



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **SOCIAL MEDIA & ADVERTISING 4 YOU s.r.o.**
sídlem Lidická 700/19, 602 00 Brno
zastoupený advokátem JUDr. Viktorem Kvíčalou
sídlem nám. T. G. Masaryka 195/18, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2019, č. j. 817/19/5300-22444-711887

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 20. 3. 2019 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2019, č. j. 817/19/5300-22444-711887 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 1. 2018 na daň z přidané hodnoty.
2. Konkrétně správce daně dne 17. 1. 2018 vydal:
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 111546/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období leden 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 282 045 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 111761/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období únor 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 237 825 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 111819/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období březen 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 280 580 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 111921/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období duben 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 353 021 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 111973/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období květen 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 300 496 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112016/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období červen 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 328 171 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112348/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období červenec 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 330 933 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112485/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období srpen 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 296 310 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112871/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období listopad 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 503 574 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112914/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období prosinec 2016, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 555 309 Kč;(dále jen „platební výměry“) a
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112585/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období září 2016, jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 336 000 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 67 200 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 112826/18/3001-51523-711912, za zdaňovací období říjen 2016, jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 569 100 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 113 820 Kč;(dále jen „dodatečné platební výměry“).

II. Obsah žaloby

3. Žalobce na úvod žalobního návrhu namítl nezákonné projednání zprávy o daňové kontrole a neukončení daňové kontroly. Správce daně se nevypořádal s věcnou stránkou dokazování, došlo k porušení dalších ustanovení daňového řádu, jakož i k nedodržování a porušování základních zásad daňového řízení.
4. V případě zdanitelného plnění od dodavatele AVENZO VICE, s.r.o., který zdanitelné plnění pro žalobce nepřiznal, čímž mělo dojít k porušení principu neutrality daně, žalobce uvedl, že se mu podařilo odstranit pochybnosti správce daně a tento dodavatel následně celou situaci se svým správcem daně napravil. Nicméně tyto okolnosti nebyly vzaty během daňového řízení v úvahu a daňové orgány se jimi nezabývaly. Žalobci není ani známo, že by správce daně sepsal písemnosti dle § 90 odst. 1 daňového řádu. Následně došlo k zahájení daňové kontroly, i když žalobce vše potřebné vysvětlil, doložil a pochybnosti odstranil. Žalobci tak není známo ani to, proč byla daňová kontrola zahájena a zda byla sepsána písemnost odůvodňující přechod na daňovou kontrolu. Nic konkrétního nebylo uvedeno ani v protokolu o zahájení daňové kontroly. Správce daně neuvedl konkrétní skutečnosti, na základě nichž by mělo dojít k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. Při přechodu na daňovou kontrolu mělo dojít k ukončení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2016, jelikož nelze vést současně dvě daňová řízení, čímž došlo k porušení § 106 odst. 1 daňového řádu. Správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2016 mohl mít přitom znalost o existenci pouze jednoho přijatého plnění (to od dodavatele AVENZO VICE, s.r.o.). Žalobci se tak jeví, že daňová kontrola byla zahájena na základě jiných důvodů.
5. Dále žalobce namítal nezákonné dokazování v oblasti přijatých zdanitelných plnění a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce správci daně předložil požadované důkazní prostředky, na základě nichž vysvětlil, doložil a prokázal fakultativními důkazními prostředky a důkazy, že nárok na odpočet daně ve všech prověřovaných zdaňovacích obdobích byl uplatňován v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Správce daně uváděl jako vady ze strany žalobce v dokazování drobné a nevýznamné skutečnosti (překlepy, pravopisné chyby, nízká stylistická úroveň faktur vyhotovovaných žalobcem), které ale nebylo v silách a možnostech žalobce doložit a prokázat jinak než vysvětlením. Vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění bylo správcem daně vyhodnoceno neobjektivně. Při projednání zprávy o daňové kontrole správce daně postupoval v rozporu s § 88 daňového řádu, jelikož nerespektoval hodnocení provedených důkazů z hlediska závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti) a naopak bylo toto zhodnocení provedeno účelově, neobjektivně a za každou cenu.
6. Stejně tak žalobce namítal nezákonné dokazování v oblasti uskutečněných zdanitelných plnění a uplatňování daně z přidané hodnoty na výstupu. Správce daně se nezabýval prověřováním správnosti vykázané daně na výstupu, nepožadoval vysvětlení k vykázané výši, natož aby požadoval prokázání uskutečněných zdanitelných plnění, přesto zpochybňoval přijatá zdanitelná plnění, které byly přijaty (na akcích žalobce je žádoucí účast hostesek či fotomodelek). Při zjištění priznané daně na výstupu ve správné výši správce daně nemohl vyměřit či doměřit daň na vstupu.
7. Námitku nezákonného projednání a ukončení daňové kontroly žalobce rozvinul v části 7 žaloby. Zpochybnil závěry žalovaného ohledně zastupování Ing. L. K., MBA (bod 185 napadeného rozhodnutí) vzhledem k tomu, že jednatel žalobce výslovně požádal o lhůtu

k vyjádření, čímž dal najevo záměr zastupovat žalobce do budoucna i vyloučit uvedenou zástupkyni z dalších jednání. K výsledku kontrolního zjištění mu byla stanovena nepřiměřená lhůta. Zpráva o daňové kontrole obsahovala pak chybné označení tohoto vyjádření (byla označena č. j. protokolu o ústním jednání), pročež bylo žalobci záhadou, k čemu se správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyjadřoval. Na navrhované ústní jednání dne 8. 1. 2018 se jednatel žalobce nemohl dostavit, dne 4. 1. 2018 požádal o změnu termínu jednání, na což nebylo reagováno a dne 10. 1. 2018 správce daně žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole s tím, že pozvánka k projednání této zprávy byla zaslána zástupkyni žalobce, přičemž k jednání mělo dojít dne 8. 12. 2017, tato zástupkyně se přitom na toto jednání bez omluvy nedostavila. Dále bylo uvedeno, že se jednání nemohl účastnit jednatel žalobce, ale jeho přítomnost nebyla na tomto jednání nutná. Tento postup je podle žalobce v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu, přičemž podmínky dle tohoto ustanovení nebyly v případě žalobce naplněny. Navíc byl žalobce udiven tím, jak může správce daně rozhodovat o tom, že účast jeho jednatele nebyla nutná. Uvedený údaj o konání jednání dne 8. 12. 2017 je zmatečný a nelogický. Žalobce připomenul, že již v listopadu 2017 dal prostřednictvím jednatele najevo, že bude žalobce zastupovat tento jednatel. Udělení plné moci neznamenalo, že by žalobce musel jednat vždy pouze prostřednictvím zmocněnce. Chybně byla tato zástupkyně uvedena též v závěru zprávy o daňové kontrole. Těmito chybnými postupy došlo fakticky k tomu, že zpráva o daňové kontrole nebyla projednána v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, tj. není doposud projednaná a ukončená. Zpráva o daňové kontrole proto nemůže sloužit jako odůvodnění platebních výměrů. V této souvislosti žalobce upozornil na chybný postup pracovních povinností zaměstnankyň správce daně. Kromě toho správce daně postupoval při vydání rozhodnutí o stanovení lhůty (k výsledku kontrolního zjištění) v rozporu s § 41 odst. 2 daňového řádu, neboť při ukládání povinnosti má povinnost toto doručit jak zastoupené osobě, tak jejímu zástupci. Nepostačuje však neformální vyrozumění.

8. Žalobce proti popsanému postupu podal rovněž stížnost. Vyrozumění o šetření stížnosti neobsahovalo odpověď na požadavky žalobce uvedené ve stížnosti, tato byla vyřízena tendenčním a podjatým způsobem a vyřizovala ji osoba, proti jejímuž postupu stížnost směřovala (přímý nadřízený zaměstnankyně vedoucí daňovou kontrolu za správce daně). Rovněž postup o žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze strany žalovaného byl nezákonným, jelikož nebylo postupováno podle § 261 odst. 3 a 5 daňového řádu. Žalobce požádal o nahlížení do spisů ohledně vyřizování této stížnosti, na což bylo reagováno až po 174 dnech a po 43 dnech po vydání napadeného rozhodnutí. Tímto nebylo žalobci umožněno uplatňovat v plném rozsahu své právo na ověření správného a zákonného postupu správce daně při prošetřování stížnosti a žalovaného při prošetřování žádosti o prošetření, resp. při prošetřování odvolacích důvodů, na které byly stížní námitky překvalifikovány. Konkrétně nebylo žalobci předáno stanovisko správce daně k odvolání žalobce, čímž bylo znemožněno uplatňování práv v potřebném rozsahu. Navíc ze strany žalovaného došlo k nesprávnému posouzení způsobu vyřízení stížnosti správcem daně. Tento závěr měl podle žalobce zásadní vliv na úřední osoby posuzující odvolání a na nezákonný výsledek odvolacího řízení, jelikož žalovaný vycházel z podkladových písemností, které však trpí tím, že jejich obsah a závěr byl vytvořen za nerespektování příslušných ustanovení daňového řádu. Žalovaný měl přitom žalobcem uváděné kritické skutečnosti uvedené ve stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti hodnotit v souladu s daňovým řádem. Nepostupoval tak v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu.

9. Dále žalobce brojil proti nápravě pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení, neboť správce daně tuto zprávu se žalobcem znovu neprojednal.
10. V neposlední řadě namítal porušení zásady rychlosti, tj. postupu bez zbytečných průtahů, jelikož byl zjištěn rozdíl 187 dnů mezi nejbližšími úkony správce daně v předmětném daňovém řízení, a to výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 4. 2017 a ze dne 18. 10. 2017. Tímto byl překročen maximální časový interval o délce tří měsíců dle § 38 odst. 2 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil svým podáním ze dne 12. 6. 2019, v němž poukázal na totožnost větší části žalobních námitek s těmi odvolacími, proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V rámci daňového řízení bylo prokázáno, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech vystavených jeho dodavateli. Vada řízení spočívající v chybném projednání zprávy o daňové kontrole byla podle žalovaného v průběhu odvolacího řízení napravena. Navíc žalobce akceptoval doručení zprávy o daňové kontrole a proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům podal odvolání. K tomu sám žalobce nespolupracoval se správcem daně ve věci ukončení projednání zprávy o daňové kontrole. Jednatel žalobce se ze všech navržených termínů jen omlouval, aniž by svou nepřítomnost ze zdravotních důvodů jakkoliv písemně doložil. V souvislosti s touto námitkou žalovaný poukázal rovněž na zásadu jednotnosti řízení. Ve vztahu k argumentaci o stížnosti uvedl, že v řízení nalézacím je uvedena námitka zcela bezpředmětná, neboť argumentace žalobce nesouvisí s meritem věci, tj. s vydáním rozhodnutí o stanovení daně.

IV. Další procesní vyjádření

12. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 24. 7. 2019. Žalovaný reagoval pouze na malou část argumentů žalobce a jen obecně a popisnou formou. Meritum sporu žalovaný chápe pouze v malé části, zhruba v rozsahu jedné sedminy. Žalobce v této souvislosti zopakoval svá tvrzení obsažená již v žalobě, přitom akcentoval důraz na tlak ze strany Generálního finančního ředitelství na neobjektivní a nezákonné postupy správce daně a jeho doměřování daňových povinností. Rozsáhleji argumentoval ve vztahu k řádnému neukončení daňové kontroly a neprojednání zprávy o daňové kontrole i během odvolacího řízení, v rámci něhož podle žalobce došlo k akceptaci návrhu žalobce na prodloužení lhůty na základě písemnosti žalobce ze dne 13. 9. 2018.
13. K replice žalobce podal žalovaný dupliku ze dne 8. 8. 2019. V případě daně na výstupu uvedl, že žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění nebyla zpochybňována, proto nebyla správcem daně blíže prověřována. Dále poukázal na výsledky provedené na návrh žalobce v rámci odvolacího řízení, které jen prohloubily pochybnosti správce daně. Žalovaný také argumentoval podobně jako ve svém vyjádření k otázce opětovného ukončení daňové kontroly provedené v rámci odvolacího řízení. Rovněž otázka podjatosti úředních osob byla v napadeném rozhodnutí přezkoumána.
14. Žalobce na dupliku reagoval vyjádřením ze dne 15. 10. 2019. Ke svědkům vyslechnutým v průběhu odvolacího řízení uvedl, že by mu nemělo být kladeno k tíži, pokud se někteří svědci nedostavili. Z těch, co se dostavili, šlo o jednatele, kteří v předmětné době jednatelskou funkci nevykonávali, takže nemohli mít potřebné znalosti.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
16. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
17. Byť žalobce v rámci svých navazujících podání polemizuje s názorem žalovaného ohledně předmětu sporu v projednávané věci, je tímto meritem souzené věci posouzení zákonnosti vydaného napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejících platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, na základě nichž žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění od společností AVENZO VICE a. s., PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o. Podstatou sporu je tak především otázka unesení důkazního břemene žalobcem, resp. prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty z dodávek od uvedených dodavatelů.
18. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
19. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
20. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti

ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. 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 předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.

21. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.
22. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
23. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
24. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem daně z přidané hodnoty, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
25. Právní úprava daně z přidané hodnoty tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout. Odpočet daně z přidané hodnoty je

totiž nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C 62/93, Recueil, s. I 1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).

26. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
27. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, body 42 a 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, bod 38; EMS-Bulgaria Transport, bod 62; či Salomie a Oltean, C-183/14, body 58 a 59).
28. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, Soudní dvůr Evropské unie vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
29. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“*.
30. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr Evropské unie již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci Senatex zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci

Centralan Property, C-63/04, bod 52; Tóth, C-324/11, bod 26; Bonik, C-285/11, bod 29; Barlis 06, bod 40; či usnesení ve věci Jagiełło, C-33/13, bod 27).

31. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
32. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).
33. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
34. Právě neprokázání hmotněprávních podmínek bylo rozhodné pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dodávek reklamních služeb od společností AVENZO VICE a. s., PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o.
35. Ve vztahu k důkaznímu břemenu žalobce ze spisového materiálu vyplývá, že výzvou k odstranění pochybností ze dne 29. 3. 2016, č. j. 1222689/16/3001-51522-711966, byl žalobce vyzván k prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele AVENZO VICE a.s. deklarovaných na ř. 40 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016, neboť tento dodavatel tato zdanitelná plnění ve svém kontrolním hlášení za uvedené zdaňovací období nepřiznal, čímž došlo k porušení principu neutrality daně. Žalobce tak měl prokázat přijetí těchto plnění od uvedeného dodavatele a jejich faktické uskutečnění, stejně jako použití těchto plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 13. 4. 2016, v němž uvedl, že toto prokazuje ověřenými smlouvami, objednávkami, řádnými daňovými doklady uvedenými v dané výzvě a čestným prohlášením dodavatele AVENZO VICE a.s. přiloženým k tomuto podání. Jelikož však žalobce nedoložil doklady prokazující faktické uskutečnění deklarovaného plnění, v důsledku čehož neodstranil pochybnosti správce daně uvedené v předmětné výzvě ze dne 29. 3. 2016, na ústním jednání konaném dne 27. 4. 2016 správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu za zdaňovací období leden a únor 2016 v neomezeném rozsahu (protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 4. 2016, č. j. 2129953/16/3020-60561-705296). Postupně pak správce daně zahájil daňovou kontrolu rovněž ke zdaňovacím obdobím březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2016. V průběhu daňové kontroly pak vydal výzvy k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2503987/16/3020-60561-705296, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 3780516/16/3020-60561-705296, ze dne 20. 10. 2016, č. j. 4194809/16/3020-60561-705296,

ze dne 6. 1. 2017, č. j. 25689/17/3020-60561-705296, ze dne 13. 4. 2017, č. j. 1795437/17/3020-60561-705296, a ze dne 18. 10. 2017, č. j. 4281733/17/3020-60561-705296. Těmito výzvami správce daně žalobce vyzval vždy k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění od některého z dodavatelů AVENZO VICE a. s., PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o. (dle příslušného zdaňovacího období), neboť k předloženým daňovým dokladům nebyly přiloženy žádné další důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické uskutečnění služeb, za jejichž poskytnutí byly dané daňové doklady vystaveny a fakturované částky uhrazeny; nebo jimi správce daně vyzval k prokázání dalších skutečností, které v průběhu prováděné daňové kontroly vyplynuly z žalobcem uvedených tvrzení a které vzbuzovaly pochybnosti stran faktického uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění.

36. Soud na základě uvedených skutečností vyplývajících ze správního spisu hodnotí žalovaným uvedené skutečnosti za dostatečné pro to, aby důkazní břemeno v souladu s výše uvedenými pravidly přenosu důkazního břemene v průběhu daňového řízení přešlo zpět na žalobce, neboť žalovaný dostatečně specifikoval konkrétní pochybnosti, které mu vznikly stran zdanitelných plnění, u nichž si žalobce nárokoval odpočet na dani z přidané hodnoty. Tyto pochybnosti byly žalovaným jasně specifikovány ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 29. 3. 2016, jakož i v následných výzvách k prokázání skutečností.
37. Žalobce se domnívá, že v průběhu daňové kontroly podal příslušná vysvětlení, vše potřebné vysvětlil a doložil, čímž odstranil vzniklé pochybnosti správce daně, nicméně právě v tomto subjektivním pocitu je zásadní rozdíl mezi žalobcem a žalovaným. Krajský soud s ohledem na v průběhu daňového řízení všechny zjištěné skutečnosti musí přisvědčit stanovisku žalovaného, neboť žalobce na správcem daně požadované skutečnosti sice reagoval, avšak nepředložil konkrétní prostředky prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Z rozpisu služeb, které měly být žalobci poskytnuty některým z jím tvrzených dodavatelů nelze a priori dovodit jejich skutečné poskytnutí, natož za situace, pokud jednotlivé služby nebyly dále podloženy příslušnými důkazními prostředky. Pokud podloženy byly, během daňového řízení se ukázalo, že jejich obsah je buď nedostatečný, nebo je tvořen sesbíranými pasážemi z různých webových stránek (v tomto směru soud v podrobnostech odkazuje na zprávu o daňové kontrole nebo napadené rozhodnutí, v nichž byly velmi detailně zkoumány jednotlivé služby, které měly být žalobci některým z dodavatelů AVENZO VICE a. s., PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o. poskytnuty). V případě dodavatele MADAX Invest s.r.o. lze nadto poukázat ještě na žalobcem předložené upravené fotografie, které dle žalobce měly prokazovat uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, nicméně při jejich porovnání s originálními fotkami na webových stránkách jednotlivých motoristických závodů bylo zjištěno, že došlo k jejich úpravě a logo žalobce bylo na tyto fotografie přidáno, což znamená, že v průběhu daných závodů se logo žalobce na daných reklamních plochách nevyskytovalo. Na základě všech těchto skutečností tak nelze souhlasit se žalobcem, že předloženými důkazními prostředky v průběhu postupu k odstranění pochybností a následně v průběhu daňové kontroly zcela jednoznačně odstranil pochybnosti správce daně, neboť se tak ve skutečnosti nestalo a naopak dané pochybnosti byly v průběhu daňové kontroly ještě prohloubeny (například právě zcela zjevně upravenými fotografiemi z jednotlivých závodů).
38. Nelze tak přisvědčit ani tvrzení žalobce, že správce daně nevzal v úvahu nápravu situace ze strany dodavatele AVENZO VICE, s.r.o., který následně daň z přidané hodnoty za

zdaňovací období leden 2016 z plnění pro žalobce se svým správcem daně vyřešil, neboť k této prvotní pochybnosti správce daně se v průběhu daňové kontroly přidaly další pochybnosti zpochybňující faktické uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění od této společnosti. Soud na tomto místě připomíná, že pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není důležitá pouze formální správnost předložených dokladů, ale nutné je rovněž prokázat fakticitu tvrzeného uskutečnění zdanitelného plnění, což se však žalobci v průběhu celého řízení prokázat nepodařilo.

39. Žalobce rovněž namítá absenci písemnosti dle § 90 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Ve správním spise se přitom nachází již výše uvedený protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 4. 2016, na jehož s. 4 je přímo uvedeno, že „daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností do dnešního dne nedoložil veškeré doklady potřebné pro ověření jednotlivých uvedených skutečností, ke kterým byl vyzván, ani jiným prokazatelným způsobem neodstranil ve výzvě uvedené pochybnosti správce daně.“ Na to navazuje odstavec sdělením, že „správce daně shledal důvody k pokračování dokazování a zahajuje proto dnešního dne“ u žalobce daňovou kontrolu. Z citovaného textu je tak zcela zřejmé postupování správce daně v souladu s žalobcem odkazovaným § 90 odst. 1 daňového řádu. Stejně tak z daného protokolu vyplývá, proč byla daňová kontrola zahájena a proč došlo k přechodu na daňovou kontrolu. Nelze tak souhlasit s tím, že by se jednalo o skutečnosti, které nejsou žalobci známy, ani že by snad žádné konkrétní skutečnosti stran zahájení daňové kontroly nebyly v tomto protokolu uvedeny. Z daného protokolu ostatně vyplývá, že se tohoto jednání u správce daně účastnila jak zástupkyně žalobce pro daňové řízení, tak jednatel žalobce, lze tak jednoznačně konstatovat, že žalobce byl s těmito skutečnostmi seznámen, o čemž svědčí i podpis uvedeného protokolu ze strany zástupkyně žalobce pro daňové řízení a jednatele žalobce. Konečně soud nepřisvědčil tvrzení žalobce o současném vedení dvou daňových řízení, jelikož postup k odstranění pochybností a daňová kontrola nebyly vedeny souběžně, nýbrž daňová kontrola navázala na tento postup k odstranění pochybností, jehož výsledkem byl závěr o potřebě provádění dalšího dokazování (v rámci daňové kontroly).
40. Za důvodnou soud neshledal ani námitku nezákonného dokazování v oblasti přijatých zdanitelných plnění a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Již výše bylo uvedeno, na základě jakých skutečností nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by vysvětlil, doložil a prokázal fakultativními důkazními prostředky a důkazy, že nárok na odpočet daně ve všech prověřovaných zdaňovacích obdobích byl uplatňován v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Lze znovu připomenout, že žalobce předložil toliko obecné přehledy o fakturovaných plněních, aniž by blíže prokázal faktické uskutečnění jednotlivých položek služeb takto vyfakturovaných. Pokud u některých těchto plnění další podklad předložil, jednalo se toliko o obsahově velmi obecný podklad, nadto v mnoha případech kompilát textů obsažených na internetu. Připomenout lze taktéž žalobcem upravené fotografie, které měly prokazovat rovněž oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Není pravdou, že by žalobcem vytýkané skutečnosti byly toliko drobné a nevýznamné, jelikož pro celkové posouzení fakticity poskytnutých reklamních služeb či určitých analýz byla i jazyková úroveň daných materiálů důležitá, neboť tato je jedním z kritérií kvality předložených materiálů. Podle žalobce bylo jeho

vyjádření k výsledku kontrolního zjištění vyhodnoceno správcem daně neobjektivně. Soud však tento subjektivní pocit žalobce nesdílí a považuje hodnocení tohoto vyjádření za objektivní. Žalobce v něm neuvedl žádné nové konkrétní skutečnosti, které by prokazovaly oprávněnost jim uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Přitom poukazoval na dlouholetou zkušenost v oblasti marketingu, svou pozici v oblasti reklamy, inzerce či marketingu nebo efektivitu, opodstatněnost a hospodárnost daných opatření, nicméně z předložených materiálů, které jsou součástí správního spisu, je sporné s těmito tvrzeními vůbec souhlasit, jelikož kvalita předložených materiálů neodpovídá žalobcem tvrzené zkušenosti, odbornosti či profesionalitě. Lhůtu, která byla žalobci stanovena pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, soud nepovažuje za nepřiměřenou, jelikož byl žalobce průběžně seznamován s pohledem správce daně na žalobcem předkládané důkazní prostředky, navíc tato lhůta nijak nevybočila ze zákonem stanoveného rámce pro určení lhůty osoby zúčastněné na správě daní dle § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu. Správce daně měl podle žalobce postupovat v rozporu se zákonem také z toho důvodu, jelikož při vydání rozhodnutí o stanovení lhůty k výsledku kontrolního zjištění žalobce pouze neformálně vyrozuměl, avšak s ohledem na § 41 odst. 2 daňového řádu má být při ukládání povinnosti doručováno jak zastoupené osobě, tak jejímu zástupci. Při této argumentaci však žalobce pomíjí skutečnost, že tímto rozhodnutím o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění není žalobci ukládána povinnost vyjádřit se, nýbrž se jedná o právo, kterého může využít a k výsledkům kontrolního zjištění se vyjádřit. Pokud je toliko rozhodováno o lhůtě, během níž může k využití tohoto práva dojít, nelze toto pokládat za ukládání povinnosti. K tomu žalobce tohoto svého práva využil a k výsledkům kontrolního zjištění se vyjádřil. I pokud by tak soud shledal důvodnost tohoto tvrzení, nemělo by to vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož prokazatelně žalobci byla dána možnost vyjádřit se k výsledkům tohoto kontrolního zjištění a žalobce této možnosti využil. K otázce projednání zprávy o daňové kontrole se soud vyjádří v samostatném bodě tohoto odůvodnění.

41. Kromě nezákonnosti dokazování v oblasti přijatých zdanitelných plnění a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalobce namítal také nezákonnost dokazování v oblasti uskutečněných zdanitelných plnění a uplatňování daně z přidané hodnoty na výstupu. Mezi oběma stranami není sporu o tom, že vykázaná daň na výstupu plynoucí z uskutečněných zdanitelných plnění v podobě žalobcem vydávaného časopisu Český trucker nebyla v průběhu daňové kontroly prověřována. Žalobce však v této skutečnosti spatřuje pochybení správce daně, neboť neměla být rozporována ani daň na vstupu, pokud nebyla rozporována daň na výstupu. Taková úvaha je však nesprávná, neboť v případě daně z přidané hodnoty je logické, že může dojít k prověřování správnosti údajů týkajících se této daně na vstupu nebo výstupu. K prověřování daně na vstupu pak dochází v situacích, kdy daňové orgány mají pochybnosti o oprávněnosti uplatněné výše nároku na odpočet z důvodu, že tento neodpovídá skutečnosti, tj. fakticky poskytnutému plnění. Naopak k prověřování daně na výstupu dochází tehdy, pokud daňové orgány mají pochybnosti o výši deklarovaných plnění, z nichž by daň měla být odvedena. Ne u každého daňového subjektu přitom musí dojít k pochybnostem na vstupu i na výstupu. V tomto směru tak nelze vytýkat správci dani a žalovanému, pokud prověřovali pouze daň na vstupu. Žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění, z nichž odváděl daň na výstupu, nicméně v případě plnění na vstupu daňové orgány dospěly k závěru o neuznání deklarovaných nároků, jelikož podle nich došlo k jejich účelovému vytvoření a uplatnění, právě s cílem snížit celkovou daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty. Stejně tak

soud neshledal pochybení daňových orgánů, pokud při zahájení daňové kontroly uvedly její neomezený rozsah, následně se však zaměřily pouze na daň na vstupu a blíže již neprovéřovaly žalobcem deklarovanou daň na výstupu, jelikož o dani na výstupu neměly žádné pochybnosti.

42. Významná část žalobní argumentace směřovala proti způsobu projednání zprávy o daňové kontrole.
43. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.
44. Dle odst. 4 téhož ustanovení zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.
45. Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednání vyhýbá, doručí mu ji podle § 88 odst. 5 daňového řádu správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
46. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.
47. Předně žalobce namítal nerespektování hodnocení provedených důkazů z hlediska závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti) a naopak jeho provedení účelové, neobjektivně a za každou cenu. Krajský soud však takové pochybení v provedeném dokazování v daném případě neshledal. V postupu správce daně a žalovaného při dokazování nespatřuje jakýmkoliv způsobem účelové a neobjektivní hodnocení, které by snad mělo být provedeno s cílem za každou cenu doměřit daňovou povinnost. Žalobce v této souvislosti ve svých dalších podáních namítal „daňové peklo“ či „zájem Generálního finančního ředitelství na doměření daně“, nicméně k těmto tvrzením nepředložil relevantní důkazní prostředky, když toliko vycházel z veřejně dostupných informací. Soudu přitom nepřísluší hodnotit politické otázky, které s tímto souvisí, jeho úkolem je především posouzení zákonnosti vydaného napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů. V tomto směru se soud soustředí právě na tyto otázky, nikoliv na otázku případného daňového pekla či obdobných argumentů. Naopak daňové orgány při provádění dokazování dbaly, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu.

Zjištěné důkazy pak hodnotily podle své úvahy, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, jak plyne z § 8 odst. 1 daňového řádu.

48. Dále žalobce rozsáhle zopakoval průběh daňového řízení zejména z hlediska relevantních skutečností souvisejících s projednáním zprávy o daňové kontrole. V tomto směru však zdejší soud připomíná a zdůrazňuje, že v rámci odvolacího řízení došlo k nápravě pochybení správce daně týkajícího se právě pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný sám považoval postup správce daně týkající se projednání zprávy o daňové kontrole za chybný, protože správce daně v průběhu odvolacího řízení toto pochybení napravil. Z tohoto důvodu se soud blíže nezabýval tvrzeními žalobce ohledně zastoupení v daňovém řízení ze strany Ing. L. K. a jeho osobní přítomnosti na projednání zprávy o daňové kontrole, jelikož z následného postupu správce daně a žalovaného během odvolacího řízení je evidentní, že si pochybení stran přítomnosti žalobce, resp. jeho jednatele, při projednání zprávy o daňové kontrole byli vědomi. Naopak se soud zabýval tím, zda toto pochybení bylo v rámci odvolacího řízení skutečně napraveno či nikoliv, jelikož má žalobce za to, že nadále nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, v důsledku čehož nebyla ani daňová kontrola řádně ukončena.
49. K této otázce ze spisového materiálu vyplývá, že před vydáním napadeného rozhodnutí byl žalobce písemností správce daně ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1190695/18/3020-60561-705296, pozván na ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole za předmětná zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2016. Dne 13. 4. 2018 byla správci daně doručena omluva jednatele žalobce z tohoto ústního jednání ze zdravotních důvodů s návrhem na nový termín dne 25. 4. 2018. Dne 24. 4. 2018 byla správci daně doručena další omluva jednatele žalobce z tohoto jednání ze zdravotních důvodů (enormně vysoký tlak, podezření na zánět průdušek), přičemž po uzdravení jednatel žalobce přislíbil navrhnout nový termín. Dne 12. 6. 2018 správce daně vydal další pozvánku na ústní jednání za shodným účelem (č. j. 3207635/18/3020-60561-705296) s určením dvou možných termínů, a to 27. 6. 2018 nebo 28. 6. 2018. Žalobce na toto pozvání nijak nereagoval, až v písemnosti doručené správci daně dne 13. 9. 2018 jednatel žalobce uvedl, že v dané věci podal stížnost a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, přičemž žádá o potřebné podklady ze správního spisu, neboť se mu jeví, že tato stížnost nebyla žádné prošetřena. Z těchto důvodů navrhl projednání až po vyjasnění sdělené problematiky.
50. Na základě uvedených skutečností soud shledal pochybení správce daně vzniklé při původním projednání zprávy o daňové kontrole z ledna 2018 za napravené. Žalobci bylo zcela jasně umožněno dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole, tento však prostřednictvím svého jednatele zaslal dvě omluvy s odkazem na zdravotní problémy, které však ani v jednom případě nedoložil a jím uváděná tvrzení tak zůstala pouze v rovině tvrzení, aniž by byla prokázána. Podstatnější však je, že správce daně umožnil žalobci osobní účast na projednání zprávy o daňové kontrole, tento však tohoto nevyužil. Na poslední pozvánku k ústnímu jednání ani nereagoval. Pokud tuto reakci zaslal až s tříměsíčním zpožděním, nelze mít za to, že by se z ústního jednání navrženého na den 27. 6. 2018 či 28. 6. 2018 řádně omluvil. Na tomto nemůže ničeho změnit ani řízení o podané stížnosti, čímž žalobce argumentoval ve svém sdělení ze dne 13. 9. 2018. Soud tak souhlasí s hodnocením daňových orgánů, že se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbal, přičemž tato mu byla doručena prostřednictvím jeho zástupkyně již v lednu 2018. V tomto směru je nutné upozornit, že žalobce od okamžiku seznámení s výsledkem

kontrolního zjištění sice akcentuje své zastoupení jednatelem a nikoliv již zvolenou zástupkyní pro daňové řízení, na druhé straně příslušná plná moc nebyla žalobcem oficiálně vypovězena, proto nelze vytýkat správci daně, pokud tuto zprávu o daňové kontrole doručoval této zástupkyni. Pochybením bylo neumožnění žalobci, resp. jeho jednatelem, účastnit se projednání zprávy o daňové kontrole, avšak toto pochybení bylo v rámci odvolacího řízení napraveno tím, že žalobci bylo umožněno účastnit se ústního jednání, na němž by s ním zpráva o daňové kontrole byla projednána, avšak žalobce tohoto práva nevyužil. Zpráva o daňové kontrole tak byla projednána v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a může tak sloužit jako odůvodnění platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů. Nadto soud uvádí, že žalobce byl s obsahem zprávy o daňové kontrole evidentně seznámen, což se projevilo následně v jím podaných odvoláních proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům.

51. Další podstatná část žalobního návrhu se týkala stížnosti, kterou žalobce podal proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, a následném prošetření vyřízení stížnosti u žalovaného. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že podstatou projednávané věci je přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, nikoliv přezkum samotné stížnosti, způsobu, jakým byla vyřízena, a jak bylo postupováno žalovaným v rámci prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Blíže se proto soud nezabýval tvrzeními, které souvisely se způsobem, jakým byla tato stížnost nebo žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vyřízena. Podstatné pro přezkoumávané napadené rozhodnutí je především fakt, že žalovaný argumentaci uvedenou ve stížnosti posoudil jako doplnění žalobcem podaných odvolání a uvedenými argumenty se v napadeném rozhodnutí zabýval. Z tohoto důvodu tak nedošlo k porušení žalobcových práv, neboť jeho argumenty obsažené ve stížnosti byly v rámci odvolacího řízení vypořádány. Namítaná podjatost pak nebyla tvrzena ve vztahu k napadenému rozhodnutí či jemu předcházejících platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, proto se ani touto otázkou soud v dané věci nezabýval. Pokud žalobce uvádí absenci odpovědi na jeho žádost o nahlížení do spisů týkajících se vyřizování této žádosti, opět soud musí uvést, že se jedná o věc, která nesouvisí s meritem nyní projednávané věci, tj. otázkou oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění s deklarovanými dodavateli AVENZO VICE a. s., PECUNIA Credit s.r.o. a MADAX Invest s.r.o. Není pravdou, že by tímto nebylo žalobci umožněno uplatňovat v plném rozsahu své právo při prošetřování odvolacích důvodů. Žalobce mohl kdykoliv v průběhu odvolacího řízení požádat o nahlížení do spisu, bylo tak pouze na něm, zda tohoto práva využije. Pokud žalobce namítá, že mu konkrétně nebylo předáno stanovisko správce daně k odvolání žalobce, je právě toto stanovisko součástí spisu žalovaného (tj. součástí spisu o odvolání žalobce), tudíž v případě žádosti o nahlédnutí do tohoto spisu by byl s tímto stanoviskem seznámen. Soud se proto neztotožnil s názorem žalobce o znemožnění uplatňování práv v potřebném rozsahu v průběhu odvolacího řízení. Podle žalobce měl způsob vyřízení stížnosti a jejího prošetření zásadní vliv na úřední osoby posuzující odvolání a na nezákonný výsledek odvolacího řízení. Ani s tímto tvrzením se však zdejší soud neztotožnil. Žalobce jednak blíže neuvedl, v čem konkrétně by měl spočívat onen zásadní vliv na odvolací řízení, jednak otázka obsahu uvedené stížnosti byla žalovaným řešena v rámci odvolacího řízení a její vyhodnocení je rovněž součástí napadeného rozhodnutí. V uvedeném postupu tak soud neshledal nezákonnost postupu daňových orgánů. Stížnost samotná se týkala především způsobu projednání

zprávy o daňové kontrole a postupu správce daně při ukončení daňové kontroly. S těmito aspekty se soud již vypořádal výše, proto na tyto závěry odkazuje.

52. V neposlední řadě žalobce namítal porušení zásady rychlosti, tj. postupu bez zbytečných průtahů. Ani této námitce však zdejší soud nepřisvědčil. Žalobce mohl v průběhu daňového řízení uplatnit ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Bylo pouze na něm, zda tohoto práva využije či nikoliv. Případné porušení rychlosti daňového řízení však nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jehož podstatou je samotná daňová povinnost žalobce v důsledku neuznání jim uplatňovaných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty.
53. Na řadě míst žaloby žalobce uvádí rovněž porušení základních zásad daňového řízení, k nimž mělo dojít na základě jednotlivých pochybení správce daně, které již byly výše rozebrány. Soud proto ve stručnosti pouze uvádí, že v dané věci neshledal ani porušení základních zásad daňového řízení, jak namítá žalobce.

VI. Shrnutí a náklady řízení

54. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byly platební výměry a dodatečné platební výměry potvrzeny a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
55. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

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

Brno 10. března 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu