeného rozhodnutí.
8. Tytéž žalobní námitky, vyjma námitky týkající se nemožnosti zahájit postup k odstranění pochybností po konkludentním vyměření daně, uplatnil žalobce i k ostatním daňovým výměrům. V případě platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 žalobce přitom rozporuje závěry správce daně konkrétně k přijatým zdanitelným plněním od společností Protisk, Maxim servis a LASERPOINT. V případě zdaňovacího období srpen 2013 žalobce nekonkretizoval jednotlivá přijatá zdanitelná plnění, při jejichž hodnocení měl žalovaný (správce daně) pochybit, nicméně lze dovodit, že se jedná o všechna plnění, u nichž mu nebyl za předmětné zdaňovací období uznán nárok na odpočet daně. V případě zdaňovacího období červen 2014 žalobce zpochybňuje

závěry správce daně, potažmo žalovaného v případě zdanitelných plnění přijatých od společností LASERPOINT, SG print s.r.o. (dále jen „SG print“), DAK Works, s.r.o. (dále jen „DAK Works“) a MÉDEA PUBLIC RELATIONS, s.r.o. (dále jen „MÉDEA PUBLIC RELATIONS“). Konečně v případě zdaňovacího období červenec 2014 rozporuje žalobce zjištění daňových orgánů u plnění poskytnutých společností LASERPOINT, SG print a MÉDEA.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že žalobce v podstatě pouze opakuje svou odvolací argumentaci, dle níž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Hlavní žalobní body tak dle žalovaného spočívají v žalobcově tvrzení, že: 1) postup k odstranění pochybností nelze zahájit a vést poté, co došlo k vyměření daně správcem daně, včetně vyměření konkludentního; 2) správce dane údajně prováděl postup k odstranění pochybností, prakticky ovšem jeho úkony naplňovaly spíše znaky daňové kontroly; 3) závěry žalovaného jsou rozporné se skutečností.
10. Žalovaný především odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. K jednotlivým hlavním žalobním námitkám pak dodal následující:
11. V případě prvního žalobního bodu je třeba vzít v potaz, že vzhledem k řádnému zahájení postupu k odstranění pochybností v příslušném případě došlo k vyměření daně vydáním předmětných platebních výměrů a nemohlo tak dojít k vyměření konkludentnímu, ani ke vzniku vratitelného přeplatku dle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
12. V případě druhého žalobního bodu žalovaný uvádí, že se s totožnou námitkou zcela vypořádal na straně 20 až 22 napadeného rozhodnutí. Proto nyní pouze opakuje zásadní myšlenku spočívající v tom, že správce daně postupoval bez zbytečných průtahů, kontinuálně prováděl úkony směřující ke správnému stanovení daně v souladu se zákonem, přičemž se nejednalo jen o formální úkony bez racionálního opodstatnění. Současně žalovaný poukázal na to, že k délce provedeného daňového řízení v daném případě zásadní měrou přispěly i podněty, které žalobce v jeho průběhu aktivně ve velkém množství uplatňoval. Navíc se žalobce domáhal (též bezúspěšně) ochrany před nečinností a před nezákonným zásahem u soudu.
13. I poslední žalobní bod shledává žalovaný nedůvodným, kdy uvedl, že v tomto směru své závěry formuloval na str. 22 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce uvádí, že žalovaný neoznačil jediný důkaz, kterým by vyvrátil tvrzení žalobce, a že překrucuje svědecky doložené skutečnosti, pak se toto tvrzení nezakládá na pravdě. Žalovaným bylo již v rámci napadeného rozhodnutí vysvětleno, jak dochází při prokazování nároku na odpočet k přenosu důkazního břemene. Prvotně stíhá důkazní povinnost toho, kdo si odpočet nárokuje (vychází z povinnosti tvrzení daňového subjektu), a toto důkazní břemeno je uneseno předložením formálního dokladu. Z nezbytnosti souladu stavu formálněprávního se stavem skutečným ovšem plyne, že vzniknou-li správcem daně pochybnosti stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění dle deklarovaného stavu, a důvodnost těchto pochybností prokáže, přenáší se důkazní břemeno zase zpět na daňový subjekt. Pokud se daňovému subjektu nepodaří pochybnosti správce daně rozptýlit, resp. prokázat uskutečnění zdanitelného plnění dle předloženého dokladu, znamená to, že důkazní břemeno na něm vážnoucí neunesl. Žalovaný přitom opětovně zdůraznil, že jeho povinností bylo prokázat své pochybnosti a tuto povinnost v posuzovaném případě

jednoznačně splnil. Dále žalovaný výslovně trval na tom, že hodnotil důkazy dle zásady volného hodnocení stanovené daňovým řádem, kdy přiřazoval důkazům podle svého uvážení hodnotu důkazní ve vztahu k prokazované skutečnosti, a to samostatně i v kontextu s dalšími důkazy. Hodnocené svědecké výpovědi mají podklad v předkládaném spisovém materiálu a žalovaný popírá, že by se dopustil tvrzeného „překrucování“ svědeckých výpovědí, přičemž žalobce ani nenastínil, v jakém smyslu k tomu mělo dojít a s čím konkrétně v hodnocení svědeckých výpovědí nesouhlasí.

14. Žalovaný tak navrhl, aby Krajský soud v Brně žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

15. K ústnímu jednání dne 23. 10. 2018 se dostavil pouze žalovaný. Ten přitom pouze odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci soudem

16. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

V. a) Možnost zahájení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2013

17. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce se domnívá, že správce daně zahájil ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2013 postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu nezákonně, a to proto, že daň z přidané hodnoty za toto období již byla (konkludentně) vyměřena; za takové situace nelze dle žalobce postup k odstranění pochybností zahájit.
18. Zde je možné poukázat na to, že dle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se v případě, že vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, tento vratitelný přeplatek vrátí plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu; to neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření. Dle § 154 odst. 1 daňového řádu je přitom přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
19. Žalobce přitom odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, publikované pod č. 2137/2010 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[v]ytýkáací řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který je ve lhůtě stanovené pro vyměření nebo doměření daně uplatnitelný pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkáací řízení však nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“ Zde krajský soud poznamenává, že vytýkáací řízení byl institut obdobný nynějšímu postupu k odstranění pochybností a byl upraven zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl nahrazen daňovým řádem.

20. Ve vztahu k dané žalobní námitce se ovšem soud zcela ztotožňuje se závěry žalovaného, jak byly uvedeny na straně 20 žalobou napadeného rozhodnutí. Z něj se podává následující:
21. Dle § 89 odst. 4 daňového řádu platí, že „[p]okud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“ Tímto se považuje postup k odstranění pochybností za zahájený. Jelikož v případě daňového přiznání za zdaňovací období květen 2013 vznikly správci daně pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních uvedených v oddílu C daňového přiznání podaného dne 19. 6. 2013, kde žalobce vykazoval nadměrný odpočet ve výši 711 863 Kč, vydal správce daně dne 23. 7. 2013 výzvu k odstranění pochybností (č. j. 27007009/13/3003-24901-711170; výzva samotná je ze dne 22. 7. 2013, odeslána do datové schránky zástupce žalobce byla dne 23. 7. 2013 a doručena byla dne 25. 7. 2013) za předmětné zdaňovací období. Postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2013 byl (přínejmenším z časového hlediska) řádně zahájen, a to před vyměřením daňového přiznání v souladu se zákonem, neboť správce daně vydal výzvu do 30 dnů od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (srov. výslovně znění § 89 odst. 4 daňového řádu). Dle § 136 odst. 4 daňového řádu přitom platí, že je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. I když tedy bylo daňové přiznání podáno již dne 19. 6. 2013, posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového tvrzení byl až den 25. 6. 2013; od tohoto data se tedy začala odvíjet lhůta pro správce daně, aby vydal výzvu dle § 89 odst. 4 daňového řádu, přičemž soud připomíná, že správce daně tak učinil dne 23. 7. 2013, tedy do 30 dnů počítaných ode dne 25. 6. 2013, což byl poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Z toho vyplývá, že k zahájení postupu k odstranění pochybností došlo, jak již bylo řečeno, přínejmenším z časového hlediska, dle zákona, nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, ani ke vzniku vratitelného přeplatku dle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty; postup správce daně tak byl rovněž v souladu se žalobcem zmíněným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147.
22. Daná žalobní námitka nepřinesla nic, co by šlo nad rámec námitek odvolacích, přičemž soud závěry žalovaného vyjádřené v jeho rozhodnutí považuje za správné; zdejší soud tak tuto žalobní námitku hodnotí jako nedůvodnou.

V. b) Způsob provádění postupu k odstranění pochybností

23. V rámci tohoto žalobního bodu, který formuloval takřka totožně ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím, žalobce namítal především to, že správce daně sice formálně ve věci prováděl postup(y) k odstranění pochybností, reálně ovšem postupoval v rámci „jakési“ daňové kontroly, resp. prováděl úkony, k nimž je oprávněn pouze v rámci daňové kontroly. Nelegálně získané poznatky nemohou být použity ve správním řízení a správce daně se dopouštěl simulovaných právních úkonů. Bylo porušeno také právo na spravedlivý proces. V tomto ohledu žalobce odkázal zejména na závěry formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27. Z tohoto rozhodnutí, navazujícího na dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu, plyne, že „[p]ostup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně

používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkacího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení.“

24. V uvedených souvislostech soud souhlasí s obecnými východisky formulovanými žalobcem a dodává, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, publikovaného pod č. 2729/2013 Sb. NSS, „je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“ V rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, publikovaném pod č. 3175/2015 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]ostup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkaznímu břemenu.“ Oproti tomu je daňová kontrola podle § 85 a násl. daňového řádu „klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), [...] anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnížší míře. [...] Z výše popsanych obou kontrolních instrumentů tedy plyne, že se jedná o postupy odlišné, každý slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití se dle vhodnosti rozhodne správce daně.“
25. V posuzované věci krajský soud v návaznosti na výše uvedené uvádí, že jisté pochybnosti o vhodnosti vedení postupu/postupů k odstranění pochybností, namísto vedení daňové

kontroly, resp. namísto „překlopení“ zahájených postupů k odstranění pochybností do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu, vzbuzují některé okolnosti věci. Předně se jedná o to, že např. postup k odstranění pochybností ve věci zdaňovacího období květen 2013 byl zahájen 23. 7. 2013 a stejně jako ostatní postupy k odstranění pochybností ve zbývajících zdaňovacích obdobích, byl ukončen až vydáním platebního výměru ze dne 3. 8. 2015. Prostý pohled na délku jednotlivých postupů k odstranění pochybností (až dva roky) vzbuzuje otázku, zda skutečně sloužily „*k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti*“ a „*k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován*“ (viz např. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27).

26. Jisté další pochybnosti lze dovodit z toho, že postupy k odstranění pochybností navazující na tento postup týkající se zdaňovacího období květen 2013 mohly signalizovat závažnější pochybnosti o vykazování daňových povinností žalobcem, neboť již šlo o několik daňových řízení, resp. zdaňovacích období (viz § 85 odst. 4 daňového řádu). Zároveň správce daně ve věci shromažďoval důkazy nejen od samotného žalobce (na základě výzev dle § 89 odst. 1 daňového řádu), ale zároveň prováděl s žalobcem ústní jednání (např. ke zdaňovacím obdobím květen 2013 ústní jednání dne 19. 8. 2013, ke zdaňovacímu období červen 2013 ústní jednání dne 13. 9. 2012), prováděl výslechy svědků (např. ve vztahu ke zdaňovacímu období srpna 2013 výslech pana D. F., jednatele společnosti LASERPOINT), prováděl vlastní šetření správce daně (informace od místně příslušného správce daně ke společnosti Maxim servis, žádost o mezinárodní informaci týkající se společnosti NEREPO SLOVAKIA č. j. 3784051/13/3003-60562-711231, zjištění z evidence pro daňové účely za zdaňovací období květen až srpen 2013 týkající se dodavatelů společnosti LASERPOINT, koncipoval výzvu k poskytnutí informace správci daně ze dne 7. 2. 2014, č. j. 667592/14/3003-5402-711231, adresovanou obchodnímu partnerovi žalobce, společnosti Filmové studio Olomouc, spol. s r.o., provedl místní šetření v provozovně žalobce na adrese Palacké 155a, Brno a v sídle žalobce na adrese Hudcova 14, Brno ze dne 16. 10. 2013 – viz protokol č. j. 3396398/13/3003-05402-711231 – které se týkalo „*prověření stavu zásob vztahujících se k řízením POP za 5. s 6. měsíc 2013 a daňové kontroly za 7. měsíc 2013*“ (v případech některých jiných zdaňovacích období roku 2013 a 2014 byla zahájena i daňová kontrola a správce daně využil v rámci postupů i některé podklady získané v rámci daňové kontroly).
27. Na druhou stranu však soud poznamenává, že všechny postupy k odstranění pochybností byly v dané věci zahájeny výzvami k odstranění pochybností, které dle názoru soudu z hlediska požadavků kladených ustanovením § 89 odst. 1 daňového řádu obstojí. Například ve výzvě k odstranění pochybností ze dne ze dne 22. 7. 2013, č. j. 2707009/13/3003-24901-711170 (zdaňovací období květen 2013) jsou specifikovány pochybnosti ke konkrétním přijatým zdanitelným plněním dle konkrétních faktur, je uvedeno, že pochybnosti vznikly při prověřování evidence pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a na základě vyhledávací činnosti správce daně, kdy tyto pochyby měly vzniknout ve vztahu k faktickému uskutečnění jednotlivých plnění, resp. použití těchto plnění pro ekonomickou činnost žalobce. Žalobce tak byl vyzván k předložení specifikovaných podkladů pro prokázání toho, že došlo k faktickému přijetí předmětných zdanitelných plnění, a že tato plnění byla využita k ekonomické činnosti žalobce. Obdobné lze konstatovat i u následujících výzev

k odstranění pochybností za další nyní přezkoumávaná zdaňovací období. Pakliže soud přezkoumává napadené rozhodnutí v rámci žalobních bodů, pak je třeba říci, že se námitky žalobce nesou v obecné rovině, a proto i soud se s otázkou daných výzev k odstranění pochybností vyrovnal v podobně obecné rovině.

28. Na základě výše uvedeného tak soud konstatuje, že provádění postupů k odstranění pochybností se s během času mohlo do jisté míry stát „hraniční“ a to v tom smyslu, že délka těchto postupů byla již poměrně značná, byly prováděny úkony, které představovaly samostatné akty správce daně směřující ke správnému vyměření daně, bylo zpochybněno více zdaňovacích období a relativně výrazná část přijatých plnění v rámci těchto jednotlivých zdaňovacích období. Nicméně nelez pustit ze zřetele, jak již bylo uvedeno, že pochybnosti správce daně byly od počátku poměrně konkrétní a jejich rozsah se později nerozšiřoval; rovněž žalobce přispěl jistou měrou k prodloužení těchto postupů odstranění pochybností, když ve věci podal četné stížnosti na správce daně, podněty k ochraně proti nečinnosti, žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu správce daně, žalobu na ochranu proti nečinnosti apod. (podrobně k těmto podáním žalobce na straně 21 žalobou napadeného rozhodnutí). Soud v tomto směru považuje jednání žalobce za legitimní, nicméně přispívající k délce jednotlivých postupů k odstranění pochybností, kdy např. v rámci řízení před soudem musel být soudu předložen správní spis (k tomu Krajský soud v Brně poznamenává, že žalobu žalobce na ochranu proti nečinnosti správce daně zamítl rozsudkem ze dne 16. 4. 2014, č. j. 62 A 12/2014-31, kdy jej poučil, že adekvátní soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností je žaloba dle § 82 a násl. s. ř. s.; žalobu proti nezákonnému zásahu správce daně spočívajícím v nekonkrétnosti výzev k odstranění pochybností ze dne 22. 7. 2013 a 12. 8. 2013, a rovněž v provádění daňové kontroly „v rouše“ postupu k odstranění pochybností, odmítl Krajský soud v Brně usnesením ze dne 5. 5. 2014, č. j. 62 A 13/2014-36, a to pro nevyčerpání prostředků ochrany před podáním žaloby).
29. Ačkoli tedy obecně může nesprávné vedení postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly vést k závěru o nezákonnosti rozhodnutí, které na tento chybný postup navazuje, je třeba vždy brát v potaz i konkrétní okolnosti věci. V dané záležitosti to např. znamená, že v průběhu jednotlivých postupů odstranění pochybností dostal žalobce opakované možnosti vyjádřit se k podkladům, z nichž správce daně při svém rozhodování vycházel (viz mj. opakované využití oprávnění nahlížet do spisu podrobně popsané na straně 21 napadeného rozhodnutí, popř. tamtéž průběžná sdělení správce daně k žádosti žalobce o jeho konání ve věci), měl možnost navrhnout, popř. přeložit další důkazní prostředky, žalobci byla k jednotlivým zdaňovacím obdobím vždy zaslána sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností (obdoba zprávy o daňové kontrole), daň nebyla stanovena bez součinnosti s žalobcem. Z tohoto pohledu je třeba opakovaně poukázat na dosti obecnou rovinu, v níž se i přes svoji délku nese samotná žaloba, v níž žalobce v podstatě neuvádí žádný konkrétní argument pro to, jak byl postupem správce daně v dané věci poškozen.
30. Lze také poznamenat, že skutečnost, že správce daně jednal prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, jakožto méně invazivním zásahem do sféry daňového subjektu, než jakou představuje daňová kontrola, může v obecné rovině mít pro daňový subjekt i „výhody“ spočívající např. v tom, že lhůta pro stanovení daně neběží znovu (srov. § 148 odst. 3 daňového řádu). Proto se zdejší soud domnívá, že žaloba není v tomto žalobním

bodě důvodná. Konkrétními postupy správce daně nebyl žalobce nijak materiálně poškozen a nelze shledat ani porušení práva na spravedlivý proces. V tomto ohledu se tedy uplatní závěry vyjádřené v obdobné situaci např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18, v němž se praví mj. to, že „z hlediska spravedlivého procesu se tedy nejeví, že by žalobkyně utrpěla nějakou újmu oproti tomu, kdyby celní úřad postupoval cestou daňové kontroly. Již z tohoto důvodu měl krajský soud tento žalobní bod posoudit jako nedůvodný s tím, že eventuelní záměna těchto postupů nebyla způsobila vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného.“

31. Krajský soud tak uzavírá, že ani eventuelní procesní vada v daném směru (kterou ovšem neshledává) nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé; takové závažné důsledky, resp. argumenty pro takový závěr žalobce v žalobě nepředestřel.

V. c) Stanovení daňové povinnosti v souvislosti s deklarovanými přijatými zdanitelnými plněními

V. c. i) Obecně k prokazování nároku na odpočet daně a argumentaci žalobce

32. Poslední žalobní bod a okruh námitek žalobce adresoval k závěrům žalovaného, které mají být rozporné se skutečností; žalobce tak nesouhlasí s hodnocením, které žalovaný (potažmo správce daně) zaujal k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním za dotčená zdaňovací období. V koncentrované podobě lze dané námitky shrnout tak, že dle žalobce daňové orgány neprokázaly existenci podvodu na dni z přidané hodnoty, resp. že daňové orgány nedoložily, že žalobce vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu. Žalobce se domnívá, že unesl své břemeno tvrzení v souvislosti s tím, že při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění tvrdil, že tato plnění skutečně přijal a použil ke své ekonomické činnosti. Podle žalobce bylo následně na správci daně, aby dalším ověřováním tvrzení žalobce potvrdil či vyvrátil, resp. nashromáždil důkazy, které by zakládaly relevantní pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně neoznačil jediný důkaz, který by vyvrátil tvrzení žalobce; nebylo zjištěno, že by žalobce porušil daňovou neutralitu daně z přidané hodnoty.
33. K této žalobní argumentaci, než se dostane k jednotlivým sporným přijatým zdanitelným plněním, soud poznamenává, že rozhodnutí žalovaného vychází z toho, že nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že sporná přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna a byla použita k ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný ani správce daně nikdy nehovořili o daňovém podvodu (podvodu na dani z přidané hodnoty), který je třeba pojímat jako kategorii odlišnou od otázky prokázání hmotněprávních podmínek pro vrácení odpočtu daně z přidané hodnoty. Žaloba, opírající se mj. o závěry Soudního dvora EU k problematice podvodu na dani z přidané hodnoty, tak z větší části míří „mimo terč“, tedy argumentuje ke zcela jiné otázce, než jakou nastolily daňové orgány. Soud nicméně vnímá, že, byť žalobce některé otázky související s odpočtem na dani z přidané hodnoty nesprávně směřuje, žalobní námitky cílí i na problematiku faktického uskutečnění přijatých zdanitelných plnění a jejich použití k ekonomické činnosti žalobce či k tomu, která ze stran sporu ve věci unesla své důkazní břemeno (z uvedených důvodů není nicméně třeba se zabývat ani otázkou podvodu na dani z přidané hodnoty, ani tvrzeným porušením principu daňové neutrality – viz také strana 27 napadeného rozhodnutí).
34. Zde krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, dle kterého „[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet

daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

35. Soud zde rovněž připomíná relevantní právní úpravu, kdy dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce „oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování“ své ekonomické činnosti. Ustanovení § 73 odst. 1 pak stanoví, jaké podmínky je plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen splnit. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Dle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.
36. Interpretací zmíněných ustanovení se judikatura Nejvyššího správního soudu nesčetněkrát zabývala. Na tuto judikaturu navázal i žalovaný ve svém rozhodnutí, přičemž k obecnému vymezení problematiky břemene tvrzení a břemene důkazního, a to zejména v souvislosti s uplatňováním odpočtu na dani z přidané hodnoty, lze bezezbytku odkázat na strany 4 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí, popř. stranu 26 tohoto rozhodnutí. Pouze pro úplnost tak lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008, dle kterého daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je 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 (ve zmíněném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k problematice předchozího zákona o správě daní a poplatků, dané závěry jsou však stále aplikovatelné i v podmínkách daňového řádu).

37. Speciálně k problematice prokazování odpočtu na dani z přidané hodnoty lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, dle kterého „[r]ovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84). [...] Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). [...] 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 důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).“

V. c. ii) Zdaňovací období květen 2013

38. V případě tohoto zdaňovacího období (nad rámec shora uvedených „obecných“ argumentů vztahujících se ke každému zde posuzovanému zdaňovacímu období) žalobce tvrdí, že na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 7. 2013, č. j. 2707009/13/3003-24901, a protokolu o ústním jednání ze dne 19. 8. 2013, č. j. 2948640/13/3003-24901-711170, doložil dotčená zdanitelná plnění dle daňových dokladů č. 13P050017 až č. 13P050019 vystavených společností Protisk, daňových dokladů č. 13P050012, 13P050013 a 13P050015 vystavených společností Maxim servis, a dle daňových dokladů č. 13P050014 a 13P050016 vystavených společností LASERPOINT. Faktické uskutečnění a použití těchto zdanitelných plnění ke své ekonomické činnosti tak měl žalobce správci daně doložit fakturami, úhradami a evidencí pro daňové účely, a to v podobě originálů, které se vztahují k dotčeným daňovým dokladům, zvláště smlouvami, objednávkami, dodacími listy, zakázkovými listy, předávacími, přebíracími či zajišťovacími protokoly, zápisy z jednání, studiemi a dalšími listinami, které mohou být důkazními prostředky v daňovém řízení, doklady prokazujícími úhradu dotčených daňových dokladů, doklady týkajícími se jednotlivých příjmů dotčeného zboží na sklad a jeho jednotlivých výdajů, dalšími účetními doklady

(včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deníky, hlavní knihou a knihou analytické evidence dle § 13 zákona o účetnictví, zejména skladovou evidencí.

39. K tomu soud uvádí, že z obsahu správního spisu vyplývá pouze to, že ve vztahu k pochybnostem vyjádřeným správcem daně ve zmíněné výzvě ze dne 22. 7. 2013 žalobce doložil pouze faktury týkající se jednotlivých rozporovaných plnění a zpěvníky, které pro žalobce měla vytisknout společnost Protisk. Při ústním jednání dne 19. 8. 2013 přitom zástupce žalobce nad rámec uvedených popsanych dokladů a důkazů pouze zpochybnil oprávnění správce daně požadovat další doklady k daným plnění, a to z pohledu § 92 a § 93 daňového řádu, a vyslovil názor, že jednání správce daně má charakter útisku dle § 177 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
40. Žalobce tak nikterak nedoložil doklady, které deklaroval, že správci daně poskytl (viz výše); pakliže tyto doklady specifikuje, jak je uvedeno výše, pak je třeba poznamenat, že se jedná pouze o „okopírování“ seznamu dokladů, které po něm požadoval správce daně ve výzvě ze dne 22. 7. 2013. Výjimkou je v tomto směru evidence pro účely daně z přidané hodnoty vedená dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, a to evidence za měsíce květen a červen 2013, ovšem společnosti LASERPOINT, kterou žalobce zaslal správci daně podáním ze dne 14. 8. 2013 (č. j. 29461170/13/303-24901-711170), popř. zaslání organizační struktury žalobce v podání ze dne 17. 9. 2013 (č. j. 3051498/13/3003-05402-711231). Možnost prokázat uskutečnění a přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro svou ekonomickou činnost měl ve vztahu k měsíci květnu a červnu roku 2013 žalobce i při ústním jednání dne 13. 9. 2013, kdy ovšem jeho zástupce, daňový poradce Ing. J. V., této příležitosti nevyužil, když se k dotazům správce daně dovolával informační autonomie žalobce, zpochybňoval oprávnění správce daně zjišťovat příslušné informace apod.; ilustrativní je odpověď na otázku správce daně po tom, jak bylo příslušné zboží baleno: na to zástupce žalobce odpověděl pouze tak, že „pěkně“. Nejen ke zdaňovacímu období květen 2013 byla opakovaně předvolána za účelem vysvětlení okolností týkající obchodí činnosti žalobce (bývalá) jednatelka žalobce, Paní D. M. – ta se však k tomuto úkonu nedostavila.
41. Pochyby správce daně za období květen a červen 2013 naopak byly podepřeny např. zjištěními získanými při místním šetření dne 16. 10. 2013, a to v provozovně žalobce na adrese Palackého 155a, Brno, a v tehdejší sídle žalobce na adrese Hudcova 34/14, Brno (např. pochyby o skutečném množství zpěvníků vytištěných pro žalobce společností Protisk).
42. V podrobnostech týkajících se přetrvávajících pochybností správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2013 lze dokázat na dokument „sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností“ ze dne 28. 5. 2015, č. j. 2605822/15/3003-60562-711231. Zde se k rozporovaným plněním od společnosti Maxim servis správce daně podrobně vyjadřuje na stranách 8 až 10, pochybnosti ve vztahu ke zdanitelným plněním od společnosti Protisk jsou podrobně popsány na stranách 10 až 11 a k přijatým plněním od společnosti LASERPOINT na stranách 11 až 12.
43. Tyto pochybnosti považuje soud za relevantní z hlediska unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K nim žalobce nedoložil ničeho konkrétního, co by šlo nad rámec formálně řádných daňových dokladů; reálné uskutečnění přijatých zdanitelných plnění, resp. jejich užití pro ekonomickou činnost žalobce tak nebylo prokázáno a žalobce své důkazní břemeno neunesl. Žalobce sice dne 15.

6. 2015 doručil správci daně návrh na pokračování v dokazování, žádný důkaz však sám nenavrhoval.

V. c. iii) zdaňovací období červen 2013

44. Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období žalobce prakticky totožným způsobem jako u období květen 2013 zpochybňuje závěr správce daně (resp. žalovaného) k přijatým zdanitelným plněním dle daňových dokladů č. 13P060012, 13P060013, 13P060019, 13P060020, 13P060023 a 13P060024 od společnosti Protisk, daňových dokladů 13P060010, 13P060016 a 13P060022 od společnosti Maxim servis, a daňových dokladů 13P060011, 13P060014, 13P060015, 13P060017, 13P060018 a 13P060021 od společnosti LASERPOINT.
45. Jak vyplývá z výše uvedeného, když se žalobce v některých případech vyjadřoval „souborně“ jak k období květen 2013, tak i červen 2013, zůstal i v tomto směru v rámci dokazování poměrně pasivní. Uskutečnění zdanitelných plnění, potažmo jejich faktické přijetí a užití ke své ekonomické činnosti, prokazoval pouze formálními daňovými doklady, když reálné přijetí a užití plnění doloženo nebylo.
46. Přetrvávající pochybnosti správce daně vyjádřil ve „sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností“ ze dne 28. 5. 2015, č. j. 2605911/15/3003-60562-711231. Odůvodnění přetrvávajících pochybností ohledně deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti Maxim servis jsou vyjádřeny na straně 8 až 11, od společnosti Protisk na stranách 10 až 11 a od společnosti LASERPOINT na stranách 11 až 12. Ani k těmto plněním žalobce žádné další důkazy nenabídl a soud se tak ztotožňuje s hodnocením žalovaného (či správce daně), že to byl správce daně, kdo unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a žalobce jej po opětovném přechodu na něj neunesl.

V. c. iv) Zdaňovací období srpen 2013, červen 2014 a červenec 2014

47. Žalobce i ve vztahu k těmto obdobím tvrdí oprávněnost svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Co se týká zdaňovacího období srpen 2013, zpochybnil správce daně tento nárok v případě plnění od společností LASERPOINT, Protisk a Maxim Servis; v případě zdaňovacího období červen 2014 se jednalo o plnění od společností SG print, DAK Works, MÉDEA, MÚDEA PUBLIC RELATIONS. a LASERPOINT; ve zdaňovacím období červenec 2014 pak šlo o plnění od společností MÉDEA, a.s. a LASERPOINT.
48. I v případě těchto zdaňovacích období žalobce pouze povšechně argumentuje, že se nejednalo o případ daňového podvodu, a že ve vztahu k těmto plněním usnesl své břemeno tvrzení, a naopak žalovaný (či správce daně) neoznačil jediný důkaz, který by jeho tvrzení vyvrátil.
49. S takto obecně formulovaným tvrzením však soud nesouhlasí a v obdobně obecné rovině v podrobnostech odkazuje např. na příslušná sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností za jednotlivá zdaňovací období, v nichž správce daně své pochybnosti jasně specifikoval a označil i důkazy na podporu svého stanoviska. Naopak žalobce opět kromě formálních daňových dokladů reálné přijetí a použití zdanitelných plnění pro svou ekonomickou činnost neprokázal a neoznačil žádné další konkrétní důkazy, ačkoli opět navrhoval v rámci daňového řízení pokračování v dokazování. Ostatně ani v žalobě žalobce žádný takový důkaz neoznačil, a pokud znovu tvrdí, že svůj nárok prokázal podrobným doložením dokladů (viz výše uvedený „seznam“ v části tohoto rozsudku

týkající se zdaňovacího období květen 2013, pak toto tvrzení se neopírá o skutečnost. Soud přitom na tomto místě již blíže nerozebírá nepřítomnost žalobcovy argumentace týkající se neexistence podvodu na dani z přidané hodnoty.

V. c. v) Obecně k jednotlivým zdaňovacím obdobím

50. Jak již bylo uvedeno, ve vztahu k jednotlivým závěrům daňových orgánů týkajícím se žalobcem specifikovaných přijatých zdanitelných plnění, se soud domnívá, že správce daně unesl ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) své důkazní břemeno; pochybnosti správce daně byla racionální a opřené o relevantní kroky, kdy po přechodu důkazního břemene na žalobce to byl právě žalobce, který nenabídl vhodné důkazy k reálnému uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění a jejich užití ke své ekonomické činnosti. Pakliže žalobce v rámci jednotlivých odvolacích řízení proti platebním výměrům, jakož i v žalobě, specifikuje důkazní prostředky, které v tomto ohledu nabídl, nemůže soud jejich existenci a předložení osvědčit; v tomto smyslu se jedná o přinejmenším „nepřesné“ tvrzení žalobce. Zároveň nelze přehlédnout, že žalobce (jeho daňový poradce, který jej v řízení zastupoval) zvolil v průběhu daňového řízení poměrně konfrontační přístup, který se projevoval nejen v hojném podávání stížností na postup správce daně (což je jistě právem žalobce), nýbrž i v odmítání odpovídat na konkrétní dotazy správce daně, verbální inzultace pracovníků správce daně apod. I ve světle znění podané žaloby se nabízí otázka, zda to byl „šťastný“ způsob, jak reálně prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda tento konfrontační přístup vycházel spíše z vědomí nedostatku důkazních prostředků nebo nejasných představ o oprávněních správce daně a způsobech prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (přičemž s ohledem na povahu deklarovaných plnění soud nevylučuje, že při důkazně aktivnějším přístupu žalobce mohlo k uznání nároku na odpočet dojít).
51. Výše uvedeným se tedy soud ztotožňuje s hodnocením žalovaného, jak jej ten provedl v žalobou napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný akcentoval, že žalobce neprokázal to, k čemu byl vyzván. Za poměrně výraznou indicii svědčící o správnosti závěrů daňových orgánů pak soud považuje i to, že obchodování žalobce probíhalo ve značném rozsahu s personálně a jinak spřízněnými subjekty, které se po zaslání dožádání staly pro správce nekontaktními či je rovněž zastupoval Ing. V., potažmo že většinu deklarovaných plateb se správcem daně nepodařilo na účtech žalobce dohledat, kdy pohyby na daných účtech vykazují nestandardní vlastnosti (viz např. rozhodnutí žalovaného, strana 18). K těmto zjištěním správce daně však žalobce v žalobě neuvedl ničeho.
52. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Závěr a náklady řízení

53. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo

na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. října 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu