



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **P. B.**, narozená „X“,
bytem „X“,
zastoupená Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2016, č. j. 6697/16/5300-22444-710968,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2016, č. j. 6697/16/5300-22444-710968, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 16 600 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 2. 2016, č. j. 6697/16/5300-22444-710968, jímž byla zamítnuta její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

dne 12. 12. 2014. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),

a doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), resp. podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí sdělil penále z doměřené daně, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 2352555/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období

3. čtvrtletí 2009 DPH 6 619 Kč a penále 1 323 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352581/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 DPH 21 743 Kč a penále 4 348 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352615/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období březen 2010 DPH 3 323 Kč a penále 664 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352619/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období duben 2010 DPH 17 336 Kč a penále 3 467 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352642/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období květen 2010 DPH 28 318 Kč a penále 5 663 Kč, dodatečným platebním výměrem

č. j. 2352660/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období červen 2010 DPH 1 300 Kč a penále 260 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352682/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období červenec 2010 DPH 3 099 Kč a penále 619 Kč, dodatečným platebním výměrem

č. j. 2352690/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období srpen 2010 DPH 1 955 Kč a penále 391 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352701/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období září 2010 DPH 1 775 Kč a penále 355 Kč, dodatečným platebním výměrem

č. j. 2352723/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období říjen 2010 DPH 3 283 Kč a penále 656 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352734/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období listopad 2010 DPH 42 298 Kč a penále 8 459 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352749/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období prosinec 2010 DPH 5 788 Kč a penále 1 157 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352759/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 DPH 5 281 Kč a penále 1 056 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352783/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 DPH 43 030 Kč a penále 8 606 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2352793/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 DPH 77 186 Kč a penále 15 437 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2353041/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 DPH 54 098 Kč a penále 10 819 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2353048/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 DPH 1 223 Kč a penále 244 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2353054/14/2501-50522-506666 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 DPH 4 858 Kč a penále 971 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také všechny zmíněné dodatečné platební výměry a rozhodl o náhradě nákladů řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně poukázala na to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že mu vznikly pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti výdajů na subdodávky stavebních prací (myšleno ohledně nároku na odpočet DPH, pozn. soudu), neboť žalobkyně ke

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

kontrole nepředložila takové důkazní prostředky, jako jsou např. smlouvy o provedení prací, objednávky na provedení výkonů, pomocné stavební deníky vedené zhotovitelem, předávací protokoly, popř. evidence výkonů. Žalobkyně konstatovala, že předložením účetních dokladů a záznamů splnila svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňových přiznáních, tudíž bylo na správci daně, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal existenci vážných

a důvodných pochybností ohledně účetních záznamů, resp. daňové evidence vedené žalobkyní, tzn. ohledně souladu těchto záznamů se skutečností. Výzva k prokázání skutečností ze dne

6. 3. 2013 podle žalobkyně neobsahovala žádné vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti účetních záznamů, když okolnosti vzaté za odůvodnění výzvy představují toliko konstatování skutečnosti, že žalobkyně nepředložila listinné důkazní prostředky, jejichž existence není požadována žádným právním předpisem, a ze spisu není ani patrné, že by ohledně jejich existence učinila žalobkyně jakákoli tvrzení. Žalobkyně podotkla, že tyto okolnosti nejsou způsobilé založit existenci důvodných pochyb ohledně věrohodnosti jejich účetních záznamů, které byl povinen prokázat správce daně. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 38/2012.

3. Podle žalobkyně žalovaný nezpochybnil existenci důkazního břemene správce daně ve vztahu

k důvodnosti jeho pochybností ohledně účetních dokladů předložených daňovým subjektem, nicméně v napadeném rozhodnutí vůbec neuvedl, na základě jakých konkrétních skutečností lze mít podle žalovaného pochybnosti správce daně za důvodné. Žalobkyně proto konstatovala, že se žalovaný nevypořádal s tímto odvolacím důvodem a napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný totiž namísto toho poukazoval na hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu a rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu v daňovém řízení, což je podle názoru žalobkyně vzhledem k argumentaci užitě v odvolání zcela nepatřičné, neboť pokud správce daně svou povinnost prokázat důvodnost pochybností ohledně účetních dokladů předložených daňovým subjektem nesplní, důkazní břemeno na daňový subjekt vůbec nepřechází. Žalobkyně upozornila na to, že se žalovaný v rozsáhlé části odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval vlastním úvahám spočívajícím v hodnocení důkazů provedených správcem daně. Podle žalobkyně však toto přehodnocování důkazů není způsobilé ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu zhojit vadu řízení spočívající v tom, že správce daně nesplnil svou důkazní povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V opačném případě by totiž podle žalobkyně naposledy uvedené ustanovení buď zcela pozbývalo význam, nebo by je bylo nutné vyložit tak, že dopadá i na odvolací orgán. Žalobkyně poznamenala, že žalovaný ohledně jí předložených důkazních prostředků vyjevil nové pochybnosti a z nich vyvodil závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Tento postup ovšem podle žalobkyně není v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) a § 115 odst. 1 daňového řádu.

4. Žalobkyně dále namítala, že zpráva o daňové kontrole nesplňuje požadavky § 88 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť v ní nejsou uvedeny všechny důkazy, které měl správce daně

k dispozici, nebo jejich hodnocení. Poznamenala, že žalovaný ani nepopřel, že zpráva o daňové kontrole požadavky zmíněných ustanovení na uvedení všech důkazů a jejich hodnocení nesplňovala. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se správce daně nezabývá. Tento názor podle žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

předjímá existenci institutu předběžného hodnocení důkazů, kterou ovšem daňový řád nepřipouští. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 83/2005 žalobkyně uvedla, že hodnocení důkazů představuje myšlenkový proces, při kterém je jednotlivým důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti, přičemž toto hodnocení musí vycházet ze všech skutečností, jež z daných důkazů plynou. Přiřazení hodnoty významnosti nebo závažnosti jednotlivému důkazu je výsledkem jeho hodnocení, tudíž podle žalobkyně nelze žádný důkaz z hodnocení vyřadit jako bezvýznamný na základě jeho předběžného zhodnocení. Naopak § 8 odst. 1 daňového řádu podle žalobkyně bezpodmínečně ukládá správci daně povinnost hodnotit všechny důkazy, tedy bez výjimky a bez ohledu na míru jejich závažnosti. Žalobkyně zdůraznila, že v důsledku toho, že v rozporu s § 88 odst. 1 daňového řádu není ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2013 ani ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, o jaké důkazní prostředky se závěry učiněné správcem daně opírají, hodnocení těchto důkazních prostředků nemůže dostát nárokům podle § 8 odst. 1 daňového řádu, a proto jsou dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

5. Podle žalobkyně představuje provedená daňová kontrola opakovanou daňovou kontrolu provedenou v rozporu s § 85 odst. 5 daňového řádu. Uvedla, že ohledně využití vyhledávací činnosti žalovaný v napadených rozhodnutích odkazoval na účel správy daní vymezený v § 1 odst. 2 daňového řádu, přičemž opomenul základní zásady správy daní, jimž podléhá i výběr a užití prostředků sloužících k dosahování daňovými orgány sledovaných cílů. Podle žalobkyně i po nabytí účinnosti daňového řádu platí, že daňové řízení včetně dokazování není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na zásadě spolupráce správce daně s daňovým subjektem, což znamená, že daňové orgány jsou primárně povinny při zjišťování skutkového stavu a dokazování spolupracovat s daňovým subjektem, nikoli postupovat s vyloučením jeho součinnosti, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 96/2010. Žalobkyně podotkla, že skutečným obsahem úkonů prováděných správcem daně před zahájením daňové kontroly nebylo pouhé vyhledávání důkazních prostředků, ani zjišťování plnění povinností ve smyslu § 72 daňového řádu, ale bylo jím prověřování žalobkyní předložených dokladů a záznamů, tedy *de facto* provádění daňové kontroly ve smyslu § 85 daňového řádu, jakkoli k jejímu zahájení správce daně formálně zatím nepřistoupil. V důsledku provádění daňové kontroly formálně vydávané za vyhledávací činnost správce daně zkrátil práva žalobkyně tím, že dne 29. 8. 2012 přistoupil k zahájení opakované daňové kontroly, aniž k tomu byly naplněny zákonné předpoklady ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu.
6. Žalobkyně zdůraznila, že z hlediska naplnění cíle správy daní spočívajícího v dosažení správného zjištění a stanovení daně je nanejvýš žádoucí úzká součinnost správce daně s daňovým subjektem, neboť daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně obsahu jím učiněných daňových přiznání. Aby měl daňový subjekt možnost toto důkazní břemeno unést, musí mu podle žalobkyně správce daně v co nejširší míře umožnit součinnost při dokazování ve smyslu § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně uvedla, že ani po nabytí účinnosti daňového řádu nepozbývá platnosti názor Ústavního soudu obsažený v usnesení sp. zn. II. ÚS 571/01, že je věcí daňového subjektu využít svého práva být přítomen kontrole, být v úzké součinnosti se správcem daně a být podrobně informován o celém průběhu kontroly i o zjištěních správce daně. Dodala, že pokud se správce daně rozhodne právo daňového subjektu na účast v procesu dokazování omezit, nemůže tak učinit

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

svévolně nebo například jen proto, aby si usnadnil práci, nýbrž pouze z důvodu reálně existující možnosti ohrožení cíle správy daní. V posuzované věci ovšem správce daně ani žalovaný žádný takový konkrétní důvod, pro který prováděl správce daně dokazování v rámci vyhledávací činnosti bez účasti žalobkyně, neuvedli.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2013 dostatečně vyjádřil své pochybnosti ve vztahu k absenci důkazních prostředků prokazujících oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Podotkl, že z faktur předložených žalobkyní není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jedná, v jakém rozsahu, kým a kde byly skutečně provedeny, a jak věcně a časově souvisí s vydanými fakturami. Z tohoto důvodu správce daně ve výzvě demonstrativním výčtem uvedl takové podklady, které by mohly prokázat tvrzení žalobkyně. Správce daně se rozhodně nevyjádřil v tom smyslu, že by vedení těchto podkladů bylo požadováno zákonem. Žalovaný dodal, že existence smluv o provedení prací, objednávek na provedení výkonů, pomocných stavebních deníků, atd. je v oboru podnikání žalobkyně zcela běžnou praxí. Žalovaný popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a konstatoval, že správce daně vyjádřením pochybností ve výzvě ze dne 6. 3. 2013 dostal své povinnosti vyplývající z § 92 odst. 5 daňového řádu.
8. Podle žalovaného správce daně ve zprávě o daňové kontrole velmi podrobně a rozsáhle u jednotlivých zjištění uvedl, jaké důkazní prostředky žalobkyně doložila a jak je vyhodnotil. Žalovaný ve vztahu k důkazům pro rozhodnutí bezvýznamným upřesnil, že správce daně neprovádí takové důkazy, které mají doložit skutečnost již prokázanou nebo které nemohou osvědčit skutečnost, o jejíž prokázání se jedná. K tomu odkázal na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 168/02, podle kterého správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené nebo předložené daňovým subjektem, musí však provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Žalovaný proto nesouhlasil s názorem žalobkyně, že by předjímal institut předběžného hodnocení důkazů.
9. Žalovaný konstatoval, že správce daně před zahájením daňové kontroly pouze vyhledával důkazní prostředky, což je náplní vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005 dodal, že ani není možné stanovit daň pouze na základě zjištění učiněných během vyhledávací činnosti, a proto správce daně postupoval v souladu se zákonem, když na základě těchto zjištění zahájil daňovou kontrolu. K námitce žalobkyně, že je nutná spolupráce správce daně s daňovým subjektem, žalovaný poukázal na to, že sama žalobkyně v rámci daňové kontroly neposkytovala dostatečnou součinnost, když nereagovala na výzvu k prokázání skutečností ani na opakovaná pozvání k projednání kontrolního zjištění. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně v odvolání i v žalobě namítala především procesní pochybení daňových orgánů, aniž by se snažila dostat své důkazní povinnosti. Žalovaný proto setrval na svém závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH z plnění týkajících se nákupu pohonných hmot, ubytovacích služeb a přijetí stavebních prací od společnosti BonyStav, s. r. o., (dále jen „BonyStav“) a od R. B. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Replika žalobkyně

10. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na tom, že její účetnictví, resp. daňová evidence, coby souhrn účetních dokladů a zákonem předepsaných záznamů představuje svého druhu relevantní důkazní prostředek, jehož předložením unesla důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným v daňových přiznáních. Argumentaci žalovaného judikaturou ohledně rozsahu důkazního břemene označila žalobkyně za chybnou, neboť předmětem sporu je rozložení, nikoli rozsah důkazního břemene. K odkazu na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 168/02, jímž žalovaný argumentoval ve vztahu k námitce neuvedení všech důkazů ve zprávě o daňové kontrole a nehodnocení některých důkazů, žalobkyně poznamenala, že toto usnesení se zabývá otázkou existence relevantních důvodů pro uplatnění práva správce daně odmítnout důkazy navrhované daňovým subjektem, a na danou situaci tudíž vůbec nedopadá. Žalobkyně zdůraznila, že existence zatajených důkazů, o které se v dané věci jedná, je bez výjimky v rozporu s ústavně zaručeným právem na spravedlivý proces, a tedy nepřípustná. K tvrzení žalovaného, že se nejedná o situaci, kdy by daň byla stanovena pouze na základě výsledků vyhledávací činnosti, žalobkyně podotkla, že tato argumentace se míjí s meritem žalobní námítky spočívající v tom, že správce daně prováděl v rámci vyhledávací činnosti dokazování, což mu daňový řád podle názoru žalobkyně neumožňuje. Zdůraznila, že je povinností správce daně respektovat zásadu spolupráce a postupovat bez součinnosti daňového subjektu v co nejmenší možné míře. Dodala, že této povinnosti se nelze zbavit poukazem na to, že žalobkyně nereagovala na výzvu k prokázání skutečností, která byla podle ní nezákonná.

Ústní jednání soudu

11. Při jednání soudu konaném dne 28. 2. 2018 zástupce žalobkyně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, podle kterého skutečnost, že daňový subjekt předložil doklady, na kterých není uveden rozsah dodávaných prací ani upřesněná zakázka, na které měl pracovat, nezakládá relevantní pochybnosti daňových orgánů, které by způsobily přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Zástupce žalobkyně zmínil také rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 8/2017 ve věci odběratele žalobkyně P. O., v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že odběratel žalobkyně neprokázal souvislost mezi přijatými a vydanými plněními. Uvedený případ je však odlišný od případu žalobkyně, jejíž zástupce trval na tom, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně zpochybnění účetnictví žalobkyně.
12. Zástupce žalobkyně upozornil také na trestní příkaz Okresního soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2017, č. j. 62 T 29/2017-733, kterým byla žalobkyně shledána vinnou, že spáchala přečin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby ve smyslu § 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Podotkl, že žalobkyně v trestním řízení uvedla, že nedokáže vysvětlit, proč má v účetnictví založeny faktury od společnosti BonyStav a pana B.; popsala, že pracovní síly jí dodával pan V., který následně dodal i zmíněné faktury. Zástupce žalobkyně trval na tom, že předmětné pomocné práce nepochybně fakticky provedeny byly, přičemž se jednalo o řetězový obchod. Podle jeho názoru v daném případě došlo k daňovému podvodu, a proto měl být ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 4 Afs 23/2016) ze strany daňových orgánů proveden test dobré víry žalobkyně ohledně účasti na daňovém podvodu a daňové orgány měly prokázat, zda žalobkyně o podvodu mohla nebo měla vědět. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zn. 5 Afs 60/2017 zástupce žalobkyně zdůraznil, že se daňové orgány nemohou vyhnout otázkám posuzování účasti na daňovém podvodu extenzivním výkladem rozsahu důkazního břemene. Trval na tom, že žalobkyně podmínky pro odpočet DPH splnila a daňové orgány nikterak nevyvrátily souvislost přijatých plnění s plněními poskytnutými žalobkyní. Uzavřel, že pokud daňový subjekt předložil relevantní doklady a fakturované práce byly provedeny, lze odpočet na DPH nepřiznat pouze v případě prokázané účasti na daňovém podvodu.

13. Zástupce žalobkyně dodal, že podle jeho názoru ze spisu vyplývá, že žalobkyně k realizaci uskutečněných prací použila subdodavatele. Probíhalo to tak, že jednala s panem V., jenž zajistil pracovníky, kteří prováděli předmětné práce, potom jí předal faktury, na kterých byli jako dodavatelé uvedeni BonyStav, případně pan B., a žalobkyně tyto faktury v hotovosti proplatila. Následně žalobkyně s nějakou marží tyto práce přefakturovala panu O. Podle názoru zástupce žalobkyně došlo k tomu, že dodavatel žalobkyně neodvedl daň, nicméně stát jedno a totéž plnění zdanil několikrát, neboť daň vybral od žalobkyně a poté znovu od pana O. Zástupce žalobkyně nepovažoval za spravedlivé, že se stát ani nepokusil vybrat daň od dodavatelů žalobkyně.
14. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření k podané žalobě. Zdůraznil, že bylo rozhodováno podle skutkového stavu zjištěného v době rozhodování, a trval na tom, že na základě předložených podkladů od žalobkyně vyvstaly daňovým orgánům oprávněné pochybnosti, které žalobkyně v průběhu daňového řízení nijak nevyvrátila.

Správní spis

15. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Před zahájením daňové kontroly u žalobkyně se Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) výzvami k poskytnutí informací ze dne 12. 3. 2012 a 14. 3. 2012 obrátil na Komerční banku, a. s., a Českou spořitelnu, a. s., od kterých následně obdržel výpisy z účtů žalobkyně za roky 2009 a 2010. Poté finanční úřad dne 6. 4. 2012 vyzval žalobkyni, aby za zdaňovací období 2009 a 2010 předložila daňovou evidenci, faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, výpisy z účtu, smlouvy o dílo, objednávky, stavební deníky, popř. rozpisy provedených prací za jednotlivé zakázky. Dne 19. 4. 2012 žalobkyně předložila finančnímu úřadu faktury vydané a přijaté, pokladní doklady, doklady týkající se závislé činnosti, dohody o provedení práce, výpisy z účtu a evidenci pro daňové účely za požadovaná zdaňovací období, a to pro potřeby místního šetření, které je prováděno v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu zaměřené na skutečnosti rozhodné pro správné zjištění, stanovení a placení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 a 2010.
16. Dne 16. 7. 2012 se konalo ústní jednání, jehož předmětem bylo ověření některých skutečností vyplývajících z místního šetření. Při tomto jednání správce daně žalobkyni sdělil, že ověřil její doklady zapůjčené na finanční úřad v rámci vyhledávací činnosti a v návaznosti na to kladl žalobkyni otázky. Žalobkyně přislíbila doložit knihu jízd a technický průkaz. K dotazu, zda by mohla předložit podrobnější rozpis prací, které fakturovala odběratelům P. O., M. B. a společnosti Viamont DSP, a. s., (dále jen Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

„Viamont“), či pomocný stavební deník, popř. evidenci výkonů, objednávky a předávací protokoly, žalobkyně konstatovala, že vedla deník, který předala panu O. a na Viamont. Popsala, že se většinou jednalo o výměnu pražců na kolejích, čištění a údržbu kolejí. Práce jí zadávali ústně pánové O. a B., u kterého bylo třeba i kopání. Práce předávala dotyčným osobám a stavbyvedoucím Viamontu, jejichž jména si nepamatuje. Na místa výkonu prací se dopravovala svým autem, byl to Ford Tranzit nebo Ford Escort. Na otázku, zda práce uvedené na svých fakturách vykonávala sama nebo formou subdodávek, žalobkyně odpověděla, že si na práce brala brigádníky, byli tam i jiní lidé, třeba od paní F. Brigádníky vyplácela většinou hotově, vyplácela také další lidi, třeba paní F., na jiné si nevzpomněla. Částky vyplácela měsíčně podle udělané práce. Žalobkyni možná někdy platil hotově pan B., ale není si jista. K dotazu, zda má uzavřenu nějakou smlouvu o dílo se společností BonyStav, s. r. o., (dále jen „BonyStav“) a s J. P., kteří jí podle přijatých faktur poskytovali stavební práce, žalobkyně uvedla, že neví, když tak dohledá a doloží. Telefonický kontakt na tyto dodavatele nemá, na P. měla, ale už nemá. Záznamy o provedení stavebních prací, které jsou předmětem těchto přijatých faktur, či pomocný stavební deník, ani evidenci výkonů žalobkyně nemá. Na otázku, zda předmětné práce vykonávali tito dodavatelé osobně, svými zaměstnanci nebo subdodavatelsky, zda byly předávány na základě předávacích protokolů a kdo je přebíral, žalobkyně odpověděla, že jim zavolala, co mají dělat, oni se dostavili na místo, kde jim stáli brigádníci žalobkyně řekli, co mají dělat. Protokoly žalobkyně nemá, práce osobně nepřebírala, dělal to rovnou někdo z Viamontu. Žalobkyně neví, od koho dostávala faktury z BonyStavu, byl to nějaký pán, ale neví, jak se jmenoval. Pan P. jí předával faktury osobně, dovezl jí je domů. Doklad opravňující ke vstupu do kolejíste žalobkyně měla jen pro brigádníky, sama na stavbu nechodila; brigádníci měli také zdravotní způsobilost a proškolení ze směrnic Českých drah.

17. Podle protokolu o ústním jednání konaném dne 29. 8. 2012 od 14:35 hodin žalobkyně předložila osvědčení o registraci BonyStavu a výkazy o zkouškách brigádníků. Sdělila, že přislíbené technické průkazy doloží do 5. 9. 2012.
18. Všechny shora uvedené listiny správce daně dne 7. 3. 2013 vyřadil z vyhledávací části spisu a zařadil je mezi „*Písemnosti z kontroly*“.
19. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 29. 8. 2012, č. j. 265597/12/214931506031, vyplývá, že téhož dne ve 14:50 hodin finanční úřad zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, 2010 a 2011 a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2009, leden až prosinec 2010, 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. a 2. čtvrtletí 2012, a to v rozsahu tvrzení uvedených žalobkyní v daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období. Dne 19. 10. 2012 žalobkyně předložila finančnímu úřadu evidenci pro daňové účely a daňové doklady za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. a 2. čtvrtletí 2012, daňovou evidenci a pokladní doklady za zdaňovací období 2011 a technické průkazy motorových vozidel.
20. Ve správním spisu jsou založeny kopie faktur vystavených dodavatelem žalobkyně R. B., ve kterých je předmět fakturace popsán slovy „*Fakturujeme Vám za provedené práce na akci*“ s uvedením místa (např. Louka u Litvínova, Chomutov) bez bližší konkretizace těchto prací; faktury dále obsahují text „*Provádění staveb*“. Na fakturách vystavených dodavatelem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

BonyStav je uveden předmět fakturace slovy: „*Fakturujeme Vám provedené [někdy pomocné] práce*“, případně „*Fakturujeme Vám provedené [někdy pomocné] práce na akci*“ s uvedením místa (např. Liběchov, D8) bez bližší konkretizace těchto prací. Na fakturách za ubytování pak není uvedena žádná identifikace ubytovaných osob či jejich počtu, přičemž na jedné z těchto faktur chybí i údaj o konkrétním termínu ubytování (předmět fakturace je vymezen slovy: „*Fakturujeme Vám za ubytování v měsíci listopadu 2011*“). Správní spis obsahuje také rámcovou smlouvu o dílo č. 2009001 uzavřenou mezi žalobkyní jako dodavatelem a P. O. jako odběratelem (datum podpisu smlouvu není uveden), podle jejíhož čl. 7.1 zhotovitel nesmí převést realizaci žádného objednaného výkonu na podzhotovitele.

21. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2013, č. j. 431985/13/2501-05401-506031, která byla žalobkyni doručena dne 18. 3. 2013, správce daně žalobkyni ve vztahu k DPH vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázala, že nárok na odpočet daně na vstupu na základě přijatých faktur vystavených plátcí R. B. a BonyStavem uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. že tato zdanitelná plnění skutečně přijala od uvedených plátců a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Současně správce daně žalobkyni vyzval, aby k fakturám vystaveným těmito dodavateli přiřadila své vydané faktury, které s těmito výdaji souvisejí a jsou zahrnuty v evidenci pro daňové účely podle jednotlivých zakázek, a aby k uvedeným přijatým fakturám doložila podrobný rozpis provedených prací či pomocný stavební deník, smlouvy o dílo, protokoly o předání a převzetí díla či zápisy o předání díla, popř. jiné důkazní prostředky prokazující uvedené skutečnosti. Správce daně dále žalobkyni vyzval, aby prokázala, že přijatá zdanitelná plnění týkající se nákupu pohonných hmot, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu, byla použita v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. že tato zdanitelná plnění použila v rámci své ekonomické činnosti. Žalobkyni bylo uloženo předložit knihu jízd motorového vozidla používaného k podnikání a prokázat, že pracovní cestu uskutečnila v rámci své ekonomické činnosti, popř. doložit jiné důkazní prostředky prokazující uvedené skutečnosti. Správce daně žalobkyni vyzval také k prokázání toho, že nárok na odpočet daně na vstupu za ubytování uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. že tato zdanitelná plnění skutečně přijala a použila v rámci své ekonomické činnosti; to znamená, aby předložila seznam ubytovaných osob a prokázala konkrétní jména a identifikační údaje ubytovaných osob, popř. jinými vhodnými prostředky prokázala uvedené skutečnosti.
22. V odůvodnění předmětné výzvy správce daně uvedl, že žalobkyně k přijatým fakturám nedoložila žádné smlouvy uzavřené s uvedenými dodavateli, objednávky na provedení výkonů, pomocné stavební deníky vedené zhotoviteli, předávací protokoly, popř. evidence výkonů. Z prací deklarovaných na předmětných fakturách není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jednalo, v jakém rozsahu, kým a kde byly provedeny, tj. zda žalobkyně tato plnění skutečně přijala od uvedených plátců a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. K nároku na odpočet DPH v souvislosti s nákupem pohonných hmot správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila knihu jízd motorového vozidla používaného k podnikání. K nároku na odpočet DPH v souvislosti s ubytováním nebyla předložena konkrétní jména a identifikační údaje ubytovaných osob, ani jiný důkazní prostředek prokazující oprávněnost tohoto nároku. Správci daně proto vznikly pochybnosti, že nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

DPH, tj. že žalobkyně uvedená zdanitelná plnění skutečně přijala (od uvedených plátců) a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

23. Žalobkyně na předmětnou výzvu nereagovala, proto ji správce daně dne 2. 5. 2013 a 10. 6. 2013 vyzval, aby se do osmi dnů dostavila k projednání výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně se nedostavila, a proto jí správce daně dne 21. 6. 2013 zaslal úřední záznam obsahující výsledek kontrolního zjištění poštou a stanovil jí lhůtu k vyjádření patnáct dnů od doručení, které nastalo dne 25. 6. 2013. Dne 3. 7. 2013 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty z důvodu hledání daňového poradce. Dne 10. 7. 2013 nahlížel zástupce žalobkyně do správního spisu a pořídil si z něj kopie některých listin. Dne 31. 7. 2013 předložila žalobkyně knihy jízd a ručně psaný soupis provedených prací (přehled faktur přijatých od BonyStavu, J. P. a R. B. s uvedením místa, termínu, časového rozsahu a bližšího popisu provedených prací ke každé jednotlivé faktuře).
24. Dne 18. 7. 2014 vyhotovil správce daně stanovisko k vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, ve kterém reagoval na písemnosti, jež žalobkyně bez vysvětlení předložila dne 31. 7. 2013. Toto stanovisko bylo zástupci žalobkyně předáno dne 3. 10. 2014, kdy s ním správce daně projednával zprávu o daňové kontrole. Z důvodu podání stížnosti podle § 261 daňového řádu bylo projednání této zprávy dokončeno až dne 8. 12. 2014. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2007665/14/2501-05401-506031 správce daně zopakoval své pochybnosti uvedené ve výzvě ze dne 6. 3. 2013, konstatoval, že se žalobkyně k této výzvě nevyjádřila a neprokázala, že zdanitelná plnění deklarovaná na výše uvedených fakturách skutečně přijala od označených plátců, z čehož vyplývá, že je ani nemohla použít v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně se v rámci hodnocení důkazů zabýval předloženými fakturami i soupisem provedených prací, poukázal na rámcovou smlouvu uzavřenou s odběratelem P. O., vyjádřil se k předloženým knihám jízd a ve své argumentaci vycházel i z vyjádření žalobkyně zachycených do protokolu o jednání ze dne 16. 7. 2012.
25. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2009, březen až prosinec 2010, 1. až 4. čtvrtletí 2011, 1. a 2. čtvrtletí 2012. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, jež nabylo právní moci dne 25. 2. 2016.

Posouzení věci soudem

26. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

27. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
28. Před vlastním vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobkyni oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 25. 4. 2016, neboť napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 25. 2. 2016. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které zástupce žalobkyně nově vznesl při jednání konaném dne 28. 2. 2018, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Soud se proto nemohl zabývat opožděně uplatněnými námitkami týkajícími se údajného daňového podvodu, a to včetně odkazů na judikaturu, které s touto námitkou bezprostředně souvisejí, ani námitkou upozorňující na to, že stát podle žalobkyně jedno a totéž plnění zdanil několikrát, aniž se pokusil vybrat daň od dodavatelů žalobkyně. Pouze na okraj soud nad rámec potřebného odůvodnění podotýká, že žalobkyně v průběhu daňového řízení (a dokonce ani v žalobě) nijak nenaznačila, že by se mohlo jednat o daňový podvod, a proto daňovým orgánům nevznikla povinnost tuto otázku zkoumat, když se celé daňové řízení vlivem pasivity žalobkyně odehrávalo pouze v rovině přenesení důkazního břemene na žalobkyni (prokázáním pochybností správce daně o uskutečnění plnění fakturovaných ze strany jejích dodavatelů) a toho, zda žalobkyně následně své důkazní břemeno unesla.
29. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že hodnocení důkazních prostředků nemůže dostát nárokům podle § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 6. 2013 ani ve zprávě o daňové kontrole není v rozporu s § 88 odst. 1 daňového řádu uvedeno, o jaké důkazní prostředky se závěry učiněné správcem daně opírají. Soud především konstatuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jakožto jeho nezpůsobilost být věcně přezkoumáno, soudem je vlastností, kterou lze posuzovat výhradně ve vztahu k rozhodnutí, které je napadeno žalobou, nikoli ve vztahu k jiným rozhodnutím či aktům orgánů veřejné správy, jež vydání žalobou napadeného rozhodnutí předcházejí. Žalobkyně by měla mít na paměti, že odvolací řízení a řízení v prvním stupni (vedené správcem daně) tvoří dohromady jeden celek, což znamená, že odvolací orgán je oprávněn (a v daňovém řízení zároveň i povinen) v rámci odvolacího řízení, potažmo ve svém rozhodnutí, napravovat případné vady, jichž se dopustil správní orgán prvního stupně (zde správce daně). I kdyby tedy výsledek kontrolního zjištění nebo zpráva o daňové kontrole neobsahovaly údaje o tom, o jaké důkazní prostředky se závěry správce daně opírají, a i kdyby Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v nich absentovalo řádné hodnocení důkazů, nezakládají tyto skutečnosti samy o sobě nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí. Tu by mohl způsobit jediné žalovaný tím, že by takovou vadu neodstranil, a z napadeného rozhodnutí by tak nebylo seznatelné, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, případně pokud by se řádně nevypořádal s odvolací námitkou, která by na nedostatky výsledku kontrolního zjištění nebo zprávy o daňové kontrole poukazovala. Nic takového ovšem soud v projednávané věci nezjistil, když navíc z obsahu zprávy o daňové kontrole je zcela zjevné, z jakých důkazních prostředků závěry správce daně vycházejí a jak tyto důkazní prostředky hodnoceny.

30. Žalobkyně dále spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že správce daně ani žalovaný neuvedli žádný konkrétní důvod, pro který prováděl správce daně dokazování

v rámci vyhledávací činnosti bez účasti žalobkyně, dále že žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec neuvedl, na základě jakých konkrétních skutečností lze mít pochybnosti správce daně za důvodné, a tím nevypořádal příslušnou odvolací námitku. Soud podrobně prostudoval obsah správního spisu i napadené rozhodnutí a shledal, že v rámci vyhledávací činnosti nebylo prováděno dokazování bez účasti žalobkyně, a proto neměly daňové orgány žádný důvod takový postup vysvětlovat. Důvodnost pochybností správce daně spatřoval ve stejných skutečnostech, jaké označil sám správce daně, jak vyplývá např. z bodu 22, 24, 28 a 34 napadeného rozhodnutí. Na příslušnou odvolací námitku tedy žalovaný řádně reagoval. S ohledem na uvedené skutečnosti vyhodnotil soud napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.

31. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
32. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

33. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
34. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“
35. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, dostupném na www.nssoud.cz.

36. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že „... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
37. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. že žalobkyně zdanitelná plnění deklarovaná na fakturách vystavených dodavateli R. B. a společností BonyStav skutečně přijala od uvedených plátců a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tyto pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že z prací deklarovaných na předmětných fakturách není zřejmé, o jaké práce se konkrétně jednalo, v jakém rozsahu, kým a kde byly provedeny, tj. zda žalobkyně tato plnění skutečně přijala od uvedených plátců a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Za situace, kdy žádná z předložených faktur vystavených zmíněnými dodavateli neuváděla termín provedení prací (data od kdy do kdy byly práce realizovány), žádnou jejich bližší specifikaci (o jakou konkrétní činnost se jednalo – formulace „pomocné práce“ uvedená na některých fakturách je zcela nedostačující), jejich časový či jakkoli jinak udaný rozsah (množství hodin strávených danou činností, objem zpracovaného materiálu) a většina faktur neobsahovala ani místo provedení prací (nebo jen obecně uváděla název obce či města nebo údaj „D8“), soud s přihlédnutím k neexistenci či nedoložení jakékoli dokumentace o provedených pracích (smlouvy, objednávky, stavební deníky, denní záznamy či předávací protokoly) shledal pochybnosti správce daně zcela oprávněnými. Na legitimitě popsaných pochybností nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyně dodatečně dne 31. 7. 2013 (tj. po seznámení s výsledky kontrolního zjištění) předložila a ručně psaný soupis provedených prací (přehled faktur přijatých od BonyStavu a R. B. s uvedením místa, termínu, časového rozsahu a bližšího popisu provedených prací ke každé jednotlivé faktuře). Soud se plně ztotožňuje s názorem správce daně, že tento soupis je pouhým tvrzením žalobkyně, které nedoložila žádnými listinami a u něhož není zřejmé, na základě čeho jej s odstupem zhruba čtyř let od provedení některých prací sestavila.
38. Rovněž dalších daňových dokladů (výdaje za nákup pohonných hmot a za ubytování) měl správce daně pochybnosti o tom, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Tyto pochybnosti odvozoval správce daně od toho, že nebyla předložena kniha jízd motorového vozidla používaného k podnikání (ve vztahu k pohonným hmotám) a že nebyla uvedena konkrétní jména a identifikační údaje ubytovaných osob (ve vztahu k ubytování). Také tyto pochybnosti vyhodnotil soud jako Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zcela oprávněné, neboť bez řádně vedené knihy jízd není možné dospět k závěru, že příslušné přijaté zdanitelné plnění žalobkyně použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a bez údajů o ubytovaných osobách (a v jednom případě i o konkrétním termínu ubytování) totéž platí i pro nárok na odpočet DPH za ubytování.

39. Popsané pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobkyní. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že u uplatněných nároků na odpočet DPH byly splněny podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že bylo povinností žalobkyně prokázat, že příslušná zdanitelná plnění skutečně přijala od plátců deklarovaných na jednotlivých fakturách a že je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V této souvislosti soud podotýká, že argumentace žalovaného hmotněprávními podmínkami vzniku nároku na odpočet daně na vstupu a rozsahem důkazní povinnosti daňového subjektu rozhodně není nepatřičná, jak uvádí žalobkyně v žalobě, neboť její premisa o tom, že nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, není správná.
40. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že výzva k prokázání skutečností neobsahovala žádné vážné a důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti účetních záznamů. Žalobkyni lze sice přisvědčit v tom, že za důvodné pochybnosti nelze považovat samotné nepředložení smluv o provedení prací, objednávek na provedení výkonů, pomocných stavebních deníků vedených zhotoviteli, předávacích protokolů, popř. evidencí výkonů, neboť k jejich předložení byla žalobkyně řádně vyzvána teprve výzvou ze dne 6. 3. 2013. Důvodné pochybnosti však podle názoru soudu zcela nepochybně vyvolává samotný obsah faktur, kdy žádná z nich neuvádí konkrétní údaje o fakturovaných činnostech (termín, čas, rozsah a mnohdy ani místo výkonu prací) a tyto údaje nebylo možné zjistit ani z jiných dokumentů předložených žalobkyní. Požadavky týkající se důkazního břemene správce daně formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012-81, dostupném na www.nssoud.cz, na který žalobkyně odkazovala v žalobě, byly podle názoru soudu nepochybně naplněny.
41. Soud dodává, že žádný právní předpis skutečně žalobkyni neukládá povinnost vytvářet či vést předmětnou dokumentaci, nicméně žalobkyně by měla mít na paměti, že ji v daňovém řízení tíží důkazní břemeno ve vztahu k jejím daňovým tvrzením, tudíž by již při realizaci jakýchkoli obchodních transakcí měla brát v potaz skutečnost, že později může vyvstat potřeba jejich uskutečnění doložit. Bylo tedy ve vlastním zájmu žalobkyně, aby si – byť jí to žádný právní předpis výslovně neukládá – průběžně shromažďovala podklady, které jí umožní prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH, resp. splnění podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Neprokázání těchto skutečností pak jde výhradně k tíži žalobkyně.
42. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, dostupný na www.nssoud.cz, shledal soud nepřipadným z důvodu značné skutkové odlišnosti případu řešeného Nejvyšším správním soudem od projednávané věci. Ze zmíněného rozsudku vyplývá, že správce daně neměl pochybnosti o provedení

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jednotlivých stavebních prací, ale pouze o správnosti výše fakturovaných částek, resp. o schopnosti dodavatelů provést práce v uvedeném rozsahu a o cenách fakturovaných za tyto práce, které měly převyšovat ceny obvyklé. Nejvyšší správní soud konstatoval, že obvyklá cena za fakturované práce není pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní a že ohledně těchto okolností daňový subjekt za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH z dotčených plnění důkazní břemeno netíží. Naopak v projednávané věci neměly daňové orgány pochybnosti jen o správnosti výše fakturovaných částek, nýbrž o tom, zda žalobkyně zdanitelná plnění deklarovaná na fakturách vystavených dodavateli R. B. a společností BonyStav skutečně přijala od uvedených plátců a použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

43. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že prokázání přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele má zásadní význam v tom směru, že nárok na odpočet DPH může vzniknout pouze tehdy, je-li zdanitelné plnění přijato od subjektu, který je plátcem DPH [srov. § 2 odst. 2 zákona o DPH definující zdanitelné plnění jako plnění, které je předmětem daně, a § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, podle něhož je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku]. Samotná skutečnost, že pomocné stavební práce byly provedeny, proto podle názoru soudu nepostačuje k závěru o nároku žalobkyně na odpočet DPH, neboť tyto práce mohl provést daňový subjekt, který není plátcem DPH, nebo sama žalobkyně prostřednictvím svých zaměstnanců, přičemž v takovém případě by žalobkyni nárok na odpočet DPH v souvislosti s těmito pracemi nevznikl.
44. Zmínka žalobkyně o rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, dostupném na www.nssoud.cz, jímž byla zamítnuta kasační stížnost jejího odběratele P. O. ve věci jeho daňové povinnosti k DPH, nemá podle názoru soudu pro projednávanou věc žádnou relevanci. Otázku, zda příslušný správce daně řádně prokázal své pochybnosti, zda tím došlo k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt a zda tento následně unesl své důkazní břemeno, je totiž nutné zkoumat v každém jednotlivém případě zcela individuálně v závislosti na konkrétních okolnostech. Stejně tak vyhodnotil soud jako zcela irelevantní skutečnosti, které žalobkyně tvrdila v trestním řízení pravomocně ukončeném trestním příkazem Okresního soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2017, č. j. 62 T 29/2017-733, neboť tyto skutečnosti žalobkyně ničím nedoložila a navíc – ačkoli jí v tom nic nebránilo – je ani neuplatnila v daňovém řízení, tudíž daňové orgány neměly povinnost (ani možnost) se jimi zabývat. Tato v daňovém řízení neuplatněná tvrzení jsou navíc zcela bez vlivu na prokázání pochybností správce daně i na to, zda žalobkyně následně unesla své důkazní břemeno.
45. K námitce žalobkyně, že se žalovaný v rozsáhlé části odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval vlastním úvahám spočívajícím v hodnocení důkazů provedených správcem daně, nicméně toto přehodnocování důkazů není způsobilé ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu zhojit vadu řízení spočívající v tom, že správce daně nesplnil svou důkazní povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, soud připomíná, že správce daně své důkazní břemeno unesl, tudíž nevyvstala žalobkyní tvrzená vada řízení, kterou by žalovaný musel napravovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

46. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že zpráva o daňové kontrole skutečně neuvádí všechny důkazy, které měl správce daně k dispozici, a jejich hodnocení. Žalobkyně má pravdu také v tom, že rozlišení důkazních prostředků na významné a bezvýznamné je součástí procesu hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, a proto nelze bezvýznamné důkazní prostředky beze slova pominout. Správce daně by proto měl ve zprávě o daňové kontrole zmínit i ty důkazní prostředky, které podle jeho názoru nejsou pro věc významné, a připojit k nim právě tento hodnotící závěr. Žalobkyně by však měla mít na paměti, že odvolací řízení a řízení v prvním stupni (vedené správcem daně) tvoří dohromady jeden celek, a proto je možné, aby odvolací orgán případné nedostatky v postupu či rozhodnutí správce daně napravil. To se v projednávané věci stalo, neboť žalovaný v napadených rozhodnutích jednak potvrdil správnost hodnocení důkazů provedeného správcem daně a jednak poukázal na bezvýznamnost ostatních důkazních prostředků, k nimž se správce daně nevyjádřil. Tím žalovaný podle názoru soudu napravil nedostatky v hodnocení důkazů správcem daně. Předmětná žalobní námitka, upozorňující na domnělé předběžné hodnocení důkazů, tudíž není důvodná.
47. Žalobkyně dále namítala, že provedená daňová kontrola představuje opakovanou daňovou kontrolu provedenou v rozporu s § 85 odst. 5 daňového řádu. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že v projednávané věci se před zahájením daňové kontroly dne 29. 8. 2012 žádná jiná daňová kontrola, jejímž předmětem by byla totožná daň za stejné zdaňovací období, nekonala. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu platí, že *„[d]aňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.“*
48. Institut daňové kontroly představuje intenzivní zásah do práv daňového subjektu, proto právní úprava obsahuje výslovně důvody, pro které je možné daňovou kontrolu opakovat. Současně je však nutno zdůraznit, že daňová kontrola je formalizovaný postup, v jehož rámci jsou správci daně svěřeny rozsáhlé pravomoci a zároveň jsou daňovým subjektům garantována určitá práva. Daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně a je ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Výše citovaný § 85 odst. 5 daňového řádu umožňuje opakování daňové kontroly pouze při splnění taxativně vyjmenovaných podmínek. Toto omezení je však možné vztahovat pouze na možnost opakování daňové kontroly jako formalizovaného procesního institutu. Jak již soud uvedl, před zahájením daňové kontroly dne 29. 8. 2012 nebyla ve vztahu k žalobkyni formálně zahájena žádná jiná daňová kontrola týkající se téže daně za stejné daňové období, ani vůči žalobkyni nebyl veden žádný jiný postup správce daně, který by byl završen platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem na daň odlišnou od daně tvrzené v daňových přiznáních žalobkyně. Soud proto dospěl k jednoznačnému závěru, že se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu.
49. Námitku žalobkyně, že prověřováním důkazních prostředků v rámci vyhledávací činnosti prováděné na základě § 78 daňového řádu před zahájením daňové kontroly správce daně zneužil institut vyhledávací činnosti k jinému než zákonem předpokládanému účelu, shledal soud důvodnou. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

„[p]okud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 ... daňového řádu a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, publ. pod č. 3604/2017 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

50. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, finanční úřad ještě před zahájením daňové kontroly, ke kterému došlo dne 29. 8. 2012, již dne 6. 4. 2012 vyzval žalobkyni, aby za zdaňovací období 2009 a 2010 předložila daňovou evidenci, faktury přijaté a vydané, pokladní doklady, výpisy z účtu, smlouvy o dílo, objednávky, stavební deníky, popř. rozpis provedených prací za jednotlivé zakázky. Vycházejí z citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu, s nímž se zdejší soud plně ztotožňuje, nezbyvá než konstatovat, že předmětná výzva jednoznačně překročila rámec vyhledávací činnosti a před jejím vydáním měla být u žalobkyně zahájena daňová kontrola, aby byla plně respektována její procesní práva. Za situace, kdy byly takto získané důkazní podklady hodnoceny až v rámci později zahájené kontroly, během níž byla řádně dodržována práva žalobkyně, dospěl soud k závěru, že popsána vada sama o sobě nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.
51. Za významnější procesní pochybení daňových orgánů však soud považuje skutečnost, že finanční úřad při ústním jednání konaném dne 16. 7. 2012, tj. stále před zahájením daňové kontroly, prováděl výslech žalobkyně týkající se skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a že z takto zjištěných skutečností daňové orgány následně při svém rozhodování vycházely. Provedení výslechu daňového subjektu totiž podle názoru soudu v kontextu citovaného judikátu Nejvyššího správního soudu překračuje meze vyhledávací činnosti, která na rozdíl od daňové kontroly negarantuje daňovému subjektu adekvátní rozsah procesních práv. Zdejší soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem klade důraz na proporcionalitu zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce a uzavírá, že takový zásah nemůže být činěn libovolnou formou (vyhledávací činností), nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly. Soud proto shledal, že provedení výslechu žalobkyně dne 16. 7. 2012 bylo nezákonné, neboť tomuto úkonu nepředcházelo řádné zahájení daňové kontroly a náležité poučení žalobkyně o jejích právech a povinnostech, které jí v rámci daňové kontroly náleží.
52. Soud dále připomíná, že podle § 78 odst. 3 písm. d) daňového řádu je sice správce daně oprávněn opatřovat v rámci vyhledávací činnosti nezbytná vysvětlení, nicméně podle § 79 odst. 3 daňového řádu zároveň platí, že „[p]odané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.“ Daňové orgány však vysvětlení podané žalobkyní dne 16. 7. 2012 jako důkazní prostředek použily. Jedná se proto důkaz získaný v rozporu s právním předpisem, tj. ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu důkaz nezákonný. Vzhledem k tomu, že daňové orgány z tohoto důkazu při svém rozhodování vycházely, zatížily nezákonností i napadené rozhodnutí.
53. S ohledem na výše uvedené soud konstatuje, že žaloba je důvodná a napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť vychází z nezákonně opatřeného důkazu. Z tohoto důvodu soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku, tj. že nemůže vycházet ze skutečností, které zjistil nezákonným výsledkem žalobkyně dne 16. 7. 2012.

Žalovaný proto v dalším řízení podle svého uvážení buď žalobkyni zákonem předvídaným způsobem vyslechne za účelem procesně správného zjištění skutečností, které žalobkyně sdělila finančnímu úřadu v rámci vyhledávací činnosti dne 16. 7. 2012, nebo při svém rozhodování použije stávající důkazní prostředky vyjma nezákonného výsledku žalobkyně z uvedeného data. Svůj postup a své závěry pak žalovaný řádně odůvodní.

54. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také dodatečné platební výměry ze dne 12. 12. 2014, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby daňové orgány mohly o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
55. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 16 600 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „advokátní tarif“), [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); podání žaloby, repliky – písm. d); účast na jednání soudu – písm. g)] a z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006].

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Ústí nad Labem 28. února 2018

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.