



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **RATO reality s.r.o.**
sídlem Lannova 2061/8, 110 00 Praha 1
zastoupený korporací Daně & Daně s.r.o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava - Mariánské Hory

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020 č. j. 6722/205300-21443-711428, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2020 č. j. 6722/205300-21443-711428 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku korporaci Daně & Daně s.r.o., sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020 č. j. 6722/205300-21443-711428, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 12. 9. 2018 č. j. 3221905/18/3215-50521-807115, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce prosince 2015, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Žalobce rozporoval způsob hodnocení důkazů žalovaným. Žalobce v rámci odvolacího řízení předložil žalovanému daňové doklady včetně DIC jednotlivých dodavatelů, čímž splnil podmínky pro odpočet DPH. Z dokladů vyplývá, že materiál byl použit na práci související s montovanou stavbou a správou a údržbou nemovitostí. Proti následně vydanému rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání ze dne 12. 9. 2018 podal žalobce opět odvolání. V dalším odvolacím řízení žalovaný provedl výslech svědka M., jehož výpověď hodnotil omezeně pouze ve vztahu k podpisu faktur a pokladních dokladů a zbývající část označil za nevěrohodnou, nejednoznačnou až nepřesvědčivou bez dostatečné konkretizace. Žalovaný nepostupoval v souladu s ust. § 8 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Dále žalobce vytkl žalovanému, že neprojevil snahu o odstranění nejasností, které u něj přetrvávaly např. dotazy na žalobce v rámci ústních jednání (např. dne 9. 5. 2019) nebo místních šetření (dne 22. 5. 2019 a dne 5. 6. 2019). V další fázi odvolacího řízení se žalobce vyjádřil do protokolu o ústním jednání dne 3. 2. 2020 a předložil konkrétní výchozí stavy jednotlivých nemovitostí, kde se následně prováděly změny za použití materiálu nakoupeného od dodavatele firmy STA-REC stavby a rekonstrukce s.r.o. (dále jen „STA-REC“). Žalobce vysvětlil konkrétní použití jednotlivého materiálu na jednotlivé stavby a předložil další důkazy o fakticitě dodání materiálu (fotografie). Žalovaný opět nepožadoval žádné upřesnění fotografií, nepoložil věcné otázky. V napadeném rozhodnutí žalovaný důkazy fotografiemi degradoval, když podle něj nejsou označené, jejich obsah je nespecifikovaný a mají mizivou vypovídací schopnost. Z ústního jednání tyto nedostatky nevyplývaly. Žalobce dále namítl, že žalovaný nesprávně předpokládá, že k dodání materiálu došlo k datu 30. 12. 2015, a odmítá, že k plnění mohlo dojít dříve. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. n. 9 Afs 427/2017, podle kterého je třeba respektovat souhlas s faktickým stavem, takže na daňovém dokladu nesprávně uvedené formální náležitosti nemohou samy o sobě vést k popření zjištěného skutkového stavu. Žalovaný se možností chybného uvedení údajů na daňovém dokladu nezabýval. Žalobce však předloženými důkazy prokázal dodání zboží již v průběhu r. 2015. S dodavatelem STA-REC bylo dohodnuto, že daňový doklad vystaví ke konci r. 2015. V tomto smyslu vypovídal jednatel žalobce i jednatel STA-REC. Podle žalovaného dalším důvodem neuznání odpočtu bylo neprokázání způsobu zaúčtování daňového dokladu v účetnictví. Žalovaný podle žalobce nekonzistentně nakládá s účetnictvím získaným od Policie ČR, jehož použití jako důkazu je problematické. Žalobce se od důkazních prostředků získaných

od Policie ČR distancuje, neboť se jedná pouze o dílčí segment účetnictví nevypovídající o skutečném stavu.

2) Žalovaný se nevyjádřil ke způsobu předání hotovosti, k přepravě zboží a uskladnění zboží, ačkoliv tyto skutečnosti ze svědecké výpovědi svědka M. vyplývají. Také z místních šetření a navazujícího vyjádření žalobce vyplývá, že materiál byl odebírán postupně a bezprostředně použit přímo na jednotlivé stavby. Žalobce dvakrát navrhoval jako důkaz svědeckou výpověď T. R., který komunikoval se svědkem M. V druhém případě již navrhovaný svědek R. nebyl jednatelem žalobce ani společníkem, takže mohl být vyslechnut. Dále žalobce v protokolu ze dne 3. 2. 2020 navrhl předvolat svědky M. S., M. B. a K. B. a výslovně uvedl, že tyto osoby mají povědomí o výchozím stavu nemovitostí, o stavu po provedené opravě, včetně souvisejících skutečností. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jako důvody jejich nepředvolání uvedl, že žalobce upřesnil důvody předvolání po lhůtě stanovené žalovaným. Tak tomu však nebylo, neboť žalobce po lhůtě stanovené žalovaným pouze doplnil identifikační údaje svědků. Žalovaný dále v bodě 67 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce svou argumentaci uplatněnou 3. 2. 2020 zaměřil na skutečnosti, které jádro sporu nepředstavují. Žalobci není zřejmé, v čem žalovaný spatřuje jádro sporu a pokud je v jiných skutečnostech, než se snažil prokázat žalobce, pak je napadené rozhodnutí nesrozumitelné a vnitřně rozporné.

3) Další námitky žalobce směřují detailně proti hodnocení svědecké výpovědi svědka M. a jsou dalším rozvinutím námitek dle žalobního bodu 1). Žalobce zdůraznil, že rozporované skutečnosti vysvětlil u ústního jednání dne 3. 2. 2020, kdy současně předložil fotografie s vyobrazením postupu a způsobu provedení stavby a uvedl osoby, které se této akce přímo zúčastnily a navrhl předvolat je jako svědky.

4) Závěrem části žalobního tvrzení rozporujícího způsob hodnocení důkazů žalobce poukázal na související judikaturu NSS, a to rozsudky sp. zn. 5 Afs 60/2017, sp. zn. 2 Afs 24/2007, sp. zn. 2 Afs 37/2009, sp. zn. 5 Afs 5/2008 a na odbornou literaturu k otázce přenosu důkazního břemene (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář., 3. vydání, Praha 2016, str. 346). Žalobce zdůraznil, že důkazní břemeno z žalovaného na žalobce ani nepřešlo a je to žalovaný, kdo důkazní břemeno neunesl. Žalovaný procesně pochybil, když ze své úvahy vyloučil určité pasáže důkazů, které svědčily ve prospěch žalobce. Žalobce navrhoval předvolat svědky, kteří by prokázali jeho tvrzení, žalovaný však tyto úkony odmítl učinit, čímž oslabil procesní pozici žalobce (viz rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 51/2008).

5) Dále žalobce namítl, že posuzované daňové řízení bylo bezprostředně ovlivněno pokusem úřední osoby finanční správy spadající pod územní pracoviště ve Frýdku-Místku vylákat finanční výhodu. Následně finanční správa začala kontrolovat veškeré subjekty spojené s osobou jednatele R. Š., jemuž nezbylo, než podat na úřední osobu finanční správy trestní oznámení. Žalobce poukázal na z tohoto případu vzešlý trestní rozsudek sp. zn. 1 T 203/2017 ze dne 1. 2. 2019, jímž byl pracovník finanční správy odsouzen za závažný zločin přijetí úplatku podle § 331 odst. 1, odst. 2, odst. 3, písm. b) zák. č. 40/2009 Sb., trestního

zákoníku a přečin zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 odst. 1 písm. a) trestního zákoníku. Podle žalobce je z jednání úřední osoby zřejmá příčinná souvislost s prováděním následujících detailních kontrol finanční správy, včetně daňové kontroly v posuzované věci. Z průběhu daňových řízení je zřejmé, že např. žalovaný zajistil domovní prohlídky jednatelů žalobce prostřednictvím Policie ČR, vystavil zajišťovací a exekuční příkazy prodejem nemovitostí žalobce, údajně podal několikrát trestní oznámení. Postup žalovaného vyústil u jednatele žalobce v apatii vůči finanční správě a k pochybnostem o právním státu. Příčinnou souvislost s nezákonným jednáním úřední osoby spatřuje žalobce i ve způsobu, jakým byly projednávány výsledky daňové kontroly za prosinec 2015 a jakým způsobem bylo vedeno odvolací řízení. Podle žalobce celý průběh daňového řízení rozhodovaly osoby podjaté ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b), případně písm. c) daňového řádu.

6) Dále žalobce brojil proti nezákonnému ukončení daňové kontroly. K projednání výsledků daňové kontroly došlo dne 26. 3. 2018 zcela formálním způsobem, což plyne z protokolu o tomto jednání. Žalobce žádal projednat Zprávu o daňové kontrole (dále jen „ZDK“) a seznámit s jejími výsledky. Žalovaný žalobci toto neumožnil a jednání jednostranným způsobem ukončil, čímž vybočil ze základních limitů výkonu státní moci dle článku 2 odst. 3 Ústavy ČR a článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 305/2016 a na ust. § 88 odst. 3 – 6 daňového řádu. Rovněž odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 34/2006, z něhož citoval. ZDK nebyla do dne podání žaloby projednána. Žalobce neodmítl podepsat ZDK, a proto ZDK nebyla řádným způsobem ukončena. Platební výměr tak byl vydán předčasně.

7) Další částí žaloby žalobce brojil proti způsobu, jakým jej žalovaný seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení písemností ze dne 9. 1. 2020, v níž je popisováno doplnění odvolacího řízení, a na sedmi stranách jsou hodnoceny důkazy svědčící výlučně v neprospěch žalobce. V seznámení není uvedena změna právního názoru, tak jak je popisována v následně vydaném napadeném rozhodnutí. Napadené rozhodnutí má 23 stran, z toho na str. 18 – 22 je vypořádání námitek žalobce. Konstrukce a hodnocení důkazů jsou v mnoha aspektech odlišné od hodnocení provedeného v seznámení. Z postupu žalovaného je možno vysledovat změnu právního názoru na způsob seznámení žalobce s výsledky odvolacího řízení. Pokud žalovaný argumentuje rozsudkem Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 129/2007, žalobce s tím nesouhlasí. Jde o postup, který je v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce je v napadeném rozhodnutí uvedena detailní úvaha, která je dokonce částečně v rozporu s obsahem spisu nebo seznámením, zatímco seznámení s výsledky odvolacího řízení je pouze obecné, kdy žalovaný uvádí, že jádro sporu je v jiných skutečnostech, než na které reagoval žalobce.

8) Závěrem žaloby žalobce namítl prekluzi práva stanovit daň. Žalobce uvedl, že žalovaný nezákonným postupem, který byl v žalobě popsán, zneužil právo za účelem prolomení prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu. Žalovaný s vědomím blížícího se konce prekluzivní lhůty upřednostnil postup lhůt pro stanovení daně a porušil zásadu legitimního očekávání. Žalobce poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/03 a usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 6 Ads 88/2006. Podle žalobce došlo k uplynutí práva pro

stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu (analogicky rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 36/2008). Žalovaný nezákonným postupem případně „drobnými procesními vadami“ zasáhl do běhu lhůty a upřednostnil vydání rozhodnutí o odvolání před nezákonností svého postupu za účelem prolomení prekluzivní lhůty. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce svým vyjádřením a především návrhem předvolání svědků těsně před uplynutím prekluzivní lhůty zapříčinil, že by mohlo k jejímu uplynutí skutečně dojít. To však neodpovídá zcela skutečnosti. Žalovaný mohl před vydáním prvního rozhodnutí o odvolání vydat výzvu k prokázání skutečností ve vztahu k dodání materiálu, tzn. už po 28. 6. 2018 a ne až v rámci odvolání po částečném vyhovění původního odvolání. Žalovaný však od 27. 6. 2019 do seznámení žalobce s výsledky odvolacího řízení nečinil ve věci žádné úkony. Pokud by byl žalobce s výsledky odvolacího řízení seznámen dříve, navrhl by předvolání uvedených svědků již tehdy.

Pro úplnost krajský soud uvádí, že část žaloby označenou jako „závěr“ (bod 64) považuje za rekapitulaci předchozích žalobních tvrzení a nikoliv za samostatný žalobní bod.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že správní orgány obou stupňů dospěly k závěru, že žalobce nedoložil takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti prvostupňového správce daně ohledně věrohodnosti daňového dokladu, takže nebyly prokazatelně objasněny všechny okolnosti předmětných obchodních vztahů. Žalovaný odkázal na body 24 – 75 napadeného rozhodnutí. Pochybnosti správních orgánů mají racionální a logickou oporu ve zjištěných nestandardnostech a nesrovnalostech. Žalobce měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými by byl schopen přijetí zdanitelných plnění v souladu s údaji na daňových dokladech prokázat, což neučinil. Správní orgány obou stupňů postupovaly při hodnocení důkazů v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu.
4. K žalobnímu tvrzení týkajícímu se trestní věci pracovníka finanční správy žalovaný uvedl, že vzhledem k zahájení daňové kontroly v nyní souzené věci dne 2. 3. 2017 nelze konstatovat žádnou souvislost s dříve řešeným trestním případem. Námitkou se částečně zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 92), na což plně odkazuje. Současně poukázal na judikaturu týkající se námítky podjatosti pracovníka správce daně, a to nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3574/15. Vzhledem k tomu, že tvrzená podjatost žalobce není opřena o relevantní důvody, představuje pouze formální uplatnění práva.
5. K námitce nezákonného ukončení daňové kontroly žalovaný odkázal na body 82 – 90, v nichž se se shodnou odvolací námitkou řádně vypořádal, přičemž zdůraznil charakter projednání ZDK z pohledu právní úpravy dle § 88 daňového řádu, kterou je podstata kontrolních zjištění vtělena do výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen již před samotným projednáním ZDK dne 3. 11. 2017. Daňová kontrola byla ukončena dnem 26. 3. 2018 projednáním ZDK a skutečnost, že žalobce odmítl ZDK podepsat, není pro závěr o ukončení daňové kontroly relevantní. K námitce týkající se postupu žalovaného v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení nedošlo ke korekci závěru prvostupňového správce daně. Žalobce byl se všemi skutečnostmi zjištěnými v rámci doplnění odvolacího řízení seznámen v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Na seznámení žalobce reagoval ústním podáním u žalovaného dne 3. 2.

2020 a dále podáním ze dne 6. 2. 2020. Žalovaný trvá na tom, že nevybočil z rámce § 115 odst. 2 daňového řádu a že nebylo na místě žalobce seznamovat s komplexním hodnocením věci před vydáním samotného rozhodnutí.

6. Námitku ohledně uplynutí prekluzivní lhůty žalobce formuloval pouze obecně, aniž by konkretizoval či blíže vysvětlil, z jakých důvodů se domnívá, že došlo k vydání rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty. K prekluzi práva stanovit daň podle žalovaného nedošlo.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
8. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 20. 8. 2020 setrval na své dosavadní žalobní argumentaci.
9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu a a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
10. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 2. 3. 2017 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2015 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V průběhu daňové kontroly žalobce nepředložil daňové doklady ani jiné důkazní prostředky prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně. Daňová kontrola byla ukončena dne 26. 3. 2018 projednáním ZDK a následně byl vydán dodatečný platební výměr na DPH za sledované období. Proti doměření daně podal žalobce odvolání, o němž rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 12. 9. 2018 č. j. 3221905/18/3215-50521-807115, jímž odvolání částečně vyhověl a doměřenou daň snížil. Správce daně v odůvodnění tohoto rozhodnutí označil daňové doklady předložené žalobcem v odvolacím řízení týkající se zdanitelných plnění od společnosti STA-REC jako nedostačující pro uznání nároku na odpočet, neboť žalobce neprokázal, že k jejich uskutečnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opět odvolání. V dalším odvolacím řízení bylo doplněno dokazování svědeckou výpovědí L. M., jednatele STA-REC za účelem prokázání dodání sporných zdanitelných plnění. Svědek ve výpovědi ze dne 5. 2. 2019 uvedl k předmětu plnění dle faktury č. 201512068 (dále jen „faktura č. 1“), že jím byla kompletní dodávka stavby (malá montovaná stavba na sklad nebo kancelář), která byla montována na místě (OSB desky, hranoly, trámky, z venku zatepleno polystyrénem). Realizaci stavby zajistili živnostníci ze Slovenska, při vykládce nebyl za STA-REC nikdo přítomen, návoz materiálu i montáž probíhaly postupně, složila se kostra, pak se vozily OSB desky a zateplení. Svědek identifikoval umístění montované stavby na letecké mapě. Práce byly podle svědka prováděny od 6. do 10. - 11. měsíce r. 2015. Potvrdil vedení stavebního deníku. K předmětu plnění dle faktury č. 21512075 (dále jen „faktura č. 2“) svědek uvedl, že se jednalo o prodej přebytkového materiálu, kdy si dopravu a nakládku zajišťoval žalobce. Vlastníkem lešení, které bylo pouze pronajato, byl STA-REC a k jeho předání došlo v Třinci, kdy a komu si svědek nepamatoval. K vrácení lešení došlo na jaře r. 2016. Obě faktury byly hrazeny postupně v hotovosti jednatelem žalobce R. v sídle STA-REC v Třinci. Svědek potvrdil, že předložené faktury vystavil, ale podpisy nejsou jeho a

nepodepsal ani faktury k úhradě. Následně žalobce na výzvu správce daně ze dne 11. 12. 2018 specifikoval jako místo umístění stavby parc. č. X v k. ú. Šenov u Nového Jičína. Na výzvu správce daně předložila Policie ČR účetní deník žalobce účetního roku 2016, knihu vystavených faktur účetního roku 2016, knihu přijatých faktur a pokladní knihu, z nichž bylo zjištěno, že sporné faktury nejsou v účetních knihách zaúčtovány. Správce daně na www.cuzk.cz zjistil, že na žalobcem označené parcele v k. ú. Šenov u Nového Jičína je zachycen existující objekt již k datu 8. 6. 2014. O zjištěných nesrovnalostech byl žalobce informován výzvou správce daně ze dne 12. 4. 2019 a současně vyzván k prokázání uplatněného nároku na odpočet ve smyslu prokázání faktického přijetí plnění dle obou faktur, k prokázání, že tato plnění byla přijata od označeného dodavatele a k prokázání způsobu použití těchto plnění v rámci ekonomických činností žalobce. Žalobce podal vyjádření v rámci ústního jednání dne 9. 5. 2019, kdy uvedl, že na identickém místě, kde se nyní nachází montovaná stavba, byly dříve umístěny tři unimo buněky, které byly ve velmi špatném stavu, takže došlo k jejich rozebrání a jejich tři skelety se staly základem pro vytvoření montované stavby, k jejímuž předání došlo koncem r. 2015. K faktuře č. 2 žalobce uvedl, že materiál souvisí s nákupem montované stavby a údržbou nemovitostí a že zboží dle této faktury bylo žalobci předáno na ul. Frýdecká 69 v Třinci v průběhu 2. pololetí r. 2015, kdy předávací protokol je souhrnně přiložen k daňovému dokladu pod názvem soupis zboží č. 154057. Dále žalobce ve vyjádření uvedl, kde bylo jaké zboží použito, přičemž označil tři místa – nemovitosti v Šenově u Nového Jičína, v Kuníně a v Hulíně. Dle vyjádření stavebního úřadu v Novém Jičíně nebyla na předmětném pozemku povolena žádná stavba, k věci se vyjádřil v rámci výkonu státního stavebního dozoru (protokol ze dne 26. 3. 2019) jednatel žalobce R.Š., který uvedl, že stavba byla realizována v r. 2015, popsal stav terénu v té době a jeho úpravy předcházející realizaci stavby s tím, že se domníval, že stavba nevyžaduje povolení. Dle vyjádření společnosti ČEZ distribuce a. s. bylo k označenému pozemku bez jejího vědomí zajištěno připojení k distribuční soustavě. Správce daně dne 22. 5. 2019 provedl místní šetření nemovitosti žalobce v Šenově u Nového Jičína, ve dnech 5. 6. a 27. 6. 2019 provedl místní šetření nemovitostí žalobce v Kuníně a v Hulíně. S vyhodnocením provedených důkazů byl žalobce seznámen písemností *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 9. 1. 2020. Žalobce reagoval do protokolu při ústním jednání dne 3. 2. 2020 a svá tvrzení doložil fotografiemi. Současně navrhl provedení výslechu svědků H., R., N., B. M., kteří měli potvrdit dodání unimo buněk a jejich demontáž a přípravu a uskutečnění stavebních prací montované stavby (faktura č. 1 – pozn. soudu). K použití nakoupeného materiálu (faktura č. 2 – poznámka soudu) žalobce navrhl svědecké výpovědi svědků R., B. N., M., S. a B. Podáním ze dne 6. 2. 2020 žalobce své důkazní návrhy doplnil. Žalovaný se s vyjádřením žalovaného a s jeho důkazními návrhy vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí.

11. Krajský soud vázán obsahem žalobních bodů se zabýval nejprve důvodností žalobních tvrzení týkajících se procesního postupu správních orgánů.
12. Žalobce předně namítal nezákonné ukončení daňové kontroly správcem daně (žalobní bod 4). Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že správce daně dne 23. 10. 2017 vyhotovil úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění ve smyslu ust. § 88 odst. 2 daňového řádu, který zaslal žalobci spolu s výzvou k projednání ZDK dne 14. 11.

2017. Dne 8. 11. 2017 se dostavil ke správci daně zástupce žalobce nahlížet do daňového spisu. Následně žalobce požádal o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění (podání ze dne 10. 11. 2017). Lhůta byla žalobci stanovena výzvou správce daně ze dne 24. 11. 2017. Žalobce se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřil podáním ze dne 29. 11. 2017 doručeným žalovanému dne 4. 12. 2017. Dle protokolu ze dne 7. 3. 2018 žalobce v rámci projednání ZDK požádal o nový termín projednání ZDK 26. 3. 2018, což správce daně akceptoval. Dle protokolu ze dne 26. 3. 2018 bylo předmětem jednání, jehož se zúčastnil za žalobce jednatel Š. a zástupce žalobce, projednání ZDK. Dle obsahu protokolu o projednání ZDK správce daně s odkazem na ust. § 88 odst. 3 odmítl další doplnění dokazování navrhované žalobcem vzhledem k jeho předchozímu vyjádření se ke kontrolním zjištěním. Zástupce žalobce odmítl podepsat ZDK, když požadoval další seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a projednání skutečností vyplývajících z průběhu daňového řízení. Protokol o projednání ZDK byl podepsán všemi zúčastněnými osobami, zatímco ZDK nebyla žalobcem ani jeho zástupcem podepsána.

13. Se shodnou žalobní námitkou se žalovaný vypořádal v bodech 82 – 89 napadeného rozhodnutí zcela konkrétní a vyčerpávající argumentací opírající se o právní úpravu obsaženou v § 88 daňového řádu. Krajský soud se plně ztotožňuje se závěry žalovaného zde učiněnými, které žalobce v podané žalobě v podstatě žádným způsobem nerozporoval, když toliko setrval na své argumentaci uplatněné v odvolání. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že žalobci byl v souladu s právní úpravou § 88 daňového řádu dán dostatečný prostor k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění. Žalobci bylo vyhověno v jeho žádosti o stanovení lhůty k seznámení, takže měl dostačující prostor k vyjádření a případnému doplnění důkazních návrhů. Žalobce se také obsáhle písemně vyjádřil. Žalobci bylo rovněž vyhověno v žádosti o změnu termínu k projednání ZDK. Postup správce daně při vlastním projednání ZDK dne 26. 3. 2017 proto odpovídal právní úpravě a lze mít za to, že daňová kontrola byla ukončena řádným způsobem, přestože žalobce odmítl ZDK podepsat. Odmítnutí podpisu ZDK je právem žalobce, s nímž počítá i daňový řád a absence podpisu kontrolovaného subjektu nemůže zneplatnit či zpochybnit výsledky daňové kontroly. Krajský soud má za to, že daňová kontrola byla ukončena řádným způsobem a platební výměr nebyl vydán předčasně. Pokud žalobce v souvislosti s tímto žalobním tvrzením analogicky poukázal na judikaturu NSS, a to rozsudek sp. zn. 2 Afs 34/2006, krajský soud podotýká, že tento se vztahuje k předchozí právní úpravě stanovené zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Předchozí procesní předpis, jehož účinnost skončila k 31. 12. 2010, se však vyznačoval podstatně jinou úpravou ukončení daňové kontroly, než obsahuje nyní platný daňový řád v §§ 88 – 89. ZSDP koncipoval projednání ZDK tak, že se skutečně jednalo o finální a zcela zásadní úkon pro ukončení daňové kontroly (§ 18 odst. 4 písm. f) ZSDP). Současná právní úprava je pojata značně odlišně, kdy projednání ZDK postrádá význam, který mu přisuzovala právní úprava předchozí, neboť těžiště vymezené pro aktivní konání daňového subjektu se přesouvá do fáze projednání výsledku kontrolního zjištění (§ 88 daňového řádu). Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že projednání ZDK předcházelo řádné projednání výsledku kontrolního zjištění a procesní práva žalobce s tím související byla plně respektována. Z pohledu nyní platné právní úpravy proto argumentace žalobce v tomto žalobním bodě nemůže obstát a krajský soud jej považuje za nedůvodný.

14. V žalobním bodě 5) žalobce namítl vady odvolacího řízení, konkrétně postupu žalovaného dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobci byla dne 10. 1. 2020 zaslána do datové schránky jeho zástupce písemnost *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*, kterou byl žalobce současně vyzván k vyjádření se ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Žalobce se na základě této výzvy posledního dne lhůty dne 3. 2. 2020 dostavil k žalovanému a při ústním jednání zachyceném ve dvou protokolech (č. j. 4815/20/5300-21443-711428 a č. j. 4909/20/5300-21443-711428) se vyjádřil k písemnosti obsahující seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení. V podané žalobě žalobce namítl, že obsah seznámení je ve vztahu k následně vydanému napadenému rozhodnutí neúměrně zúžený, není v něm uvedena změna právního názoru a konstrukce a hodnocení důkazů jsou v mnohém aspektech odlišné od hodnocení provedeného v seznámení. To, že došlo ke změně právního názoru žalovaného v průběhu odvolacího řízení, dovozuje žalobce ze samotné skutečnosti, že byl z výsledkem odvolacího řízení seznámen, neboť k takovému úkonu dochází pouze, dojde-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně první instance. Žalobce má za to, že žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.
15. Krajský soud tyto názory žalobce nesdílí. Žalovaný se ve svém vyjádření brání tvrzení, že došlo ke změně právního názoru v průběhu odvolacího řízení a ani krajský soud na základě obsahu rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nezjistil, že by ke změně právního názoru došlo. Ostatně žalobce ani neuvádí, v čem změnu právního názoru shledal. Žalobní tvrzení je proto zcela neurčité. Krajský soud poukazuje na to, že ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu není změna právního názoru odvolacího orgánu jediným důvodem k postupu podle tohoto zákonného ustanovení. Odvolací orgán seznamuje daňový subjekt s výsledky zjištění také v případě, že v odvolacím řízení dochází k dalšímu dokazování, což byl právě případ žalobce. Obsahem správních spisů lze mít za prokázané, že v důsledku naprosté pasivity žalobce v řízení před správcem daně I. stupně se těžiště dokazování přesunulo do odvolacího řízení, a proto byl postup žalovaného podle § 115 odst. 2 daňového řádu zcela na místě. Obsahem správního spisu nemá krajský soud za prokázané, že by v souvislosti s tímto úkonem žalovaného byl žalobce zkrácen na svých procesních právech. Pokud žalobce v žalobě tvrdí, že konstrukce a hodnocení důkazů je v napadeném rozhodnutí v mnoha aspektech odlišná od hodnocení provedeného v seznámení s výsledky odvolacího řízení, jde o tvrzení zcela obecné, neboť žalobce nenamítá, kterých důkazů se toto tvrzení týká a v čem spatřuje onu odlišnost. Takto obecné tvrzení nemůže být považováno za zákonem předpokládané určení rámce soudního přezkumu, jež je výhradním dispozičním právem žalobce. Krajský soud se proto k takto obecné námitce nemůže relevantně vyjádřit. Z obecného hlediska však krajský soud považuje za zcela případný a přiléhavý odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019 č. j. 22 Af 129/2007-123, v němž se krajský soud zabýval obsahovým rozdílem seznámení se s výsledky odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu a meritorního rozhodnutím a dospěl k závěru, že není účelné, aby žalovaný již v rámci postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu poskytl vyčerpávající zdůvodnění všech sporných aspektů věci. Krajský soud v nyní souzené věci neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl od této své dřívější judikatury odchýlit.

16. Na základě uvedeného krajský soud uzavírá, že postup žalovaného nebyl v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, a proto nelze přisvědčit ani navazujícímu žalobnímu tvrzení, že napadené rozhodnutí je rozhodnutím překvapivým.
17. V žalobním bodě 6) žalobce namítl prekluzi práva na stanovení daně. Argumentaci tohoto žalobního bodu shledal krajský soud v podstatě spekulativní, když žalobce hypoteticky předpokládá, že žalovaný s vědomím blížícího se konce prekluzivní lhůty nedodržel své procesně právní povinnosti, z čehož dovodil, že tím došlo k uplynutí práva pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. K žalobní argumentaci lze uvést, že uplynutí prekluzivní lhůty je v daňovém řádu (§ 148 daňového řádu) upraveno zcela pregnantně stanovenými pravidly podpořenými bohatou judikaturou správních soudů. Tato zákonná pravidla nelze nahradit spekulativními, pocitovými úvahami, jak činí žalobce. Krajský soud proto tento žalobní bod shledal zcela nepřípadným, neboť důvody uplynutí prekluzivní lhůty dané § 148 daňového řádu v posuzované věci nenastaly. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že objektivní lhůta tří let (§ 148 odst. 1 daňového řádu) byla prodloužena zahájením daňové kontroly dne 2. 3. 2016 o 3 roky, tj. do 2. 3. 2019 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Daň byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 4. 4. 2018. Na základě žalobcovy odvolání však správce daně I. stupně vydal dne 12. 9. 2018 v režimu autoremedury rozhodnutí, kterým částečně vyhověl odvolání žalobce proti platebnímu výměru, čímž došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o další rok, tj. do 2. 3. 2020 (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu), srov. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 21/2020. Napadené rozhodnutí vydané dne 14. 2. 2020 bylo žalobci prostřednictvím datové schránky jeho zástupce doručeno dne 27. 2. 2020, tj. před koncem prekluzivní lhůty.
18. V další části žaloby (žalobní bod 3)) žalobce poukázal na souvislosti přezkoumávané věci z trestním postihem úřední osoby finanční správy, k němuž došlo v minulosti, přičemž oznamovatelem podezření ze spáchání trestného činu měl být R. Š., jednatel žalobce. S námitkou podjatosti vznesenou v daňovém řízení s odkazem na shodné skutkové okolnosti se žalovaný vypořádal v bodě 92 napadeného rozhodnutí, kde výslovně zmiňuje námitku podjatosti žalobce ze dne 16. 7. 2019 s tím, že tato se vztahuje k jinému zdaňovacímu období, ve vztahu k němuž rovněž probíhala daňová kontrola žalobce. Žalobce tuto část napadeného rozhodnutí v podané žalobě žádným konkrétním způsobem nerozporuje, toliko setrvává obsahově na svém odvolacím tvrzení a neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, jeho námitky jsou založeny na zcela hypoteticky tvrzených souvislostech. Krajský soud za těchto okolností nemá, co by k věci více uvedl. V obecné rovině lze toliko doplnit, že má-li žalobce za to, že průběh daňového řízení v nyní souzené věci vedly a rozhodovaly podjaté úřední osoby, pak měl konkrétní námitky podjatosti směřující proti konkrétním úředním osobám uplatnit přímo v daňovém řízení a nikoliv se správní žalobě. Žalobce sice v žalobě uvádí, že námitku podjatosti podal, ovšem nijak blíže ji nespecifikuje, ačkoliv žalovaný se k této otázce zcela přesně a přezkoumatelně vyjádřil v bodě 92 napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto žalobní tvrzení ohledně podjatosti pracovníků správních orgánů považuje za zcela neurčité, které z tohoto důvodu nemůže být podkladem soudního přezkumu. Kategoricky je nutno odmítnout obecnou rovinu žalobcovy argumentace, že trestní oznámení podané jednatelem žalobce na pracovníka finanční správy, na jehož základě došlo k trestně-

právnímu postihu, představuje opodstatněný důvod pro tvrzení, že jakékoliv další kroky finanční správy vůči žalobci jsou účelové a předem podjaté. Takový úhel pohledu je nutno označit za zcela spekulativní.

19. Dosud nevypořádaný obsah žaloby (část IIIa – IIIc) se vztahuje ke způsobu hodnocení důkazů žalovaným. V bodech 31 a 47 podané žaloby žalobce poukázal na návrhy důkazů, které předložil žalovanému v rámci vyjádření k seznámení s výsledky odvolacího řízení dne 3. 2. 2020. Žalobce namítl, že žalovaný odmítl tyto důkazy provést, čímž v rozporu s daňovým řádem a judikaturou oslabil procesní pozici žalobce.
20. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že žalobce v rámci ústního jednání dne 3. 2. 2020, kdy se vyjadřoval ke skutečnostem vyplývajícím z odvolacího řízení, navrhl svědky, kteří měli potvrdit skutečnosti vztahující se k realizaci montované stavby dle faktury č.1a dále svědky, kteří by se mohli vyjádřit ke skutečnostem vztahujícím se k ekonomickému využití materiálu, který byl předmětem plnění dle faktury č. 2. Svědci byli do protokolu uvedeni jmenovitě se sdělením, co by navrženými důkazy mělo být prokázáno. Následně dne 6. 2. 2020 byla žalovanému doručena písemnost žalobce, v níž upřesňuje identifikaci svědků uvedením adresy jejich bydliště, případně korespondenční adresy nebo datové schránky. Současně bylo detailně uvedeno, k jakým skutečnostem by svědci měli vypovídat a co by mělo být jejich výpovědi prokázáno.
21. Žalovaný se s těmito důkazními návrhy vypořádal v bodě 65 napadeného rozhodnutí tak, že žalobce nesdělil žádné konkrétní skutečnosti, jež by měly být těmito svědeckými výpověďmi potvrzeny. Současně žalovaný vytkl žalobci, že tyto osoby označil až v poslední chvíli, v rámci svého posledního podání ve věci, a to i přes skutečnost, že byl v průběhu řízení opakovaně vyzván k prokázání rozhodných skutečností. Toto počínání žalobce označil žalovaný za účelové s tím, že navrhované důkazy není možno provést v důsledku blízkého se konce lhůty pro stanovení daně. Současně žalovaný poukázal na obsah seznámení se s výsledky odvolacího řízení, kde žalobce poučil, že k návrhům na provedení důkazních prostředků po uplynutí stanovené lhůty, nebude odvolací orgán přihlížet (§ 115 odst. 4 daňového řádu).
22. Krajský soud se s tímto vypořádáním žalovaného neztotožňuje a spatřuje v něm zcela zásadní procesní vadu, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud považuje za nerozhodné, že žalobce uplatnil právo navrhnout nové důkazy až v poslední den lhůty dle § 115 odst. 3 daňového řádu, neboť tak učinil včas a jakékoliv úvahy o teoreticky možném účelovém postupu jsou irelevantní. Obecně vzato z návrhu nových důkazů daňovým subjektem ještě sama o sobě neplyne povinnost správce daně (žalovaného) tyto důkazy provést. Je však povinen řádně odůvodnit, proč k provedení důkazů nepřistoupil. Odůvodnění žalovaného v bodě 65 napadeného rozhodnutí však nemůže obstát. Předně, jak již bylo uvedeno výše, důkazy byly sice navrženy slovy žalovaného „v poslední chvíli“, avšak nikoliv opožděně. Posledním dnem 15 denní lhůty určené žalovaným (§ 115 odst. 3 daňového řádu) byl den 3. 2. 2020, kdy byly žalobcem důkazy navrženy. Skutečnost, že sdělení obsahující precizaci důkazního návrhu co do uvedení kontaktních údajů svědků a bližšího upřesnění, čeho se mají jejich výpovědi týkat, bylo žalovanému doručeno až dne 6. 2. 2020, tedy po lhůtě k vyjádření, považuje

soud za nepodstatnou, neboť tímto podáním byly důkazní návrhy učiněné poslední den lhůty k vyjádření toliko upřesněny. Žalobce již ve svém vyjádření do protokolu dne 3. 2. 2020 označil jmenovité svědky a přesně uvedl, k prokázání jakých skutečností svědky navrhuje. Nelze se ztotožnit ani se závěrem žalovaného, že žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by měly být svědeckými výpověďmi prokázány. Tento závěr žalovaného je v rozporu s obsahem správního spisu (protokol ze dne 3. 2. 2020 č. j. 4815/20/5300-21443-711428).

23. V odst. 67 napadeného rozhodnutí pak žalovaný svou argumentaci k neprovedení navržených důkazů doplnil tak, že žalobce se návrhem svědeckých výpovědí zaměřil na skutečnosti, které nepředstavují jádro sporu. Na základě obsahu správních spisů a obsahu napadeného rozhodnutí krajský soud nemůže názor žalovaného, že označené důkazní návrhy se nevztahují k podstatě sporu, akceptovat. Jak žalovaný sám v průběhu daňového řízení vymezil (např. výzva žalobci k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2019), předmětem dokazování byla fakticita tvrzených zdanitelných plnění a jejich využití v rámci ekonomické činnosti žalobce. Dle tvrzení žalobce ze dne 3. 2. 2020 a jeho bližší specifikace ze dne 6. 2. 2020 navržené důkazní prostředky k tomuto cíli směřovaly. Skutečnost, že žalobce svým jednáním, resp. pasivitou přenesl stěžejní dokazování do fáze odvolacího řízení, je sice podle obsahu správních spisů nepopiratelným faktem, který však sám o sobě žalobcova procesní práva nijak nekrátí a žalobci svědčí právo jejich plného využití až do konce daňového řízení. Pro úplnost lze podotknout, že je věcí procesní předvídativosti orgánů finanční správy, aby podobná situace, kdy daňový subjekt bude mít prostor pro vznesení dalších důkazních návrhů, nenastala těsně před koncem lhůty pro stanovení daně.
24. S ohledem na závěry učiněné v odst. 23 a 24 tohoto rozsudku krajský soud nepřistoupil k vypořádání dalších žalobních tvrzení vztahujících se ke způsobu hodnocení dosud provedených důkazů žalovaným, neboť žalovaný v dalším řízení, pokud žalobcem navržené důkazy provede, bude mít povinnost vyhodnotit všechny důkazy znovu v jejich vzájemných souvislostech a přihlídnout ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud by za této procesní situace jakýmkoliv dílčím vyhodnocením dosud provedeného dokazování nepřipustně předjímal závěry žalovaného.
25. Na základě shora uvedeného krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
26. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které se stávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a ze 3 úkonů právní služby po 3 100 Kč a 3 x režijní paušál po 300 Kč (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady řízení zástupce žalobce představuje částka 10 200 Kč zvýšená podle ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající příslušné sazbě daně na 12 342 Kč. Celkově činí náklady řízení žalobce 15 342 Kč.

27. Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení dle ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) k rukám korporace Daně & Daně s.r.o., která žalobce v řízení zastupovala. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř. týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.) uložil soud žalovanému zaplatit náklady řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava dne 16. 12. 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu