



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Falco computer, s.r.o.**, DIČ CZ48908673, se sídlem Pod hradbami 3, Velké Meziříčí, zastoupeného Punktem, spol. s.r.o., se sídlem Otická 758/19, Opava proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2015, č. j. 28911/15/5300-21443-701328,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2015, č. j. 28911/15/5300-21443-701328 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán I. stupně“ či „správce

daně“) ze dne 23. 9. 2014, č. j. 1456311/14/2913-05700-703011 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“).

Dne 16. 2. 2012 byla u žalobce zahájena protokolem č. j. 13840/12/353931703007 daňová kontrola z daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2009. Žalobce v rámci ústního jednání ze dne 23. 2. 2012 předložil správci daně mj. smlouvu uzavřenou se společností FOX COMPUTERS s.r.o. (od 8. 12. 2008 AKOVE s.r.o.), nabídku školicích kurzů společnosti AKOVE s.r.o. (dále jen „AKOVE“) ze dne 29. 1. 2009, objednávku žalobce na školení Microsoft SBS, SQL a školení SEO ze dne 3. 2. 2009, prezenční listiny ze školení Microsoft SBS, SQL, SEO, přijaté daňové doklady č. 083871, 084110, 084071 vystavené dodavatelem AKOVE a výpisy z bankovního účtu.

Před zahájením daňové kontroly správce daně prováděl v souvislosti s osobou žalobce vyhledávací činnost. V jejím rámci sepsal na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice se žalobcem dne 23. 7. 2010 protokol č. j. 38576/10/353931703007. Žalobce uvedl, že za společnost AKOVE jednal pouze s jednatelem Ing. K. a B., přičemž jméno M. Č. nikdy neslyšel. Současně předložil evidenci pro daňové účely za zdaňovací období březen 2009. S vědomím žalobce poté správce daně provedl téhož dne v jeho sídle místní šetření a převzal od něj daňové doklady č. 084100, 084123, 083928, 084006 a 083932, které byly vystaveny společností AKOVE, dále knihy přijatých faktur a sestavu úhrad a zaúčtování úhrad došlých faktur.

Dle výpisu z obchodního rejstříku společnosti AKOVE nastala u této společnosti dne 3. 12. 2008 změna v tom, že v tento den byly převedeny obchodní podíly dosavadních společníků T. B. a Ing. M. K. na M. Č. a současně jim zanikla funkce jednatelů a tato funkce vznikla M. Č.

V rámci vyhledávací činnosti poté správce daně učinil výzvu k součinnosti třetích osob, a to společnosti CZ.NIC. Dle jejího sdělení držitelem domén foxpc.cz, acerzone.cz byla do 2. 2. 2009 společnost AKOVE a od tohoto data poté společnost Digitrend s.r.o.; držitelem domény e-mio.cz měla být od 13. 11. 2008 do 28. 12. 2009 společnost AKOVE. Společnost Internet Info, s.r.o. k výzvě uvedla, že nemá žádná data o návštěvnosti serverů www.foxpc.cz a www.e-mio.cz. Společnost Nikon spol. s.r.o. na výzvu správce daně uvedla, že od roku 2005 nevystavila žádnou fakturu na společnost AKOVE ani na žalobce a neposkytla žádnou službu nebo prodej zboží. Současně i vyloučila umístění reklamních bannerů na webových stránkách www.nikon.cz.

Dne 13. 9. 2010 doručil správce daně k Finančnímu úřadu Brno III dožádání k prověření uskutečnění služeb společností AKOVE ve prospěch žalobce dle daňových dokladů. Z odpovědi na dožádání ze dne 7. 10. 2010, č. j. 47438/10, plyne, že společnost AKOVE je nekontaktní, místem bydliště jednatele (M. Č.) je obecní úřad, v sídle společnosti se nenachází označení společnosti, jednatel společnosti byl odsouzen a v předmětné době se nacházel v databázi celostátně hledaných osob policie ČR.

Na výzvu k součinnosti třetích osob na zaměstnance společnosti AKOVE v období od 4. 12. 2008 do 31. 3. 2009 bylo Městskou správou sociálního zabezpečení Brno sděleno, že T. B. a Ing. M. K. byli evidováni jako zaměstnanci společnosti od 1. 8. 2003 do 28. 2. 2009.

Dále bylo správcem daně zjištěno, že faktury č. PF083928, PF083932, PF084006, PF084100 a PF084123 byly hrazeny na účet č. 4862007001 vedený u Raiffeisenbank a.s., který byl zřízen ke dni 3. 11. 2009 a patří společnosti AZUMA plus spol. s r.o. (dále jen „AZUMA“). Azuma byla do obchodního rejstříku zapsána ke dni 17. 3. 2009 a jejím jednatelem je Ing. M. K. Dále faktura č. PF084110 byla hrazena na účet 3565799001 vedený u Raiffeisenbank a.s., který opět patřil Ing. M. K. Majitelem účtu č. 1318313001, vedeným u Raiffeisenbank a.s., který je uváděn na fakturách, je společnost AKOVE, avšak jediným disponentem byl opět Ing. M. K.

Dne 4. 11. 2010 zaslal správce daně dožádání na Finanční úřad Brno IV k prověření oprávněnosti fakturace společnosti AKOVE ve prospěch žalobce na umístění reklamních bannerů. Z odpovědi vyplynulo, že společnost Digitrend s.r.o. (dále jen „Digitrend“) nevystavila od roku 2008 žádné faktury na společnost AKOVE. Dle vyjádření jednatele společnosti Digitrend byl reklamní banner žalobce umístěn na stránkách www.acerzone.cz, avšak žádné důkazní prostředky ke svému tvrzení nedoložil. K převodu domény www.acerzone.cz nebyla mezi společnostmi Digitrend a AKOVE sepsána žádná smlouva.

Správcí daně tedy vznikla pochybnost, zda žalobce přijal deklarované služby (dle faktur se mělo jednat o školení, SEO optimalizaci, záchranu dat z HDD, synchronizační můstek Money S5/SW Pagio, reklamní banner na www stránkách, placená pozice při hledání klíčových slov).

Dne 6. 9. 2012 uvedl bývalý jednatel společnosti AKOVE, T. B., v rámci své svědecké výpovědi, že byl od prosince 2008 do konce února 2009 zaměstnán u společnosti AKOVE jako vedoucí obchodního oddělení. O činnosti firmy ví jen do konce února 2009. Dále uvedl, že nějaké zakázky byly na konci února 2009 rozpracovány, avšak detaily ohledně plnění s ohledem na časový odstup neuvedl. Dále uvedl, že společnost AKOVE byla vlastníkem domén www.foxpc.cz, www.acerzone.cz, www.nikon.cz a www.emio.cz a prodávala umístění bannerů svých obchodních partnerů. K plnění na základě klíčových slov při hledání uvedl, že společnost AKOVE vytvořila doporučený seznam slov, který následně upravovala a tuto službu prodávala přímo nebo přes třetí stranu. K plnění SEO optimalizace stránek žalobce svědek nic konkrétního nesdělil.

Ing. M. K., jež byl správcem daně rovněž předvolán ke svědecké výpovědi, se k jejímu podání nedostavil a správci daně nebyla doručena žádná omluva.

Žalobce následně na výzvu správce daně k jednotlivým fakturám doložil relevantní doklady (nabídky, objednávky, smlouvy, prezenční listiny za školení aj.). V případě školení zachycených na fakturách č. PF083871, PF084071 a PF084100 doložil čestná prohlášení T. B. a Ing. M. K. ze dne 7. 11. 2012, dle kterých oba dva předmětná školení v březnu 2009 prováděli. Navrhl vyslechnout svědky, a to zaměstnance žalobce, kteří se školení zúčastnili.

Dne 27. 11. 2012 provedl správce daně ve věznici Kuřim svědeckou výpověď jednatele společnosti AKOVE, M. P. (dříve Č.; dále bude v textu užíváno jméno M. Č.). Ten uvedl, že jednatele společnosti žalobce nezná. Dále konstatoval, že za přepisy firmy AKOVE na svou osobu obdržel 20.000 Kč, přičemž bývalé majitele neznal. Nacházel se však ve finanční tísní a neuvědomoval si důsledky svého jednání. M. Č. vypověděl, že si nepamatuje, jaké dokumenty a doklady u notářky v rámci převodu firmy podepsal. Taktéž uvedl, že nikdy za firmu nevystupoval, žádné faktury za dobu jeho jednateleství nevystavil ani nepodepsal, nikoho nezaměstnával, žádné zaměstnance nevyplácel. Za dobu, kdy je jednatelem firmy, firma žádnou činnost s jeho vědomím nevykonávala. Svědek si nebyl vědom, že by udělil B. či Ing. K. plnou moc k jednání za firmu, a dále nevěděl ničeho o bankovních účtech společnosti. Žádná dispoziční práva k bankovnímu účtu na svou osobu nepřeváděl a Ing. K. nepověřil, aby disponoval finančními prostředky společnosti AKOVE. Svědek rovněž neznal žádnou firmu, která by se společností AKOVE spolupracovala. K předloženým dokumentům (nabídkám na poskytnutí služeb), jež byly dle jejich obsahu vypracovány či podepsány právě M. Č., uvedl, že podpis není jeho a tyto dokumenty vidí poprvé. O fakturovaných zakázkách svědek nic nevěděl, faktury nevystavil ani nepodepsal. Žalobce nezná, s jeho vědomím žádné takové zakázky společnost AKOVE neprovedla a neví, kdo je podepsal. K předloženým prvním stranám daňových přiznání k DPH za AKOVE svědek uvedl, že podpisy na těchto listinách nejsou jeho.

Dotazem na společnosti Centrum Holdings s.r.o., Seznam.cz a.s. a Google Czech Republic, s.r.o. bylo zjištěno, že u žádné z těchto společností nebyla vedena placená pozice na vyhledávání.

Na základě požadavku žalobce byly dne 8. 4. 2013 provedeny svědecké výpovědi navržených svědků, zaměstnanců žalobce účastnících se školení v březnu 2009. Svědek P. K. osvědčil svůj podpis na prezenčních listinách ke školením, avšak nevěděl jméno lektora ani firmu, která měla školení pořádat. Možná se mělo jednat o společnost Gopas. Svědek M. K. potvrdil svůj podpis na prezenčních listinách, avšak nevěděl, kdo byl lektorem školení a pod kterou firmou pracoval. Svědek Ing. R. K. uvedl, že se v březnu 2009 školení účastnil, přičemž potvrdil své podpisy na prezenčních listinách. Dále uvedl, že školiteli byli dva pánové, když o jednom z nich měl svědek za to, že se jmenoval K. Svědek J. A. k detailům školení z března 2009 uvedl, že si nepamatuje, kdy proběhlo, nicméně proběhlo v sídle žalobce. Školitel byl jeden, avšak jméno si již nepamatoval. Měl za to, že to byl člověk ze společnosti FOX COMPUTERS. Dále potvrdil svůj podpis na prezenční listině.

Správce daně na základě předmětných důkazů zjistil rozpor mezi svědeckou výpovědí T. B., který uvedl, že na otázky týkající se období březen 2009 nedokáže odpovídat, neboť v tuto dobu neměl žádný vztah ke společnosti AKOVE, a předloženým čestným prohlášením. Dle čestného prohlášení měl spolu s Ing. K. za společnosti AKOVE pro žalobce provádět v období březen 2009 tři různá školení. Dva ze čtyř zaměstnanců žalobce vypověděli, že školení proběhlo. Ing. K. pak uvedl naprosto nejistě jméno školitele, a spolu se svědkem A. opět nejistě uvedli, že školitel či školitelé byli ze společnosti FOX či FOX COMPUTERS. V případě školení SEO svědek A. uvedl, že školitel byl jeden, zatímco B. i Ing. K. uvedli, že všechna tři školení prováděli společně. Další rozpor ve výpovědi T. B. shledal správce daně ohledně jeho tvrzení o místu výkonu činnosti společnosti AKOVE na adrese Vodova 68,

Brno. Ze získaných zjištění totiž vyplynulo, že společnost změnila na podzim 2008 místo výkonu své činnosti. Svědkem tvrzené poskytnutí fakturované služby, spočívající v placené pozici při vyhledávání klíčových slov, je poté v přímém rozporu se sdělením společnosti Seznam.cz a.s. a Centrum Holdings s.r.o. Svědek rovněž tvrdil, že společnost FOX COMPUTERS byla vlastníkem stránek www.nikon.cz a na těchto byly umístovány reklamní bannery. Dle sdělení společnosti NIKON spol. s.r.o. však žádné bannery na www.nikon.cz nebyly. Správce daně tudíž svědeckou výpověď a čestné prohlášení T. B. vyhodnotil jako nevěrohodné a neprokazující uskutečnění plnění deklarovaných v došlých fakturách. Vyjádření A. B. jménem společnosti Digitrend ohledně uskutečnění plnění (umístění reklamních bannerů na stránkách www.acerzone.cz) rovněž nebylo osvědčeno jako důkaz, neboť předmětné webové stránky i po převodu domény k datu 2. 2. 2009 prezentovaly v dubnu i listopadu 2009 firmu AKOVE, a to pod původním názvem FOX COMPUTERS, a nikoliv společnost Digitrend. Ve svědecké výpovědi M. Č. nenalezl správce daně žádné rozpory. Samotné listiny předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly nedokazovaly, že žalobce přijal zdanitelná plnění od společnosti AKOVE. Správce daně jejich pravdivost zpochybnil, a odpočty DPH na základě faktur č. PF083871, PF083928, PF083932, PF084006, PF084071, PF084100, PF084123 a PF084110 označil za neoprávněné.

Na základě mj. těchto skutečností vydal správce daně dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období březen 2009, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 296.742 Kč, neboť nebylo prokázáno přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od společnosti AKOVE a společnosti Digitrend.

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí, co do přiznání nároku žalobce na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu společnosti Digitrend. V ostatním však ponechal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k dodavateli AKOVE. Neprokázal totiž skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, tj. daňové doklady, jimiž žalobce prokazoval nárok na odpočet daně, vystavil právě dodavatel AKOVE. Neprokázal ani to, že od tohoto dodavatele přijal deklarovaná zdanitelná plnění.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve obecně uvedl, že jejím předmětem je umělé doměření DPH. Správce daně přitom tvrdí, že jménem dodavatele nejednaly oprávněné osoby. Dle správce daně dodavatel neuskutečnil zdanitelné plnění a žalobce tak nemá nárok na odpočet. Žalobce dále namítal řadu procesních pochybení.

Žalobce shrnul, že na základě nabídek společnosti AKOVE (dříve FOX Computer) objednal školení IT, práce na SW a reklamu na reklamních bannerech. Všechny tyto služby byly poskytnuty jménem společnosti AKOVE, byly jí řádně vyfakturovány a použity pro uskutečnění plnění žalobce a rovněž uhrazeny. Až o čtyři roky později se žalobce v průběhu daňové kontroly dozvěděl, že osoby vystupující za společnost AKOVE již nebyly v měsíci březnu 2009 jejími zaměstnanci. Historicky byly společníky a jednatelem. Následně však

žalobci oznámili, že prodali obchodní podíly, ale zůstali jako zaměstnanci společnosti, která byla přejmenována na AKOVE. Žalobce neměl důvod k pochybnostem, protože komunikace probíhala doposud zažitým způsobem a poskytnutí všech objednaných služeb proběhlo přesně podle sjednaných podmínek. Jednání zaměstnanců tedy zavazovalo společnost AKOVE. Žalobce totiž nevěděl, že již zaměstnanci nejsou. V tomto směru dostatečně sdělil své důvody a z čeho měla plynout jeho dobrá víra. Jde tedy o posouzení otázky, zda společnost AKOVE byla či nebyla vázána jednáním osob, které za ni vystupovaly a prováděly činnosti, které byly žalobci vyúčtovány a následně i uhrazeny. Dle Zprávy o daňové kontrole sám správce daně zjistil, že ještě ke dni 3. 3. 2009 na webových stránkách společnosti AKOVE jsou jména a kontakty na Ing. K. a B., kteří již neměli ke společnosti vztah. Žalobce k tomuto odkázal na rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 Mahageben kft a P. D. (dále pouze „Mahageben“), dle kterých je povinnost obchodní partnery prověřovat ve chvíli, kdy subjekt má podezření na aktivní účast v podvodech. Žalobce však takové podezření neměl a ani mít nemohl. Žalobce rovněž nesouhlasil s tvrzením správce daně, že měl po zaměstnanci dodavatele vyžadovat zmocnění k jednání za dodavatele, neboť takový výklad je dle jeho názoru mimo zákonný rámec i jakoukoli obchodní i lidskou zvyklost. Ve prospěch žalobce poté svědčí i úhrady za poskytnutá plnění. Žalobce jednal zcela dle dispozic věřitele (emailová korespondence za společnost AKOVE byla ze stejné emailové adresy) a platby zasílal v souladu s touto dispozicí. Dle korespondence správce daně a insolvenčního správce společnosti AKOVE je zřejmé, že tento potvrdil vydání faktur AKOVE na žalobce. Insolvenční správce je přitom připraven i k další součinnosti, čehož však správce daně nevyužil. Také správce daně obdržel informace o bankovních účtech, které byly na jméno společnosti AKOVE či na Ing. K., který byl disponentem obou těchto účtů. Hodnocení této skutečnosti přitom dle žalobce popírá závěry žalovaného, že jednatel společnosti AKOVE nikoho nezmocnil. Žalobce proto k tomu navrhl, aby byly soudem v rámci dokazování vyžádány u předmětné banky doklady o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu.

Žalobce dále namítal, že žalovaný přisoudil velkou váhu výpovědi jednatele společnosti AKOVE, což je v kontrastu s hodnocením ostatních skutečností. Žalobce však tuto osobu, jež dělá podvody s vidinou zisku peněz, vidí jinak. V jeho výpovědi jsou navíc rozpory, když například vypověděl, že nikoho nepověřil dispozičním právem k účtu, avšak přesto jej Ing. K. má. M. Č. nikoho nezmocnil, ale papíry, jež podepisoval u notáře, nečetl. Tyto dva výroky se přitom vzájemně vylučují, a proto nemohou být oba pravdivé současně.

Skutečnost, že společnost AKOVE prováděla činnosti, osvědčují rovněž podaná přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2008 až červenec 2009. Odvedená daň z poskytnutých plnění však nebyla v daňové kontrole ověřena. K vystavení daňových dokladů, jejich zaslání či doručení poukázal na skutečnost, že tzv. „auditní stopa“ je v zákoně č. 235/2004 Sb. až od roku 2013, a tudíž žalobce v roce 2009 neměl dnešní možnosti ověření, že doklad vystavila konkrétní osoba.

Další vada byla shledána v odmítnutí výsledku žalobcem navržených svědků Ing. K. a B. Žalobce chtěl prokázat a vyvrátit nesprávné závěry dovozené správcem daně. Žalobce by při této příležitosti položil svědkům otázku, zda ho v březnu 2009 informovali o tom, že již nejsou zaměstnanci společnosti AKOVE.

Žalobce tedy shrnul, že v posuzovaném případě nejde o problém dokazování skutkového stavu, nýbrž jen o jeho právní hodnocení žalovaným. Správce daně přitom nemá pro své abstraktní a teoretické pochybnosti ve správním spise založeny žádné doklady či důkazy. Dle žalobce měla být brána v potaz časová souvislost, kdy Ing. K. a B. přestali být zaměstnanci ke dni 28. 2. 2009 a školení proběhlo dne 6. 3. 2009 a dále. Žalobce tedy nemohl cokoliv zjistit. Přijatá plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, přičemž ceny za tato plnění odpovídaly nabídce a poptávce na trhu. Se společností AKOVE měl žalobce dobré zkušenosti, které byly vždy bezproblémové. Ve prospěch žalobce svědčí rovněž nemožnost odmítnutí nároku na odpočet daně tomu, kdo v dobré víře přijme konkrétní plnění (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2013-79).

Žalobce dále uplatnil námitku prekluze. Dle něj správce daně již v průběhu roku 2010 prováděl úkony, o kterých tvrdí, že byly činěny v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolu zahájil až protokolem ze dne 16. 2. 2012. Sám správce daně toto tvrzení žalobce potvrdil rovněž ve Zprávě o daňové kontrole. Přiznal, že prováděl ověření uskutečněných služeb. Z toho je tedy zřejmé, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již v roce 2010 a ne tedy až formálně v roce 2012. Okamžikem, kdy správce daně počal úkony, kterými ověřoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, byl tedy den 23. 7. 2010. Žalobce je toho názoru, že pokud došlo k hodnocení důkazních materiálů získaných v době od září 2010, které vyústilo k prověřování těchto informací, nejednalo se o vyhledávací činnost (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Aps 6/2007-130).

Dále je nezpochybnitelné, že pokud byla zjištění učiněna dle tvrzení žalovaného pouze ve vyhledávací činnosti, existuje i pro tento případ zákonná procedura, upravená konkrétně v ustanovení § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). V nyní řešené věci je evidentní, že správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly odůvodněnou obavu, a byl tedy povinen vydat výzvu a seznámit žalobce se stavem své vyhledávací činnosti (důkazy a indiciemi pro dodatečné doměření daně).

Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na správní spis.

Žalovaný dále uvedl, že hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Takto hodnotil i výpověď M. Č. Jeho výpověď pak neprokázala jeho tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem AKOVE v jeho prospěch. Žalovaný posuzoval i další svědecké výpovědi, předložené daňové doklady a další předložené listiny a v závěru dospěl k závěru, že žalobci nepřísluší odpočet DPH uvedený na předmětných daňových dokladech.

K námitce nemožnosti ověření, která konkrétní osoba vystavila daňový doklad, žalovaný uvedl, že je to spíše otázkou udržení důkazního břemene ve vztahu k prokázání žalobcova tvrzení. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu podotkl, že v soukromém právu platí, že si subjekty volí své obchodní partnery. Je tedy na jejich vůli, zda vstoupí do obchodního vztahu s daným obchodním partnerem či nikoliv. Touto volbou na sebe mohou vzít vyšší či nižší míru rizika z předmětné obchodní transakce. Je pouze na daňovém subjektu, jaké informace potřebuje k ověření skutečnosti, že jedná přímo s osobou, která je oprávněna za daňový subjekt jednat. Pokud subjekty rezignují na nastíněné kontrolní mechanismy, mohou se v budoucnu vystavit riziku, že bude obtížné udržet břemeno důkazní tak, jak jej nastavila judikatura.

Navrhované opakované provedení svědecké výpovědi T. B. potom nemůže přinést důkazní prostředky, které by zvrátily závěry učiněné žalovaným. T. B. totiž již dne 6. 9. 2012 vypovídal a jeho svědecká výpověď je zaznamenána ve správním spise. Ing. K. se k podání svědecké výpovědi nedostavil, avšak jeho pracovní poměr skončil ke konci února 2009, a proto je bezdůvodné provést svědeckou výpověď. Předmětným zdaňovacím obdobím je březen roku 2009.

V posuzovaném případě žalobce nemohla být akceptována dobrá víra, neboť žalobce v předmětných případech nebyl obezřetný a neověřil si skutečnosti ve vztahu k případnému dodavateli.

K namítané prekluzi žalovaný uvedl, že v rámci správy daně může správce daně provádět postupy předpokládané daňovým řádem (dříve zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „ZSDP“), které mohou sloužit k naplnění cíle správy daně. Mezi tyto postupy patří vyhledávací činnost, podání vysvětlení, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. K zahájení daňové kontroly musí správce daně vymezit její předmět a rozsah. Daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně provede první úkon, jímž tyto skutečnosti oznámí daňovému subjektu a začne daňovou kontrolu provádět. Žalovaný má za to, že v nyní řešeném případě byla daňová kontrola zahájena až dne 16. 2. 2012. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně činil před zahájením daňové kontroly vyhledávací činnost. Důležité v této fázi je, aby správce daně měl možnost postupovat i bez vědomí daňového subjektu a opatřit si potřebné důkazy. Při této činnosti potřebuje mít možnost vyhledávat, vyžadovat a využívat informace z evidencí, registrů, informačních systémů, od konkrétních osob (podání vysvětlení) nebo na místě (místní šetření). Žalovaný v dožádání ze dne 4. 11. 2010 uvádí, že je provedeno v rámci vyhledávací činnosti u žalobce. Pokud na závěr této skutečnosti uvedl, že se jedná o daňové řízení, byla tato chyba chybou písařskou. Tato chyba nebyla doznáním, že by správce daně prováděl daňové řízení u žalobce, ale pouhou chybou v psaní. Žalobce tak nebyl krácen na svých právech, neboť byl s výsledky vyhledávací činnosti seznámen v průběhu daňového kontroly a k samotnému hodnocení důkazních prostředků došlo až v rámci daňové kontroly. Správce daně nejprve v rámci vyhledávací činnosti opatroval důkazní prostředky, které následně podrobil důkaznímu hodnocení v rámci daňové kontroly. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 16. 2. 2012 a až na základě výsledků daňové kontroly došlo k doměření daně. V dané věci tak nebyly naplněny podmínky pro postup na základě ustanovení § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, jak naznačil žalobce.

Žalovaný tak v závěru svého vyjádření navrhl žalobu pro její nedůvodnost zamítnout.

IV. Obsah závěrečného návrhu předloženého při jednání

V rámci závěrečného návrhu byly zdůrazněny některé žalobní body, přičemž byla rovněž rozvinuta argumentace k prekluzi, se kterou se žalovaný dle názoru žalobce nevypořádal. Dle správce daně z výpovědí zaměstnanců nevyplývá, že školení byla provedena společností AKOVE, nicméně na toto se jich ani neptal. Podle žalovaného jsou navrhovaní svědci zbyteční a naopak korunou důkazů je svědecká výpověď člověka, jenž byl odsouzen na sedm let za podvody. Ve správním spise není nikde úřední záznam o hodnocení důkazů, nikde není uvedeno, který důkaz byl osvědčen, na základě jakých úsudků, či jakou mají důkazy relevanci k prokazované skutečnosti.

Jako klíčovou žalobce shledává námitku spočívající v nutnosti postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž odkázal na závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Dle žalobce je jedno, bude-li na úkon vyhledávací činnosti pohlíženo jako na první faktické úkony kontroly, nebo jako na porušení zákonem nařízeného postupu, ve kterém daňová kontrola nemá žádné místo. S daňovou kontrolou nelze spojovat jakékoliv zákonné důsledky, tedy například prodloužení běhu prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. Dle žalobce nezákonný postup nemůže mít zákonné dopady (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110). Žalobce dále označil za nesporné, že daňová kontrola byla zahájena dne 16. 2. 2012. Podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu pak skončila lhůta pro vyměření dne 16. 2. 2015 a prekluze tak nastala o den později. Pokud bylo již použito obnovení běhu lhůty dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže ve stejném řízení dojít k aplikaci ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, tj. prodloužení o rok, neboť se jedná o zcela různé instituty. Tři roky poté žalobce považuje za neuvěřitelně dlouhou dobu, aby byla daň po kontrole pravomocně stanovena. Pokud zákonodárce umístil znovuoobnovení lhůty do odstavce 3 daného ustanovení, nemůže již po něm následovat prodloužení podle odstavce 2. Argumentem logickým žalobce poukazyval na to, že ustanovením § 148 odst. 2 daňového řádu zákonodárce cílil na běžné vyměření daně. Předpokládal, že za rok se musí daň umět vyměřit. Oproti tomu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je zaměřeno mj. na daňovou kontrolu, kdy dojde ke znovuoobnovení běhu lhůty, neboť daňová kontrola se bere za věc složitou a vyžadující čas. Žalobce zde odkázal na platnou Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č. j. 50071/15/7100-40124-506246, dle které se doporučuje, aby celková délka daňové kontroly činila maximálně 2 roky. Jedinou situací, kdy po daňové kontrole může dojít k opětovnému prodloužení o rok, je podání dodatečného daňového přiznání samotným poplatníkem, a to po skončení kontroly. Z charakteru a účelu prekluzivní lhůty navíc vyplývá, že je k ní třeba přistupovat restriktivně a vždy v pochybnostech ve prospěch občanů. Pokud tedy správce daně dělal daňovou kontrolu poctivě, měl na ni tři roky. Je tudíž nepředstavitelná situace, pokud by měl správce daně možnost, aby jeho nesprávné, nezákonné a nicotné rozhodnutí pro něj mělo další výhody. Žalobce má tedy za to, že nezákonné rozhodnutí a procesně nesprávný postup nemohou mít za následek obnovení, prodloužení nebo přerušování jakékoliv lhůty. K tomuto

žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozhodnutí č. j. 2 As 81/2003-48, č. j. 2 Afs 52/2005-94, č. j. 7 Afs 20/2007-73, č. j. 9 Afs 89/2012-40, č. j. 5 Afs 71/2013-37, č. j. 1 Afs 148/2014-32, č. j. 5 Afs 54/2014-38, č. j. 2 Afs 1/2015-49. Dle žalobce tak daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho, vůbec neměla existovat a být zahájena. Pokud již takto správce daně postupoval, pak je ji nutno hodnotit podle jejího skutečného zahájení dne 23. 7. 2010 a jejího skutečného konce dne 8. 9. 2015 (tedy doručením pravomocného rozhodnutí). 5 let a 2 měsíce je pak zcela přes limit.

V. Průběh jednání

Žalobce při jednání především uvedl obdobné skutečnosti jako v žalobě a pak užil argumentaci z obsahu závěrečného návrhu.

Žalovaný pak při jednání především odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a následujících s.ř.s. v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Z obsahu správního spisu považoval zdejší soud za podstatné zopakovat následující skutečnosti.

Dne 16. 2. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009. Při této kontrole bylo zjištěno, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za přijetí zdanitelných plnění (školení, SEO optimalizaci, záchranu dat z HDD, synchronizační můstek Money S5/SW Pagio, reklamní banner na www stránkách, placená pozice při hledání klíčových slov) od společnosti AKOVE. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda tato společnost skutečně vystavila daňové doklady a uskutečnila pro žalobce zdanitelná plnění v souladu s daňovými doklady. Proto správce daně výzvou ze dne 25. 10. 2012, č. j. 90612/12, žalobce vyzval, aby prokázal přijetí plnění deklarovaných v došlých fakturách, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost AKOVE, od tohoto dodavatele. Na tuto výzvu žalobce odpověděl dopisem ze dne 8. 11. 2012.

Uvedl, že skutečnými kontaktními osobami, se kterými probíhala obchodní jednání ve společnosti AKOVE, byli Ing. M. K. a T. B.; M. Č. je na některých dokumentech podepsán. Správce daně již předtím z vyjádření žalobce zjistil, že tento osobu M. Č. neznal. K jednotlivým fakturám doložil mj. nabídku předmětných služeb, objednávky, smlouvy o dílo a v případě školicích kurzů rovněž prezenční listiny. Dále uvedl, že školení prováděli Ing. K. a B., k čemuž doložil i čestná prohlášení těchto školitelů ze dne 7. 11. 2012. Z obchodního rejstříku a z odpovědi Městské správy sociálního zabezpečení Brno správce dně zjistil, že Ing. K. a B. působili jako jednatelé společnosti AKOVE do prosince roku 2008. Od tohoto data do 28. 2. 2009 pak byli vedeni jako zaměstnanci společnosti AKOVE. Žalobce přitom nepředal správci daně žádné důkazy potvrzující, že by tyto osoby byly v době uskutečnění plnění (březen 2009) zplnomocnění k zastupování této společnosti. Ing. K. se nepodařilo v rámci daňové kontroly vyslechnout, a to i když byl řádně předvolán. T. B. se při své výpovědi vyjadřoval pouze o činnosti společnosti AKOVE do konce února 2009, neboť po tomto datu ve společnosti již nefiguroval. Tato skutečnost byla v rozporu s tvrzením T. B. v doloženém čestném prohlášení, dle kterého měl za společnost AKOVE ještě v březnu 2009 provádět u žalobce školení. Dále byl vyslechnut jednatel společnosti AKOVE v předmětné době, M. Č. Svědek během výslechu prohlásil, že žalobce nezná, za společnost od prosince 2008 nikterak nevystupoval, nevystavoval žádné faktury, nepodepisoval žádné dokumenty, nikoho nezaměstnával a nevyplácel žádné zaměstnance. Po dobu jeho jednatelství společnost nevykonávala s jeho vědomím žádnou činnost. Svědek si nebyl vědom, že by udělil Ing. K. a B. plnou moc k jednání za společnost. Rovněž rozporoval své podpisy na jednotlivých předložených dokumentech (daňová přiznání, nabídka k provedení služeb, faktury). Správce daně dále zjistil, že žalobce hradil část faktur na účet společnosti AKOVE (ke kterým měl však dispoziční právo Ing. K.), část hradil na účet společnosti AZUMA, jejímž jednatelem a disponentem předmětného účtu je Ing. K., a část poté na účet, jehož majitelem je Ing. K. Správce daně rovněž vyslechl část zaměstnanců žalobce, kteří se zúčastnili předmětných školení. Zaměstnanci osvědčili své podpisy na prezenčních listinách. Svědek K. a K. přitom nepotvrdili uskutečnění školení společností AKOVE, pouze svědek K. obecně zmínil lektora, Ing. K. Současně však uvedl, že školení byla prováděna převážně společností GOPAS a Microsoft. Rovněž uskutečnění ostatních tvrzených služeb nebylo prokázáno, což plynulo především z odpovědí třetích osob. Dotazem na společnost Centrum Holdings s.r.o., Seznam.cz a.s. a Google Czech Republic, s.r.o. bylo zjištěno, že u žádné z těchto společností nebyla vedena placená pozice na vyhledávání; v případě umístění reklamních bannerů poté mj. společnost Nikon spol. s.r.o. na dotaz uvedla, že od roku 2005 nevystavila žádnou fakturu na společnost AKOVE ani na žalobce a neposkytla žádnou službu nebo prodej zboží, přičemž současně vyloučila umístění reklamních bannerů na svých webových stránkách. Rovněž společnost Digitrend nevystavila dle zjištění Finančního úřadu Brno IV od roku 2008 žádné faktury na společnost AKOVE. Jednatel společnosti Digitrend (držitel domény www.acerzone.cz od 3. 2. 2009, do tohoto data byla držitelem domény společnost AKOVE) sice uvedl, že reklamní banner žalobce byl na stránce www.acerzone.cz umístěn, avšak žádné důkazy k tomuto nepředložil. O převodu domény www.acerzone.cz pak nebyla mezi společnostmi Digitrend a AKOVE sepsána žádná smlouva.

Dle správce daně i žalovaného nelze vyvrátit skutečnost, že byla uskutečněna školení žalobce v průběhu března 2009 a nelze vyloučit poskytnutí ostatních služeb „nějakým dodavatelem“. Žalobce však relevantními důkazy jednoznačně neprokázal, že tímto

dodavatelem byla společnost AKOVE. Z tohoto důvodu byla na základě předmětných zjištění doměřena daň z přidané hodnoty výše zmíněným dodatečným platebním výměrem.

Žalobce namítá především to, že žalovaný i správce daně pochybili, pokud dospěli k závěru, že jím uplatněná zdanitelná plnění nebyla prokázána.

Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet DPH (uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Naproti tomu správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a konečně skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Podle ustanovení § 72 zákona odst. 1 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“) platí, že *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*. Dále ustanovení § 73 ZDPH stanovuje, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem*.

Daňové řízení tedy spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto tvrzení doložit, tedy nese též břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.

Povinností daňového subjektu ve vztahu k DPH (nároku na odpočet této daně) je tedy tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost vyplývající z ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal zdanitelná plnění.

Nejvyšší správní soud však již ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011–103 vyložil, že „(...) *jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH 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.“

K tématu dokazování nároku na odpočet DPH podobně uvedl Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57 Af 7/2012-68, že „(...) vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“

Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení poté Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře posuzoval opakovaně. Například ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32, shrnul, že „(...) svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ Závěry citovaného rozsudku jsou plně použitelné i v nyní posuzované věci.

Pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu sice samy o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet DPH, ale za takových okolností je povinností daňového subjektu prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je tedy nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2004-63, „(...) jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že doklad, který má prokázat nárok na uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve skutečnosti, nevystavil plátce, který je na dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil stěžovatel jednu z

podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi. “

Správce daně v průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění, jak byly deklarovány na daňových dokladech, tedy o tom, zda žalobcem předložené daňové doklady jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné. Tyto pochyby se projevíly v činnosti správce daně spočívající mj. v dožádání správce daně, ze kterého vyplynulo, že dodavatel (společnost AKOVE) je nekontaktní. Správcem daně bylo dále prostřednictvím Městské správy sociálního zabezpečení zjištěno, že žalobcem uvedení zprostředkovatelé plnění, Ing. K. a B., byli zaměstnanci společnosti AKOVE pouze do 28. 2. 2009, a k datu uskutečnění plnění (březen 2009) již ve společnosti AKOVE nikterak nefigurovali. Rovněž se projevíly pochybnosti v tom, že žalobce zasílal za uskutečněná plnění úhrady mj. na bankovní účty (přičemž ke všem měl dispoziční práva Ing. K.) odlišné od bankovního účtu společnosti AKOVE uvedeného na předložených fakturách, ačkoliv k této změně nedoložil žádné podklady. Kromě toho jednatel společnosti AKOVE, M. Č., zcela popřel jakoukoliv činnost společnosti AKOVE v době jeho jednatelství. Zprostředkovatel B., ačkoliv měl dle čestného prohlášení doloženého žalobcem a tvrzení žalobce provádět společně s Ing. K. v březnu 2009 školení pro žalobce, tuto skutečnost prakticky popřel v rámci své svědecké výpovědi. Uvedl totiž, že v březnu 2009 již za společnost AKOVE nikterak nejednal. Správce daně učinil dále na návrh žalobce výsledkům zaměstnanců žalobce, kteří se zúčastnili předmětných školení. Zaměstnanci osvědčili své podpisy na prezenčních listinách. Svědek K. a K. přitom nepotvrdili uskutečnění školení společností AKOVE, pouze svědek K. obecně zmínil lektora, Ing. K., avšak uvedl, že školení byla prováděna převážně společností GOPAS a Microsoft. Rovněž uskutečnění ostatních tvrzených služeb nebylo dle správce daně prokázáno, a to především prostřednictvím odpovědí třetích osob na výzvu (mj. společnost Seznam.cz a.s., Centrum Holdings s.r.o., Nikon spol. s.r.o.).

Skutečnosti, které správce daně takto zjistil, potvrdily pochyby o uskutečnění zdanitelného plnění, tedy skutečném provedení deklarovaných služeb žalobcem deklarovaným dodavatelem.

Správce daně postupoval způsobem, který daňový řád vyžaduje, a v rámci zjištění z dožádání i z místního šetření dostál důkaznímu břemenu ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb o správnosti, věrohodnosti, úplnosti či průkaznosti účetních dokladů předložených žalobcem. Se svým závěrem o uvedených pochybnostech také správce daně řádně žalobce seznámil při ústním projednání výsledků kontrolního zjištění. Nutno zdůraznit, že správce daně nebyl povinen prokázat nepravdivost posuzovaných daňových dokladů, nýbrž pouze ony své pochyby o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti.

Důkazní břemeno o tom, že zdanitelné plnění deklarované v daňových dokladech ve skutečnosti proběhlo tak, jak je v nich zaznamenáno, se proto přesunulo zpět na žalobce. Bylo tedy na něm, aby svá tvrzení o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění prokázal předložením dalších důkazních prostředků (srov. citovaný rozsudek ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32, jakož i ustanovení § 73 odst. 5 zákona o DPH). Jimi mohl vyvrátit kvalifikovaně vyjádřené a prokázané pochyby správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti posuzovaných daňových dokladů.

Jak již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 dovodil, pokud „(...) správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Daňový subjekt tedy má povinnost prokázat k výzvě správce daně právě ty skutečnosti, které sám tvrdí. Takovou skutečností v případě žalobce bylo faktické uskutečnění zdanitelných plnění, jakož i jejich realizace ze strany společnosti AKOVE. Správce daně žalobci ke splnění této jeho povinnosti nestanovil konkrétní důkazní prostředky, kterými má své tvrzení, že mu vznikl nárok na odpočet DPH, prokázat. Bylo tedy výlučně věcí žalobce, jak ke splnění své povinnosti přistoupí.

V tomto směru lze poukázat i na závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl například v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 když uzavřel, že „(...) daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). (...) Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.“

Žalobce přitom doplnil podklady podporující jeho tvrzení o jednotlivé nabídky ze strany AKOVE, objednávky jednotlivých služeb, prezenčními listinami ze školení, výpis z vyhledávače seznam.cz (SEO optimalizace), výpis ze zdrojového kódu (synchronizační můstek Money S5/SW Pagio), reklamní bannery a smlouvu o dílo ze dne 14. 3. 2008 (placená pozice při hledání klíčových slov). Dále taktéž navrhoval provedení svědecké výpovědi zaměstnanců žalobce, kteří se účastnili předmětných školení. Žádným z těchto předložených důkazů však žalobce nepodpořil svá tvrzení, tedy dostatečně neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet DPH. Nerozptýlil totiž pochybnosti, jež vznikly správci daně ohledně tvrzených zdanitelných plnění. Uskutečnění zdanitelného plnění, tedy provedení plnění deklarovaného v posuzovaných daňových dokladech, nemohly samy o sobě prokázat ani žalobcem tvrzené bankovní výpisy, z nichž vyplývala úhrada účtované ceny jednotlivých služeb, neboť je zde celá řada jiných důkazů, že plnění nebylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 5 Afs 111/2014-37). Nadto se zaplacením ceny služeb není vznik nároku na odpočet DPH dle ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH spojen. V tomto ohledu lze odkázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016-68, v němž tento zdůraznil následující: „Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento závěr krajského soudu má oporu v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 62/2010 – 65). Nejvyšší

správní soud s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka neprokázala existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH, pouze stručně konstatuje, že ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla plátcí povinnost přiznat daň na výstupu. Tímto dnem je obecně podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty den uskutečnění zdanitelného plnění, nebo den přijetí platby, pokud byla plátcem přijata před datem uskutečnění zdanitelného plnění, nestanoví-li zákon jinak. Závěr o prokázání toho, že sporný obchodní případ proběhl způsobem deklarovaným v daňovém dokladu je vždy závislý na komplexním vyhodnocení konkrétní věci, přičemž provedená úhrada za uskutečněné zdanitelné plnění je pouze jednou z celé řady relevantních okolností (byť beze sporu důležitou).“ Za těchto okolností tudíž soud považoval za zcela nadbytečné a neúčelné žalobcem navrhované provedení důkazu spočívajícího ve vyžádání dokladu u příslušné banky ohledně zjištění, kdo měl v předmětné době dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE. Nadto žalobce při jednání výslovně uvedl, že nenavrhuje žádné důkazy. Správce daně již v průběhu daňového řízení totiž zjistil, že dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE, jenž byl taktéž uváděn na jednotlivých předložených fakturách, měl Ing. K., a to i v době, kdy již nebyl statutárním orgánem společnosti AKOVE. Jednatelům byl od prosince 2008 M. Č.

Žádný z žalobcem navrhovaných výsledků svědků a ani ostatních provedených důkazů neprokázal fakticitu jeho tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem AKOVE a vyvrátil pochybnosti správce daně. Na žalobce přešlo důkazní břemeno z důvodu pochybností správce daně vzniknuvších na základě mj. výpovědi M. Č. a i ostatních provedených důkazů, ze kterých nebylo jednoznačně seznatelné, zda bylo tvrzené plnění provedeno v souladu s daňovými doklady. Tyto nesrovnalosti měl žalobce možnost vyjasnit, a to předložením důkazních prostředků, které by jasně prokázaly, že dodavatelem namítaného zdanitelného plnění byla právě společnost AKOVE. Dle názoru soudu se však správci daně podařilo unést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když k vyvstanuvším pochybnostem shromáždil dostatek důkazů, a bylo tedy na žalobci, aby prokázal své tvrzení. Ve shodě se správcem daně i žalovaným dospěl soud k závěru, že žalobce neunesl svou část důkazního břemene ohledně prokázání svého tvrzení o uskutečnění přijatých zdanitelných plnění tvrzeným dodavatelem tak, jak je deklarováno na daňových dokladech předložených žalobcem. Tyto závěry přitom správce daně i žalovaný dostatečným způsobem odůvodnili. Důkazy přitom hodnotili každý jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech. Je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný, resp. správce daně, řídil při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a důkazů z nich vzešlých. To platí rovněž o žalobcem rozporované výpovědi M. Č., které byla dle něj nesprávně přisouzena velká váha. Soud s tímto závěrem navzdory přesvědčení žalobce nesouhlasí, neboť z napadeného i prvostupňového rozhodnutí je jednoznačně seznatelné, že výpověď M. Č. nebyla jediným a stěžejním důkazem, ze kterého správní orgány vycházely. Je nepochybné, že za situace, kdy správcem daně nebyly zjištěny žádné okolnosti, které by svědčily o nedůvěryhodnosti či rozpornosti této výpovědi, byla tato správcem daně vyhodnocena jako důkaz podporující vzniknuvší pochybnosti správce daně. Správce daně přitom rovněž ověřil, že M. Č. nebyl odsouzen za činnosti související se společností AKOVE. Nicméně z obsahu správních rozhodnutí vyplývá, že žalovaný posuzoval nejenom výpověď M. Č., nýbrž i ostatní svědecké

výpovědi, daňové doklady a předložené či získané listiny, které v jejich vzájemné souvislosti nesvědčily tvrzení žalobce. Z napadeného i prvostupňového rozhodnutí je totiž zcela srozumitelné, jaké skutečnosti byly zjištěny, jak byly důkazy zhodnoceny, přičemž bylo rovněž zdůvodněno, proč žalovaný, resp. správce daně, některým důkazům nepřisvědčil vypovídací hodnotu a některým naopak ano. V tomto směru tudíž nelze cokoliv správním orgánům obou stupňů vytýkat. Krajský soud proto ve shodě se správními orgány obou stupňů dospěl k závěru, že žalobce neunesl svou část důkazního břemene ohledně prokázání pravdivosti svého tvrzení. Tyto své závěry přitom správce daně i žalovaný dostatečným způsobem odůvodnili a jejich závěry jsou rovněž podloženy zcela dostatečným množstvím důkazů, jež vedly ke vzniku pochybností na straně správce daně. V návaznosti na výše uvedené tedy nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že provedené dokazování neodpovídá závěrům, které správce daně učinil, a mělo docházet k tendenčnímu hodnocení důkazů.

Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobce, že měl být krácen na svých právech v důsledku neprovedení výslechu svědků, a to Ing. K. a B. K tomu soud poznamenává, že výslech T. B. byl proveden již dne 6. 9. 2012. Svědek výslovně uvedl, že o činnosti společnosti AKOVE ví pouze do února 2009. K poskytnutým službám však mělo dle daňových dokladů dojít až v průběhu března 2009, a tudíž by jen stěží mohla opětovná výpověď tohoto svědka ohledně období, ve kterém již nikterak u společnosti AKOVE nefiguroval, podpořit tvrzení žalobce. Pokud měl žalobce zájem položit tomuto svědkovi pouze otázku, zda informoval žalobce v březnu 2009 o tom, že již není zaměstnancem společnosti AKOVE, měl bezpochyby možnost tuto otázku položit již v průběhu svědecké výpovědi dne 6. 9. 2012, které se účastnil. Nicméně jakákoliv odpověď na tuto otázku by nemohla výrazně pomoci žalobci v prokázání jeho tvrzení. I kdyby svědek uvedl, že žalobce o této skutečnosti neinformoval, měl být žalobce obezřetný a v případě jednání s obchodními partnery si jejich tvrzení dále ověřovat. Obdobné platí i v případě výpovědi svědka Ing. K. Je sice pravdou, že výpověď tohoto svědka se ve sjednaný termín neuskutečnila, neboť Ing. K. se bez omluvy k podání svědecké výpovědi nedostavil. Tuto okolnost však nelze klást k tíži žalobce ani správce daně, potažmo žalovaného. Pracovní poměr Ing. K. ke společnosti AKOVE nicméně skončil rovněž ke konci února 2009. Proto by bylo pro posouzení věci nebylo relevantní provést jeho svědeckou výpověď ohledně zdaňovacího období března 2009, neboť v tomto období již pro společnost AKOVE nepracoval. Soud tedy souhlasí s postupem žalovaného, který na návrh žalobce neprovedl opakovanou výpověď zmiňovaných svědků, neboť tento úkon považoval za nadbytečný. Nemohl totiž poskytnout odlišné informace, které by měly vliv na rozhodnutí ve věci a které by mohly vyvrátit výpověď jednatele společnosti AKOVE, M. Č. Tuto námitku žalobce proto krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

Soud tedy k tomuto shrnuje, že postup žalovaného považuje za správný. Dle názoru soudu správce daně, resp. žalovaný, shromáždil pro vydání prvostupňového i napadeného rozhodnutí dostatečné podklady, které svědčily o správnosti závěru prvostupňového i napadeného rozhodnutí. Krajský soud má za to, že správce daně ani žalovaný při vydávání svých rozhodnutí nepochybili, neboť pro závěry, ke kterým dospěli, měli dostatek podkladů, na které současně ve svých rozhodnutích odkázali a své rozhodnutí dostatečně a srozumitelně zdůvodnili. Současně nelze správci daně či žalovanému vytýkat postup ve správním řízení, který by měl vliv na zákonnost a správnost jejich rozhodnutí. Pokud žalobce namítá, že žalovaný nepřesvědčivě vysvětlil důvody, které jej vedly k napadenému rozhodnutí a taktéž se

nepřesvědčivě vypořádal s návrhy, námitkami a vyjádřeními žalobce, je třeba připomenout, že žalovanému žádný právní předpis nestanoví povinnost vypořádávat námitky ve stejné struktuře, v jaké podal žalobce odvolání či jednotlivé námitky. Soud k tomuto uvádí, že nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž z odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2009, č. j. 7 Afs 107/2009-166). Žádnou takovou vadu však napadené rozhodnutí nevykazuje. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela srozumitelné a současně jsou z něj seznatelné úvahy, jimiž se žalovaný řídil, a obsahuje vypořádání odvolacích námitek. Je pouze na žalovaném, aby odvolací námitky vypořádal, logicky odůvodnil a argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů. To se ve zde projednávaném případě nepochybně stalo a soud proto nemůže ani zde přisvědčit žalobci v této námitce. Žalovaný se v dostatečné míře, zcela zřetelně a srozumitelně vyjádřil ke všem žalobcem uplatněným odvolacím námitkám, přičemž žádnou odvolací námitku neopomenul. Zdejší soud má taktéž za to, že žalovaný jasně a důkladně zdůvodnil a srozumitelně uvedl, co jej vedlo k závěru napadeného rozhodnutí. Soud tedy i tuto námitku žalobce vyhodnotil jako nedůvodnou.

Žalobce dále namítal, že se prakticky stal „obětí podvodu“ ze strany Ing. K. a B., neboť v případě těchto bývalých jednatelů společnosti AKOVE neměl žádný důvod pochybovat o tom, že plnění bude provedeno v souladu s údaji na daňových dokladech. Odkázal přitom na závěry vyplývající z rozsudku SDEU ve věci Mahageben.

Soud k tomu uvádí, že tento odkaz považuje za zcela nepřipadný. Z judikatury SDEU jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, jde o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí. SDEU při tom ponechává na soudech členských států, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně.

Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplyne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout, neboť jak SDEU setrvale judikuje, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem. O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (podrobněji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013).

Žalobci se však v nyní řešeném případě nepodařilo doložit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, proto mu tento nárok nebyl uznán. Judikatura SDEU navazující na zneužívající způsob dovolání se práva Evropské unie není na nynější případ přiléhavá. Důvodem neuznání nebylo to, že by žalobce měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH – to správce daně a žalovaný ani v náznaku netvrdili. Argumentace tímto rozsudkem SDEU se tak míjí s podstatou nyní posuzované věci. Dle tohoto rozsudku není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a rovněž tak správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést. Žalobce však vůbec neprokázal, že jeho obchodním partnerem při uskutečnění služeb byla v jím předložených dokladech uvedená společnost AKOVE. Není proto na místě jeho argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků (případného) podvodného jednání této společnosti na něj. Důvodem neuznání odpočtu nebylo to, že by měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Ke vzniku nároku na odpočet DPH tudíž vůbec nedošlo. Žalobce však neprokázal, že došlo k deklarovanému zdanitelnému plnění, tj. služby byly uskutečněny v souladu s údaji na daňových dokladech deklarovaným dodavatelem, společností AKOVE.

Žalobce dále namítal, že se stal obětí podvodného jednání. Podvodné jednání mělo spočívat v tom, že za společnost AKOVE vystupovaly a prováděly činnost osoby Ing. K. a B. (ačkoliv tyto již neměly ke společnosti AKOVE žádný vztah), aniž by o tom věděl. Pro posouzení projednávané věci by byla rozhodná skutečnost, že se žalobce stal obětí podvodu, rozhodná jen za splnění podmínky, že žalobce nevěděl a nemohl vědět, že se podvodu účastní, jak už ve svých rozhodnutích uvedl žalovaný. K tomu by taky bylo nutné prokázat, že daňový subjekt jednal v dobré víře a přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu, jak uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, kde konstatuje, že „(...) v případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.“

K posouzení toho, zda žalobce nevěděl a nemohl vědět, že se účastnil podvodného jednání, je rozhodující, zda žalobce nevěděl a nemohl vědět, že Ing. K. a B. nejsou oprávněni zastupovat společnost AKOVE, tj. v důsledku nevěděl a nemohl vědět, že tato společnost není dodavatelem předmětných služeb. Pokud Ing. K. ani B. nebyli uvedeni v obchodním rejstříku jako jednatelé společnosti AKOVE, měla tato okolnost vést žalobce k větší obezřetnosti. Konkrétně k požadavku, aby mu tyto osoby prokázaly, že jsou oprávněny za subjekt uvedený na daňových dokladech skutečně jednat. Pokud žalobce netvrdí a neprokazuje, že by takovouto obezřetnost vynaložil, nelze dospět k závěru, že nevěděl a nemohl ani důvodně spoléhat na to, že Ing. K. a B. nejsou oprávněni za danou společnost jednat.

Žalobce se nicméně dovolává toho, že jednal v dobré víře. Ve své žalobě uvádí: „Až o 4 roky později, v průběhu daňové kontroly (...) se žalobce dozvěděl, že osoby vystupující za dodavatele (fi AKOVE) již nebyly v měsíci březnu 2009 jejími zaměstnanci. Historicky byly společníky a jednatelem, následně však žalobci oznámili, že prodali obchodní podíly, ale že zůstali dál jako zaměstnanci firmy, který byla přejmenována na AKOVE. Žalobce neměl důvod k pochybnostem, poněvadž komunikace probíhala doposud zažitým způsobem a

především poskytnutí všech objednaných služeb u fi AKOVE proběhlo přesně podle sjednaných podmínek. Máme tedy za to, že jednání zaměstnanců zavazovalo podnikatele (fi AKOVE), ledaže by žalobce o tom, že již zaměstnanci nejsou, v dané chvíli věděl.“ Krajský soud však s tímto názorem žalobce nesouhlasí. Skutečnost, že žalobce důvěřoval Ing. K. a B. na základě jejich předchozích obchodních vztahů, ještě sama o sobě nevede k závěru, že žalobce jednal v dobré víře. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 14/2010-195, existenci dobré víry by musel žalobce prokazovat tím, že přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.

Za samotné žaloby naopak vyplývá, že žalobce k ověřování svých obchodních partnerů přistupoval značně nerozvázně. Ing. K. a B. jej přitom informovali o tom, že prodali své obchodní podíly ve společnosti Fox computer s.r.o. (která se přejmenovala na AKOVE), ale že zůstali dál jejími zaměstnanci. Žalobce pak neuvádí ani nedokládá, že by vyvinul jakoukoliv konkrétní aktivitu k ověření těchto jejich tvrzení (zcela neurčitý odkaz na internetové stránky dodavatele není sám o sobě dostatečně průkazným tvrzením, neboť internetové stránky dodavatele nejsou závazným zdrojem informací o fungování a vztazích ve společnosti). Soud přitom opětovně poznamenává, že k převodu obchodních podílů společnosti AKOVE na osobu M. Č. a k zániku funkce jednatelů Ing. K. a B. došlo ke dni 3. 12. 2008, přičemž v obchodním rejstříku byla tato skutečnost zapsána dne 8. 12. 2008, tj. téměř tři měsíce před uskutečněním namítaného plnění v březnu 2009. Je tedy zřejmé, že v mezidobí od 3. 12. 2008 a březnem 2009 byl žalobce ze strany Ing. K. a B. o nastalé situaci vyrozuměn, avšak tuto si navzdory nepochybně dostatečnému časovému prostoru nikterak z vlastní iniciativy neprověřil. Je na rozhodnutí každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec (Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-158 mj. uvedl, že „(...) je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“ Žalobce ani s nikým ze společnosti AKOVE (např. s jednatelem M. Č.) po dobu, kdy měla být podle faktur uskutečňována plnění, nejednal. Po žalobci přitom bylo možno spravedlivě požadovat, aby přijal vhodná opatření k zabránění účasti na podvodu, zejména si mohl a měl oprávnění Ing. K. a B. jednat za uvedenou společnost přiměřeným způsobem ověřit (např. i telefonicky či emailem), což však zcela neučinil, ačkoliv od Ing. K. a B. disponoval informacemi znamenající varovný signál a nutnost nastalé skutečnosti prověřit. S ohledem na vše již výše uvedené tedy nemůže být úspěšná ani argumentace žalobce, že neměl dnešní možnosti ověření, že doklad vystavila konkrétní osoba, neboť v předmětné době neexistovala auditní stopa. Krajský soud k tomuto konstatuje, že otázka auditní stopy není rozhodující, neboť existuje velké množství jiných kontrolních mechanismů, na základě kterých má daňový subjekt možnost ověřovat skutečnost, zda jedná přímo s osobou oprávněnou za jiný daňový subjekt jednat. Pokud však (jako v případě žalobce) daňový subjekt na tyto kontrolní mechanismy (např. předložení plné moci k zastupování) rezignuje, vystavuje se tak zcela dobrovolně na základě vlastního rozhodnutí riziku, že bude v budoucnosti z jeho strany obtížné unést důkazní břemeno ohledně skutečností obsažených v daňových dokladech. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních

kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Krajský soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že žalobce mohl vědět, že Ing. K. a B. nebyli oprávněni jednat za společnosti AKOVE, a tudíž mohl vědět, že tato společnost není skutečným dodavatelem. Zároveň krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nejednal v dobré víře, a proto se nemůže účinně dovolávat toho, že se stal obětí podvodu, a že by společnost AKOVE měla zavazovat jednání jejich zaměstnanců.

Na výše uvedeném závěru také nic nemění tvrzení žalobce, že je potřeba přihlídnout ke skutečnosti, že předmětná plnění byla sjednávána na základě emailových objednávek. K tomu zdejší soud podotýká, že žalobce zjevně neobjednával předmětná plnění emailem přímo u společnosti, která byla posléze uvedena na daňových dokladech, nýbrž i podle svého vlastního tvrzení jednal výlučně s Ing. K. a B., nikoliv s jednatelem společnosti, M. Č.

Krajský soud dále uvádí, že pro posouzení daného případu není podstatné, zda k faktickému uskutečnění všech objednaných služeb skutečně došlo. Nárok na odpočet DPH nevzniká pouze na základě faktického uskutečnění služeb. Nárok na odpočet DPH vzniká pouze v případě, kdy je uskutečnění zdanitelného plnění doloženo daňovými doklady vystavenými plátcem DPH se všemi požadovanými náležitostmi a je zároveň prokázáno, že ke zdanitelnému plnění došlo přesně tak, jak je v těchto daňových dokladech deklarováno. Bylo povinností žalobce prokázat nikoli pouze to, že došlo k dodání objednaných služeb, ale především to, že k němu došlo tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Toto své důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že by společnost AKOVE, která byla uvedena na daňových dokladech uplatněných žalobcem jako dodavatel, objednané služby uskutečnila. Jak už bylo také uvedeno výše, nemůže se v této věci ani dovolávat toho, že se stal obětí podvodu. Proto je možné uzavřít, že žalobci nárok na odpočet DPH nevznikl bez ohledu na to, zda k nějakému uskutečnění služeb od nespécifikovaného dodavatele fakticky došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015-34).

Není úkolem soudu vyšetřovat, kdo byl skutečným dodavatelem, pokud se v daňovém řízení ukáže, že dodavatel uvedený na daňových dokladech služby nedodal. Bylo povinností žalobce, aby v daňovém řízení předložil daňové doklady, které budou obsahovat dodavatele, který je plátcem DPH, a prokázal, že ke zdanitelnému plnění došlo v souladu s doklady. Tak se tomu ovšem v nyní projednávaném případě nestalo, proto námitka žalobce není důvodná.

K námitce prekluze se soud vyjadřuje následovně.

Podle ustanovení § 36 odst. 1 ZSDP je správce daně *povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. K tomu účelu může sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům bez ohledu na původní účel jejich shromažďování.* Podle ustanovení § 36 odst. 2 ZSDP *při této činnosti má správce daně stejná oprávnění jako při místním šetření.*

Podle ustanovení § 36 odst. 3 ZSDP může být vyhledávací činnost vykonávána i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se využijí v příslušném daňovém řízení.

Podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

Krajský soud k tomuto uvádí, že správce daně může v rámci správy daní provádět postupy předpokládané daňovým řádem (či dříve ZSDP), které slouží ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. V rámci vyhledávací činnosti správce daně využívá všech dostupných technických, právních a organizačních prostředků, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správu daně. Důležitou podmínkou vyhledávací činnosti je však rovněž to, aby správce daně měl reálnou možnost postupovat taktéž bez vědomí daňového subjektu a opatřit si všechny potřebné důkazy. Při této činnosti potřebuje mít nepochybně možnost vyhledávat, vyžadovat a využívat informace z jednotlivých evidencí, registrů, informačních systémů, od konkrétních osob nebo na místě v rámci místního šetření. Takto získané informace poté správce daně využívá k zjišťování majetkových a jiných poměrů daňových subjektů, zdrojů jejich příjmů nebo i jiných skutečností vztahujících se ke vzniku daňové povinnosti a k placení daně. Obecně lze tedy uzavřít, že obsahem vyhledávací činnosti je vyhledávání a opatrování si důkazních prostředků, tedy informací důležitých pro následné rozhodování. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem pouze vyhledává a opatřuje důkazní prostředky, které poté může v daňovém řízení použít při dokazování, přičemž fakticky dopředu „mapuje“ situaci u daňového subjektu. Krajský soud v tomto směru souhlasí s tvrzením žalobce, že postupy vyhledávací činnosti slouží pouze k vyhledávání důkazních prostředků, nikoliv však k jejich hodnocení a osvědčení jako důkazů o skutkovém stavu. K hodnocení důkazů slouží až navazující proces dokazování a hodnocení v rámci zahájeného daňového řízení.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, tak správce daně před zahájením daňové kontroly (dne 16. 2. 2012) provedl vyhledávací činnost. V rámci vyhledávací činnosti před samotným datem zahájení daňové kontroly správce daně provedl na základě dožádání Finančního úřadu České Budějovice u žalobce místní šetření (v souvislosti s daňovým řízením vedeným u společnosti AZUMA). V této souvislosti rovněž vyzval Raiffeisenbank a.s. o sdělení informací o bankovních účtech, na něž byly zasílány jednotlivé platby. Dále učinil dožádání na Finanční úřad Brno III k provedení místního šetření u společnosti AKOVE za účelem zjištění, zda tato společnost uskutečnila fakturované služby a zda vystavila faktury. Totéž poté správce daně učinil prostřednictvím dožádání na Finanční úřad Praha 5 k provedení místního šetření u společnosti Digitrend. Je rovněž pravdou, že správce daně před zahájením daňové kontroly vyzýval třetí osoby (mj. společnost CZ.NIC, NIKON spol. s r.o. aj.) ke sdělení informací týkajících se provedení deklarovaných služeb. Pokud se týká obsahu těchto jednotlivých výzev, tak správce daně v nich již v úvodu uváděl, že je z jeho strany prováděna vyhledávací činnost u osoby žalobce. Jedinou výjimkou z tohoto pravidla je žalobcem rovněž zmiňovaná výzva k Finančnímu úřadu Brno IV ze dne 4. 11. 2010, č. j.

51004/10/353931703007. Správce daně zde opětovně uvádí, že je tato činěna v rámci vyhledávací činnosti. V závěru této písemnosti je však uvedeno: „*Prověřované skutečnosti zaznamenejte do protokolu o místním šetření, jehož předmětem bude součinnost třetí osoby (fi Digitrend s.r.o.) v daňovém řízení u daňového subjektu Falco computer s.r.o. spočívající v předložení písemností či jiných věcí v držení této třetí osoby.*“ Krajský soud v tomto ohledu uznává, že tuto skutečnost (záměna vyhledávacího a daňového řízení v oficiálním dokumentu, jež mohl uvádět dožádané osoby v omyl) lze chápat jako jisté mírné pochybení správce daně, nicméně bez vlivu na zákonnost jeho rozhodnutí či přezkoumatelnost postupu správce daně. Na správní orgány nelze klást zcela nepřiměřené nároky, a proto i v jejich případě lze jistá drobná pochybení (v daném případě zcela evidentní písarskou chybu vzniknuvší velmi pravděpodobně neopravením původního vzoru dané písemnosti) pochopit a nelze tudíž tuto skutečnost považovat za takové procesní pochybení, na základě kterého by se navazující rozhodnutí dalo považovat za nezákonné. Žalobce ani nebyl jakkoliv krácen na svých veřejných subjektivních právech. V žádné jiné okolnosti přitom nebylo pochybení shledáno. Pokud se týká jednotlivých úkonů, jež správce daně učinil v rámci vyhledávací činnosti před samotným zahájením daňové kontroly, byly tyto dle názoru soudu provedeny zcela v souladu s výše uvedenými podmínkami. Z předmětných úkonů je zřejmé, že jejich účelem mělo být pouze shromáždění důkazních prostředků pro přezkoumání daňových tvrzení žalobce, přičemž správce daně vyžadoval konkrétní informace a podklady pro další (daňové řízení), a to aniž by takto získané podklady dále samostatně v této fázi hodnotil. Dojde-li ze strany správce daně v rámci vyhledávací činnosti k získání konkrétní informace, mohou takto získané informace generovat potřebu získání informací dalších, a to i bez nutnosti toho, aby správní orgány tyto předcházející podklady jakkoliv hodnotily či posuzovaly. Zdejší soud nadto podotýká, že žalobce učinil v tomto směru žalobce pouze nekonkrétní odkaz na písemnost ze dne 4. 11. 2010, č. j. 51004/10/353931703007, z níž mělo podle něj vyplývat, že správce daně před jejím vydáním prováděl hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Krajský soud však navzdory přesvědčení žalobce v obsahu dané písemnosti žádné takové skutečnosti neshledal. Ze znění jednotlivých výše zmíněných písemností je naopak zřejmé, že se správce daně v jejich rámci pouze snažil o získání skutečností rozhodných pro správu daně. Správce daně si tedy nejprve v rámci vyhledávací činnosti opatřil důkazní prostředky, které podrobil důkaznímu hodnocení až v rámci zahájené daňové kontroly.

S ohledem na vše výše uvedené má tedy krajský soud za to, že daňová kontrola byla u žalobce skutečně zahájena až dnem 16. 2. 2012 (tedy v rámci tříleté prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu), a to prostřednictvím protokolu č. j. 13840/12/353931703007. Tímto prvním úkonem správce daně vůči žalobci byl vymezen rovněž předmět a rozsah daňové kontroly, a to na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009. Ze správního spisu zdejší soud rovněž ověřil, že žalobce byl správcem daně o výsledcích vyhledávacího řízení řádně obeznámen, tudíž ani v tomto nelze shledat jakékoliv pochybení ze strany správce daně. Krajský soud se tedy neztotožnil s argumentací žalobce, že správce daně začal fakticky prověřovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v roce 2010 v rámci vyhledávací činnosti, přičemž od tohoto faktického zahájení by měla být lhůta pro stanovení daně. Dle názoru správce daně daňová kontrola byla fakticky i formálně zahájena až dne 16. 2. 2012. Ani v tomto postupu nemá krajský soud žalovanému (resp. správci daně) co vytknout, proto byla i tato žalobní námitka shledána za nedůvodnou.

Krajský soud nad rámec všeho výše uvedeného (pouze na dokreslení argumentace žalobce) poukazuje na skutečnost, že žalobce si sám odporoval co do svého tvrzení o zahájení daňové kontroly, a to konkrétně v obsahu svého žalobního podání a závěrečného návrhu ze dne 23. 10. 2017. V podané žalobě opakovaně rozporoval okamžik zahájení daňové kontroly (přičemž toto taktéž velmi obecně uvedl na poslední straně svého závěrečného návrhu), neboť tvrdil, že ke skutečnému (faktickému) zahájení daňové kontroly došlo již ke dni 23. 7. 2010 a nikoliv tedy ke správcem daně tvrzenému dni 16. 2. 2012. V závěrečném návrhu na jeho třetí straně však naopak zcela nekoherentně ve smyslu jeho předcházející argumentace konstatoval, že je nesporné zahájení daňové kontroly dne 16. 2. 2012. Pokud tedy žalobce považoval tuto skutečnost za nespornou, považuje soud za nelogické jeho následné zpochybňování postupu správce daně co do souladu faktického a formálního zahájení daňové kontroly.

Soud dále považoval za vhodné vypořádat další související námitku, jež je založena na posouzení, zda byly v případě žalobce naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, resp. zda správní orgán I. stupně měl využít postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, což by mělo vliv na běh prekluzivní lhůty ve smyslu dalšího postupu správce daně dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu.

Podle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu *předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.*

Podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

Krajský soud má za to, že je především nutné rozlišit rozdíl mezi povahou daňové kontroly a postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.

K postupu dle ustanovení § 145 odst. 2, tedy k výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, komentář k daňovému řádu uvádí: „*Ve smyslu § 143 odst. 3 platí, že k doměření z moci úřední může u konkrétní daně dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, ovšem pouze takové kontroly, kterou správce daně prověřuje daňové povinnosti týkající se této konkrétní daně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo takovou daňovou kontrolu, popř. v rámci kontroly jiné daně, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle odstavce 2. Správce daně v takovém případě, kdy zjistí skutečnosti vedoucí ke změně poslední známé daně, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (nejčastěji k podání dodatečného daňového přiznání) a stanovit mu náhradní lhůtu pro jeho podání (tato lhůta nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení). Ve smyslu zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně (§ 6 odst. 1) je vyloučeno, aby v obdobných případech správce daně u některých daňových subjektů vyzýval k podání dodatečného přiznání a u jiných zahajoval daňovou kontrolu s následkem vyměření penále. Dá se očekávat, že správce daně bude k podání řádného daňového přiznání vyzývat zejména v případech, když bude mít zjištěno, že daňová*

povinnost daňového subjektu byla vyměřena v nesprávně nižší výši. Cílem správy daní (viz § 1 odst. 2) je ovšem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, proto by měl správce daně postupovat uvedeným způsobem vždy, když zjistí mimo daňovou kontrolu skutečnosti nebo důkazy svědčící o nesprávnosti stanovené daně. Protože je výzva rozhodnutím správce daně, ve kterém ukládá daňovému subjektu povinnost, a protože se rozhodnutí obecně odůvodňuje, pokud zákon nestanoví jinak (viz § 102 odst. 2), přičemž komentované ustanovení jinak nestanoví, platí, že výzva správce daně musí obsahovat odůvodnění, což ještě akcentuje text komentovaného ustanovení podmínkou, že postup lze uplatnit, je-li možné důvodně předpokládat splnění podmínek pro vydání výzvy. Je třeba mít na paměti, že splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání je odvislé od zjištění předmětných skutečností nikoliv správcem daně, ale daňovým subjektem. V dodatečném daňovém přiznání má daňový subjekt povinnost podle § 141 odst. 5 uvést mimo jiné i rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění. Pokud by mu správce daně důvody pro podání dodatečného daňového přiznání nesdělil, mohla by být, podle již zmíněného názoru jednoho z autorů, výzva k jeho podání ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) nicotným rozhodnutím, jestliže by ukládala povinnost, která je pro neobeznámený daňový subjekt fakticky neuskutečnitelná. V tomto odůvodnění by proto měl správce daně daňovému subjektu sdělit, z jakého důvodu jej stihá povinnost dodatečné daňové tvrzení podat. (...) Jestliže daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení na základě výzvy správce daně nepodá, stanoví správce daně jeho daňovou povinnost za použití pomůcek. (...) I zde se bude praxe zřejmě potýkat s otázkou, kdy lze zahájit daňovou kontrolu ohledně doměření daně, zda po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně, či kdykoliv. Správce daně by měl, dokonce přímo musí z hlediska rovnosti daňových subjektů umožnit daňovému subjektu před kontrolou, pokud má ovšem již jasno v tom, že existují důvody pro doměření, podat dodatečné daňové přiznání.“ (KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem 2013. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.).

Postup dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu se tedy použije toliko za situace, pokud má správce daně k dispozici takové skutečnosti, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně. Výzvu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu pak musí správce daně odůvodnit tím, že uvede, jaké jsou ony nové skutečnosti nebo důkazy, a je taktéž povinen tyto skutečnosti či důkazy daňovému subjektu zpřístupnit. I to nasvědčuje tomu, že k uplatnění postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu je potřeba znát skutečnosti svědčící pro podání dodatečného daňového přiznání.

Komentář k daňovému řádu se poté k otázce daňové kontroly vyjadřuje následovně: „Ze systematického zařazení daňové kontroly v dílu druhém, hlavě VI., části druhé jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola je postupem při správě daní. Je tedy uceleným, zákonem upraveným procesem, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí. Je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole a shrnuje výsledky kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů provedených v jejím průběhu (§ 88). Hodnotící závěry, jež jsou výsledkem daňové kontroly, mohou však být podkladem pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Daňová kontrola je tedy postupem kontrolním, jímž je ve vymezeném rozsahu prověřován předmět kontroly, tj. daňová povinnost daňového subjektu vážící se ke konkrétnímu zdaňovacímu období nebo ke konkrétní jednorázové dani. Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků.(...) Daňovou kontrolou

správce daně především ověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně v případech, kdy daň byla již vyměřena, a je tak ověřováno, zda daň byla stanovena ve správné výši. Daňová kontrola je v takovém případě jediným postupem, na základě jehož výsledků může správce daně přistoupit k doměření daně z úřední povinnosti (srov. komentář k § 143 odst. 3). (...) Předmětem daňové kontroly je ověření tvrzení daňového subjektu a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. (...) Při provádění daňové kontroly musí být respektovány základní zásady správy daní. Je třeba především zdůraznit zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti (srov. komentář k § 5 odst. 3), ukládající správci daně povinnost volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty, což, jak dovedil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, pro daňovou kontrolu znamená její provádění jen v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu. Rovněž lze z judikatury Ústavního soudu dovést, že by bylo v rozporu s touto zásadou, pokud by správce daně vyzval daňový subjekt k prokazování nad rámec jeho vlastních tvrzení.“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je právě „důvodný předpoklad doměření daně“. Je-li naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy.

Těmto závěrům odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu. Krajský soud v tomto směru odkazuje například na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31, ve kterém je uvedeno: „Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedených skutečností přiklonil k závěru krajského soudu, že finanční úřad nepostupoval nezákonně. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 DŘ). Ze správního spisu je zřejmé, že finanční úřad měl důvodné pochybnosti o zařazení příjmů stěžovatele z podnájmu vozidla třetí osobě pod příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (namísto § 9 odst. 1 písm. b) ZDP), a to zejména s ohledem na tvrzení stěžovatele o používání vozidla pro své podnikání a s ohledem na listinný důkaz o pronájmu vozidla třetí osobě. Správci daně nebylo zřejmé, v jakém poměru bylo v letech 2009 a 2010 vozidlo užíváno zúčastněnými subjekty. Finanční úřad však nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť doměření daně bylo závislé na zjištění uvedených skutečností z dalších důkazů (např. knihou jízd). Lze tedy sice souhlasit se stěžovatelem, že dodatečné doměření daně představovalo potvrzení již počátečních pochybností finančního úřadu ohledně klasifikace příjmů stěžovatelem, nicméně DŘ vyžaduje pro postup dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 DŘ „důvodný předpoklad doměření daně“. V projednávané věci nelze konstatovat, že by správce daně zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu, neboť vedle předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly.“

V této souvislosti lze připomenout rovněž závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, dle kterého: „*Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele vyjádřeným pod bodem ad b), naopak přisvědčuje argumentaci krajského soudu obsažené na stranách 22 a 23 přezkoumávaného rozsudku (viz odstavec [11] tohoto rozsudku). Učinění výzvy vůči daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení nepředstavuje bezpodmínečnou povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly. Správce daně musí v každém konkrétním případě zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Jak upozornil také žalovaný, na daný případ lze aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013, čj. 9 Afs 98/2013-31, konkrétně v bodu 26, kde Nejvyšší správní soud neshledal nezákonným postup správce daně, který nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a zahájil daňovou kontrolu, neboť v daném případě existovaly vedle předpokladu k doměření daně také pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly. Z toho tedy jasně vyplývá, že správce daně nemusí vždy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, musí tak učinit pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Závěr uvedený v odkazovaném rozsudku lze vztáhnout i na další případy, přestože se nejedná o totožný skutkový stav, jak namítá stěžovatel. Aplikace obecných judikатурních závěrů na konkrétní případ se vždy odvíjí od konkrétních skutkových okolností. Krajský soud vycházel ze skutkových okolností dané věci. Připustil, že kromě nových indicií či důkazů zjištěných mimo prováděnou daňovou kontrolu, lze aplikovat § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu i v případě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly u dotčeného daňového subjektu, avšak ohledně jiné daně či jiného zdaňovacího období. Nicméně zdůraznil, že v daném případě jsou rozhodné pro úvahu správce daně konkrétní okolnosti daného případu. (...) [41] Přístup správce daně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních zásad uplatňovaných při správě daní, jíž je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškerá počínání správce daně.*“

Zdejší soud k výše uvedenému poznamenává, že daňový řád skutečně prostřednictvím ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu (ani jiným ustanovením tohoto zákona) navzdory přesvědčení žalobce nestanovuje správci daně povinnost poučit daňový subjekt o možnosti podat dodatečné daňové přiznání za všech okolností. Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je ustanovením dispozitivním, které dává správci daně pouhou možnost tohoto postupu využít, nikoliv povinnost, avšak za současného naplnění podmínek pro jeho aplikaci, jak bylo výše specifikováno. Správce daně je oprávněn tohoto ustanovení využít typicky v případě, kdy zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, kdy již na základě běžné úvahy lze předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. V případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom, v jaké výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23). K vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu by měl správce daně přistupovat pouze tehdy, pokud disponuje dostatkem informací, které mohou v případě neuposlechnutí dané výzvy daňovým subjektem sloužit jaké pomůcky k doměření daně, pomocí nichž bude

možné daň stanovit dostatečně spolehlivě. Tyto předpoklady pro využití postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu však v případě žalobce nebyly splněny, neboť správce daně neměl důvodný předpoklad o tom, že existují důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Z obsahu správního spisu rovněž nevyplývá, že by správce daně zjistil konkrétní daňově relevantní skutečnost, která nebyla žalobcem uvedena, a po jejímž doplnění by bylo možné bez dalších pochybností daň doměřit. Vyžaduje-li správce daně na základě zjištěných skutečností či důkazů po daňovém subjektu podání dodatečného daňového přiznání, musí výzvu mj. odůvodnit tak, že uvede, jaké jsou ony skutečnosti či důkazy, které jej vedou k vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Žádné takové konkrétní indicie správce daně k dispozici neměl, a proto by ani nemohl žalobce ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu účinně poučit o důvodech nutnosti podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud si ze správního spisu žalovaného dále ověřil, že v případě žalobce existovaly především pochybnosti správce daně, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly, a nikoliv přesné informace o jeho daňové povinnosti, jež měla být doměřena. Správce daně tedy nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť toto bylo případně odvislé od zjištění vyplývajících z výsledku daňové kontroly.

V posuzovaném případě nelze souhlasit s názorem žalobce, že by správce daně před zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu. V době zahájení daňové kontroly totiž neexistoval žádný důvodný předpoklad o doměření daně, nýbrž pouhé podezření správce daně založené na pochybnostech, které bylo vhodné dále prověřit v rámci daňové kontroly. Za dané situace tedy byl takový postup správce daně správný a zákonný a rovněž odpovídal okolnostem daného případu. Soud nadto k věci uvádí, že i pokud by u správce daně byly splněny důvodné předpoklady pro zvolení postupu dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, ovšem tento by tohoto postupu nevyužil a zahájil by daňovou kontrolu, nemohl by soud ani takovou vadu bez dalšího považovat za takové pochybení správce daně, které by mělo za následek nezákonnost jeho rozhodnutí. Musel by se zaměřit na otázku, zda takové pochybení správce daně reálně mohlo daňový subjekt poškodit na jeho věřejných subjektivních právech.

Zdejší soud se proto na základě všeho výše uvedeného neztotožnil s názorem žalobce a jeho námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

K samotnému běhu prekluzivní lhůty v nyní řešeném případě se krajský soud vyjadřuje následovně.

Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně*

Podle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

Podle ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

Krajský soud k tomuto uvádí, že lhůta pro stanovení daně dle výše citovaného ustanovení je lhůtou prekluzivní, tedy propadnou. Typickou vlastností prekluzivní lhůty dle daňového řádu je skutečnost, že jejím uplynutím je určen konec daňového řízení v jeho nalézací rovině. Uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy zaniká pravomoc správce daně stanovit daň pro dané časové období (srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

V ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu je upravena základní délka lhůty pro stanovení daně, a to lhůta tříletá. Počátek běhu prekluzivní lhůty se stanoví ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, anebo uplynul-li okamžik splatnosti daně v případě, že povinnost podat řádné daňové tvrzení neexistuje.

Daňová kontrola, podání řádného daňového tvrzení a oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení jsou poté ve smyslu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu skutečnostmi, které přerušují běh tříleté prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu a vyvolají celý její nový běh. Úprava počátku běhu lhůty je však na rozdíl od ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu odlišná, neboť běh lhůty se odvíjí až ode dne, kdy byl učiněn úkon, a pro určení počátku běhu lhůty je rozhodný den následující.

Daňový řád dále ve svém ustanovení § 148 odst. 2 dále vyjmenovává taxativní výčet právních skutečností ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které prodlouží běh prekluzivní lhůty o jeden rok. Smyslem tohoto prodloužení lhůty pro stanovení daně je vytvoření dostatečného prostoru pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně, a to na obou stranách. V případě ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu je jako podmínka pro prodloužení prekluzivní lhůty stanoveno, že k zákonem specifikovaným skutečnostem musí dojít v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty. Pokud by tedy nastaly skutečnosti vyjmenované v ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, prodloužená roční prekluzivní lhůty by počala běžet po doběhnutí dosavadní lhůty. Komentářová literatura k tomuto ustanovení přitom dovozuje následující: „*Dosavadní lhůtou je nutno rozumět nikoli pouze základní tříletou lhůtu započatou podle odst. 1, ale vždy aktuální podobu této lhůty. Může jít tedy o lhůtu již jednou či vícekrát prodlouženou podle odst. 2 nebo lhůtu přerušenou podle odst. 3 anebo lhůtu, jejíž běh je zastaven ve smyslu odst. 4. Období posledních dvanácti měsíců této lhůty je tak nutno posuzovat vždy k aktuálnímu stavu lhůty pro stanovení daně.*“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

Přesvědčení žalobce, že v daňovém řízení není možné lhůtu pro stanovení daně, která již byla přerušena dle ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, dále prodloužit ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, tudíž není správná a neodpovídá smyslu a účelu daňového řádu. Je nepochybné, že lhůta pro stanovení daně je pouze jedna, přičemž její délka může být v rozmezí od tří (základní, minimální délka podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu) do deseti (maximální délka dle ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu) let. V tomto rozmezí se může délka každé jednotlivé lhůty pro stanovení daně lišit, neboť může dojít k jejímu prodloužení, přerušení nebo stavení, a to i opakovaně. Daňový řád tedy nikterak nevylučuje při splnění všech jím definovaných podmínek řetězení jednotlivých skutečností, na základě kterých dochází k přerušení, prodloužení či stavení lhůty pro stanovení daně. Jedinou hranicí je maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu.

Krajský soud proto v souladu se vším výše uvedeným následně posuzoval, zda správce daně a žalovaný stanovili žalobci daň v rámci prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 daňového řádu. V případě žalobce se jednalo o stanovení DPH za zdaňovací období březen 2009, přičemž základní tříletá prekluzivní lhůty dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu běžela do března 2012. Dne 16. 2. 2012 (tedy ještě před koncem základní prekluzivní lhůty) byla správcem daně se žalobcem zahájena daňová kontrola, již byla lhůta přerušena ve smyslu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu. Ode dne následujícího počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta, jejíž konec byl určen na den 17. 2. 2015. Ze správního spisu krajský soud dále ověřil, že k ukončení daňové kontroly došlo ke dni 17. 9. 2014. Dodatečný platební výměr správce daně vydal ke dni 23. 9. 2014. Dodatečný platební výměr je pak oznámením rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu. Dodatečný platební výměr vydaný dne 23. 9. 2014 byl tedy skutečností, jež mohla dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu způsobit prodloužení lhůty pro stanovení daně, neboť tímto postupem je garantován dostatečný časový prostor pro případné odvolací řízení, které následně pravomocně ukončí proces stanovení daně. Nicméně dále bylo třeba zkoumat, zda vydání dodatečného daňového výměru splňovalo všechny podmínky definované ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dodatečný platební výměr byl vydán v rozmezí od 17. 2. 2014 do 17. 2. 2015, tedy v průběhu posledních dvanácti měsíců dosavadní lhůty pro stanovení daně, a proto byly naplněny všechny podmínky ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a tudíž došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o další jeden rok, a to od konce dosavadní lhůty (tedy od 17. 2. 2015). Lhůta pro stanovení daně byla tedy ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena do 17. 2. 2016. Ze správního spisu je poté zřejmé (a tuto skutečnost nerozporuje ani žalobce), že napadené rozhodnutí bylo žalovaným vydáno dne 2. 9. 2015 (žalobci bylo doručeno dne 8. 9. 2015), tj. zcela v rámci výše stanovené prekluzivní lhůty. Je nepochybné, že správce daně provedl daňovou kontrolu a stanovil žalobci daň zcela v zákonem definované lhůtě, přičemž mu v tomto ohledu nelze ničeho vytknout. Správce daně a žalovaný postupovali zcela v souladu s daňovým řádem, přičemž zdejší soudem nebyl v jejich postupu shledán jakýkoliv exces v podobě například umělého prodlužování prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Konečná lhůta pro stanovení daně tedy žalobci sice může připadat neúměrně dlouhá, nicméně správním orgánům nelze vytýkat jakoukoliv nečinnost v jejím průběhu, přičemž rovněž nikterak

nepřekračuje maximální hranici délky prekluzivní lhůty uvedenou v ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud proto ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

Optikou shora učiněného náhledu je proto zřejmé, že postup žalovaného nevybočil z rámce zákonem stanovených právních hledisek. V odůvodnění rozhodnutí jsou správně posouzeny rozhodující právní i faktické skutečnosti, z nichž žalovaný vycházel, skutková zjištění jsou přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z uvedených důkazů.

VII. Závěr a náklady řízení

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výroky II. a III. o náhradě nákladů řízení jsou odůvodněny ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti a žalobce nebyl v řízení úspěšný, pročež nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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.

V Brně dne 26. 10. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu