



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **T. C. a. s.**, se sídlem X, zastoupena společností ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 21, Praha, vykonávající daňové poradenství, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 2. 2015, čj. 5207/15/5200-20445-711478 a čj. 5232/15/5200-11432-701607,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2015, čj. 5207/15/5200-20445-711478, **s e z a m í t á .**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2015, čj. 5232/15/5200-11432-701607, **s e z r u š u j e** a věc **s e** v tomto rozsahu **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v částce 16.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně společnosti ARIADNA, s. r. o.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně napadla žalobou shora označená rozhodnutí žalovaného a domáhá se jejich zrušení. Rozhodnutím ze dne 20. 2. 2015, čj. 5207/15/5200-20445-711478, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 4. 2014, čj. 1908970/14/2107-24804-203866, čj. 1909053/14/2107-24804-203866, čj. 1909112/14/2107-24804-203866 a čj. 1909170/14/2107-24804-203866, a potvrdil je. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2009.

[2] Rozhodnutím ze dne 20. 2. 2015, čj. 5232/15/5200-11432-701607, byl k odvolání žalobkyně změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 4. 2014, čj. 1908286/14/2107-24804-203866, jímž byla žalobkyni doměřena na základě pomůcek daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. Rozhodnutím žalovaného byla výše doměřené daně oproti dodatečnému platebnímu výměru snížena.

[3] Rozhodnutí žalovaného a správce daně ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) se vztahují k obchodním případům spočívajícím v pořízení zboží (ojetých automobilů původně dovezených ze Spojených států amerických) od společnosti E. trading s. r. o. (dále jen „E.“). K těmto přijatým zdanitelným plněním předložila žalobkyně celkem 46 daňových dokladů (faktur), na nichž je jako dodavatel zboží uvedena společnost E. Vzhledem k tomu, že se prostřednictvím dožádaného správce daně nepodařilo ověřit, zda má společnost E. zahrnuta tato plnění do zdanitelných poskytnutých plnění, a to pro nekontaktnost této společnosti a nedostupnost jejího účetnictví a evidencí vedených pro daňové účely, pojal správce daně pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění touto společností. Správce daně nezpochybnil fyzickou existenci zboží ani jeho pořízení žalobkyní, která jej posléze dále prodala svým odběratelům. Pochyby správce daně se týkají výlučně toho, zda žalobkyně přijala tato plnění od společnosti E., tedy od plátce DPH. Na výzvu správce daně k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti E. žalobkyně žádné další listiny nepředložila, nedisponuje písemnými smlouvami, objednávkami ani jinou obchodní korespondencí. Uvedla, že jednala s panem A. J., jenž dvěma zaměstnancům žalobkyně předložil plnou moc udělenou mu společností E. Správce daně vyslechl jako svědka pana M. K. a paní D. Š., jednatele a společníky společnosti E. Jejich výpověď neprokázala, že tato společnost obchodovala s žalobkyní, oba byli v pozici „bílého koně“, o dění ve společnosti neměli žádný přehled. Z výpovědí ani nevyplývalo, že by svědci udělili A. J. plnou moc k zastupování společnosti E. Jako svědek byl vyslechnut i A. J., jenž si ve vztahu ke společnosti E. na nic přesného nevzpomněl. Výpovědi výše uvedených svědků tak jen prohloubily pochybnosti správce daně, neprokázaly, že by žalobkyně přijala zdanitelná plnění od společnosti E. Žalovaný tedy ve shodě se správcem daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že plnění deklarovaná spornými daňovými doklady přijala skutečně od společnosti E., tedy neprokázala hmotněprávní předpoklady vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 302/2008 Sb. (dále jen „ZDPH“). Důvodem pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu není skutečnost, že by se žalobkyně danými transakcemi podílela na podvodu na DPH.

[4] Rozhodnutí žalovaného a správce daně ve věci daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) se rovněž vztahují k obchodním případům spočívajícím v pořízení zboží (ojetých automobilů původně dovezených ze Spojených států amerických) od společnosti E. Správce daně dospěl ze shodných důvodů jako v případě DPH k závěru, že žalobkyně neprokázala pořízení zboží od společnosti E., takže v této souvislosti uplatňovaný náklad nelze považovat za daňově účinný. Jelikož tyto náklady představovaly převážnou část nákladů zachycených v účetnictví (72 %), přičemž současně nebylo zpochybněno dosažení výnosů z prodeje automobilů třetím osobám, byla daň stanovena podle pomůcek, neboť její stanovení dokazováním nebylo možné. Žalovaný vypočítal průměrnou marži dosahovanou daňovými subjekty ve stejném regionu v oboru nákupu a prodeje ojetých automobilů, průměrná marže činí 12,45 %. Žalovaný tedy vyšel při stanovení daně z toho, že výše nákladů na dosažení výnosů z prodeje automobilů činila 87,55 % výnosů.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného samostatné žaloby, které soud usnesením ze dne 15. 5. 2015 spojil ke společnému projednání.

II. Obsah žalob

[6] Žalobkyně v obou žalobách namítla, že ačkoliv žalovaný uložil správci daně odstranit vady daňového řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, postupoval správce daně i v odvolacím řízení svévolně, odmítal řádným a zákonným způsobem reagovat na námítky a požadavky žalobkyně, a to jak námítky podjatosti, tak žádosti o sdělení rozhodných skutečností a omluvy. Žalobkyně v této souvislosti obsáhle cituje z jejích podání ze dne 15. 11. 2014 a 4. 12. 2014 a dovozuje z nich, že se z projednání zpráv o daňové kontrole řádně omluvila a sdělila správci daně relevantní důvody, pro něž nemůže ve stanovených termínech zprávy projednat. V obou podáních byla vznesena námitka proti postupu správce daně a v druhém podání i námitka podjatosti Ing. K. a všech jeho podřízených. O ní bylo rozhodnuto až dne 18. 12. 2014, a to zcela neobjektivně, neboť důvody, v nichž žalobkyně spatřuje podjatost Ing. K., byly uvedeny zcela jasně. O neúčinnosti námítky podjatosti proti podřízeným Ing. K. byla žalobkyně vyrozuměna přípisem ze dne 29. 1. 2015, přičemž způsob vyřízení námítky je účelový a nezákonný, správce daně měl o namítané podjatosti rozhodnout. Omluvy žalobkyně i její námítky byly důvodné, pracovníci správce daně, o jejichž nepodjatosti byly pochybnosti, nemohli se žalobkyní projednat v uvedené dny zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně byla oprávněna žádat po správci daně zaslání písemností, jimiž žalovaný uložil správci daně odstranit vady, a dále žádat odpovědi na položené otázky, což plyne z § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[7] Žalobkyně dále v obou žalobách zpochybňuje, že by bylo možné po vydání dodatečných platebních výměrů, jimž nepředcházelo řádné ukončení daňové kontroly, dodatečně v průběhu odvolacího řízení zprávu o daňové kontrole projednat, a tím daňovou kontrolu ukončit. Ustanovení § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které umožňuje doplňovat v odvolacím řízení dokazování, neumožňuje v odvolacím řízení projednat zprávu o daňové kontrole, neboť to nelze považovat za dokazování. Správce daně před vydáním dodatečných platebních výměrů řádně neprojednal s žalobkyní zprávu o daňové kontrole, platební výměry tak nebylo možno vydat. Správce daně ukončil daňové kontroly nezákonným způsobem a vydal neodůvodněné dodatečné platební výměry těsně před uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daní. Vady neprojednání zpráv o daňové kontrole a neukončení daňových kontrol nelze v odvolacím řízení odstraňovat, vydané dodatečné platební výměry je třeba zrušit.

[8] Dále žalobkyně od strany 11 do strany 37 žaloby proti rozhodnutí ve věci DPH doslovně opsala obě části doplnění svého odvolání, která jsou datována ze dne 30. 8. 2014 a 25. 8. 2014. K tomu bez dalšího doplnění uvedla, že je toho názoru, že citované námítky svědčí o tom, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala zákonné náležitosti, zejména pak řádné zhodnocení důkazních prostředků zákonným způsobem.

[9] V žalobě proti rozhodnutí ve věci DPPO žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal s její námitkou, že ve zprávě o daňové kontrole absentuje hodnocení důkazů. Žalovaný jen uvedl, že k nekonkrétní námitce žalobkyně se nemůže vyjádřit, neboť z ní nevyplývá, který konkrétní důkaz nebyl vyhodnocen. K tomu žalobkyně poukazuje na to, že správce daně zákonným způsobem nevyhodnotil žádné důkazní prostředky, neboť nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je třeba vyhodnotit nejenom jednotlivé důkazy, ale i všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Konkrétní připomínky

k hodnocení důkazních prostředků chtěla žalobkyně znovu uplatnit při novém projednání zprávy o daňové kontrole, ke kterému již z viny správce daně nedošlo.

[10] Žalobkyně dále namítla, že se žalovaný řádně nevypořádal s námitkou nepřiměřenosti použitých pomůcek. Správce daně žalobkyni dodatečně seznámil s pomůckami úředním záznamem ze dne 8. 12. 2014, ani z něho ovšem není zřejmé, že správce daně použil jako pomůcky marže srovnatelných subjektů. Tři subjekty mají obdobnou marži jako žalobkyně (4,4 % - 6,02 %), čtvrtý subjekt má marži skoro 35 %. To svědčí o tom, že nebyly použity marže srovnatelných subjektů. Správce daně neuvedl žádné informace, z nichž by bylo zřejmé, že jde opravdu o srovnatelné subjekty. Žalobkyně se domnívá, že správce daně měl při použití pomůcek vyloučit z výpočtu onu zřejmě extrémní marži a průměr vypočítat jen ze zbylých 3 marží. Přiměřenost použitých pomůcek má žalovaný přezkoumat z úřední povinnosti, tuto svoji povinnost žalovaný nesplnil, neboť nezkoumal, zda jde o srovnatelné subjekty a proč jeden z nich vykazuje nápadně vysokou marži.

[11] Dále žalobkyně zpochybňuje názor žalovaného, že stačí před ukončením daňové kontroly vyřídit stížnost proti postupu správce daně sepsáním úředního záznamu, ale již není třeba v této lhůtě daňový subjekt o způsobu vyřízení stížnosti vyrozumět. Takový právní názor z daňového řádu neplyne.

[12] Žalobkyně ve vztahu k oběma napadeným rozhodnutím uzavřela, že je zřejmé, že napadené rozhodnutí žalovaného je v rozporu s právními předpisy a je založeno na nezákonných postupech správce daně i žalovaného. Bylo porušeno právo žalobkyně na zákonný postup správních orgánů, které vyplývá z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, právo na uložení daně jen na základě zákona upravené v čl. 11 odst. 5 Listiny a právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny.

III. Obsah vyjádření žalovaného k žalobě

[13] Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám odkázal především na obsah žalobami napadených rozhodnutí, na jejichž závěrech setrvává. Dále doplnil, že smyslem dodatečného projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení nebylo ukončit daňovou kontrolu, neboť ta již fakticky ukončena byla dne 11. 4. 2014, byť v rozporu s daňovým řádem, nýbrž umožnit žalobkyni uplatnit její právo na projednání zprávy o daňové kontrole, což ovšem žalobkyně odmítla s tím, že takový postup zákon nepřipouští. Podle daňového řádu lze v odvolacím řízení odstranit všechny vady daňového řízení, což plyne ze širokého uplatnění apelační zásady, která vylučuje zrušení rozhodnutí správce daně a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení (viz rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007 a rozsudek čj. 8 Afs 56/2010 – 73). Správce daně vyzval žalobkyni dvakrát k projednání zpráv o daňové kontrole, a to 20. 11. 2014 a 5. 12. 2014. Poté, co se žalobkyně z jednání omluvila z důvodu, že zprávy dodatečně projednat nelze, ačkoliv jí správce daně předem svůj postup osvětlil (plnění pokynu žalovaného), byly zprávy o daňové kontrole zaslány žalobkyni, čímž se zprávy považují za projednané.

[14] Žalovaný dále poukázal na to, že při původním projednávání zpráv o daňové kontrole byly v době ukončení daňových kontrol vyřízeny všechny stížnosti žalobkyně podané dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že před ukončením daňové kontroly musí být vyřízeny nadřízeným orgánem i žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, neboť to z § 261 odst. 4 daňového řádu neplyne. Opačný závěr by tak de facto v rozporu se zásadou rychlosti řízení konstruoval obstrukční prostředek, který by

šel proti smyslu a účelu zákona. Může-li být současně podáno odvolání, v rámci jehož projednávání mohou být vady vytknuté stížností napraveny nebo rozhodnutí správce daně změněno či zrušeno, je zřejmé, že odvolání má přednost před vyřízením stížnosti.

[15] Pokud jde o vznesenou námitku podjatosti Ing. K., v té žalobkyně neuvedla žádné skutečnosti, které by vymezovaly jeho poměr k žalobkyni, resp. jejímu zmocněnci. Proto bylo rozhodnuto, že Ing. K. není vyloučen. Námitka směřující vůči podřízeným Ing. K. byla nekonkrétní, neboť neobsahovala individualizaci osob, vůči nimž směřuje, ani důvody pro jejich vyloučení. Byl-li by vyloučen z dané věci Ing. K., pak by přímo ze zákona (§ 77 odst. 4 daňového řádu) byly vyloučeny i všechny jemu podřízené osoby.

[16] K tvrzení žalobkyně, že konkrétní připomínky k hodnocení důkazních prostředků nemohla uplatnit, neboť nedošlo k novému projednání zpráv o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že žalobkyně byla v rámci odvolacího řízení opakovaně předvolána k projednání zpráv. Jelikož si žalobkyně při tom počínala obstrukčně, zaslal jí správce daně zprávy o daňové kontrole poštou dne 8. 12. 2014, včetně úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně pak ještě měla 3 měsíce ke vznesení konkrétních připomínek k hodnocení důkazů ze strany správce daně, než byla dne 20. 2. 2015 vydána rozhodnutí žalovaného o podaných odvoláních.

[17] Přiměřeností stanovení daně dle pomůcek se žalovaný zabýval, ostatně proto uložil správci daně přepracovat úřední záznam o stanovení daně dle pomůcek. Je běžnou správní praxí, že způsob stanovení daně podle pomůcek je zachycen v úředním záznamu a ve zprávě o daňové kontrole je toliko uvedeno, že daň bude stanovena podle pomůcek.

IV. Stručné shrnutí repliky žalobkyně

[18] V replice ze dne 6. 10. 2015, kterou reagovala na vyjádření žalovaného k žalobám, žalobkyně popřela, že by bylo možné její návrhy podané v souvislosti s ukončováním daňové kontroly považovat za obstrukční. Žalobkyně se ze všech jednání řádně omluvila s uvedením relevantních důvodů. Požadovala po správci daně, aby jí poskytl listiny a informace vztahující se k dodatečnému projednání zpráv o daňové kontrole, na což má dle zásady spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem právo. Poskytnutí požadovaných informací bylo nezbytné pro uplatňování procesních práv. Tvrzení žalovaného, že kontroly byly ukončeny již dne 11. 4. 2014, není v souladu se skutečností ani daňovým řádem, jenž stanoví podmínky, při jejichž dodržení lze považovat kontrolu za ukončenou. Jelikož tyto podmínky splněny nebyly, nelze mít daňové kontroly za ukončené.

[19] Namítaná podjatost Ing. K. nesouvisí s tím, že by měl jiný právní názor, vychází z jeho zjevné snahy upřít žalobkyni její zákonná práva a z jeho odborné nedostatečnosti. Pokud jde o podjatost ostatních úředních osob, k jejich jednoznačné identifikaci postačovalo označit je jako podřízené Ing. K.

[20] Konkrétní námitky proti nedostatkům v hodnocení provedených důkazů sdělila žalobkyně ve vyjádření ze dne 31. 1. 2013 k výsledku kontrolního zjištění a ve vyjádření ze dne 6. 2. 2014 ke stanovisku správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolních zjištění. Není pravda, že konkrétní námitky mohla žalobkyně uplatnit až do 20. 2. 2015, kdy žalovaný rozhodl o podaných odvoláních, neboť vydání rozhodnutí o odvolání bylo pro žalobkyni překvapivé, jelikož tomu nepředcházelo odstranění vad postupu správce daně v odvolacím řízení.

[21] Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že před ukončením daňové kontroly postačí rozhodnout o všech podaných stížnostech, neboť s ohledem na § 261 odst. 6 daňového řádu je třeba vyřídit též námitky proti postupu správce daně při vyřizování stížnosti. Postupuje-li správce daně při daňové kontrole, hodnocení důkazů, sepisování zprávy o daňové kontrole či jejím projednávání nezákonným způsobem, je institut stížnosti jediným prostředkem pro zjednání nápravy.

[22] Dále žalobkyně uvedla, že by neměla nic proti tomu, pokud by použití pomůcek bylo patřičně popsáno v úředním záznamu, netrvá na zahrnutí této části odůvodnění dodatečného platebního výměru do zprávy o daňové kontrole, vadí jí ovšem, že ji správce daně odmítal seznámit s použitými pomůckami.

[23] Výhrady k hodnocení výsledku svědků K. a Š. zachytila žalobkyně ve vyjádření ze dne 31. 1. 2013 k výsledku kontrolního zjištění. Porovnáním odvolacích námitek žalobkyně s odůvodněním napadených rozhodnutí žalovaného lze zjistit, zda byly všechny důkazní prostředky hodnoceny zákonným způsobem či nikoliv.

V. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

[24] Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné.

[25] Soud vycházel při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námitek, soud neshledal.

[26] Soud rozhodl o žalobách bez jednání, neboť oba účastníci vyjádřili s tímto postupem výslovný souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

VI. Skutková zjištění vycházející z obsahu daňových spisů

[27] Z obsahu daňových spisů soud zjistil, že dne 2. 5. 2011 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu mj. daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2009. Postupoval tak na základě informace, které se mu dostalo od Finančního úřadu pro Prahu 8, jenž je místně příslušným správcem daně společnosti E. K přípisu Finančního úřadu pro Prahu 8 byl přiložen protokol o výsledku svědkyně D. Š. provedený dne 17. 1. 2011 Policií ČR, Krajským ředitelstvím policie Olomouckého kraje, územním odborem Přerov, a faktury vystavené touto společností žalobkyni.

[28] D. Š. v trestním řízení vypověděla, že se v roce 2008 seznámila přes svoji kamarádku Ž. D. s lidmi, kteří by na ně převedli společnost. V této věci jednaly s A., kterého Ž. D. znala asi již dříve. Svědkyně měla koupit společnost od K., kterého znala již delší dobu přes Ž. a s nímž posléze asi půl roku žila v jedné domácnosti. Kvůli přepisu společnosti jela svědkyně s A. a K. k notářce a podepsala převod společnosti E. za cenu 200.000 Kč. Tyto peníze K.

neplatila, nikdy nedostala ani svých slíbených 5.000 Kč. Svědkyně byla v té době v tíživé finanční situaci, nebyla zaměstnaná, nepobírala sociální dávky, měla problémy s drogami, slíbené peníze se jí hodily. Po přepisu společnosti se dlouho nic nedělo, pak se svědkyně přes Ž. dozvěděla, že ji shání A, protože s ní potřebuje něco probrat. Sešli se spolu v A. autě před Ž. bytem. A. dal svědkyni podepsat nějaké papíry, byl jich celý štos. Papíry byly popsány, ale svědkyně neví, co na nich bylo, A. jen zvedal rohy papírů a ukázal svědkyni, kde má podepisovat. Také jí dal podepsat celý blok nevyplněných pokladních dokladů, svědkyně si není jista, zda podepsala celý blok dokladů. V lednu 2010 se svědkyni opět ozval A., že něco potřebuje, jela s ním do města vzdáleného asi 70 km od Karviné, kde A. domluvil schůzku s nějakým mužem v obleku. Ještě před tím dal A. svědkyni do ruky razítko E. a řekl jí, aby orazítkovala a podepsala faktury, které jí ten muž, s nímž mají mít jednání, předloží. Na fakturách byly částky 320.000 Kč a 180.000 Kč, jednalo se o vyklizení domu a čištění. Svědkyně podepsala celkem tři faktury a tři doklady. Tyto listiny přivezl ten muž, rovněž je na schůzce podepsal. Svědkyně uvedla, že byla se Ž. a A. v Raiffeisenbank v Ostravě na náměstí, aby přepsali účet v bance na jejich jména, účet byl vytvořen na více měn. Jelikož svědkyně neobdržela slíbené peníze, tak poté sama z účtu vybrala celý zůstatek, bylo to v cizích měnách, po přepočtu cca 2.000 Kč. Svědkyně dále uvedla, že vědomě žádnou plnou moc k zastupování společnosti E. nepodepsala, ale nevyloučila, že jí ji mohli dát podepsat. Svědkyni byly předloženy faktury vystavené společností E. pro žalobkyni, na nichž je uvedeno její jméno jako osoby jednající za E. U 21 faktur svědkyně potvrdila, že jde o její podpis, u jedné si nebyla jistá a ve vztahu ke zbývajícím 6 fakturám uvedla, že podpis není její. Uvedla k tomu, že faktury nevystavila, neví, kdo a kdy jí je předložil k podpisu. Pokud jde o činnost pana K. pro společnost E., svědkyně se domnívá, že ten se společností nijak nepodnikal, měl slíbeno, že dostane peníze za to, že byla napsána na něj, ale žádné nedostal.

[29] Správce daně se pokusil prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 8 ověřit okolnosti týkající se navázání, průběhu a ukončení spolupráce žalobkyně a společnosti E. a vystavování účetních dokladů. Tyto skutečnosti se ověřit nepodařilo, neboť společnost E. je v likvidaci, likvidátorka nedisponuje účetnictvím společnosti ani žádnými listinnými podklady.

[30] Dne 14. 9. 2011 se uskutečnilo jednání mezi správcem daně a předsedou představenstva žalobkyně, jenž uvedl, že žalobkyně byla oslovena společností E. v souvislosti s dopravou vozidel z USA, neboť žalobkyně podniká i v oboru mezinárodní dopravy a zasilatelství, a současně jí nabídla i vozidla k prodeji. Vozidlo bylo buď nabídnuto společností E., nebo bylo poptáváno žalobkyní, která měla možnost vozidla posoudit pomocí internetu z nabídky v USA. Po dohodě (neexistují smlouvy, písemné objednávky) společnost E. vůz v zahraničí nakoupila, vystavila fakturu žalobkyni na prodej vozu a vozidlo bylo přepraveno do celního skladu v Brémách nebo Bremerhafen, kde jej žalobkyně vyzvedla. V době přepravy vozidla ze zahraničí do celního skladu byla uhrazena faktura za dodání vozidla. Zaměstnanec žalobkyně vždy spolu s převzetím vozidla převzal i doklady k vozidlu – originální technický průkaz a celní doklady, které byly po prověření a přihlášení vozidla v ČR vráceny společnosti E. Tuto společnost zastupoval A. J., nebyl jediný, předseda představenstva žalobkyně možná jednal i s panem K. Sídlo společnosti E. ovšem nikdy nenavštívil, jednání probíhala telefonicky nebo zástupce společnosti E. přijel do sídla žalobkyně. Faktury byly doručeny poštou nebo zástupcem společnosti E. osobně a převzaty zaměstnanci žalobkyně. Úhrady byly prováděny po dohodě tak, že pokladní žalobkyně vyplatila hotovost a převzala příjmový pokladní doklad od zástupce společnosti E. Nelze konkrétně jmenovat osoby, které za tuto společnost vystupovaly. Převzetí peněz v hotovosti

bylo předem dohodnuto telefonicky nebo při osobní návštěvě, telefonní čísla, na nichž bylo komunikováno, byla smazána. Komunikace probíhala i na facebooku. Zástupce společnosti E. nepodepisoval příjmový pokladní doklad při převzetí hotovosti, předložil jej již podepsaný a orazítkovaný, žalobkyně výdajový pokladní doklad nevystavovala. K ukončení spolupráce došlo z důvodu nedodržení objednávek, kvůli tlaku přerušila společnost E. kontakt, takže nebylo možno uhradit dlužné částky. Ty budou uhrazeny na základě smlouvy o postoupení pohledávek předsedovi představenstva žalobkyně a M. K. Při jednání dne 10. 1. 2012 předseda představenstva žalobkyně doplnil, že pan A. J. předložil dvěma zaměstnancům žalobkyně panu K. a B. plnou moc k zastupování společnosti E., kopie pořízena nebyla. S paní Š. nikdy nejednal, neviděl ji.

[31] Výzvou ze dne 29. 11. 2011 vyzval správce daně žalobkyni k předložení všech důkazních prostředků prokazujících obchodní spolupráci se společností E., tedy že daňové doklady byly vystaveny touto společností, zdanitelná plnění byla poskytnuta touto společností apod.

[32] Na základě důkazního návrhu žalobkyně zjistil správce daně u společnosti Raiffeisenbank a. s., že vedla běžný účet pro společnost E., který založil M. K., jenž měl do 17. 3. 2009 dispoziční oprávnění k účtu z titulu podpisového vzoru a přístupu k přímému bankovníctví, do 7. 3. 2011 měl k účtu vydánu debetní platební kartu. Od 16. 1. 2009 měla k účtu přístup D. Š. na základě podpisového vzoru a přístupu k přímému bankovníctví. V dalším průběhu daňové kontroly pak správce daně opatřil od banky výpis z účtu společnosti E., jenž byl veden v českých korunách i v eurech, amerických dolarech a britských librách (jde o 4 měnové složky téhož účtu). Z výpisu z účtu plyne, že v měsíci lednu, únoru, březnu a květnu 2009 bylo na účet společnosti E. poukázáno žalobkyní několik plateb v řádech statisíců a milionu korun, které byly vzápětí z účtu převedeny ve stejné výši na jiný účet. V roce 2009 poukázala žalobkyně na účet společnosti E. platbu v britských librách a opakově v amerických dolarech a eurech, obratem byla celá částka (nebo i o něco vyšší) převedena bezhotovostně na jiný účet.

[33] Dne 7. 5. 2012 vyslechl dožádaný správce daně jako svědka D. Š. Po předložení faktur vystavených společností E., na nichž je uvedeno její jméno, svědkyně uvedla, že faktury určitě nevystavila, podepisovala jen prázdné papíry a blok čistých nevyplněných pokladních dokladů. Jednou byla ve městě vzdáleném 70 km od Karviné a tam podepsala 3 faktury na 320.000 Kč a 280.000 Kč, a to pro nějakou společnost, která měla vyklízet nebo čistit nějaké prostory, za zboží to asi nebylo. Přitom podepsala i 3 pokladní nebo daňové doklady. Dále upřesnila, že podepsala čisté papíry a potvrdila, že na 22 fakturách je její podpis (celkem bylo předloženo 28 faktur). Čisté papíry svědkyně podepisovala v Karviné v A. autě. Nebyla schopna si vzpomenout, v jakém to bylo v roce, nejspíš se tak stalo jen jednou. Razítko společnosti E. měla svědkyně v ruce jen jednou, vypadalo jako razítko otištěné na fakturách. Svědkyně neví nic o tom, jak byly faktury placeny, výpisy z účtu nemá. Společnost E. na sebe nechala převést v době, kdy byla ve finanční tísní a měla problémy, slíbili jí za to peníze, které však nikdy nedostala. O přebírání peněz od odběratele nic neví. Společnost měla bankovní účet, neboť v den převodu společnosti na svědkyni byli v bance vyříditi účet. Dostala něco jako kalkulačku, která sloužila nejspíš k převodům peněz. Vzal si ji A. Dispoziční právo k výběrům z účtu svědkyně nikomu neudělila, k tomu měla sloužit ta „kalkulačka“. O obchodech s vozidly a s žalobkyní svědkyně neví vůbec nic, žádné faktury nikomu nepředávala, účetnictví společnosti E. jí předáno nebylo, v jejím sídle nebyla, neví, kde měla kanceláře. A. příjmení nezná. Dále svědkyně uvedla, že s M. K. se zná asi 5 nebo 6 let, seznámili se nezávisle na

převodu společnosti E. Tu od něj převzala z důvodu, že jí M. nabídl peníze a ona byla ve špatné finanční situaci.

[34] Dne 14. 5. 2012 vyslechl dožádaný správce daně jako svědka M. K., jemuž byly předloženy faktury vystavené společností E., na nichž je uvedeno jeho jméno. Svědek uvedl, že faktury nevystavil, podpis na nich není jeho, netuší, kdo je vystavil. Razítko společnosti E. vůbec neměl. O způsobu úhrady fakturované částky vůbec nic neví, ani o tom, zda má společnost E. založen bankovní účet. Vypověděl, že nikdy žádné vozidlo neviděl, neví, kde byla společnost E. nakupována, kdo je převážel a kde byla skladována. O žalobkyni svědek nikdy neslyšel. V sídle společnosti E. svědek nikdy nebyl. Přebíral ji proto, že přebíral funkční zajetý bar v Ostravě – Mariánských Horách, chtěl podnikat v pohostinství, bar převzal za odstupné. O činnosti společnosti svědek nic neví, měl za to, že pouze provozuje bar. Jméno M. Ch. nikdy neslyšel, společnost přebíral od Z. M., od něhož měl převzít i účetnictví, ale už ho poté nikdy neviděl. Plnou moc k jednání za společnost E. nikomu nedal. Jméno A. J. někdy slyšel, ale neví, kdo to je. Svědek převedl společnost na paní Š., protože také chtěla podnikat v pohostinství v Karviné, žádné účetnictví jí nepředal, dal jí pouze kontakt na pana M. Paní Š. zná od konce roku 2008, smlouvy o převodu společnosti připravoval někdo ze společnosti E.

[35] Správce daně se pokusil opatřit od Městského úřadu v Kolíně jednotné správní deklarace (JSD) k dovezeným vozidlům, avšak bezvýsledně. Dotazem na Policii ČR bylo zjištěno, že ta vede vyšetřování týkající se dovozu jiných vozidel, přičemž k dispozici má pouze tzv. dovozové spisy, které neobsahují jednotnou správní deklaraci ani kupní smlouvy. U Městského úřadu v Kolíně bylo ověřeno, že kupní smlouvy se do spisů nezakládají, JSD se zakládají, jsou součástí spisu jen u přímých dovozů ze zahraničí (není povinností dopravního inspektorátu tyto doklady o pořízení vozidel evidovat).

[36] Dne 19. 12. 2012 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. V něm správce daně shrnul obsahy jednotlivých podání a důkazních prostředků provedených v rámci daňové kontroly. Dále uvedl, že vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění od společnosti E., resp. vynaložila náklad na pořízení zboží vůči této společnosti.

[37] Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila podáním ze dne 31. 1. 2013. Namítla, že výsledek kontrolního zjištění neobsahuje hodnocení provedených důkazů. Výpovědi svědků Š. a K. jsou rozporné a nepravdivé, správce daně rozpory neodstranil a nepravdy ponechal bez povšimnutí. Navrhla, aby správce daně u celního úřadu ověřil dovoz automobilů, ty totiž byly řádně procleny. Ve spolupráci s jinými státními orgány, včetně Policie ČR, lze zjistit, kdo předmětné automobily v zahraničí nakoupil a dovezl a komu byly dále prodány. Zdůraznila, že v rámci své standardní podnikatelské činnosti nakupovala automobily dovezené ze zahraničí a dále je prodávala svým zákazníkům. Neměla žádné pochybnosti o tom, zda dodavatel splňuje veškeré povinnosti související s dovozem motorových vozidel, neboť jí předložil příslušné doklady, ani zda fyzická osoba jednající za dodavatele je k tomu skutečně oprávněna, neboť k tomu předložila příslušné zmocnění. Zpočátku navíc hradila platby za pořízená vozidla na bankovní účet společnosti E. S tímto účtem přitom mohli dle informací banky disponovat jen paní Š. a pan K. Pokud snad poskytl své oprávnění disponovat s prostředky na účtu jiné osobě, neznamená to, že platby připsané na účet nebyly plněním pro společnost E.

[38] Správce daně následně doplnil dokazování o výpisy z účtu společnosti E. (viz bod [32] shora), přiznání k DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2009 podaná společností E. (společnost vykázala poskytnutí zdanitelných plnění v rozmezí 12 – 29 milionů Kč za čtvrtletí).

[39] Správci daně byl dne 24. 4. 2013 doručen od Policie ČR úřední záznam o podání vysvětlení sepsaný dne 6. 9. 2012 dle trestního řádu s M. B., bývalým zaměstnancem žalobkyně, jenž se ve společnosti zabýval zajišťováním přeprav vozidel. Ten k osobě A. J. uvedl, že jeho jméno mu něco říká, v minulosti ho již slyšel, nemůže tedy vyloučit, že s ním i jednal, ale již si není schopen vzpomenout na nic bližšího, neumí ho nikam zařadit. Poté, co mu bylo vyšetřovatelem předestřeno, že pan J. byl prokuristou společnosti M. I. C., si pan B. vzpomněl, že jeho jméno slyšel v souvislosti právě s touto společností, ale nikdy se s ním nesetkal.

[40] Dne 30. 7. 2013 provedl dožádaný správce daně výslech svědka A. J.. Ten uvedl, že název společnosti E. mu něco říká, ale již si nepamatuje, jakou tam měl funkci. Neví, jakou činnost tato společnost vykonávala, kde měla sídlo, pana K. ani paní Š. nezná. Je možné, že mohl mít od této společnosti plnou moc, ale neví to jistě. Žalobkyni zná, byl v jejím sídle, jednal tam mj. s panem K., jenž se za žalobkyni účastnil tohoto výslechu. O obchodní činnosti mezi společností E. a žalobkyní neví svědek vůbec nic. Dokázal by se vyjádřit pouze k činnosti společnosti M. I. C. s. r. o., za niž jednal a zařizoval nákupy vozidel. Faktury vystavené společností E. žalobkyni nevystavil, neví, kdo je vystavil, podepsal a opatřil otiskem razítka. Není pravda, že by mu paní Š. v autě podepisovala čisté papíry, blok nevyplněných pokladních dokladů a že by převzal „kalkulačku“ sloužící k ovládání účtu společnosti E.

[41] Dne 17. 9. 2013 správce daně ověřil v centrálním registru vozidel, že vozidla pořízená žalobkyní od společnosti E. jsou evidována v registru, zaevidována byla v letech 2009 a 2010, 5 vozidel nebylo v registru nalezeno.

[42] Správce daně vyhotovil dne 10. 10. 2013 dokumenty nazvané Doplněný výsledek kontrolního zjištění na dani z přidané hodnoty za rok 2009 se stanoviskem správce daně k vyjádření daňového subjektu a Doplněný výsledek kontrolního zjištění na dani z příjmů právnických osob za rok 2009 se stanoviskem správce daně k vyjádření daňového subjektu, v nichž hodnotí jednotlivé důkazy v jejich souvislosti. Správce daně poučil žalobkyni, že se může do 25. 10. 2013 vyjádřit k doplněnému výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Na základě žádosti žalobkyně ze dne 24. 10. 2013 byla tato lhůta prodloužena do 15. 11. 2013.

[43] Podáním ze dne 15. 11. 2013 se žalobkyně vyjádřila k doplněnému výsledku kontrolního zjištění tak, že nedostatky původních výsledků kontrolního zjištění nebyly odstraněny. Výsledky dokazování jsou opět jen popsány, nejsou odstraněny rozpory mezi výpověďmi svědků a listinnými důkazními prostředky. Žalobkyně navrhla, aby správce daně doplnil dokazování doklady o dovozu vozidel z USA do Evropské unie (JSD), které nechť důrazně vyžádá od státních orgánů, jež je mají v držení, a výsledkem pana J. G. a paní Ž. D., kteří byli v rozhodné době jednatelem společností L. t. s. r. o. a M., s. r. o. Pokud by z jejich výpovědi vyplynulo, že udělili jakožto jednatele uvedených společností třetí osobě plnou moc k jednání za tyto společnosti, navrhla žalobkyně vyslechnout i tyto zmocněné osoby. Spolu s vyjádřením předložila žalobkyně kopii dokladů k dovozu 3 vozidel, z nichž plyne, že

dovozcem byla společnost L. t. s. r. o., příjemcem zboží pak byla buď tato společnost, nebo žalobkyně (nikoliv tedy společnost E.).

[44] Dne 21. 1. 2014 sepsal správce daně úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek. Jako důvod tohoto postupu uvedl, že žalobkyně nesplnila ani na výzvu správce daně svoji zákonnou povinnost, v důsledku čehož nelze daň stanovit dokazováním. Jako pomůcky správce daně použil vlastní poznatky získané z úřední činnosti, a sice že minimální marže realizovaná prodejci automobilů z druhé ruky je 30 %.

[45] Správce daně sdělil žalobkyni přípisem ze dne 22. 1. 2014, že se opakovaně pokoušel opatřit JSD k dovozům vozidel. Bylo zjištěno, že JSD se zakládají do správních spisů na dopravním inspektorátu jen v případě přímého dovozu vozidla do ČR, ovšem z dokladů o přepravě předložených žalobkyní plyne, že dovozcem byla společnost L. trade s. r. o., nikoliv E., takže JSD týkající se dovozu vozidel společností E. nemohou být ve spisech založeny. Prokázáním osoby dovozce by bylo zjištěno jen to, kdo vozidla do ČR dovezl, nikoliv však, že žalobkyně pořídila vozidla u E. Doklady, jejichž opatření se žalobkyně dožaduje, měla k dispozici sama žalobkyně, ovšem dle vlastního tvrzení je bez pořízení kopie pro vlastní (zejména účetní a daňové) účely vrátila, byť se jednalo o dovoz zboží v hodnotě celkově přes 33 milionů Kč. Jelikož správce daně prověřuje, zda žalobkyně nakoupila vozidla od společnosti E., je zbytečné žádat celní orgány o poskytnutí JSD vystavených na společnosti M. T. I. C. s. r. o., M. s. r. o. a L. t. s. r. o., neboť by jimi nemohlo být prokázáno dodání vozidel společností E. žalobkyni. K návrhu na provedení výslechu svědkyně Ž. D. správce daně uvedl, že dle sdělení Policie ČR tato svědkyně vypověděla, že nikdy za společnost L. t. s. r. o. nejednala, nepodařilo se zjistit, kdo za společnost jednal. Svědek J. G. se v místě pobytu nezdržuje, podle Interpolu se pravděpodobně zdržuje na blíže nezjištěném místě ve Velké Británii. Účetnictví společností L. t. s. r. o. a M. s. r. o. není k dispozici. Dále správce daně popsal svá skutková zjištění a závěry z toho vyplývající. Ve vztahu k DPPO uvedl, že nezpochybňuje prodej vozidel, tedy dosažení výnosů, jelikož ovšem není prokázáno jejich nabytí od společnosti E., nelze určit přesnou výši nákladů na pořízení tohoto zboží. Z úřední činnosti je správcí daně známo, že prodejci automobilů z druhé ruky realizují jako minimální marži 30 % k nákupní ceně. Pomůckově vyčíslené náklady tak tvoří 70 % výnosů dosažených prodejem vozidel. Závěrem žalobkyni poučil, že se může ke stanovisku správce daně vyjádřit ve stanovené lhůtě.

[46] Podáním ze dne 6. 2. 2014 se žalobkyně vyjádřila ke stanovisku správce daně ze dne 22. 1. 2014, v němž ovšem nepřinesla k věci samé nic nového, žádný další důkazní návrh nevznesla. Na toto podání správce daně znovu reagoval, a to přípisem ze dne 10. 3. 2014, v němž v zásadě zopakoval argumentaci uvedenou již v předchozích stanoviscích.

[47] Dne 14. 3. 2014 byla žalobkyni doručena výzva k projednání zpráv o daňové kontrole dne 24. 3. 2014. Při ústním jednání dne 24. 3. 2014 žalobkyně uvedla, že podala stížnost proti postupu správce daně z důvodu, že nedbal toho, aby skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, nehodnotil důkazy a důkazní prostředky způsobem stanoveným v § 8 odst. 1 daňového řádu. Dále uvedla, že kvůli podané stížnosti nelze daňovou kontrolu ukončit a podepsat zprávy o daňové kontrole. K tomu správce daně uvedl, že jelikož je stížností napadeno hodnocení důkazů, proti němuž se ovšem lze bránit podáním odvolání, hodlá zprávy projednat. Jelikož zákon připouští jiný prostředek ochrany, není možné podat stížnost. Podání žalobkyně bude posouzeno podle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Na to žalobkyně reagovala tvrzením, že stížnost se netýká toliko hodnocení důkazů, ale též nesplnění povinnosti dbát o zjištění rozhodných skutečností co nejúplněji atd.

Navrhla, aby bylo jednání ukončeno a zprávy o daňové kontrole byly projednány až po vyřízení stížnosti a námitky podjatosti. S tím správce daně souhlasil. Tato námitka směřuje vůči úředním osobám Ing. K., Ing. J. a paní B., přičemž podjatost těchto osob spočívá v postupu vůči žalobkyni, který je v rozporu s daňovým řádem a jenž má žalobkyni poškodit zjevně nesprávným doměřením daní.

[48] Podáním ze dne 27. 3. 2014 vyrozuměl správce daně žalobkyni o vyřízení její stížnosti, kterou ředitel správce daně neshledal důvodnou, neboť proti případným vadám v oblasti dokazování je přípustný jiný opravný prostředek, a to odvolání. Téhož dne vydal správce daně tři rozhodnutí, jimiž rozhodl, že Ing. K., Ing. J. a paní B. nejsou vyloučeni z řízení nebo jiných postupů při správě daní. Uvedl v nich, že žalobkyně nesdělila, jakým konkrétním způsobem se poměr těchto osob k žalobkyni měl projevit. Nesprávnému doměření daně se může žalobkyně bránit s využitím jiných právních prostředků ochrany. Správce daně spolu s vyhotovením těchto listin předvolal žalobkyni k projednání zpráv o daňové kontrole na 8. 4. 2014. Všechny tyto písemnosti byly doručeny zástupci žalobkyně dne 27. 3. 2014.

[49] Dne 7. 4. 2014 podala žalobkyně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, v níž se neztotožnila s tvrzením správce daně, že proti postupu při provádění daňové kontroly lze využít jiný prostředek ochrany. To dovozuje z toho, že stížnost proti postupu správce daně musí být s ohledem na § 261 odst. 4 daňového řádu vyřízena před skončením daňové kontroly, je-li shledána důvodnou, je třeba okamžitě zjednat nápravu.

[50] Při jednání dne 8. 4. 2014 předložil správce daně žalobkyni obě zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně namítla, že zpráva týkající se DPPO není schopna projednání, neboť v ní není uvedeno, jaké pomůcky správce daně použil při stanovení daně, ani v ní není uveden odkaz na úřední záznam, ve kterém je toto údajně uvedeno. K tomu správce daně uvedl, že o stanovení daně podle pomůcek byla žalobkyně již dříve vyrozuměna. Zpráva o daňové kontrole je projednatelná, správce daně tedy bude při jejím projednávání postupovat dle § 88 daňového řádu. Žalobkyně v návaznosti na to podala stížnost proti postupu správce daně, neboť ten se ji snaží poškodit neoprávněným doměřením daňové povinnosti ve výši, která neodpovídá skutečnosti. Správce daně sdělil žalobkyni, že zprávy budou projednány dne 11. 4. 2014, kdy bude žalobkyně současně seznámena s vyřízením její stížnosti vznesené při tomto jednání. Žalobkyně s tím nesouhlasila, žádala zaslat vyrozumění o způsobu vyřízení stížnosti předem, aby na něj mohla reagovat. Současně upozornila správce daně, že podala žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti a do doby vyřízení tohoto přezkoumání nelze daňovou kontrolu ukončit, tedy ani zprávu o daňové kontrole projednat. Navíc daňový poradce i předseda představenstva žalobkyně mají v uvedený den jiné (*nespecifikované – pozn. soudu*) pracovní povinnosti.

[51] Podáním ze dne 9. 4. 2014 se žalobkyně domáhala prodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole do 16. 4. 2014, neboť dne 11. 4. 2014 se zástupce žalobkyně nemůže jednání zúčastnit (důvod nebyl uveden, natož doložen). Na to správce daně reagoval přípisem ze dne 10. 4. 2014, že podání nemůže být vyhodnoceno ani jako odvolání proti stanovení lhůty, ani jako žádost o prodloužení lhůty. Správce daně posoudil sdělení žalobkyně jako oznámení, že se jednání, jehož termín jí byl řádně sdělen, nezúčastní. Poučil ji, že v takovém případě bude kvalifikovat nedostavení se k projednání zpráv o daňové kontrole jako vyhýbání se projednání zpráv, ty budou žalobkyni doručeny postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dne 10. 4. 2014 doručil zástupce žalobkyně správci daně omluvu z jednání s tím, že bylo svévolně nařízeno na 11. 4. 2014, ačkoliv správce daně věděl, že v tento den jsou žalobkyně i její zástupce vázáni jinými povinnostmi, přičemž stanovení lhůty kratší než 8 dní umožňuje

daňový řád jen výjimečně. Žalobkyně deklarovala, že počítá s projednáním zpráv dne 16. 4. 2014 pod podmínkou, že bude do 15. 4. 2014 vyrozuměna o výsledku prošetření způsobu vyřízení podaných stížností.

[52] Správce daně neshledal stížnost ze dne 8. 4. 2014 důvodnou, neboť žalobkyně má k ochraně svých práv k dispozici jiné procesní prostředky, o čemž vyrozuměl žalobkyni přípisem ze dne 10. 4. 2014.

[53] Dne 11. 4. 2014 zaslal správce daně žalobkyni zprávy o daňové kontrole s tím, že den, kdy budou zprávy žalobkyni doručeny, se pokládá za den jejich projednání a ukončení daňových kontrol.

[54] Ve zprávách o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že ačkoliv byly k plnění přijatým od společnosti E. předloženy faktury a doklady o úhradě ceny, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda tato plnění byla přijata (resp. náklady vynaloženy) od společnosti E. Tyto pochybnosti byly založeny primárně tím, že se v účetnictví uvedené společnosti nepodařilo ověřit, zda v něm jsou evidovány vystavené faktury, neboť účetnictví této společnosti není k dispozici. Pochybnosti byly následně zesíleny dalšími provedenými důkazy. Jednatelka společnosti E. D. Š. uvedla, že jí pan A. J. předložil k podpisu štos papírů, faktury však nevystavila, nikdy je neviděla. Výslech této svědkyně byl proveden jak v rámci daňové kontroly, tak již dříve v rámci trestního vyšetřování, přičemž svědkyně vypovídala v zásadě shodně. Rozpor spočívající v tom, že na policii vypověděla, že podepsala štos popsaných papírů, jejichž obsah ovšem neviděla, pan J. pouze otáčel rohy jednotlivých listů papíru a ukazoval jí, kde má podepsat, kdežto v rámci daňové kontroly vypověděla, že se jednalo o zcela čisté papíry, není významný. Za určující správce daně považuje, že svědkyně v obou případech shodně uvedla, že faktury nevystavila. Rovněž tak svědek K. popřel, že by faktury vystavil. Z důkazního prostředku předloženého žalobkyní (zvětšenina podpisu svědkyně Š.) v rozporu s tím, co tvrdí žalobkyně, plyne, že listina byla nejprve podepsána a teprve přes podpis byl natištěn text faktury. K rozporům plynoucím z výpovědí svědkyně Š. a svědka K. týkajících se motivace k nabytí podílu ve společnosti E. správce daně uvedl, že jde o rozpory nevýznamné, rozhodující je skutečnost, že oba svědci uvedli, že neuskutečňovali plnění, která jsou uvedena na fakturách vystavených touto společností pro žalobkyni. Neví nic o tom, kde byla vozidla nakupována, jak byla dopravována ze zahraničí, kde byla skladována, neznají žalobkyni a nikdy nebyli v jejím sídle. Jak pan K., tak paní Š. uvedli, že k jednání za společnost E. nikoho nezplnomocnili (alespoň vědomě nikoliv). Pan J., jenž měl dle žalobkyně za společnost E. jednat, nepotvrdil, že by mu byla plná moc udělena. Výpovědi svědků K. a J. jsou sice obecné a stručné, ale prodej vozidel na základě předmětných faktur nepotvrdily, nepotvrdila je ani paní Š. Pan B., bývalý zaměstnanec žalobkyně, jemuž měla být dle tvrzení žalobkyně plná moc panem J. předložena, vypověděl na Policii ČR, že se s panem J. nikdy nesetkal, jeho jméno slyšel pouze v souvislosti se společností M. I. C. s. r. o. O nákupech od společnosti E. pan B. nic neví, staral se v rámci žalobkyně jen o provádění přeprav, k tomu se vždy uzavíraly zasilatelské smlouvy. Správce daně poukázal na to, že ačkoliv obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností E. dosáhla velkého rozsahu (přes 33 milionů Kč), nejednalo se tedy o ojedinělé obchodní transakce, nebyla uzavřena žádná smlouva, neexistují objednávky, předávací protokoly, korespondence, zápisy o jednání ani nabídkové listy. Správce daně připustil, že pan K. zakládal bankovní účet. Nebylo zjištěno, zda peníze z účtu sám vybíral nebo je převáděl na jiné účty, anebo zda tuto činnost uskutečňoval prostřednictvím jiné osoby. Prvních 30 faktur bylo uhrazeno převodem na bankovní účet společnosti E. Je-li pravdivé tvrzení paní Š., že pan J. si v bance vzal k účtu zařízení podobné kalkulačce sloužící k převodům prostředků z účtu, mohl výběry

a převody peněz provádět pan J.. Zbývající faktury byly hrazeny v hotovosti, na příjmových pokladních dokladech je podpis paní Š., která však popřela, že by přijímala jakoukoliv hotovost. Ani další svědci nepotvrdili přijetí hotovosti od žalobkyně. Z příjmových pokladních dokladů, které nejsou označeny pořadovým číslem, ani z bezhotovostních převodů nelze zjistit, které faktury byly hrazeny. Výše úhrad neodpovídá ceně vozidel, bezhotovostní platby nebyly poukazovány s uvedením čísla faktury, to nebylo uvedeno ani v pokladních dokladech. Příjmové pokladní doklady ani výpisy z účtu nemohou z důvodu nedostatků v identifikaci hrazených závazků prokázat, že jde o platby za zboží přijaté dle faktur. Ačkoliv žalobkyně po zahájení daňových kontrol uvedla, že společnost E. vozidla přímo dovážela ze Spojených států amerických, správce daně dotazem do centrálního registru jednotných správních deklarací zjistil, že tato společnost nemá v tomto registru v rozhodném období žádný záznam. To bylo potvrzeno dovozními doklady předloženými žalobkyní, v nichž je jako dovozce označena společnost L. t. Ostatně v daňových přiznáních k DPH podaných společnostmi E. není uveden žádný dovoz zboží do EU ani pořízení zboží z jiného členského státu EU, jsou vykazována pouze vnitrostátní plnění. Podle správce daně nebylo s ohledem na právě uvedené třeba opatřit JSD prokazující, kdo byl dovozcem vozidel. Společnost E. totiž dovozcem nebyla, těmito listinami nelze prokázat, že žalobkyně pořídila vozidla právě od této společnosti. JSD se navíc zakládají do spisů u dopravního inspektorátu pouze v případě přímého dovozu do ČR, což však nebyl případ společnosti E., jež přímým dovozcem evidentně nebyla. Dovozcem vozidel byla společnost L. t. s. r. o., vozidla pak dále mohla být přeprodána přes společnost M. s. r. o. Účetnictví těchto společností není k dispozici, jejich jednatelka Ž. D. je v pozci „bílého koně“. Svědek J. nepotvrdil, že by nakupoval vozidla v zahraničí za společnost E., byl činný pouze pro společnost M. I. C., jako její prokurista docházel do sídla žalobkyně. Uvedená společnost ostatně měla s žalobkyní uzavřenu zasilatelskou smlouvu. Ve vztahu k DPPO pak správce daně zopakoval, že je mu z úřední činnosti známo, že obchodníci s automobily z druhé ruky dosahují marže 30 %, takže výše pomůckových nákladů činí 70 % výnosů dosažených prodejem vozidel.

[55] Dne 14. 4. 2014 vydal správce daně čtyři dodatečné platební výměry na DPH, jimiž žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2009, a jeden dodatečný platební výměr na DPPO, jímž doměřil žalobkyni na základě pomůcek daň za zdaňovací období roku 2009.

[56] Dne 13. 5. 2014 podala žalobkyně odvolání proti dodatečným platebním výměrům, v nichž namítla, že zprávy o daňové kontrole neobsahují řádné hodnocení důkazů, byl tedy porušen § 88 odst. 1 daňového řádu. Daňové kontroly nemohly být ukončeny, protože v době jejich nezákonného ukončení nebyla řádně vyřízena stížnost proti postupu správce daně, čímž byl porušen § 261 daňového řádu. Ve vztahu k dodatečnému platebnímu výměru na DPPO žalobkyně uvedla, že zpráva o daňové kontrole nebyla dostatečně projednána i proto, že žalobkyně nebyla seznámena s tím, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil.

[57] Dne 5. 6. 2014 vyrozuměl žalovaný žalobkyni o tom, že na základě její žádosti prošetřil postup správce daně při vyřizování její stížnosti a neshledal žádná pochybení.

[58] V doplnění odvolání ze dne 30. 8. 2014 proti dodatečným platebním výměrům ve věci DPH žalobkyně ocitovala vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 1. 2013, k čemuž doplnila, že správce daně vady výsledku kontrolního zjištění neodstranil, proto výhrady žalobkyně platí i nadále a označuje je za odvolací námitky. Žalobkyně setrvala na svých tvrzeních a argumentaci, rovněž tak na důkazních návrzích. Výslechem paní D., pana G. a dalších, právě uvedenými označených osob jednajících jménem společností L.

trade s. r. o. a M. s. r. o., by mohlo být prokázáno, kdo stál za společnostmi dovážejícími vozidla. Trvá na požadavku, aby správce daně opatřil JSD týkající se uskutečněných dovozů od státních orgánů, které je mají v držení. V druhé části doplnění odvolání, která je datována dnem 25. 8. 2014, žalobkyně namítla, že správce daně řádně nehodnotil svědecké výpovědi pana K. a paní Š., oba vypověděli zjevně nepravdivé informace. Nelze dovozovat, že pan K. vystavení plné moci popřel, naopak vystavení plné moci by bylo logickým krokem, měl-li mít převod obchodního podílu na pana K. nějaký smysl. Rozkrytí finančních toků, které správce daně odmítl učinit, by pomohlo ke zjištění, které osoby ve skutečnosti stály za společnostmi E. a L. t. s. r. o.

[59] V doplnění odvolání ze dne 25. 8. 2014 proti dodatečnému platebnímu výměru na DPPO žalobkyně uvedla, že jelikož správce daně řádně nevyhodnotil provedené důkazy a neprovedl žalobkyní navržené důkazní prostředky, nelze učinit závěr, že daň není možné stanovit dokazováním. Dále namítla, že správce daně nikde neuvedl žádné důkazy, které prokazují, že minimální marže prodejců automobilů z druhé ruky je 30 %. Poukázala na to, že dle rozsudku NSS čj. 9 Afs 14/2008 – 81 musí být způsob stanovení daně dle pomůcek popsán ve zprávě o daňové kontrole. Aby mohl daňový subjekt využít svého práva a podat odvolání proti stanovení daně podle pomůcek, musí mu být známo, které konkrétní pomůcky a jakým způsobem správce daně při stanovení daně použil. Žalobkyně namítla nepřiměřenost použitých neznámých pomůcek.

[60] Dne 8. 10. 2014 uložil žalovaný správci daně, aby projednal se žalobkyní zprávu o daňové kontrole ve věci DPH. Jednání žalobkyně nelze považovat za obstrukční ve světle rozsudku NSS ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 87/2012 – 24. Skutečnost, že se nedostavila dne 11. 4. 2014 k projednání zprávy o daňové kontrole, nelze podřadit pod důvody dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Již při stanovení tohoto termínu jednání žalobkyně vyjádřila nesouhlas, následně se z jednání omluvila. Správce daně se důvodností omluvy nezabýval. Správce daně nebyl oprávněn zaslat zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce žalobkyně, kontrola nebyla řádně ukončena. Jde o odstranitelnou vadu řízení, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012 – 41.

[61] Dne 15. 10. 2014 uložil žalovaný správci daně projednat se žalobkyní i zprávu o daňové kontrole ve věci DPPO, neboť nebyly splněny podmínky pro projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dále správci daně uložil přepracovat úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek a seznámit s ním žalobkyni při projednávání zprávy o daňové kontrole.

[62] Dne 11. 11. 2014 sepsal správce daně úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek. V něm uvedl s odkazem na provedené důkazy skutečnosti, z nichž dovodil, že daň není možné stanovit dokazováním. Jako pomůcky byly využity některé nezpochybněné účetní doklady, a to faktury dokládající výnosy z prodeje automobilů. Správce daně získal od 4 subjektů podnikajících ve stejném oboru a regionu výši marže v daném zdaňovacím období. Tyto údaje správce daně čerpal z výkazu zisku a ztráty za rok 2009, konkrétně z údaje o výši tržeb za prodej zboží a údaje o nákladech vynaložených na prodej zboží. Jednotlivé marže činí 4,40 %, 4,52 %, 6,02 % a 34,84 %. Průměrná marže činí 12,45 %.

[63] Správce daně zaslal žalobkyni dne 7. 11. 2014 předvolání k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení. Termín jednání byl stanoven na 20. 11. 2014. Podáním ze dne 15. 11. 2014 se žalobkyně z jednání omluvila a podala námitku proti postupu správce daně. K tomu uvedla, že z předvolání je zmatena, neboť se v něm

odkazuje na § 88 daňového řádu a současně se zmiňuje projednání zprávy v odvolacím řízení. Zprávy již byly žalobkyni zaslány dne 11. 4. 2014. Žalobkyně vyjádřila názor, že daňový řád postup zamýšlený správcem daně nepřipouští, a požádala o sdělení, v jaké fázi se daňová řízení nachází, zda byly zprávy projednány, zda byly kontroly ukončeny zasláním zpráv, které ustanovení daňového řádu umožňuje projednat zprávu o daňové kontrole v odvolacím řízení. Současně pro případ, že projednání zpráv o daňové kontrole nařídil odvolací orgán, požádala o zaslání pokynu tohoto orgánu. Do té doby nemůže k projednání zpráv dojít, proto se žalobkyně omluvila z jednání, k němuž byla předvolána.

[64] Námitka žalobkyně nebyla shledána důvodnou, o čemž správce daně vyrozuměl žalobkyni přípisem ze dne 19. 11. 2014. V něm uvedl, že řízení se nacházejí ve fázi řízení o odvolání, předvolání k projednání zprávy bylo žalobkyni zasláno na základě požadavku žalovaného na doplnění řízení. Písemnost žalovaného obsahující tento pokyn je součástí daňového spisu, do něhož lze u správce daně nahlédnout. Vzhledem k těmto skutečnostem nepovažuje správce daně omluvu žalobkyně za dostatečnou. Podáním ze dne 19. 11. 2014 požádala žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Ta se v zásadě koncentruje pouze na zpochybnění postupu správce daně, jenž žalobkyni nezaslal písemnost obsahující pokyn žalovaného, ale pouze ji poučil o možnosti nahlédnout do spisu, což je dle žalobkyně v rozporu se zásadou vstřícnosti. Žalobkyně na závěr vyjádřila neochotu projednat zprávu o daňové kontrole do doby, než jí bude zaslána písemnost žalovaného obsahující pokyn k projednání zprávy a než bude žalovaným vyřízena stížnost žalobkyně. Žalobkyně žádost posléze doplnila o požadavek na zodpovězení otázek, zda byly zprávy projednány, zda byly zasláním zpráv kontroly ukončeny a jaké ustanovení daňového řádu umožňuje projednat zprávy v odvolacím řízení.

[65] Dne 24. 11. 2014 zaslal správce daně žalobkyni předvolání k projednání zpráv o daňové kontrole na den 5. 12. 2014. V předvolání uvedl, že dle konstatování žalovaného nedošlo k řádnému projednání zpráv o kontrole, proto žalovaný správci daně uložil odstranit vady řízení opětovným projednáním zpráv. Tento postup je s odkazem na rozsudek NSS čj. 7 Afs 20/2012 - 41 přípustný podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Pochybení spočívající v neprojednání zprávy nemůže bez dalšího znamenat konec daňového řízení. Správce daně poučil žalobkyni, že pokud se v uvedený termín nedostaví bez předchozí a náležité omluvy s uvedením důvodu omluvy, budou jí zprávy zaslány a den jejich doručení se bude považovat za den projednání zpráv a ukončení kontrol.

[66] Žalobkyně zaslala dne 4. 12. 2014 správci daně omluvu z jednání spojenou se stížností proti postupu správce daně a námitkou podjatosti. Žalobkyně v podání uvedla, že je opětovně zmatena, neboť správce daně odkazuje na § 88 daňového řádu, a vytýká správci daně, že jí opět nezaslal písemnosti žalovaného, jimiž uložil správci daně opětovné projednání zpráv. Proti tomu podává žalobkyně stížnost a namítá podjatost ředitele odboru Ing. K. a logicky též všech jeho podřízených. Podjatost Ing. K. se projevila při projednávání zpráv, neboť zcela zřejmě potlačoval práva žalobkyně, veden zcela nepokrytou snahou uzavřít daňovou kontrolu přes značné nedostatky zpráv o daňové kontrole. Zaslání písemností žalovaného požaduje žalobkyně z důvodu, že nevěří Ing. K., že je jejich obsahem to, co uvádí. Závěrem uvedla, že dokud jí nebudou požadovaná sdělení a písemnosti žalovaného zaslány a nebude rozhodnuto o podané stížnosti, o přezkoumání vyřízení stížnosti a o podjatosti úředních osob, nemůže k projednání zpráv dojít. Dne 5. 12. 2014 sdělil správce daně žalobkyni, že jí uváděné důvody omluvy z jednání nejsou natolik závažné a dostatečné, aby vylučovaly účast žalobkyně na jednání.

[67] Dne 8. 12. 2014 zaslal správce daně žalobkyni zprávy o daňové kontrole a úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek s tím, že vzhledem k opakovanému nedostavení se k projednání zpráv postupuje správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Den doručení zpráv se považuje za den jejich projednání a ukončení daňové kontroly v souladu s tímto ustanovením.

[68] Správce daně rozhodl dne 18. 12. 2014, že Ing. K. není vyloučen z provedení úkonu projednání a podpisu zpráv o daňové kontrole, neboť žalobkyně neuvedla skutečnosti svědčící o jeho osobním zájmu na výsledku řízení. Skutečnost, že kontrola byla uzavřena nezákonným způsobem, nedokládá vnitřní osobní vztah Ing. K. k výsledku doměřovacího řízení, tj. jeho poměr k předmětu daně. Dne 29. 1. 2015 pak správce daně vyrozuměl žalobkyni o neúčinnosti námitky podjatosti vůči Ing. H. a úředním osobám podřízeným Ing. K., neboť podání nebylo ani na výzvu ze dne 6. 1. 2015 doplněno, zůstalo nezpůsobilé projednání a uplynutím lhůty k odstranění vad se stalo v této části neúčinným. Správce daně dospěl k závěru, že podjatost úředních osob podřízených vyloučené úřední osobě se nezkoumá, nerozhoduje se o jejich vyloučení z řízení, jejich vyloučení nastává ze zákona. Žádné jiné důvody vyloučení Ing. H. a úředních osob podřízených Ing. K. žalobkyně neuvedla, tyto úřední osoby konkrétně neoznačila.

[69] Dne 14. 1. 2015 vyrozuměl žalovaný žalobkyni o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti správcem daně. Žalovaný shledal, že správce daně pochybil v tom, že nezaslal žalobkyni na její žádost písemnosti žalovaného obsahující pokyn k odstranění vad daňového řízení. Toto pochybení správce daně ovšem neopodstatňuje, aby se žalobkyně nedostavila k jednání za účelem projednání zpráv o daňové kontrole.

[70] Dne 20. 2. 2015 vydal žalovaný obě žalobami napadená rozhodnutí.

VII. Posouzení žalobních bodů

[71] Soud se předně zabýval žalobními body, v nichž žalobkyně namítla, že v průběhu daňového řízení došlo k porušení procesních předpisů (daňového řádu). První okruh těchto žalobních bodů souvisí se způsobem ukončení daňové kontroly a přípustností odstranit vady při ukončování daňové kontroly v odvolacím řízení.

[72] Proces ukončování daňové kontroly sestává z několika posloupných úkonů správce daně, které jsou upraveny v § 88 daňového řádu následovně. Po provedení dokazování sepíše správce daně úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží ho daňovému subjektu k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu).

[73] Podle § 88 odst. 4 daňového řádu je projednání zprávy o daňové kontrole ukončeno jejím podpisem, přičemž podpis zprávy má účinky oznámení zprávy daňovému subjektu a ukončení daňové kontroly jako celku. Odstavec 5 tohoto ustanovení reaguje na případy, kdy se daňový subjekt vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, nebo kdy se daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou nebo ji projednat. Pak se zpráva pouze doručí daňovému subjektu do vlastních rukou, což může nastat i osobním předáním při ústním jednání nebo jiném úkonu [§ 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Den doručení zprávy se považuje za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Odstavec 6 téhož ustanovení pak míří na jiné

případy (ty méně závažné), kdy se daňový subjekt nevyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, neodmítne seznámit se se zprávou nebo ji projednat. Jde o případ, kdy správce daně projedná s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, ten ji pouze odmítne podepsat. Podpis zprávy o daňové kontrole je přitom pro její ukončení klíčový, jak plyne z odst. 4. Účinky podpisu zprávy o daňové kontrole nastávají okamžikem bezdůvodného odepření podpisu.

[74] Z obsahu daňového spisu plyne, že do doby, než správce daně předvolal žalobkyni k projednání zpráv o daňové kontrole, nepodala žalobkyně proti postupu správce daně žádnou stížnost, ani nevznesla námitku podjatosti proti úředním osobám. Správce daně zaslal žalobkyni úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění, vyšel žalobkyni vstříc při stanovení lhůty k podání vyjádření. V návaznosti na to pak správce daně doplnil dokazování a nad rámec požadavků stanovených daňovým řádem sepsal doplněný výsledek kontrolního zjištění. V souladu s daňovým řádem by měla být namísto doplněného výsledku kontrolního zjištění sepsána rovnou zpráva o daňové kontrole. Správce daně vyzval žalobkyni k podání vyjádření k doplněnému výsledku kontrolního zjištění, čehož žalobkyně využila a vyjádření dne 15. 11. 2013 podala. Na toto vyjádření správce daně reagoval přípisem ze dne 22. 1. 2014, jímž žalobkyni sdělil důvody, pro něž nelze jejím návrhům vyhovět. Na toto vyjádření reagovala žalobkyně podáním dalšího vyjádření, a to dne 6. 2. 2014, na které správce daně odpověděl přípisem ze dne 10. 3. 2014. Je tedy zřejmé, že dříve, než správce daně vyzval žalobkyni k projednání zpráv o daňové kontrole, umožnil žalobkyni vyjádřit se k doplněnému dokazování, přičemž doplněný výsledek kontrolního zjištění obsahuje oproti původnímu výsledku kontrolního zjištění i hodnocení provedených důkazů, nikoliv pouze soupis obsahu jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně tedy reagoval na každé vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění.

[75] Teprve při ústním jednání, při němž mělo dle předvolání dojít k projednání zpráv o daňové kontrole, podala žalobkyně stížnost proti postupu správce daně a námitku podjatosti tří úředních osob. Vzhledem k předchozímu průběhu daňové kontroly je zřejmé, že jediným účelem těchto podání bylo zmařit projednání zpráv o daňové kontrole. To ostatně plyne i z vyjádření zástupce žalobkyně při ústním jednání, při němž měly být projednány zprávy o daňové kontrole, jenž uvedl, že s ohledem na podanou stížnost nelze ukončit daňovou kontrolu. Podání žalobkyně učiněné při tomto jednání lze bez jakýchkoliv pochybností hodnotit jako zneužití procesního práva. Zneužívajícím úkonem je jakýkoliv úkon, jímž daňový subjekt sleduje jiný účel, než který danému procesnímu nástroji přiřkl zákonodárce. Zneužívající procesní úkon nemůže požívat právní ochrany a nelze mu přiřknout účinky, které procesní řád takovým úkonům, jsou-li vykonány řádně v souladu s jejich účelem, přiznává.

[76] Účelem práva namítnout podjatost úředních osob je vyloučit z projednávání věci a rozhodování úřední osobu, která má nepřijatelný osobní vztah k účastníkům řízení či jejich zástupcům nebo k věci samé (§ 77 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně nicméně žádnou takovou okolnost ve vztahu k Ing. K. ani jemu podřízeným úředním osobám v průběhu celé daňové kontroly nebo navazujícího odvolacího řízení neuvedla. Důvody pro vyloučení úředních osob spatřovala žalobkyně výlučně v tom, že v řízení postupují způsobem, jenž směřuje k vydání rozhodnutí, která budou pro žalobkyni nepříznivá (doměření daně ve značném rozsahu). Postup úředních osob při daňové kontrole či v řízení o odvolání ovšem není skutečností, pro kterou by bylo možné úřední osobu vyloučit z dané věci. Stejně tak stížnost proti postupu správce daně směřovala pouze proti hodnocení provedených důkazů a rozhodnutí správce daně neprovést žalobkyní navržené důkazy. Je zřejmé, že žalobkyně podala stížnost pouze za účelem oddálení projednání zprávy o daňové kontrole, neboť

vycházela z § 261 odst. 4 daňového řádu, z něhož dovozovala, že do vyřízení stížnosti nelze daňovou kontrolu ukončit (k nesprávnosti tohoto závěru viz níže).

[77] Správce daně ukončil ústní jednání, aniž s žalobkyní projednal zprávy o daňové kontrole, následně rozhodl o námitkách podjatosti žalobkyně proti úředním osobám, které neshledal důvodné, a vyřídil stížnost žalobkyně. Správně přitom akcentoval subsidiární charakter tohoto procesního prostředku. K tomu soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, čj. 2 Afs 143/2015 - 71, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[e]xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu).*“ Z toho jednoznačně plyne, že nejen tato stížnost, ale i navazující stížnosti žalobkyně, včetně žádostí o prošetření postupu správce daně při vyřizování stížnosti, byly nepřipustné. S jejich podáním není spojen ten účinek, že by správce daně nemohl s žalobkyní projednat zprávu o daňové kontrole a ukončit daňovou kontrolu. Ochrany proti pochybením správce daně uváděným žalobkyní ve stížnostech a žádostech o prošetření způsobu vyřízení stížnosti se žalobkyně mohla dovolat v odvolacím řízení. Žalobkyni lze tedy dát za pravdu, že právní názor žalovaného, podle něhož postačí před ukončením daňové kontroly o stížnosti rozhodnout, ale již není třeba do ukončení kontroly daňový subjekt vyrozumět o způsobu vyřízení stížnosti, není správný, jak žalobkyně namítla v žalobě proti rozhodnutí ve věci DPPO. Správný je nicméně výklad, který je oproti názoru žalovaného vůči daňovému subjektu (a tedy i žalobkyni) ještě přísnější, a tedy že ukončení daňové kontroly nebránila vznesená stížnost proti postupu správce daně, neboť proti výsledku daňové kontroly bylo možné podat řádný opravný prostředek, což činilo stížnost jakožto nejsubsidiárnější prostředek ochrany procesních práv nepřipustnou.

[78] Správce daně žalobkyni řádně předvolal k dalšímu jednání za účelem projednání zpráv o daňové kontrole. Při něm žalobkyně podala další stížnost proti postupu správce daně, která jak již soud výše uvedl, nebránila projednání zpráv o daňové kontrole. Správce daně žalobkyni opětovně vyšel vstříc a jednání ukončil s tím, že současně stanovil termín dalšího jednání (za 3 dny), při němž žalobkyni seznámí s výsledkem šetření ohledně její stížnosti.

[79] Žalobkyně bez bližšího upřesnění správci daně sdělila, že její předseda představenstva i zástupce jsou v uvedený den pracovně zaneprázdněni, toto tvrzení ovšem žádným způsobem nekonkretizovala (uvedením výčtu pracovních úkolů, schůzek, jednání, neuvedla skutečnosti, které by osvědčovaly naléhavost těchto pracovních záležitostí) a nikterak je neosvědčila. Stanovení termínu jednání závisí na rozhodnutí správce daně a není vázáno na souhlas daňového subjektu. Předchozí omluva žalobkyně z jednání není sama o sobě dostačující k vyhovění žádosti o změnu termínu jednání, není-li podložena závažným důvodem, který žalobkyni či jejímu zástupci brání v účasti při jednání. Žalobkyně nicméně žádný takový důvod neuvedla, natož aby ho řádně doložila. Okolnosti nasvědčují tomu, že ze strany žalobkyně šlo opětovně o procesní obstrukci, jejímž cílem bylo oddálit projednání zpráv o daňové kontrole, a to patrně v souvislosti s tím, že se chýlila ke konci lhůta pro doměření daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně se pokoušela dosáhnout změny termínu jednání podáním žádosti o prodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole. V dané věci se ovšem nejednalo o lhůtu ve smyslu § 32 daňového řádu, nýbrž o stanovení termínu jednání. Žalobkyni žádná lhůta neplynula. Není v žádném případě na žalobkyni, aby určovala, kdy a za jakých podmínek je ochotna zprávu o daňové kontrole projednat. Nemohlo být na újmu právům žalobkyně, že termín jednání byl stanoven „jen“ tři dny předem, neboť správce

daně od října 2013 intenzivně seznamoval žalobkyni s doplněným výsledkem kontrolního zjištění a svými stanovisky k vyjádřením žalobkyně, záměr projednat zprávy o daňové kontrole oznámil žalobkyni již dne 14. 3. 2014 doručením předvolání k prvnímu jednání ve věci projednání zpráv. Navíc, jelikož se zprávy o daňové kontrole neodchyľují od doplněného výsledku kontrolního zjištění, nebylo vzhledem k § 88 odst. 3 daňového řádu možné navrhnout v průběhu projednávání zpráv další doplnění.

[80] Správce daně na omluvu žalobkyně z jednání reagoval přípisem ze dne 10. 4. 2014, jímž žalobkyni sdělil, že neshledal důvod pro změnu termínu jednání, a poučil ji, že pokud se k jednání nedostaví, bude její počínání kvalifikovat jako vyhýbání se projednání zpráv ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Jelikož se žalobkyně k jednání dne 11. 4. 2014 nedostavila, ačkoliv byla poučena o následcích nedostavení se, lze dle soudu vyhodnotit jednání žalobkyně, v kontextu všech skutečností, jak je soud popsal výše a které zřetelně dokládají neochotu žalobkyně projednat zprávy o daňové kontrole, jako vyhýbání se projednání zpráv. Správce daně tedy správně postupoval dle § 88 odst. 5 daňového řádu, zaslal zprávy o daňové kontrole žalobkyni, jejich doručením nastaly účinky projednání zpráv a daňové kontroly byly dne 11. 4. 2014 řádně ukončeny. Soud se tedy neztotožnil se stanoviskem žalovaného vyjádřeným v jeho přípisech ze dne 8. a 15. 10. 2014, že nebyly splněny podmínky pro projednání zpráv o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[81] Soud považuje úkony správce daně, které byly provedeny na základě příkazu uloženého mu žalovaným za účelem odstranění údajných nedostatků při projednávání zpráv o daňové kontrole, za nadbytečné. Vycházejí nicméně z právního názoru žalovaného, na němž jsou postavena obě napadená rozhodnutí, a proto soud přezkoumal závěry žalovaného, podle něhož lze v řízení o odvolání odstranit vady spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, a že vzhledem k postupu žalobkyně v řízení o odvolání byly splněny podmínky pro projednání zpráv dne 8. 12. 2014 podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[82] Žalobkyně zpochybňuje, že by bylo možné v odvolacím řízení odstranit vadu řízení spočívající v nedostatku projednání zprávy o daňové kontrole. Domnívá se, že § 115 odst. 1 daňového řádu neumožňuje převzít právní názor rozšířeného senátu NSS vyjádřený v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 76/2007 – 48, jenž byl formulován ve vztahu k § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V tomto rozhodnutí dospěl rozšířený senát k závěru, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 téhož zákona. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal.

[83] Žalobkyni lze dát za pravdu v tom, že formulace § 115 odst. 1 daňového řádu *prima facie* nasvědčuje tomu, že v odvolacím řízení lze odstranit vady dokazováním (typicky tedy vadu spočívající v nedostatku skutkových zjištění, nesprávný závěr o unesení důkazního břemene apod.). Vada řízení, kterou nelze odstranit dokazováním, je dle takového výkladu nezhojitelná v odvolacím řízení. Lze přitom souhlasit se žalobkyní, že vadu spočívající v nedostatku projednání zpráv o daňové kontrole nelze odstranit dokazováním, nýbrž dodatečným provedením procesních úkonů, které měly být provedeny při řádném ukončení daňové kontroly, a umožněním uplatnit práva ve stejném rozsahu, jako by je daňový subjekt mohl uplatnit při řádném projednání zprávy o daňové kontrole. Výklad citovaného ustanovení zastávaný žalobkyní je nicméně v rozporu se systematickým výkladem právních norem.

[84] V první řadě je třeba poukázat na to, že i v režimu daňového řádu je odvolací řízení postaveno na principu apelačním, neboť stejně jako v režimu zákona o správě daní a poplatků nemůže odvolací orgán zrušit napadené rozhodnutí správce daně a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Jakmile se vyměřovací řízení dostane do fáze odvolací, nemůže již být navraceno do fáze prvostupňového řízení. Pokud by soud akceptoval výklad proponovaný žalobkyní, znamenalo by to, že v odvolacím řízení lze toliko doplňovat dokazování a tím odstraňovat vady řízení související se skutkovým stavem, ovšem nebylo by možné odstraňovat takové vady řízení, které spočívají ve zkrácení daňového subjektu na jeho procesních právech (např. vady doručování, nezákonné odmítnutí nahlížení do spisu). Smyslem opravného prostředku, jenž je konstruován výlučně na principu apelačním, je umožnit v řízení o tomto opravném prostředku nahradit v plném rozsahu činnost správního orgánu I. stupně a odstranit nejen nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí a nedostatky ve zjištěném skutkovém stavu, nýbrž i zhojit procesní vady, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, byť ke zhojení těchto vad nelze dospět doplněním dokazování, nýbrž provedením úkonu vůči daňovému subjektu, jehož účelem je dodatečně umožnit daňovému subjektu vykonat právo nebo splnit povinnost. Soud je tedy toho názoru, že i za účinnosti daňového řádu lze nadále aplikovat právní názor rozšířeného senátu NSS vyjádřený v usnesení čj. 8 Afs 76/2007 – 48.

[85] V nyní projednávané věci z obsahu daňových spisů plyne, že správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, s doplněným výsledkem kontrolního zjištění a písemně reagoval na dvě navazující vyjádření žalobkyně týkající se právě výsledku kontrolního zjištění a návrhů na jeho doplnění (důkazních návrhů). Zprávy o daňové kontrole byly sepsány, přičemž předmětem jejich projednání mělo být toliko formální seznámení žalobkyně s obsahem zpráv, byť ten byl žalobkyni již znám právě z doplněného výsledku kontrolního zjištění a písemných stanovisek správce daně k vyjádřením žalobkyně. I kdyby tedy soud akceptoval závěr žalovaného, že zprávy o daňové kontrole nebylo možné v dubnu 2014 „projednat“ postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu, není formální neprojednání zpráv postupem dle § 88 odst. 4 daňového řádu závažnou vadou řízení. Žalobkyně totiž byla se stanoviskem správce daně detailně obeznámena písemně, při projednání zpráv již nebylo možné navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění. Svým charakterem se tedy nejedná o tak významnou vadu, která by měla za následek, že by dodatečný platební výměr vůbec nemohl být vydán, tedy že by nemohla být daň doměřena. Nejde o vadu nezhojitelnou. V tomto ohledu lze odkázat na právní názor vyjádřený v rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012 – 41, podle něhož pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole nemůže znamenat jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost platebního výměru. Jde naopak o vadu zhojitelnou, kterou lze odstranit tím, že žalovaný umožní daňovému subjektu uplatnit jeho námitky a argumenty ve dvou instancích. V nyní posuzované věci je navíc zřejmé, že správce daně ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů projednal s žalobkyní kontrolní zjištění a umožnil jí uplatnit návrhy na doplnění těchto zjištění. Žalobkyni tedy i přes pochybení ve způsobu ukončení daňové kontroly nebylo upřeno právo na projednání jejích námitek a návrhů ve dvou instancích, a to jednak v rámci daňové kontroly před vydáním dodatečných platebních výměrů, jednak v řízení odvolacím. Správce daně se nicméně nad rámec toho pokusil na základě pokynu žalovaného odstranit vadu spočívající v neprojednání zpráv o daňové kontrole v odvolacím řízení, což je ve vztahu k dané vadě řízení možné.

[86] Žalobkyně nicméně i v odvolacím řízení pokračovala v jednání, jehož součástí zjevně byla i obstrukční taktika. K dodatečnému projednání zpráv o daňové kontrole byla předvolána dne 7. 11. 2014, na to reagovala podáním stížnosti z důvodu, že postrádá informace o stavu

řízení. Tyto informace jí byly poskytnuty správcem daně dne 19. 11. 2014 (viz bod [64] shora), žalobkyně byla zpravena správcem daně o tom, že dle stanoviska žalovaného nelze považovat zprávy o daňové kontrole za projednané, protože bylo žalovaným nařízeno odstranit tuto vadu v odvolacím řízení.

[87] K projednání zpráv o daňové kontrole ve stanoveném termínu nedošlo, správce daně předvolal žalobkyni na druhý termín dne 5. 12. 2014, přičemž v předvolání poskytl žalobkyni další informace týkající se přípustnosti dodatečného projednání zpráv (viz bod [65] shora). Den před jednáním se žalobkyně z jednání omluvila, přičemž neuvedla žádný důvod (překážku), který by jí v účasti na jednání bránil. Svoji omluvu odůvodnila tím, že za dané procesní situace nelze zprávy projednat, a stanovila podmínky, při jejichž splnění může k projednání zpráv dojít. Spolu s omluvou podala stížnost na postup správce daně a námitku podjatosti Ing. K. a jemu podřízených úředních osob. Jak soud uvedl již výše, podání stížnosti dle § 261 daňového řádu za takových okolností nebrání projednání zprávy o daňové kontrole. Nebrání tomu ani podání námítky podjatosti Ing. K., neboť tuto námitku již žalobkyně v minulosti podala, bylo o ní řádně rozhodnuto, přičemž v nově podané námitce žádné nové skutečnosti neuvedla, opětovně podjatost Ing. K. dovodila pouze z jeho vůči žalobkyni úporného postupu v řízení. Ve vztahu k podřízeným úředním osobám žalobkyně žádnou konkrétní skutečnost zakládající pochybnost o jejich nepodjatosti neuvedla, jejich vyloučení z dané věci spatřovala žalobkyně výlučně v tom, že jsou ve vztahu podřízenosti k Ing. K. I v tomto případě lze podanou námitku podjatosti hodnotit jako projev zneužití procesního institutu, neboť jeho výlučným účelem bylo dosáhnout oddálení okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (opět z důvodu prekluze práva na doměření daně). Tomu jednoznačně nasvědčuje procesní kontext, v němž byla námitka vznesena (teprve den před termínem druhého jednání ve věci dodatečného projednání zpráv), a především repetitornost a zjevná nedůvodnost této námítky. Dodatečnému projednání zpráv dle § 88 odst. 5 daňového řádu tak nebránilo, že o námitce podjatosti nebylo do té doby rozhodnuto, stalo se tak až následně. Bylo-li by posléze rozhodnuto o vyloučení úředních osob, je zřejmé, že úkony, které tyto úřední osoby učinily po podání námítky, aniž by se jednalo o úkony, které nesnesou odkladu, by nebylo možné považovat za řádně vykonané a bylo by třeba je zopakovat. Tato potřeba ovšem v řízení vzhledem k negativnímu rozhodnutí o námitce nevystala. Důvodem pro změnu termínu jednání nebyla ani skutečnost, že žalobkyni nebyly zaslány písemnosti žalovaného, jimiž správci daně uložil dodatečně projednat s žalobkyní zprávy o daňové kontrole. Žalobkyni bylo již dříve avizováno, že jsou součástí daňového spisu, do něhož mohla právě při projednávání zpráv nahlédnout a s písemnostmi se seznámit. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že neexistují žádné důvody, pro něž se žalobkyně nemohla dne 5. 12. 2014 zúčastnit jednání, což jí ostatně bylo správcem daně v den jednání sděleno. Žalovaný proto dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně se vyhýbala projednání zpráv i dne 5. 12. 2014, byly tak splněny podmínky pro dodatečné projednání zpráv postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy jejich zasláním (spolu s úředním záznamem o stanovení daně dle pomůcek) zástupci žalobkyně. Námitka žalobkyně, že ani v prosinci 2014 nedošlo k řádnému projednání zpráv, je lichá.

[88] Soud tedy uzavírá, že vada řízení deklarovaná žalovaným spočívající v nedostatku projednání zpráv o daňové kontrole byla v průběhu odvolacího řízení řádně a účinně odstraněna. Rozhodnutí žalovaného tedy nejsou zatížena vadou řízení. Tento souhrn žalobních bodů je nedůvodný.

[89] V souvislosti s právě uvedeným je třeba doplnit, že rozhodnutí správce daně o námitce podjatosti Ing. K. jsou věcně správná, nikoliv „zcela neobjektivní“, jak tvrdí žalobkyně.

Žalobkyně ani v jedné z námitek podjatosti uplatněné vůči Ing. K. (viz body [47] a [66] shora) neuvedla žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že Ing. K. má k daňovému subjektu či jeho zástupci nebo k věci samé specifický vztah, pro nějž by měl osobní zájem na výsledku řízení. Žalobkyně důvody pro vyloučení Ing. K. spatřovala v tom, že Ing. K. oponuje jejím požadavkům, neřídí se návrhy žalobkyně, a to údajně za účelem doměření co nejvyšší daně. Postup úřední osoby v řízení není důvodem pro její vyloučení, případné vady řízení, které tato úřední osoba svým postupem způsobila, je třeba uplatnit v odvolacím řízení, případně v žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu. V situaci, kdy ředitel správce daně dospěl k závěru, že Ing. K. není vyloučen z provádění úkonů v daňovém řízení, nemohly být vyloučeny ani jemu podřízené úřední osoby, neboť vyloučení podřízených osob z provádění úkonů v konkrétním daňovém řízení je následkem toho, že je z tohoto řízení vyloučena jim nadřízená úřední osoba. Tento následek nastává automaticky přímo ze zákona, daňový subjekt tedy nemusí vedle námítky podjatosti vznesené proti nadřízené úřední osobě uplatnit i námitku podjatosti vůči všem podřízeným úředním osobám. Jelikož žalobkyně dovozovala vyloučení dalších úředních osob právě jen ze vztahu jejich podřízenosti vůči Ing. K., přičemž ředitel správce daně neshledal důvody pro jeho vyloučení, nemohla obstat zcela neadresná (co do označení úředních osob) a nekonkrétní (co do důvodu pro vyloučení) námitka podjatosti směřovaná vůči úředním osobám podřízeným Ing. K. Jestliže ani na výzvu správce daně nedošlo k individualizaci a konkretizaci námítky podjatosti, nastaly účinky předvídané v § 74 odst. 3 daňového řádu, takže správce daně k takové námítce správně nepřihlédl z důvodu její neprojednatelnosti, neboť nebylo zřejmé, ve vztahu k jaké úřední osobě má být námitka posouzena a o jaké důvody se opírá, tedy jaké skutečnosti mají být hodnoceny.

[90] Není důvodná ani výtku žalobkyně, že v důsledku řádného neprojednání zpráv o daňové kontrole byly dodatečné platební výměry vydány bez řádného odůvodnění. K tomu soud uvádí, že dle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění dodatečných platebních výměrů považují zprávy o daňové kontrole. Daňový řád, na rozdíl od § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, již nepovažuje zprávu o daňové kontrole za důkazní prostředek. Zpráva o daňové kontrole totiž sama obsahuje dle § 88 odst. 1 daňového řádu výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Ve zprávě tak je zachycen obsah provedených důkazů, jejich hodnocení a na základě toho učiněná skutková zjištění. Nelze tedy dovozovat, že by v důsledku řádného neprojednání zpráv o daňové kontrole byly následně vydané dodatečné platební výměry vydány bez jakéhokoliv dokazování. Dokazování ve věci samozřejmě proběhlo, a to v rámci daňové kontroly, za účasti žalobkyně, s konečnými výsledky dokazování byla žalobkyně seznámena prostřednictvím doplněného výsledku kontrolního zjištění a navazujících písemných stanovisek správce daně k vyjádřením a návrhům žalobkyně. Před vydáním dodatečných platebních výměrů byly sepsány zprávy o daňové kontrole. Bez ohledu na to, zda byly řádně projednány, představují odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Za této situace tedy nelze dovodit, že by dodatečné platební výměry byly nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť jejich odůvodnění je obsaženo ve zprávách o daňové kontrole, které byly žalobkyni zaslány datovou zprávou před tím, než byly vydány platební výměry. Důvody, na kterých tato daňová rozhodnutí stojí, pak byly doplněny a korigovány odůvodněním rozhodnutí žalovaného.

[91] Další žalobní bod obsažený na straně 11 až 37 žaloby proti rozhodnutí ve věci DPH je koncipován mimořádně nesrozumitelně. Je uvozen větnou konstrukcí „*Žalobce v podaném odvolání dále namítal:*“, po níž následuje doslovný přepis (okopírování) obsahu doplnění odvolání ze dne 30. 8. 2014 a doplnění odvolání (2. část) ze dne 25. 8. 2014. Žalobní bod je

uzavřen původním textem: „Žalobce je toho názoru, že citované námitky, uvedené žalobcem v odvolání, svědčí o tom, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala zákonné náležitosti, zejména pak řádné zhodnocení důkazních prostředků zákonným způsobem.“

[92] V doplnění odvolání ze dne 30. 8. 2014 a 25. 8. 2014 žalobkyně namítala, že protokol ze dne 19. 12. 2012 (prvotní výsledek kontrolního zjištění) neobsahuje v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnocení provedených důkazů, ani výčet všech důkazních prostředků předložených správci daně či jím opatřených. Jde o odstrašující příklad, jak nemá být výsledek kontrolního zjištění zpracován. Konkrétně pak žalobkyně poukázala na to, že výsledek kontrolního zjištění staví na výpovědích dvou svědků, v nichž jsou zjevné rozpory a nepravdy, které správce daně ponechal bez povšimnutí, neodstranil je. Správce daně se dle žalobkyně nevypořádal s věrohodností výpovědi svědků K. a Š., poukázal na výpověď svědka Janíka, z níž lze dovodit, že jednal za společnost E. na základě plné moci, jinak by to výslovně popřel. Dále se vyjádřila k otázce unesení důkazního břemene, a to tak, že provedenými důkazy (fakturami a doklady o úhradě ceny – pokladními doklady a výpisy z účtu) bylo prokázáno přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti E. Žalobkyně v nich dále navrhla, aby správce daně obstaral od orgánů státní moci JSD k realizovaným dovozům a vyslechl J. G. a Ž. D., popř. i další těmito svědky označené osoby. Žalobkyně dále nabádala správce daně, aby vyšetřil, kdo vybíral peníze z účtu společnosti E., aby byly dohledány osoby, které za daňovými podvody stojí.

[93] Předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí žalovaného, jimiž bylo rozhodnuto o odvoláních proti dodatečným platebním výměřům a v nichž žalovaný reagoval na odvolací námitky žalobkyně uvedené nejen v samotném odvolání, ale i v jeho doplněních, tedy též v podáních datovaných dnem 30. 8. 2014 a 25. 8. 2014. Za žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat pouze dostatečně konkrétní (tj. ve vztahu k dané věci individualizované) tvrzení, z něhož je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Tím, že žalobkyně bez dalšího doslovně opsala text doplnění odvolání (v textu jsou obsaženy výtky proti postupu správce daně, jsou v něm vymezeny důvody odvolání!), aniž by jeho obsah uzpůsobila nové procesní situaci, tedy že tyto námitky byly v mezidobí posouzeny žalovaným, jenž stanovisko správce daně částečně korigoval, popř. jeho důvody doplnil, nelze mít za to, že uvedla skutkové a právní důvody, pro které považuje za nezákonná rozhodnutí žalovaného. Nejde ani o případ, že by žalobkyně v žalobě odkázala na konkrétní, ve vztahu k její věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovila v předchozím daňovém řízení, a tato argumentace by nevyžadovala pro účely žaloby žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, čj. 2 As 43/2005 – 79). Žaloba totiž nejenže neobsahuje odkaz na reprodukováný text doplnění odvolání, z něhož by vyplývalo, že žalobce míní v žalobě uplatnit totožné námitky jako v řízení o odvolání, ale ani nereflektuje, že na řadu z těchto námitek reagoval v napadeném rozhodnutí ve věci DPH žalovaný, z čehož plyne zřetelná potřeba modifikovat argumentaci žalobkyně v tom směru, aby reagovala na posouzení sporných otázek ze strany žalovaného.

[94] Soud s ohledem na právě uvedené dospěl k závěru, že celý žalobní bod rozepsaný na stranách 11 až 37 žaloby ve věci DPH lze redukovat na tvrzení, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala zákonné náležitosti, zejména řádné zhodnocení důkazních prostředků zákonným způsobem. Tomuto přístupu odpovídá i obsah repliky žalobkyně ze dne 6. 10. 2015, v níž žalobkyně na straně 4-6 doslovně ocitovala část vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 1. 2013, která dle žalobkyně dokládá, že správce daně důkazní prostředky řádně nehodnotil a tuto vadu řízení neodstranil ani žalovaný.

[95] Tento žalobní bod je nedůvodný. Zpráva o daňové kontrole musí podle § 88 odst. 1 daňového řádu obsahovat hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalobkyni lze dát za pravdu v tom, že výsledek kontrolního zjištění zachycený v protokolu ze dne 19. 12. 2012 neobsahoval hodnocení důkazů, a to ani jednotlivě, ani ve vzájemných souvislostech, neboť obsahoval toliko výčet zjištění plynoucích z provedených důkazů (tedy obsah důkazních prostředků), aniž by ovšem bylo vyhodnoceno, která zjištění lze mít za prokázaná (na základě věrohodných důkazů) a která nikoliv. V doplněném výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 10. 2013 a dále i ve zprávách o daňové kontrole je hodnocení provedených důkazů zachyceno.

[96] Jak soud uvedl již v bodě [54] shora, ve zprávě o daňové kontrole se správce daně vyjádřil k rozporům ve výpovědích svědků K. a Š., přičemž dospěl k závěru, že z pohledu předmětu dokazování a rozvržení důkazního břemene je rozhodující, že ani jeden ze svědků nepotvrdil vystavení faktur a příjmových pokladních dokladů formálně vystavených společností E., které jsou založeny v účetnictví žalobkyně. Z výpovědí nevyplynulo, že by některý z těchto svědků zmocnil k jednání za společnost E. A. J., což není v rozporu ani s jeho výpovědí. Byť žalobkyně tvrdila, že pan J. předložil plnou moc opravňující jej jednat za společnost E. zaměstnanci žalobkyně panu B., ten vypověděl, že jméno pana J. slyšel jen v souvislosti se společností M. I. C. s. r. o., nikdy se s ním osobně neviděl (viz str. 23 až 25 zprávy o daňové kontrole ve věci DPH). Z této části zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně sice neuvedl, který z provedených důkazů lze mít za věrohodný, přičemž za nevěrohodný neoznačil žádný z nich, ovšem hodnotil je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, a to z toho pohledu, zda je jimi prokazováno tvrzení žalobkyně. Dospěl přitom k závěru, že ani jeden z těchto důkazů tvrzení žalobkyně nepodporuje. K tomu soud podotýká, že i kdyby byly svědecké výpovědi posouzeny všechny jako nevěrohodné, k čemuž směřuje argumentace žalobkyně, nikterak by se tím nezlepšila její důkazní situace. Nevěrohodný důkazní prostředek není s to prokázat žádné skutečnosti. V situaci, kdy správce daně unesl své důkazní břemeno týkající se pochybností o věrohodnosti a správnosti předloženého účetnictví, bylo na žalobkyni, aby prokázala jeho správnost a věrohodnost, a to jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Nevěrohodný důkazní prostředek ovšem nemůže prokázat správnost údajů uvedených na formálně bezvadných účetních dokladech. Nevyloučil-li A. J. kategoricky, že mu nebyla udělena plná moc k jednání za společnost E., přičemž současně uvedl, že si na nic v souvislosti s touto společností nevzpomíná, neznamená to důkaz o tom, že mu plná moc udělena byla. Tím spíše ne v situaci, kdy v řízení nebyl proveden žádný důkaz, který by tezi žalobkyně potvrzoval (její zaměstnanec B. nepotvrdil, v rozporu s tvrzením žalobkyně, že by mu pan J. předložil plnou moc vystavenou společností E.).

[97] Dále se správce daně ve zprávě o daňové kontrole zabýval hodnocením předložených příjmových pokladních dokladů a výpisů z účtu společnosti E. a v této souvislosti zdůraznil, že ani hotovostní, ani bezhotovostní platby nebyly identifikovány číslem daňového doklady, placené částky neodpovídají kupním cenám dle daňových dokladů. Z ničeho tedy neplyne, že by mezi platbami a vystavenými daňovými doklady byla souvislost, přičemž z pohledu vzniku nároku na odpočet daně nestačí prokázat, že byla zaplacená kupní cena, neboť určující je skutečnost, že bylo přijato zdanitelné plnění. Správce daně se vypořádal i s důkazními návrhy žalobkyně, neboť uvedl logické důvody, proč k provedení těchto důkazů nepřistoupil. K návrhu na provedení důkazu dovozními dokumenty (zejména JSD) uvedl, že

jelikož nebyla společnost E. dovozcem automobilů do EU, tím byla společnost L. t., nemůže být jimi prokázáno, že automobily následně prodané žalobkyní třetím osobám byly nabyty společností E. Dovozní dokumenty by prokázaly pouze to, kdo byl dovozcem. Jelikož je však účetnictví pravděpodobného dovozce L. t. a s ním spřízeněných společností, včetně společnosti E., nedostupné, není možné vysledovat (a tedy prokázat) postupné přeprodávání zboží až ke společnosti E.

[98] S ohledem na právě uvedené dospěl soud k závěru, že obsah zpráv o daňové kontrole odpovídá požadavkům zákona, neboť zahrnuje hodnocení provedených důkazů, a to z hledisek upravených v § 8 odst. 1 daňového řádu (důkazy jsou hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech), stejně jako odůvodnění, proč správce daně nevyhověl některým důkazním návrhům.

[99] Dále považuje soud za významné uvést, že rozhodnutí správce daně a rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek. Případné nedostatky v hodnocení důkazů, jimiž by trpěla zpráva o daňové kontrole, tak mohou být odstraněny rozhodnutím o odvolání. Žalovaný se v rozhodnutí ve věci DPH zabýval námitkou nedostatečného hodnocení výpovědí svědků v odstavcích 105 až 112. Dospěl k závěru, že se správce daně dostatečně zabýval rozpory mezi výpovědí svědkyně Š. učiněnou v daňovém řízení a její výpovědí v trestním řízení. V obou výpovědích svědkyně uvedla, že předložené daňové doklady nevystavila, byť přiznala, že v minulosti podepsala několik papírů, o jejichž obsahu neměla žádné ponětí (resp. podepsala prázdné papíry). Z výpovědi pana K. a paní Š. považuje žalovaný za rozhodující, že shodně uvedli, že neuskutečňovali jménem společnosti E. plnění, která jsou uvedena na fakturách, o nákupech vozidel nic nevěděli, rozdíly ve výpovědi týkající se motivace k nabytí obchodního podílu ve společnosti E. nejsou podstatné, neboť ani u jednoho nespočívala v záměru podnikat v oboru prodeje a nákupu vozidel. V situaci, kdy správce daně nerozporoval, že žalobkyně jednala s panem J., nebylo podle žalovaného důvodu, aby se správce daně blíže zabíral výpovědí svědkyně Š. o úloze pana J. Skutečnost, zda žalobkyně jednala s panem J., je sama o sobě nerozhodná, v řízení nebylo prokázáno, že pan J. byl oprávněn jednat jménem společnosti E. Žalovaný shrnul, že žádná svědecká výpověď nepotvrdila, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí žalobkyně. Výpovědi svědků neměly postavení důkazů, jimiž by správce daně vyvracel důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu, neboť takové důkazy předloženy nebyly. Tyto důkazy jen prohloubily již dříve vyjádřené (a o jiné skutečnosti opřené) pochybnosti správce daně, které nebyly žádným důkazem vyvráceny. I v případě, že by žalovaný připustil, že vyslechnutí svědci měli důvod v rozporu se skutečností zapřít při své výpovědi uskutečnění zdanitelných plnění, nelze z tohoto dovodit, že předmětná plnění se skutečně uskutečnila a svědci to pouze zapírají. Hodnocení motivace svědků ve zprávě o daňové kontrole by bylo zcela bez významu.

[100] Žalovaný ve svém rozhodnutí zasadil úvahy správce daně týkající se hodnocení provedených důkazů do přesnějšího rámce, neboť v návaznosti na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení precizoval, v jaké části jsou provedené důkazy (zejména výpovědi svědků) pro posouzení otázky unesení důkazního břemene významné, čímž odůvodnil nevýznamnost určitých rozporů v provedených důkazech a dále nezpůsobilost svědeckých výpovědí prokázat tvrzení žalobkyně, tedy vyvrátit pochybnosti správce daně. Rozhodnutí žalovaného tak posiluje závěr soudu o tom, že se správní orgány dostatečně zabývaly hodnocením provedených důkazů, přičemž je hodnotily nikoliv jen každý samostatně, ale především ve vzájemných souvislostech, a to ve vazbě na důkazní situaci v daném daňovém řízení.

[101] V žalobě proti rozhodnutí ve věci DPPO žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal s její námitkou absence hodnocení důkazů ve zprávě o daňové kontrole. Podle žalobkyně správce daně zákonným způsobem neodůvodnil žádné důkazní prostředky v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, což žalobkyně namítla již ve vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění. Konkrétní připomínky k hodnocení důkazních prostředků chtěla znovu uplatnit při novém projednání zprávy o daňové kontrole, k němuž ovšem nedošlo. K této námitce soud uvádí, že pokud jde o její věcnou podstatu, správce daně se zabýval hodnocením důkazů v dostatečném rozsahu a postupem dle § 8 odst. 1 daňového řádu, a to jednak v doplněném výsledku kontrolního zjištění, jednak ve zprávě o daňové kontrole (k tomu viz body [96] až [98] shora). Pokud jde o aspekt procesní, zejména tedy žalobkyní uváděnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu nevypořádání odvolací námítky, soud v daňovém spisu ověřil, že žalobkyně v odvolání pouze obecně namítla, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje zákonnou náležitost spočívající v hodnocení důkazů (z pohledu hodnocení míry obecnosti odvolací námítky se přitom vychází toliko z obsahu samotného odvolání a jeho doplnění, nikoliv však z obsahu vyjádření učiněných v průběhu daňové kontroly, ledaže by žalobkyně na tato vyjádření v odvolání výslovně odkázala a učinila je součástí odvolací námítky; právě nastíněným způsobem ovšem žalobkyně nepostupovala). Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že zpráva obsahuje dostatečné odůvodnění, správce daně posoudil všechny důkazní prostředky. Vzhledem k nekonkrétnosti námítky se žalovaný nemohl vyjádřit k tomu, který konkrétní důkazní prostředek nebyl správcem daně dostatečně zhodnocen. Takové posouzení odvolací námítky má soud za přiléhavé, neboť míra obecnosti odvolací námítky předurčuje míru obecnosti jejího vypořádání. Žalobkyně neoznačila konkrétní důkazní prostředky, které dle jejího názoru nebyly správcem daně dostatečně zohledněny. Její vysvětlení prezentované až v žalobě, že dostatečně nebyl zhodnocen žádný z důkazů, je zjevně nepravdivé, což bez dalšího plyne ze zprávy o daňové kontrole (viz body [96] a [97] shora). Žalobkyni nic nebránilo, aby v průběhu odvolacího řízení kdykoliv tuto zcela obecnou námitku rozvinula, zprávu o daňové kontrole měla k dispozici již od 11. 4. 2014, jejímu projednání se sama vyhýbala, a to nejen na jaře 2014, ale též na podzim 2014 (k tomu viz výše). Z toho, že i při druhém pokusu o osobní projednání zprávy na podzim 2014 s ní byla zpráva projednána náhradním způsobem dle § 88 odst. 5 daňového řádu, tj. byla jí zaslána do datové schránky s informací, že se zpráva považuje za projednanou dnem jejího doručení, mohla žalobkyně zřetelně seznat, že se zpráva považuje definitivně za projednanou a odvolací řízení směřuje k vydání rozhodnutí. Přesto žalobkyně svojí obecnou námitku nekonkretizovala. Její výtky prezentované v žalobě jsou tedy nedůvodné.

[102] V replice ze dne 6. 10. 2015 žalobkyně uvedla, že porovnáním jejích odvolacích námitek s odůvodněním žalobou napadených rozhodnutí žalovaného je možné zjistit, zda byly všechny důkazní prostředky hodnoceny zákonným způsobem či nikoliv. Žalobkyní navrhovaný postup si soud neosvojil, neboť není na soudu, aby namísto žalobkyně, která je povinna uvést konkrétní skutkové a právní důvody, pro něž považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonná, vyhledával možné vady řízení a nezákonnosti rozhodnutí. Soudní řízení správní je postaveno na zásadě dispoziční, nikoliv na zásadě vyšetřovací, a bylo tedy na odpovědnosti žalobkyně, aby konkrétně označila důkazní prostředky, které dle jejího názoru nebyly hodnoceny zákonným způsobem, nikoliv povinností soudu, aby porovnával odvolací námítky s odůvodněním rozhodnutí žalovaného a z toho dovozoval, který důkazní prostředek nebyl řádně zhodnocen.

[103] Byť soud výše konstatoval, že v žalobách neshledal žalobní bod, jímž by bylo z hlediska věcného zpochybněno hodnocení provedených důkazů a z toho plynoucí závěr

o (ne)unesení důkazního břemene správce daně a žalobkyně, zabýval se těmito otázkami nad rámec žalobních bodů za účelem dosažení maximální možné míry přesvědčivosti rozsudku [§ 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), užitý na základě § 64 s. ř. s.]. Učinil tak i s ohledem na nesrozumitelnost žalobního bodu vymezeného na stranách 11 až 37 žaloby ve věci DPH.

[104] O daňově účinný náklad se dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2009 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zanele do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007 – 60, rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010 – 72, nebo též rozsudek ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 As 37/2011 – 68).

[105] Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení nákladu vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění nákladu a jeho souvislost se zdanitelnými výnosy. Daňový subjekt je povinen prokázat, že náklad vynaložil způsobem deklarovaným v příslušném účetním dokladu (popř. dle svého korigovaného daňového tvrzení, které se odchyluje od údajů uvedených na účetních dokladech). Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti nákladu se zdanitelnými výnosy. Není-li prokázáno, vůči komu byl náklad vynaložen (a tedy kdo o něm účtoval jako o svém výnosu), pak je naprosto zpochybněno, že vůbec náklad vznikl (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 Afs 37/2011 – 68, bod 52, a rozsudek ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014 – 77, bod 48, a dále rozsudek ze dne 14. 9. 2011, čj. 9 Afs 2/2011 – 82). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73). Teze, že dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stačí prokázat vynaložení nákladu, aniž by bylo třeba prokazovat, kdo byl dodavatelem plnění, je tedy nesprávná. Nebylo-li zjištěno, vůči komu daňový subjekt náklad vynaložil, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, čj. 2 Afs 32/2008 – 116, v němž formuloval právní názor, podle něhož neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho další prodej, včetně výše zisku vytvořeného prodejem, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby výnosy z prodeje nakoupeného zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) náklady na pořízení prodaného zboží nikoliv. V rozsudku ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83 (viz body 25 až 27), pak Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud daňový subjekt neprokázal část svých nákladů, byť jejich vynaložení v obecné rovině není zpochybněno, neznamená to, že by proporcionálním způsobem měla být pokrácena výše výnosů, která vstupuje do základu daně. Pokud jde o výši výnosů, v průběhu daňového řízení žalobkyně neuplatnila žádné tvrzení, podle něhož by výše

skutečných výnosů byla nižší oproti výnosům obsaženým v daňovém přiznání a přiložené účetní závěrce.

[106] Rozsah dokazovaných skutečností rozhodných pro nárok na odpočet DPH na vstupu pak je vymezen v § 72 odst. 1 větě první ZDPH, podle níž má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a v § 73 odst. 1 větě první ZDPH, dle které plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. Znamená to tedy, že žalobkyně byla v tomto konkrétním případě povinna tvrdit a prokázat, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době uskutečnění zdanitelného plnění byla plátcem DPH, přijala věci či služby zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. V této věci bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek daňového řízení určující, zda žalobkyně přijala plnění právě od jí označeného dodavatele, který je plátcem DPH.

[107] Potřeba prokázat, který subjekt skutečně dodal žalobkyni zdanitelné plnění, vystupuje ještě ostřeji ve vztahu k DPH. Nárok na odpočet DPH na vstupu totiž vznikne pouze za předpokladu, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od plátce DPH (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014 – 77, bod 33). Nebylo-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění žalobci skutečně poskytl, nelze verifikovat, že dodavatel je plátcem DPH, a tedy že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH.

[108] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 72 odst. 1 ZDPH nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86].

[109] Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86; shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)].

[110] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100, část IV/e a), a rozsudek ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013 – 79].

[111] Žalobkyně prokazovala vynaložení nákladů a přijetí zdanitelných plnění toliko daňovými doklady a příjmovými pokladními doklady vystavenými společností E., které jsou opatřeny otiskem razítka obsahujícího firmu a další identifikační údaje této společnosti a podpisem „K.“ nebo „Š.“, přičemž tato jména jsou na dokladech též vytištěna.

[112] Správnost a věrohodnost těchto důkazů zpochybnil správce daně tím, že jejich vystavitel je v likvidaci, jeho účetnictví není dostupné, takže nelze ověřit, že byly touto společností skutečně vydány a že společnost E. vykonávala činnost, v jejímž rámci mohla vozidla žalobkyni prodat. Soud považuje za potřebné v této souvislosti zdůraznit, že žalobkyně nemůže nést odpovědnost za nedostupnost účetnictví svého dodavatele. V nyní posuzované věci ovšem neodepřel správce daně žalobkyni nárok na odpočet DPH, resp. neuznal daňovou účinnost deklarovaných nákladů proto, že by u dodavatele žalobkyně nebylo možné prodej zboží žalobkyni ověřit. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že žalobkyně neprokázala, že by zdanitelné plnění přijala právě od jí deklarovaného dodavatele (společnosti E.). Nedostupnost účetnictví dodavatele tak nebyla žalobkyni kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou žalobkyní předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jejího důkazního břemene. Nedostupnost účetnictví dodavatele v daném ohledu pozici žalobkyně nezhoršuje, ale ani nijak nevylepšuje. Pokud není možno nahlédnout do účetnictví či jiných obchodních písemností dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici on – v tomto ohledu nedostupnost účetnictví dodavatele pozici žalobkyně nijak nezlepšuje. Nedostupnost účetnictví dodavatele žalobkyně může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013 – 37).

[113] Správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti pochybností o věrohodnosti a správnosti žalobkyní předložených účetních dokladů. Tyto pochybnosti byly dále zesíleny po provedení výslechu (bývalých) jednatelů společnosti E. a zjištění, že o činnosti společnosti E. nic nevědí, zastávají roli „bílého koně“ (viz body [33] a [34] shora). Důkazní břemeno se proto vrátilo zpět k žalobkyni, která byla povinna jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím prokázat, že vozidla, která dále prodala, nabyla od společnosti E., a to vzhledem k tomu, že žalobkyně v průběhu daňového řízení toto své daňové tvrzení nezměnila, setrvala na stanovisku, že zboží nabylo právě od této společnosti.

[114] Žalobkyně nebyla s to předložit k účetně deklarovaným obchodním transakcím žádnou smluvní nebo obchodní dokumentaci (viz bod [30] shora). Žalobkyně nepředložila kupní smlouvy, objednávky, dodací listy, tedy dokumenty, které při obchodování běžně vznikají, zejména jde-li o obchod se zbožím, jehož jednotlivá cena dosahuje řádu statisíců korun, popř. přesahuje i milion korun a u něhož je důležitá přesná identifikace poptávaného zboží a garance technického stavu. Facebooková komunikace byla smazána, žalobkyně nebyla schopna sdělit ani telefonní číslo osoby ze společnosti E., s níž v této věci jednala. Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat splnění podmínek

daňové uznatelnosti obchodních transakcí (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 – 61).

[115] Soud posoudil výpověď svědkyně Š. (viz bod [33] shora) jako věrohodnou. Svědkyně v daňovém řízení vypovídala v podstatných ohledech shodně jako několik let před tím v rámci trestního řízení (srov. bod [28] shora). Přesvědčivým způsobem osvětlila důvody a okolnosti, za nichž nabyla obchodní podíl ve společnosti E. a stala se její jednatelkou. Její tvrzení, že za uvedenou společnost nevstupovala do kontaktu s třetími osobami, nevyvíjela za společnost žádnou aktivitu, není v rozporu s tvrzením žalobkyně, jejíž předseda představenstva uvedl, že žalobkyně s paní Š. nikdy nejednala (viz bod [30] shora). Žalobkyně rovněž uznala pravost podpisů na některých daňových dokladech vystavených společností E., přičemž pravost podpisů popřela ve vztahu k těm daňovým dokladům, na nichž se podpis „Š.“ viditelně liší od podpisů pravých. Měla-li by svědkyně zájem na křivé výpovědi, nepochybně by pravost podpisů nepotvrdila, nesnažila se osvětlit okolnosti související s jejím angažmá ve společnosti E. apod. Žalobkyně věrohodně vysvětlila, proč některé daňové doklady a příjmové pokladní doklady podepsala. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že rozpor spočívající v tom, že při výsledku v trestním řízení uvedla, že podepsala štos popsanych papírů, které však nečetla, pouze jí bylo ukázáno, na jakém místě je má podepsat, kdežto při výsledku v daňovém řízení uvedla, že se jednalo o nepopsané papíry, není významný. Rozhodující je, že svědkyně podpisem na listinách neměla v úmyslu stvrdit, že společnost E. poskytla žalobkyni plnění popsané v daňových dokladech (prodej konkrétně označeného vozidla). Z výsledku žalobkyně vyplynulo, že ačkoliv podepsala několik obchodních (účetních) listin, o činnosti společnosti E. nic neví, což platí výslovně i ve vztahu k případným nákupům vozidel, jejich dovozu a prodeji na území České republiky. Výpověď žalobkyně tedy neprokazuje, že by společnost E. dodala žalobkyni zboží v souladu s údaji uvedenými v daňových dokladech. Rovněž tak nelze mít na jejím základě za prokázané, že by svědkyně zmocnila pana A. J. k jednání za společnost E. Výpověď svědkyně Š. tedy prokázala důvodnost pochyb správce daně o správnosti a věrohodnosti daňových dokladů založených v účetnictví žalobkyně, naopak neprokázala tvrzení žalobkyně, že jí společnost E. skutečně dodala zboží v souladu s daňovými doklady.

[116] Pokud jde o věrohodnost svědka K. (viz bod [34] shora), o ní lze mít vskutku pochybnosti, neboť nedokázal přesvědčivým způsobem vysvětlit, proč nabyl obchodní podíl ve společnosti E. a stal se jejím jednatelem. Z výsledku provedeného správcem daně je zřejmé, že neměl zájem vypovídat o všech skutečnostech, na něž byl dotazován. Není nicméně důvodu pochybovat o jeho sdělení, že daňové doklady, které mu byly předloženy správcem daně, nepodepsal, neboť podpis na nich se vskutku na první pohled liší od podpisu uvedeného na podpisovém vzoru jednatele, jenž je veřejně dostupnou součástí sbírky listin obchodního rejstříku. V této části tedy lze jeho výpověď považovat za věrohodnou, neboť je podepřena obsahem jiné listiny (podpisového vzoru), a prokazuje důvodnost pochybností správce daně o správnosti a věrohodnosti daňových dokladů. Svědek nic neví o činnosti společnosti E., domníval se, že provozuje bar, o obchodech s ojetými vozidly nemá žádné povědomí. K jednání za společnost nikoho nezmocnil. I kdyby soud vyhodnotil v právě uvedeném rozsahu výpověď svědka jako nevěrohodnou, neznamenaloby to, že by ji bylo možné považovat za důkaz prokazující tvrzení žalobkyně (k tomu podrobně viz bod [96] shora).

[117] Ani výsledkem svědka A. J. (viz bod [40] shora) nebylo prokázáno, že by společnost E. skutečně vyvíjela obchodní činnost spočívající v nákupu ojetých vozidel a jejich prodeji, zejména pak žalobkyni. Nebylo ani prokázáno, že by byl pan J. zmocněn k jednání za

společnost E. Rovněž v tomto případě platí, že i kdyby soud vyhodnotil výpověď svědka jako nevěrohodnou, nebylo by možné z toho dovodit, že výpověď prokazuje tvrzení žalobkyně, neboť nevěrohodná výpověď není způsobilá prokázat zhora nic.

[118] Žalobkyně tvrdila, že s ní jménem společnosti E. jednal pan J., který dokonce předložil zaměstnanci žalobkyně panu B. a členovi představenstva žalobkyně panu K. plnou moc (viz bod [30] shora). Správce daně ani žalovaný nepopřeli, že by žalobkyně o nákupu vozidel jednala s panem J.. Ostatně pan J. i pan B. ve svých výpovědích uvedli, že pan J. zastupoval v obchodních vztazích s žalobkyní společnost M. I. C. (viz body [39] a [40] shora). Pan B. popřel, že by se s panem J. osobně setkal, a nevěděl nic o tom, že by pan J. zastupoval společnost E., což vyvrací tvrzení žalobkyně, že pan J. měl panu B. předložit plnou moc opravňující ho k zastupování společnosti E. Pana K., jemuž měla být rovněž předložena plná moc, nebylo možné v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, neboť je členem statutárního orgánu žalobkyně, postavení svědka mu tedy nenáleží. Svědkové Š., K. aj. nepotvrdili, že by byl pan J. zmocněn společností E. k jejímu zastupování. To nelze dovodit ani ze skutečnosti, že pan J. stál v pozadí této společnosti, tedy konkrétně zajišťoval převod obchodního podílu v této společnosti paní Š., měl k dispozici zařízení k elektronickému ovládání účtu společnosti a zajišťoval podpisy paní Š. na obchodních listinách. Tato jeho faktická činnost nedokládá jeho oprávnění jednat jménem společnosti E.. Měl-li by být k zastupování společnosti skutečně zmocněn, pak by naopak bylo lze předpokládat, že by měl oficiálně zřízené dispoziční právo k účtu společnosti a vystavoval daňové doklady a příjmové pokladní doklady pro žalobkyni vlastním jménem; svědkyně Š. by s ním nemusela jezdit do města vzdáleného 70 km od Karviné na schůzku s jí neznámou osobou, aby před ní podepsala a opatřila otiskem razítka předložené daňové doklady (viz body [28] a [33] shora). V řízení tedy nebylo prokázáno, že by pan J. při jednáních se žalobkyní jednal jako zmocněnec společnosti E. (natož že tak činil oprávněně), tedy že jím zajištěná zdanitelná plnění byla poskytnuta právě společností E.

[119] V řízení bylo prokázáno, že žalobkyně poukázala na účet společnosti E. platby ve výši přesahující v souhrnu několik milionů korun (viz bod [32] shora). Výše jednotlivých plateb a k ní uvedené identifikační údaje ovšem nedokládají, že se jedná o platby za zboží dle daňových dokladů. Totéž platí i ve vztahu k hotovostním platbám, u nichž navíc bylo prokázáno, že je nepřebírala osoba, která je na pokladních dokladech jako příjemce uvedena (tj. paní Š.). To muselo být zjevné i pokladní žalobkyně, která měla tyto částky vyplácet, neboť je vyplácela muži, nikoliv ženě. Příjmovým pokladním dokladem stvrzuje fyzická osoba, která peníze přebírá, převzetí finančního obnosu v uvedené výši. Je-li příjmový pokladní doklad „předpodepsán“ jinou osobou, než která peníze přebírá, je zřejmé, že nejde o pravdivý (správný) pokladní doklad. Pokud snad žalobkyně vyplácela hotovost panu J. jakožto zmocněnci společnosti E., měla si vzhledem ke značné výši hotovosti nejen vyžádat plnou moc prokazující oprávnění pana J. přijmout hotovost za tuto společnost (tedy že má dostatečné oprávnění k jednání za společnost), ale též si pořídit její kopii a trvat na tom, aby příjmový pokladní doklad podepsal on osobně. Pouze takový příjmový pokladní doklad by mohl být věrohodný a věcně správný. Byť tedy bylo výpisem z účtu společnosti E. prokázáno, že jí žalobkyně poukázala na účet několik bezhotovostních plateb dosahujících značné souhrnné částky, nelze tuto skutečnost považovat za důkaz toho, že vozidla dodala žalobkyni společnost E., neboť důvod poukázání plateb nelze z opatřeného výpisu seznat. Příjmové pokladní doklady jsou pak evidentně nesprávné, což muselo být žalobkyni při předávání hotovosti zřejmé, a neobsahují žádný konkrétní důvod plateb, tedy neprokazují souvislost s konkrétními daňovými doklady.

[120] Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala takové skutečnosti, z nichž by bez jakýchkoliv pochybností vyplynulo (nepředložila ucelený kruh důkazů), že pořídila ojetá vozidla následně prodaná třetím osobám od společnosti E. a za cenu uvedenou v daňových dokladech.

[121] Správce daně a žalovaný neprovedli výslech paní D. a pana G., neboť vycházeli ze skutečností obsažených v usnesení Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje ze dne 15. 11. 2012, podle něhož je svědek G. nedosažitelný, zdržuje se na blíže nezjištěném místě ve Velké Británii. Paní D. působila ve společnostech L. t. a M. v pozici „bílého koně“, o jejich činnosti nic neví, což ostatně dokládá i výpověď svědkyně Š., která uvedla, že se Ž. D. se rozhodly opatřit si peněžní prostředky tím, že budou za odměnu vystupovat v cizích společnostech, což jim zprostředkoval známý paní D. Za této situace by bylo neúčelné provádět výslech těchto svědků, a to tím spíše, že nemají žádnou spojitost s žalobkyní ani společností E.

[122] Dále správce daně i žalovaný správně neprovedli důkaz dovozními doklady k vozidlům. Zjistili, že společnost E. není evidována v centrální evidenci JSD jako dovozce, což bylo doloženo i dovozními doklady o třech dovozech předloženými žalobkyní. Z nich vyplynulo, že dovozcem je společnost L. t., nikoliv společnost E.. Pokud by byl v daňovém řízení proveden důkaz dovozními doklady, bylo by zjištěno pouze to, kdo byl dovozcem, přičemž je zřejmé, že jím nebyla společnost E., takže by těmito listinami nemohlo být prokázáno nabytí vozidel společností E. Vzhledem k tomu, že účetnictví společností L. t. i E. není k dispozici, nelze prokázat, že společnost L. t. (jakožto zčásti prokázaný, zčásti předpokládaný dovozce vozidel) prodala vozidla společnosti E., a tedy že ta následně mohla vozidla prodat (tedy dodat) žalobkyni. Za těchto okolností by tedy bylo opatřování dokladů o dovozu vozidel neúčelné, neboť by vzhledem ke zjištěné nedostupnosti účetnictví samy o sobě nevedly k prokázání nabytí vozidel deklarovaným dodavatelem žalobkyně společností E.

[123] Z výše uvedeného tedy plyne, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti E., resp. vynaložení nákladu na pořízení zboží vůči této společnosti, nadto ve výši deklarované daňovými doklady. Nebylo tedy prokázáno, že by žalobkyni vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu a daňově účinný náklad.

[124] Ze skutečnosti, že správce daně ani žalovaný nevyšetřovali, která fyzická osoba stojí v pozadí daňového podvodu, tedy kdo z něho měl prospěch (ke komu plynuly finanční prostředky převáděné z účtu společnosti E.), nelze dovodit, že by správce daně spolehlivě nezjistil skutkový stav v rozsahu nezbytném pro posouzení věci. Je třeba si uvědomit, že předmětem daňového řízení bylo stanovení DPPO a DPH žalobkyni, nikoliv prověření trestní odpovědnosti konkrétních osob, přičemž povinnost prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byla na žalobkyni.

[125] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci DPPO žalobkyně namítla nepřiměřenost použitých neznámých pomůcek. Byť v odvolacím řízení došlo k přepracování úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek, ani z přepracovaného záznamu není dle žalobkyně zřejmé, že jako pomůcky byly použity marže čtyř srovnatelných subjektů. Vzhledem k tomu, že marže jednoho subjektu se výrazně liší od marže zbývajících tří subjektů, lze se domnívat, že nebyly použity marže srovnatelných subjektů. Správce daně neuvedl informace, z nichž by vyplynulo, že jde o srovnatelné subjekty, nelze tedy přezkoumat, zda jsou pomůcky přiměřené. Žalovaný, ačkoliv měl přiměřenost použitých pomůcek přezkoumat, nesplnil svoji

povinnost, neboť se nezabýval tím, zda jde o srovnatelné daňové subjekty a z jakých důvodů vykazuje jeden ze subjektů v porovnání se zbývajících tak nápadně vysokou marži.

[126] Úvodem je třeba předeslat, že žalobkyně nezpochybňuje naplnění podmínek dle § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek, vymezuje se toliko vůči přiměřenosti daně stanovené tímto způsobem.

[127] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (v daném případě tedy daňové doklady o prodeji zboží žalobkyní třetím osobám, jimiž byla prokázána výše výnosů), podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

[128] Z přepracovaného úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek (viz bod [62] shora) a rozhodnutí žalovaného plyne, že žalovaný stanovil daň tak, že oproti výnosům prokázaným účetnictvím žalobkyně postavil náklady na jejich dosažení, které však byly stanoveny jen odhadem. Tento odhad vychází z průměrné výše marže dosahované obchodníky v daném oboru a regionu, jde tedy o využití pomůcky v podobě porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností.

[129] Z ustálené judikatury plyne, že při stanovení daně podle pomůcek nemá daňový subjekt právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Správce daně je nicméně povinen vypořádat se s tím, proč nezohlednil daňovým subjektem předložené informace o subjektech, které dle jeho tvrzení svojí strukturou a způsobem podnikání daleko více odpovídají charakteru podnikání daňového subjektu. Tato jiná právní pozice daňového subjektu se ovšem týká pouze obstarání pomůcek bez součinnosti s daňovým subjektem a povinnosti strpět stanovení výše daňového základu a daně odhadem; není možno akceptovat extenzivní výklad, že daňový subjekt nemá právo namítat v souvislosti s daní stanovenou podle pomůcek cokoliv. Daňový subjekt má právo seznámit se s celým obsahem spisu (až na stanovené výjimky), který je veden ohledně jeho daňové povinnosti, včetně konstrukce pomůcek, aby mohl namítat nezákonnost rozhodnutí. Ačkoliv je daň stanovena podle pomůcek, má daňový subjekt právo na dostatečně spolehlivé určení základu daně a daně. Nedostatečná spolehlivost se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy leží na daňovém subjektu. Prostor pro námitky daňového subjektu se omezuje jen na nápravu jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňových subjektů, které v potřebné době neplnily své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhají stanovení své daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje. Není přitom povinností správce daně vyměřovat za každých okolností daň na nejnižší hranici možného odhadu (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 – 156, a rozsudek ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011 – 75).

[130] Jednou z pomůcek, která se obvykle užívá ke stanovení výše nákladů na dosažení výnosů, je obvyklá marže v daném oboru, místě a čase. Pokud mají pomůcky, které správce daně použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící ve stejném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným s daňovým subjektem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi daňovým subjektem a srovnávanými subjekty (rozsudek NSS čj. 7 Afs 35/2011 – 75).

[131] Procesní podmínky týkající se zpochybnění adekvátnosti použitých pomůcek nastínil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 – 66. Uvedl v něm, že pokud daňový subjekt usiluje o zpochybnění adekvátnosti použití pomůcek, může napadat pouze hrubý nepoměr výsledného určení daňové povinnosti ve vztahu k daňové povinnosti, která mu měla být kvalifikovaným odhadem stanovena. Je jeho povinností uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Neučiní-li tak a pouze setrvá na obecných tvrzeních nezákonnosti, nelze toto považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost odvolání (resp. žaloby) by daňový subjekt musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky.

[132] Z výše uvedeného tedy plyne, že pomůcky užitě pro stanovení daně v zásadě vybírá správce daně, daňový subjekt nicméně sám může pomůcky navrhopvat a předkládat správci daně. V případě, že správce daně neakceptuje k užití jako pomůcky pro stanovení daně některou skutečnost nebo listinu předloženou daňovým subjektem, je povinen takový postup odůvodnit. Pomůcky užitě správcem daně pro stanovení daně musí být součástí spisu, a to zpravidla té části spisu, do které může daňový subjekt nahlížet, pouze výjimečně lze akceptovat založení pomůcek do části spisu vyloučené z nahlížení, a to za podmínky, že by jejich zpřístupnění daňovému subjektu ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní [§ 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. A konečně, daňový subjekt má právo zpochybnit přiměřenost stanovené daně, např. z důvodu užití nevhodných pomůcek.

[133] V nyní posuzované věci žalobkyně tvrdí, že výše DPPO stanovená podle pomůcek je nepřiměřená, což dovozuje z užití průměrné obchodní marže, která byla stanovena se správcem daně zjištěné marže čtyř obdobných podnikatelů a jejíž výše je ovlivněna excesivní obchodní marží údajně dosahovanou jedním z těchto podnikatelů, u něhož nelze ověřit, že skutečně působí na témže trhu a vykonává podnikatelskou činnost za obdobných podmínek jako žalobkyně. Vzhledem k tomu, že pomůcky byly použity pouze k určení výše nákladů na dosažení výnosů, jejichž výše ovšem vychází z nespochybněných daňových dokladů založených v účetnictví žalobkyně (tedy byla *de facto* stanovena dokazováním), nelze po žalobkyni žádat, aby nepřiměřenost výše stanovené daně prokazovala tím, že i kdyby maximálně využila svoji obchodní kapacitu, nemohla by dosáhnout stanoveného základu

daně, což požaduje shora citovaná judikatura (rozsudky čj. 9 Afs 28/2007 – 156 a čj. 1 Afs 21/2013 – 66). Vzhledem k omezenému použití skutečných pomůcek pouze na stanovení výše nákladů by to znamenalo, že by žalobkyně musela prokazovat, že nebylo možné pořídit dané zboží za ceny vycházející z cen prodejních snížených o marži stanovenou podle pomůcek. Takový důkaz je v zásadě nemožný. V této situaci lze dle soudu akceptovat, že žalobkyně směřuje svoji obranu proti nepřiměřenosti stanoveného daňového základu a daně tak, že zpochybňuje srovnatelnost daňových subjektů, jejichž marže byla užita pro výpočet průměrné marže. Způsob vedení procesní obrany tedy nelze považovat za nepřiléhavý, nedostatečně konkrétní či z jiných důvodů neuzpůsobený dané situaci.

[134] V souvislosti s právě řečeným lze jistě namítnout, že žalobkyně žádnými konkrétními skutečnostmi nevyvrací srovnatelnost daňových subjektů, z jejichž marže žalovaný vycházel, nepoukazuje na jednotlivé relevantní znaky týkající se těchto jiných daňových subjektů, pro něž je nelze bez dalšího (tj. bez potřebné úpravy založené na ekonomické úvaze) považovat za srovnatelné subjekty, resp. proč je třeba je zcela vyloučit z okruhu srovnatelných subjektů. Z obsahu daňového spisu ovšem jednoznačně plyne, že nejde o důsledek toho, že by žalobkyně nedostatečně hájila svá práva, nýbrž toho, že z obsahu daňového spisu nelze seznat, o jaké podnikatele se jedná, za jakých podmínek provozují podnikatelskou činnost, zda se zaměřují na prodej totožného segmentu ojetých vozidel, zda jejich obchodní metody, nákupní a odbytové kanály jsou srovnatelné. Jediné informace, které jsou k těmto subjektům označeným jako A, B, C a D známy, je výše jejich tržeb, nákladů a obchodní marže, přičemž tyto informace měl správce daně čerpat z jejich výkazu zisku a ztráty. Tyto neidentifikované subjekty údajně působí ve stejném oboru a regionu jako žalobkyně.

[135] Soudu je zřejmé, že správce daně se snaží činit opatření k tomu, aby ochránil informace získané o jiných daňových subjektech při správě daní. Vzhledem k tomu, že veškeré informace uvedené správcem daně o jejich obchodních výsledcích jsou veřejně přístupné, neboť obchodní společnosti a družstva jsou povinny zakládat účetní závěrku do veřejně přístupné (a to i dálkovým způsobem) sbírky listin obchodního rejstříku [§ 38i odst. 1 písm. c) a § 40 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník], není takové utajování na místě (ledaže by se jednalo o osoby nezapsané v obchodním rejstříku). I kdyby snad daňové subjekty, z jejichž obchodní marže správce daně vycházel, nezaložily svoji účetní závěrku do sbírky listin obchodního rejstříku, není na místě tyto informace o nich utajovat, neboť pakliže by neporušovaly zákon a plnily své povinnosti, jednalo by se o informace každému veřejně přístupné. Správce daně by jistě neporušil povinnost mlčenlivosti, pakliže by k údajům o tržbách, nákladech a obchodní marži zveřejnil i obchodní firmu daného subjektu, neboť v písemnostech ani rozhodnutí nezveřejnil k těmto subjektům žádné interní informace popisující finanční, obchodní či provozní otázky. Za této situace by proto nebyly splněny podmínky § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu pro založení účetní závěrky těchto subjektů do vyhledávací (neveřejné) části spisu. Nelze nicméně vyloučit ani takový způsob užití pomůcky, že správce daně detailně popíše obchodní model a v jeho rámci dosahovanou obchodní marži konkrétního srovnatelného subjektu (tedy vedle údajů získaných z jeho účetní závěrky), přičemž právě vzhledem k citlivosti a neveřejnosti těchto jiných údajů bude na místě identitu daňového subjektu utajit. V takovém případě pak bude nutno učinit při zakládání písemností do spisu taková opatření, aby správce daně dostal své povinnosti neohrozit zájem jiného daňového subjektu (v této souvislosti je třeba přihlídnout k tomu, že tzv. srovnatelný subjekt bude zpravidla obchodním konkurentem žalobkyně). K tomu soud dodává, že daňový spis vedený k dané věci týkající se DPPO žádnou neveřejnou část nemá, má ji pouze daňový spis týkající se DPH, v němž ovšem žádné písemnosti týkající se pomůcek založeny nejsou. V daňových spisech, jak byly soudu žalovaným předloženy, nejsou založeny žádné listiny,

z nichž by bylo možno určit, jaké daňové subjekty byly užity jako referenční vzorek. Součástí spisu, ani úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek nejsou žádné informace, z nichž by vyplývalo, že daňové subjekty, které správce daně považuje za srovnatelné, skutečně vykazují srovnatelnou obchodní činnost (nikoliv jen pokud jde o obor podnikání, nýbrž i o další konkrétní charakteristiky, jimiž se jejich činnost vyznačuje).

[136] Daňové řízení tak bylo stiženo v této souvislosti několika vadami řízení, které mohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného ve věci DPPO. Zaprvé, rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť z něho není zřejmé, na základě jakých skutečností dovodil, že daňové subjekty, jejichž obchodní marže byla použita jako pomůcka pro stanovení výše nákladů žalobkyně, jsou srovnatelné do té míry, že lze vycházet z jejich obchodní marže, aniž by ji bylo třeba korigovat ekonomickou úvahou zohledňující relevantní odchylky. Bylo přitom povinností žalovaného, aby se vzhledem k obsahu odvolacích námitek zabýval přiměřeností použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu) a své úvahy vtělil do odůvodnění rozhodnutí o odvolání, což ovšem učinil toliko v neakceptovatelně obecné rovině. Zadruhé, závěr žalovaného, že správce daně použil pro stanovení základu daně a daně adekvátní pomůcky, jakkoliv je sám o sobě nepřezkoumatelný, nemá oporu v obsahu daňového spisu (byť i v jeho neveřejné části), neboť jeho součástí nejsou žádné listiny týkající se daňových subjektů, jejichž obchodní marže byla užita v tomto řízení jako pomůcka. Zatřetí, žalovaný s ohledem na konkrétní okolnosti této věci zkrátil žalobkyni na jejím právu být seznámena s obsahem použitých pomůcek, neboť vzhledem k tomu, že nezveřejnil jiné údaje o srovnatelných daňových subjektech než údaje obsažené v účetní závěrce, která je veřejně dostupná, neexistují žádné důvody pro skrývání identity subjektů, z jejichž obchodní marže vycházel. Tím neumožnil žalobkyni vznést relevantní argumentaci ohledně srovnatelného postavení subjektů, resp. směřující k potřebě upravit výši marže některého z referenčních subjektů (např. pokud vykonává více činností, u nichž dosahuje rozdílných marží) odpovídající ekonomickou úvahou. Žalobní bod je tedy důvodný a představuje důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného ve věci DPPO podle § 76 odst. 1 písm. a), b) i c) s. ř. s. Závěrem soud doplňuje, že nepochybně není povinností žalovaného vyloučit z pomůcek obchodní marži označovanou žalobkyní za „excesivní“, pokud z obsahu daňového spisu bude vyplývat, že jde o subjekt srovnatelný, což žalovaný současně v rozhodnutí o odvolání řádně odůvodnil.

[137] Obecná námitka žalobkyně (či spíše závěrečné shrnutí), že napadená rozhodnutí žalovaného jsou v rozporu s právními předpisy a založena na nezákonných postupech správce daně a žalovaného, není důvodná. K porušení čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nedošlo, s výhradou právě konstatovaného pochybení týkajícího se použití pomůcek v daňovém řízení ve věci DPPO.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[138] Vzhledem k tomu, že žalobní body směřující proti rozhodnutí žalovaného ve věci DPH jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

[139] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve věci DPPO shledal soud důvodnou, a proto zrušil rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. (vzhledem ke komplexnosti zjištěné vady řízení ji lze podřadit pod všechny alternativy upravené v § 76 odst. 1) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), tj. založí do daňového spisu

všechny listiny týkající se jiných daňových subjektů, které hodlá využít jako pomůcky, seznámí s nimi žalobkyni (v rozsahu, v němž nemohou být ohroženy zájmy těchto daňových subjektů) a v novém rozhodnutí odůvodní, proč považuje jiné daňové subjekty za srovnatelné, popř. v jakém směru korigoval ekonomickou úvahou údaje o jejich hospodářských výsledcích za účelem jejich přiblížení poměrům žalobkyně. Při volbě konkrétní formy zpřístupnění informací o srovnatelných daňových subjektech a rozsahu zpřístupněných informací je třeba na jedné straně zajistit, aby nebyly ohroženy zájmy jiných daňových subjektů (jde o kategorický požadavek, z něhož nelze slevit), a na druhé straně umožnit žalobkyni, aby mohla vznést věcné výhrady proti tomu, že jde o daňové subjekty srovnatelné, resp. požadavek na provedení korekce na základě ekonomické úvahy.

[140] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Přihlédl přitom k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2015, čj. 2 Afs 44/2015 – 23, podle něhož je třeba při kumulaci dvou a více správních rozhodnutí v rámci jednoho soudního řízení posuzovat úspěch ve věci ve vztahu ke každému z rozhodnutí samostatně. Žalobkyně neměla úspěch ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ve věci DPH, a proto nemá v této věci právo na náhradu nákladů řízení. Toto právo nenáleží ani žalovanému, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost. Ve věci žaloby proti rozhodnutí o DPPO byla žalobkyně zcela úspěšná, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. V souvislosti s touto věcí vynaložila 4.000 Kč na soudních poplatcích (3.000 Kč za žalobu a 1.000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě) a dále náklady na zastoupení daňovým poradcem za 3 úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepis žaloby, sepis repliky ze dne 6. 10. 2015). Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 35 odst. 2 s. ř. s. a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif) 3.100 Kč, celkem za 3 úkony tedy 9.300 Kč. Náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč, celkem tedy 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně i náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s. – analogicky se vztahuje i na daňové poradce), tj. 21 % z částky 10.200 Kč, tedy 2.142 Kč. Náklady žalobkyně tak celkem činí 16.342 Kč. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Praze dne 21. července 2017

JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová