



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **EMBA TRADE s.r.o.**, IČO 247 54 790
sídlem Dvorská 232/3, 503 11 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 10004/19/5300-21445-712211,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2017. Správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 ve výši 140 943 Kč, zároveň žalobci sdělil výši penále z doměřené daně ve výši 28 188 Kč.

2. Podle finančních orgánů si žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve výši 140 943 Kč. Finanční orgány hodnotily, zda dodavatelem zboží a příjemcem hotovosti od žalobce byla skutečně společnost Transcotex s.r.o., DIČ CZ27580679 (dále jen „Transcotex“). Dospěly přitom k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti o souladu skutečného stavu a stavu deklarovaného listinami a nesplnil tak povinnost dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), a § 73 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce polemizuje se závěry, k nimž žalovaný dospěl při hodnocení, zda byly odstraněny pochybnosti o souladu skutečného stavu a stavu deklarovaného listinami předloženými žalobcem, tedy o tom, kdo byl skutečným dodavatelem zboží a příjemcem hotovosti od žalobce.
4. Podle žalobce jej správce daně uvedl v omyl. Žalobce se domníval, že společnost Transcotex je běžným podnikatelským subjektem, který řádně plní své daňové povinnosti, neboť správce daně nezahájil se společností Transcotex žádné daňové řízení, jako např. řízení o nespolehlivém plátcí (§ 106a zákona o DPH), řízení o nezveřejnění čísla účtu o poskytovatele platebních služeb (§ 96 zákona o DPH) nebo řízení o nespolehlivé osobě (§ 106aa zákona o DPH). Žalobce byl obezřetný, prověřil svého dodavatele v obchodním rejstříku a v registru plátců DPH, nemohl ale předpokládat, že správce daně si neplní své povinnosti.
5. Žalobce dále odkazuje na bod 30 napadeného rozhodnutí, ve kterém se uvádí, že žalovaný nemá pochybnosti o existenci zboží. Správce daně ale u žalobce neprovedl místní šetření. Správce daně proto musí mít ve vlastnictví další důkazy, které žalobci nepředložil. Druhým důvodem, proč žalobce usuzuje, že správce daně musí disponovat dalšími důkazy, je skutečnost, že již při zahájení daňové kontroly správce daně věděl, od jakého dodavatele žalobce nakupuje zboží.
6. Žalobce rovněž uvedl, že správci daně doručil návrh na výslech svědka T. B. N. D., jednatele společnosti Transcotex, přičemž správce daně žalobci sdělil, že její výslech provede po projednání zprávy o daňové kontrole. S odkazem na § 88 odst. 4 d. ř. (ve znění účinném v době podání žaloby) žalobce namítá, že pokud správce daně ukončil daňovou kontrolu, ale dále mohl pokračovat v dokazování, porušil tím *principy daňové kontroly*.
7. Na závěr žalobce namítá, že správce daně jednal v rozporu s § 92 odst. 2 d. ř. a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), protože správce daně měl žalobci poskytnout písemnost Policie ČR č. j. 1951163/16/2701-60563-601242 již při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.
8. Žalobce proto navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které ve vztahu k odvolání žalobce považuje za vyčerpávající.
10. Dále žalovaný uvádí, že skutečnosti týkající se daňových povinností společnosti Transcotex nezbavují žalobce povinnosti prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku

na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný také poukazuje na to, že skutečnosti týkající se dodavatele žalobce (formální sídlo, nekontaktnost či nepodání daňového přiznání za rozhodné zdaňovací období) nejsou jedinými důvody zakládajícími vážné a důvodné pochyby o souladu stavu skutečného a deklarovaného listinami.

11. Žalovaný následně odmítá tvrzení žalobce, dle kterého měl k dispozici důkazy, které žalobci nikdy nepředložil, a označuje toto tvrzení za *ničím nepodložené spekulace*. Konstatuje, že veřejná část spisu obsahuje veškeré důkazní prostředky, na jejichž základě žalovaný i správce daně rozhodovali, a je nutné ji označit za kompletní.
12. K návrhu žalobce na provedení výsledku svědka žalovaný uvádí, že bylo na žalobci, aby správcem daně formulované pochybnosti odstranil, jelikož ho tížilo důkazní břemeno. Žalovaný proto namítá, že žalobce neprokázal, které fyzické osoby se sporných transakcí účastnily. Jediným procesním krokem žalobce byl právě uvedený výsledek jednatele společnosti Transcotex jako svědka, který sice nebylo možné z objektivních důvodů provést, ale nelze v tom dle žalovaného spatřovat zkrácení žalobcových práv.
13. Žalovaný na závěr konstatuje, že písemnost Policie ČR, která měla být dle žalobce poskytnuta již při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, byla žalobci zpřístupněna v tom rozsahu, v jakém byla v dané věci použita pro zjištění relevantních skutečností.
14. Námitky žalobce proto žalovaný považuje za nedůvodné a navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
16. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr, kterým správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období duben 2013 v celkové výši 140 943 Kč a zároveň sdělil výši penále z doměřené daně ve výši 28 188 Kč.
17. Z daňového spisu krajský soud konstatuje, že předmětem činnosti žalobce v kontrolovaném období byl nákup a prodej zboží. Žalobce deklaroval přijetí plnění od svého dodavatele, společnosti Transcotex, přičemž správce daně po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalobce totiž dle správce daně neprokázal, že plnění bylo fakticky poskytnuto dodavatelem uvedeným na daňových dokladech (společností Transcotex).
18. Žalobce při zahájení daňové kontroly předložil správci daně fotokopie daňových dokladů, dle nichž nakoupil od společnosti Transcotex povlečení a prostěradla za celkovou cenu 671 160 Kč + DPH ve výši 140 943 Kč. Dále předložil správci daně fotokopie souvisejících příjmových pokladních dokladů společnosti Transcotex, výdajových pokladních dokladů, příjemek na sklad a evidence vedené pro účely DPH žalobce.
19. Pochybnosti správce daně o tom, že žalobce přijal plnění tak, jak je deklarováno v předložených daňových dokladech, vyvolaly zaprvé odpovědi jednatele žalobce, Ondřeje Ťopka, při ústním jednání dne 2. 5. 2016. Jednatel žalobce uvedl, že si

nepamatuje, jak byl kontakt se společností Transcotex navázán, neví, kdo za žalobce jednal a kdo jednal za společnost Transcotex, kdo uvedené zboží dopravil do skladu, kde bylo nakládáno, kde a kým vykládáno, kdo předával a přebíral platby v hotovosti.

20. Dalším důvodem pro vznik pochybností správce daně byla skutečnost, že společnost Transcotex za druhé čtvrtletí roku 2013 nepodala daňové přiznání k DPH, byla nekontaktní a při šetření na adrese sídla společnosti bylo zjištěno, že na dané adrese nikdy nesídlila. Pochyby správce daně o dodavateli zboží a příjemci hotovosti plynuly také z rozdílnosti podpisů, která byla zjištěna z porovnání podpisu na zakladatelské listině a podpisového vzoru uloženého ve Sbírce listin s podpisem uvedeným na předložených dokladech.
21. Správce daně proto vyzval žalobce k odstranění pochybností a k prokázání, že nárok na odpočet DPH ve výši dle daňových dokladů od společnosti Transcotex byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.
22. Žalobce v návaznosti na výzvu správce daně k odstranění pochybností nepředložil žádné důkazní prostředky, navrhl pouze provedení místního šetření ve skladu v jeho sídle za účelem prokázání, že zboží bylo nakoupeno, řádně zaevidováno ve skladu a prodáno. Správce daně navržené místní šetření neprovedl s odůvodněním, že nemá pochybnosti o existenci zboží v uvedeném množství, o jeho naskladnění a prodeji, ale o deklarovaném dodavateli zboží. Skladová evidence žalobce nemůže prokázat, kdo žalobci předmětné zboží ve skutečnosti dodal.
23. Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobce zaslal správci daně vyjádření, podle něž se společností Transcotex náhodně přišel do styku v tržnici SAPA v Praze, nákup zboží domluvil v řádně označené provozovně společnosti Transcotex, zaplatil domluvenou cenu v hotovosti a zboží dopravil do svého skladu vlastním vozidlem. Správce daně považoval uvedené tvrzení žalobce za nevěrohodné, poukázal přitom na šetření provedené Policií ČR v tržnici SAPA, z něž vyplynulo, že společnost Transcotex nikdy neměla v areálu tržnice pronajaty prostory (dle výpovědi asistenta generálního ředitele provozovatele této tržnice).
24. Následně (dne 24. 2. 2017) žalobce navrhl správci daně provedení výslechu svědka T. B. N. D., jednatele společnosti Transcotex. Správce daně poté ukončil daňovou kontrolu projednáním zprávy o daňové kontrole (dne 8. 3. 2017) a pokusil se vyslechnout navrženého svědka. Zjistil adresu, kterou u dané osoby eviduje Policie ČR, a na tuto adresu zaslal předvolání. Navržený svědek si předvolání ve lhůtě, v níž bylo uloženo, nevyzvedl, ve stanoveném termínu se k výslechu nedostavil. Dne 20. 4. 2017 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil DPH.
25. Správce daně ve svém rozhodnutí vycházel ze zásady, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 d. ř.), a že nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH vzniká „*v případě, kdy daňový subjekt zákonným způsobem prokáže, že přijal zdanitelné plnění od plátce DPH uvedeného na dokladu*“. K této problematice dále na str. 8 dodatečného platebního výměru správce daně uvádí, že je nezbytné „*respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním*“. Žalobci se dle správce daně nepodařilo unést důkazní břemeno a nepodařilo se mu tedy prokázat, že společnost Transcotex, uvedená na daňových dokladech, byla skutečným dodavatelem zboží a příjemcem hotovosti. K neunesení důkazního břemene žalobcem správce daně konstatuje, že „*[k]aždý subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí*

zachovávat náležitou míru obezřetnosti [...] a zajišťovat si potřebné podklady pro uplatnění práv a povinností podle příslušných ustanovení zákona o DPH“.

26. Žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil závěry správce daně, podle nichž žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, společností Transcotex (viz zejména body 22 až 25 napadeného rozhodnutí).
27. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcovi uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
28. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
29. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 d. ř.). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

30. Krajský soud se ztotožňuje s výše uvedenými závěry finančních orgánů. Finanční orgány doložily své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. poukazem na ústní jednání ze dne 2. 5. 2016, při kterém jednatel žalobce uvedl, že si nepamatuje, jak byl navázán kontakt se společností Transcotex, neví, kdo jednal za žalobce a kdo za dodavatele, kdo uvedené zboží dopravil do skladu, kde bylo zboží nakládáno, kde a kým vykládáno, kdo předával a přebíral platby v hotovosti. Dále správce daně poukázal na odlišnost podpisů na daňových dokladech a podpisovém vzoru a zakladatelské listině společnosti Transcotex. Pochyby správce daně vyplývaly také z toho, že společnost Transcotex nepodala za druhé čtvrtletí roku 2013 daňové přiznání k DPH, byla pro správce daně nekontaktní a nikdy nesídlila na adrese svého sídla. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že správce daně dostatečně prokázal své pochybnosti o deklarovaném dodavateli ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., čímž přešlo důkazní břemeno ve věci prokázání uvedené skutečnosti na žalobce. Zároveň krajský soud přisvědčuje závěru, že žalobce toto své důkazní břemeno neunesl. Jak je zřejmé z výše podaného shrnutí průběhu daňového řízení, žalobce v návaznosti na výzvu správce daně k odstranění pochybností nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí předmětného plnění od společnosti Transcotex.
31. Žalobce předně namítá, že ho správce daně uvedl v omyl, neboť nezhájil se společností Transcotex žádné daňové řízení, jako např. řízení o nespolehlivém plátcí, řízení o nezveřejnění čísla účtu u poskytovatele platebních služeb nebo řízení o nespolehlivé osobě. Žalobce se tedy domníval, že se jedná o běžný daňový podnikatelský subjekt, který si řádně plní své daňové povinnosti. Krajský soud této námitce nepřisvědčil. Ve shodě s žalovaným konstatuje, že povinnosti prokázat oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně se žalobce nemůže zprostit obecným poukazem na skutečnost, že správce daně u jeho dodavatele nezhájil žádné daňové řízení. Dále lze uvést, že institut nespolehlivého plátce byl zákonem o DPH zaveden s účinností od 1. 1. 2013, přičemž v posuzované věci se jedná o zdaňovací období duben 2013. Skutečnost, že společnost Transcotex v této době nebyla označena za nespolehlivého plátce, tak má jen velmi malou vypovídací hodnotu.
32. Navíc je třeba připomenout, že pochybnosti správce daně o tom, zda žalobce přijal předmětné plnění právě od společnosti Transcotex, nezaložily pouze skutečnosti týkající se dané společnosti (formální sídlo, nekontaktnost atd.). Správce daně tak mohl po žalobci spravedlivě požadovat, aby odstranil tyto pochybnosti. Analogicky lze odkázat např. na rozsudek ze dne 15. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38 (bod 20), v němž Nejvyšší správní soud ve srovnatelném případě uvedl, že „[d]ůvodem neuznání odpočtu stěžovateli v projednávané věci nebyla skutečnost, že deklarované společnosti nepodaly daňová přiznání [...], byly nekontaktní, či zanedbaly některé své povinnosti, ale to, že stěžovatel neprokázal, že deklarované služby skutečně právě tyto společnosti provedly“.
33. Žalobce se dále domnívá, že správce daně má k dispozici i další důkazní prostředky, které mu ale nepředložil a nikdy je nezařadil do daňového spisu. Krajský soud ale neshledal, že by z obsahu spisu, výsledků kontrolních zjištění, dodatečného platebního výměru a z napadeného rozhodnutí o odvolání vyplývala existence takových důkazů. Veškeré podklady, ze kterých finanční orgány ve svých rozhodnutích vycházely, jsou součástí spisu, a žalobce proto s nimi byl (prostřednictvím svého zmocněnce) seznámen. Nutno dodat, že v neveřejné části daňového spisu se nalézají rovněž písemnosti představující komunikaci mezi Policií ČR a správcem daně. Jak však žalobci vysvětlil již žalovaný (viz

body 45-47 napadeného rozhodnutí), tyto písemnosti obsahují informace neveřejného charakteru získané z trestního spisu vedeného Policií ČR, do něhož by žalobce mohl nahlížet v případě, že by měl v daném trestním řízení postavení obviněného, poškozeného či zúčastněné osoby. Žalobci byly tyto písemnosti zpřístupněny pouze v rozsahu, v jakém byly použity jako důkazní prostředky v nyní posuzované věci – viz úřední záznam správce daně ze dne 15. 12. 2016 a jeho přílohy (pro tuto věc relevantní úřední záznamy Policie ČR v anonymizované podobě).

34. Pokud správce daně neměl pochybnosti o existenci zboží v deklarovaném množství (a nepožadoval po žalobci další důkazy o této skutečnosti), pak se jednalo o závěr svědčící ve prospěch žalobce. Není tedy podstatné, nakolik je tento závěr podložen důkazy založenými v daňovém spise. K námitce žalobce, podle níž správce daně musel mít v době zahájení daňové kontroly k dispozici důkazy svědčící o tom, od jakého subjektu žalobce nakupuje zboží, krajský soud uvádí, že správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu od Policie ČR – ke komunikaci mezi Policií ČR a správcem daně viz výše.
35. Žalobce také namítl, že mu úřední záznam Policie ČR ze dne 21. 7. 2015, č. j. KRPA-288528-1/ČJ-2015-000070, měl být poskytnut již při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, čímž došlo k porušení článku 38 odst. 2 Listiny. Ani tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou. V případě prvního výsledku kontrolního zjištění (vyhotoveného dne 24. 10. 2016) nebyl důvod k tomu, aby správce daně seznámil žalobce s uvedeným úředním záznamem, neboť z něj nijak nevycházel. Správce daně se na předmětný úřední záznam odvolal teprve poté, co žalobce ve vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění sdělil správci daně, že zboží nakupoval od společnosti Transcotex v areálu tržnice SAPA.
36. Součástí výsledku kontrolního zjištění ze dne 16. 1. 2017 pak je přehled protokolů a úředních záznamů. V tomto přehledu je uveden i úřední záznam se žalobcem zmiňovanou písemností. Namítá-li proto žalobce, že tato písemnost nebyla součástí spisu a správce daně tak porušil povinnost dle § 92 odst. 2 d. ř., krajský soud nemůže ani této námitce přisvědčit. Žalobce měl možnost se s písemností seznámit (jak uvádí i finanční orgány) např. při nahlížení do spisu nebo při správcem daně navrhovaném ústním jednání v termínu 6. 2. 2017.
37. Pokud jde o žalobcem namítaný *rozpor s principy daňové kontroly* dle daňového řádu v důsledku provedení dokazování po projednání zprávy o daňové kontrole, považuje krajský soud za nezbytné vyjasnit, k jakému okamžiku již nelze navrhopat další důkazní prostředky ze strany žalobce.
38. Před ukončením daňové kontroly nejprve správce daně dle § 88 odst. 2 d. ř. seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů, a stanoví mu přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření. Pokud na základě vyjádření, při kterém může daňový subjekt např. navrhopat doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění, nedojde k jeho změně, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění. Při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění (srov. bod 21 rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28) a může namítat pouze např. chybějící podstatné náležitosti zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole zjištění, se kterými daňový subjekt neseznámil a nemohl se k nim proto vyjádřit (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31).

39. Žalobce využil svého práva a vyjádřil se k výsledku kontrolního zjištění přípisem ze dne 3. 12. 2016. Na žalobcovo vyjádření správce daně reagoval a v dalším výsledku kontrolního zjištění doplnil své závěry. Rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření k dalšímu výsledku kontrolního zjištění bylo žalobci doručeno dne 19. 1. 2017, přičemž lhůta činila 15 dnů od doručení rozhodnutí. V této lhůtě žalobce žádné podání neučinil a správce daně proto žalobce informoval o termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole. Vyjádření k dalšímu kontrolnímu zjištění žalobce zaslal 24. 2. 2017, tedy po uplynutí patnáctidenní lhůty; v tomto vyjádření navrhl výslech svědka.
40. Správce daně zahájil kroky k provedení výslechu svědka i přes podání žalobce učiněné po uplynutí lhůty stanovené rozhodnutím ze dne 19. 1. 2017. Správce daně tedy přiznal žalobci více práv, než mu v dané procesní situaci náleželo. Nebylo-li poté z objektivních důvodů možné důkazní prostředek provést, nelze ani v tomto případě spatřovat porušení procesních práv žalobce.
41. Krajský soud také s odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2020, č. j. 2 Afs 378/2018 – 106, podotýká, že ze smyslu a účelu § 88 a § 88a d. ř. vyplývá, že „nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm zjištěním, která i po vyjádření daňového subjektu zůstala nezměněna. [...] Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem tohoto ustanovení, jehož cílem je koncentrovat, procesní dialog probíhající v rámci daňové kontroly k určitému pevně určenému okamžiku a zamezit prodlužování daňové kontroly“. Pokud se tedy správce daně již s návrhy žalobce k výsledku kontrolního zjištění vypořádal, nelze připustit další návrh důkazního prostředku (v podobě výslechu svědka) ke zjištěním, která změněna nebyla.

V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Hradec Králové 29. března 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu