ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců Mgr. Alexandra Krysla a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **PRESIDENT HOTELS MANAGEMENT s.r.o.**, IČO: 28041372,
sídlem Ovocný trh 572/11, 110 00 Praha 1 - Staré Město,
zastoupená BG taxes & advisory s.r.o., daňovým poradcem,
sídlem Panská 895/6, 186 00 Praha 1 - Nové Město,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 43039/20/5300-22444-712153

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.
Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 22. 1. 2021, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „*soud*“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

43039/20/5300-22444-712153 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzena odvoláními napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 19. 4. 2018, č. j. 458918/18/2401-50523-403139 a ze dne 4. 5. 2018, č. j. 553169/18/2401-50523-403139 (dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).

2. Prvostupňové rozhodnutí ze dne 19. 4. 2018, č. j. 458918/18/2401-50523-403139 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí č. 1*“) je dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za zdaňovací období srpen 2017, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 3 924 619 Kč a současně uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 784 923 Kč.

3. Prvostupňové rozhodnutí ze dne 4. 5. 2018, č. j. 553169/18/2401-50523-403139 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí č. 2*“) je platebním výměrem na DPH za zdaňovací období říjen 2017, kterým byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 2 273 714 Kč.

4. V napadeném rozhodnutí je základní skutkový stav shrnut následovně, přičemž žalobkyně shrnutý skutkový stav v podané žalobě nezpochybnila.

5. Podstatou odvolacího řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí bylo přezkoumání zákonnosti obou prvostupňových rozhodnutí, kterými byla žalobkyni doměřena (za zdaňovací období srpen 2017), resp. vyměřena (za zdaňovací období říjen 2017) DPH ve shora uvedené výši. Důvodem pro stanovení DPH správcem daně odlišně od žalobkyní deklarovaných hodnot v daňových přiznáních bylo neuznání veškerých odpočtů daně, které žalobkyně nárokovala z přijetí zdanitelných plnění v předmětných zdaňovacích obdobích.

6. Důvody pro neuznání těchto odpočtů daně byly správcem daně shrnuty v prvostupňových rozhodnutích, z nichž vyplývá, že správce daně činil kroky k zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období, avšak žalobkyně k tomu neposkytla nezbytnou součinnost a k zahájení daňových kontrol proto nedošlo. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně disponoval dostatečným množstvím podkladů pro stanovení daně dokazováním, nevyužil možnosti stanovit daň pomocí pomůcek a daň stanovil dokazováním. Vzhledem k obstrukčnímu jednání a důkazní pasivitě žalobkyně správce daně neměl v dispozici žádné daňové doklady na vstupu, a proto odmítl veškerý žalobkyní v daňových přiznáních deklarovaný nárok na odpočet daně z důvodu, že nebyla naplněna formální podmínka nároku na odpočet daně stanovená v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „*ZDPH*“).

7. Protože žalobkyně v odvolacím řízení předložila řadu písemností, včetně daňových dokladů na vstupu, k prokázání deklarovaného nároku na odpočet DPH, uložil žalovaný správci daně tyto písemnosti přezkoumat z pohledu, zdali tyto písemnosti prokazují žalobkyní deklarovaný nárok na odpočet DPH. S výsledkem tohoto doplnění dokazování v odvolacím řízení žalovaný žalobkyni seznámil, přičemž jí stanovil lhůtu, ve které měla možnost se ke zjištěním žalovaného vyjádřit a případně předložit jiné důkazní prostředky. Žalobkyně v rámci předmětné lhůty využila svého práva nahlédnout do spisového materiálu, avšak ve stanovené lhůtě, ani po jejím uplynutí, žádnou reakci žalovanému na seznámení s výsledkem doplnění dokazování nepředložila.

8. Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím o odvoláních žalobkyně rozhodl společně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jedním rozhodnutím, neboť se jednalo o skutkově a právně totožné případy týkající se téhož daňového subjektu, přičemž žalobkyně v odvoláních uplatnila stejné námitky. Žalovaný napadeným rozhodnutím podaná odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil, když dospěl k závěru, že v části žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH tato nesplnila formální podmínku nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH (tj. nedoložila daňové doklady) a ve zbývající části nesplnila podmínku uplatnitelnosti nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH (nevyvrátila pochybnosti správce daně o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu a faktické existenci zdanitelného plnění, k němuž se vztahovaly v odvolacím řízení doložené daňové doklady).

II.
Žaloba

9. Žalobkyně v úvodní části předmětné žaloby shrnula skutkový stav, který předcházel vydání prvostupňových rozhodnutí a napadeného rozhodnutí. Poté vymezila žalobní návrh, kterým se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i obou prvostupňových rozhodnutí, a to z důvodu rozporu napadeného rozhodnutí se zákonem a krácení práv žalobkyně v daňovém řízení.

10. V části žaloby označené jako odůvodnění žalobkyně označila za společný zásadní argument pro celé řízení nezákonně stanovenou daňovou povinnost vycházející z nezákonného řízení vedeného jak správcem daně, tak i žalovaným.

11. Žalobkyně se poté zabývala prvostupňovým rozhodnutím č. 1 a doměřením DPH za zdaňovací období srpen 2017. Nejprve poukázala na to, že podala daňové přiznání k DPH za srpen 2017 v řádném termínu dne 25. 9. 2017 a v rámci tohoto daňového přiznání deklarovala nadměrný odpočet ve výši 1 535 686 Kč. Ačkoliv byl dne 19. 10. 2017 dle informací uvedených v daňové informační schránce žalobkyně nadměrný odpočet v tvrzené výši vyměřen, bylo hned 20. 10. 2017 správcem daně vydáno oznámení o zahájení daňové kontroly na zdaňovací období srpen 2017. Tento postup měla žalobkyně za rozporný se zásadou hospodárnosti daňového řízení a předvídatelnosti práva. I přes oznámení o zahájení daňové kontroly byl dne 25. 10. 2017 vyplacen žalobkyni přeplatek odpovídající plné výši nadměrného odpočtu tvrzeného za období srpen 2017. Správce daně nicméně daňovou kontrolu nezahájil a dne 19. 4. 2018 vydal předmětný dodatečný platební výměr, na základě kterého žalobkyni doměřil DPH ve shora uvedené výši, která odpovídala odmítnutí veškerého tvrzeného nároku na odpočet ze všech přijatých plnění v rámci zdaňovacího období srpen 2017. Žalobkyně následně podala odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, které bylo žalobkyni doručeno dne 22. 11. 2020.

12. V návaznosti na popsaný průběh řízení ve věci jí doměřené DPH za srpen 2017 žalobkyně uvedla, že lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu činí tři roky ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, což v případě DPH za zdaňovací období srpen 2017 bylo 25. 9. 2017. Lhůta pro stanovení daně by proto měla skončit dne 25. 9. 2020, nenastala-li některá ze skutečností uvedených v odst. 2 až 4 výše uvedeného ustanovení. Podle žalobkyně v příslušném správním spise žádná taková skutečnost evidována není, a proto tvrdí, že lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období srpen 2017 uplynula dne 25. 9. 2020. Žalobkyně tak má za to, že došlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, což odůvodňuje zrušení napadeného rozhodnutí i prvostupňového rozhodnutí č. 1 a poté

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zastavení daňového řízení.

13. Ve vztahu k vyměření DPH za zdaňovací období říjen 2017, k čemuž došlo prvostupňovým rozhodnutím č. 2, žalobkyně nejprve poukázala na to, že podala daňové přiznání k DPH za říjen 2017 v řádném termínu dne 24. 11. 2017 a v rámci tohoto daňového přiznání deklarovala nadměrný odpočet ve výši 724 883 Kč. Dne 20. 12. 2017 bylo správcem daně vydáno oznámení o zahájení daňové kontroly na zdaňovací období říjen 2017. Správce daně nicméně daňovou kontrolu nezahájil a dne 4. 5. 2018 vydal předmětný platební výměr, na základě kterého žalobkyni vyměřil DPH ve shora uvedené výši, která odpovídala odmítnutí veškerého tvrzeného nároku na odpočet ze všech přijatých plnění v rámci zdaňovacího období říjen 2017. Žalobkyně poukázala na to, že předmětný platební výměr byl vydán podle ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu a že z textu tohoto rozhodnutí vyplývá, že správce daně nevyužil možnost vyměřit daň podle pomůcek, ale rozhodl se provádět dokazování, i přes to, že si stěžoval na obstrukční jednání žalobkyně.

14. K tvrzení správce daně ohledně nepředložení důkazních prostředků žalobkyně uvedla, že správce daně již díky systému kontrolních hlášení požadované údaje o předmětných zdanitelných plněních měl a mohl je tedy ověřit. Současně žalobkyně namítala, že pokud by se i přesto správce daně rozhodl provádět dokazování, mohl ji vyzvat k předložení dokladů k předmětným sporným plněním. Správce daně však tyto důkazy neprovedl. Podle žalobkyně má být zjevné, že se správce daně nepokoušel dohledat a provést jakékoliv důkazy pro stanovení daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Důkazy správce daně dle mínění žalobkyně neprovedl buď omylem, což by mělo za následek dokazování v rozporu s požadavky na něj, nebo záměrně z důvodu, že je považoval za pochybné a jejich provedení by nevedlo ke spolehlivému stanovení daně, ovšem v takovém případě pak měl správce daně stanovit daň pomocí pomůcek, neboť neměl pro stanovení daně žádný důkaz.

15. Žalobkyně poté s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86 namítala, že správce daně měl stanovit daň pomocí pomůcek. V daném případě totiž mělo dojít k situaci, kdy intenzita pochybností dosáhla takového rozsahu, že zcela zatemnila obraz o hospodaření daňového subjektu (žalobkyně), zvláště pak v situaci, kdy se žalobkyně dle tvrzení správce daně měla chovat po celou dobu obstrukčně a znemožňovala řádný výkon správy daní. Podle žalobkyně je otázkou, proč nebylo ihned přistoupeno ke stanovení daně pomocí pomůcek, jak uvádí § 87 odst. 5 daňového řádu.

16. Žalobkyně dále namítala, že jí vlivem postupu žalovaného nebylo umožněno vyjádřit se ke skutečnostem v rámci odvolacího řízení, což spatřuje v následujícím. Žalobkyni bylo dne 9. 10. 2020 doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této souvislosti požádal zástupce žalobkyně o nahlížení do spisu. Nahlížení se uskutečnilo dne 20. 10. 2020 a zástupce žalobkyně zažádal správce daně o zaslání dokumentů do datové schránky. Tyto dokumenty však zástupce žalobkyně obdržel až po vydání napadeného rozhodnutí.

17. Podle žalobkyně žalovaný v odvolacím řízení změnil právní názor pouze „na oko“. Kdyby dle žalobkyně správní orgány měly v úmyslu stanovit daň dokazováním dle § 92 odst. 2 daňového řádu, potom by musely seznat jako dostačující žalobkyní předložené doklady, neboť se dle žalobkyně jednalo o opakující se zdanitelná plnění. Současně žalobkyně uvedla, že žalovaný jí ve svém seznámení se zjištěnými skutečnostmi

neposkytnul žádné informace ohledně konkrétního hodnocení konkrétních předložených důkazů a nesdělil žádné konkrétní pochybnosti ohledně nároku na odpočet u žádného z konkrétních plnění. Žalovaný měl pouze obecně shrnout, že ani předložené důkazy nejsou, byť u jediného plnění, dostatečné pro prokázání nároku na odpočet. Jediná konkrétní pochybnost, která měla být žalovaným žalobkyni sdělena, vycházela ze skutečnosti, že žalobkyně prokazovala svůj nárok na odpočet, mimo jiné, dokladem od své mateřské společnosti za mateřskou společností poskytnuté plnění.

18. Žalobkyně rovněž namítala, že orgány finanční správy se snažily svým postupem vyhnout uplatnění jakýchkoliv ustanovení zákona, které by svědčilo v její prospěch. Tohoto postupu se měly orgány finanční správy dopustit tím, že přehlížely veškerá pravidelná a nutná přijatá plnění pro provozování hotelu, o kterých musely mít informace z ostatních evidencí nejen žalobkyně, ale také jeho obchodních partnerů a rovněž také při případném stanovení daně podle pomůcek s ohledem na § 98 odst. 2 daňového řádu, v rámci kterého by při stanovení daně musely přihlédnout i k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody, i když jím nebyly uplatněny.

19. Žalobkyně uzavřela, že jí byla doměřena daň, která nebyla spolehlivě zjištěna na základě dokazování, a proto je na doměřenou daň třeba pohlížet jako na nezákonnou.

III.
Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 12. 3. 2021 navrhl zamítnutí žaloby, když byl přesvědčen, že napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní vytýkanými nezákonnostmi. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval napadené rozhodnutí a dosavadní průběh řízení. Poté vymezil předmět sporu a zrekapitulovat okruhy žalobních námitek. Poté se žalovaný k jednotlivým okruhům žalobních námitek vyjádřil.

21. Ve vztahu k námitce o uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení DPH za zdaňovací období srpen 2017 žalovaný uvedl, že došlo k situaci předvídané dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně správci daně neumožnila zahájit daňovou kontrolu, vydal správce daně dne 10. 11. 2017 výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly č. j. 942424/17/2401-60564-404877. V této výzvě správce daně vyzval žalobkyni, aby v souladu s § 87 odst. 2 daňového řádu ve lhůtě 15 dnů od doručení předmětné výzvy sdělila správci daně datum a čas, kdy bude připravena k zahájení daňové kontroly. Na tuto výzvu, která byla žalobkyni doručena dne 14. 11. 2017, žalobkyně ve stanovené lhůtě nereagovala. Tímto postupem žalobkyně došlo k situaci předvídané v § 87 odst. 6 daňového řádu a lhůta pro stanovení daně marným uplynutím stanovené lhůty počala opětovně běžet od 30. 11. 2017. Konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně tak připadal na 30. 11. 2020, ovšem rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci již dne 22. 11. 2020, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty.

22. Žalovaný dále odmítl tvrzení žalobkyně, že by na základě systému kontrolních hlášení měl k dispozici informace potřebné k prokázání nároku na odpočet. Kontrolní hlášení nemůže obstát jako důkaz k prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění dle daňových dokladů a tím také nároku na odpočet, neboť je pouze přehledem těchto daňových dokladů bez bližších podrobností. Samotné dokazování faktického přijetí zdanitelných plnění je primárně dokladovou záležitostí, přičemž je nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37). Předložení těchto dokladů správce

daně přitom po žalobkyni požadovat nemohl, neboť ona znemožnila svým obstrukčním jednáním zahájení a provedení daňové kontroly. Současně také z podání zástupce žalobkyně č. j. 16396/20 vyplynulo, že toto obstrukční jednání bylo prováděno záměrně s cílem získat čas a ony důkazní prostředky připravit. Tvrzení žalobkyně o nevyžádání daňových dokladů správcem daně se žalovanému jeví jako účelové, když ony doklady měly být kontrolovány v rámci daňové kontroly, jejíž zahájení žalobkyně znemožnila. Navíc následně v odvolacím řízení byla žalobkyně výzvou k prokázání skutečností č. j. 26673/19/2401-60563-401066 vyzvána k doložení zbývající části dosud nedoložených daňových dokladů vztahujících se k příslušným zdanitelným plněním, ovšem tato výzva zůstala bez reakce žalobkyně.

23. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že správce daně měl stanovit daň pomocí pomůcek. Správce daně v daném případě sice měl možnost stanovit daň za pomoci pomůcek, nicméně v daném případě i navzdory neumožnění zahájení daňové kontroly, a tedy také nepředložení relevantních daňových dokladů, disponoval správce daně dostatkem podkladů pro stanovení daně na základě dokazování. Za těchto okolností tak bylo správným postupem správce daně stanovit daň dokazováním, a nikoliv na základě pomůcek. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní, tedy maximálně v souladu se skutečným stavem (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 43). Žalovaný poté odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1.2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, v němž se uvádí, že *není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak.*

24. Dále žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že by jí bylo znemožněno vyjádřit se ke skutečnostem v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně začala být aktivní až v odvolacím řízení, proto bylo uloženo správci daně, aby přezkoumal žalobkyní nově předložené důkazní prostředky s cílem zjistit, zda tyto prokazují odvolatelem deklarovaný nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyní předložené doklady se vztahovaly k jiným zdaňovacím obdobím, byla správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností č. j. 26673/19/2401-60563-401066, kterou byla žalobkyně vyzvána k doložení zbývající části dosud nedoložených důkazů. Žalobkyně však na tuto výzvu správce daně nereagovala a nijak se nevyjádřila. Následně byla žalobkyně s výsledkem doplnění dokazování seznámena dle § 115 odst. 2 daňového řádu písemností č. j. 37182/20/5300-22444-712153 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 – 84). S odkazem na to, že ke změně v zastupování žalobkyně došlo z její vůle již dne 30. 3. 2020, žalobkyně a její nový zástupce měli více jak půl roku k tomu, aby se seznámili s obsahem spisu. Za těchto okolností žalovaný nevidí důvod, proč by měla být změna zástupce žalobkyně a jeho laxní a neprofesionální přístup kladena k tíži žalovaného.

25. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně o změně právního názoru pouze na oko. Podle žalovaného není pravdou, že by skutečnost, že žalobkyně prokazovala nárok na odpočet mimo jiné dokladem od své mateřské společnosti, byla klíčovým faktorem k neuznání tvrzeného odpočtu daně, neboť tato skutečnost byla pouze jednou z mnoha skutečností v průběhu celého řízení, které vedly správce daně, resp. žalovaného k závěrům formulovaným v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně účelovými obstrukcemi znemožňovala zahájení daňové kontroly, následně v odvolacím řízení doložila nesouvisející daňové doklady, úhrada za přijatá zdanitelná plnění měla být prováděna z

účtu nezveřejněného správcem daně dle § 96 odst. 1 ZDPH. Pomyslnou třešničku na dortu pochybností pak představuje podání bývalého zástupce žalobkyně doručené žalovanému, ze kterého vyplynulo úmyslné obstrukční jednání a jeho účel, kterým bylo připravit důkazní prostředky. Žalovaný poté odkázal na výzvu k doložení zbývající části doposud nedoložených daňových dokladů, ze kterých si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích (viz body 1 a) a 2 b) výzvy k prokázání skutečností č. j. 26673/19/2401-60563-401066), ve které správce daně srozumitelně identifikoval své pochybnosti. Žalobkyně však na výzvu věcně nereagovala, přičemž své jednání omezila toliko na různá procesní podání, kterými opět jen a pouze procesně znepřehledňovala daňové řízení. I s výsledkem doplnění dokazování byla následně žalobkyně seznámena (písemností č. j. 37182/20/5300-22444-712153), na což však ve stanovené lhůtě nereagovala. Žalovaný dále uvedl, že údaje v kontrolních hlášeních nedokazují, že by došlo k faktickému uskutečnění tohoto zdanitelného plnění. Shodně též výpisy z účtů žalobkyně prokazují pouze to, že došlo k určité platební transakci mezi určitými subjekty, z čehož bez dalšího nelze dovozovat, že příjemce platby uskutečnil pro poskytovatele určité zdanitelné plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 61). Žalovaný proto nemůže souhlasit s žalobkyní v tom, že správce daně, resp. žalovaný disponovali dostatkem informací ohledně tvrzených přijatých zdanitelných plnění.

26. Závěrem žalovaný taktéž nesouhlasil se závěry žalobkyně o zaujatém přístupu orgánů finanční správy a pochybeních, kterých se měly tyto orgány v průběhu daňového řízení dopustit. Správce daně se například snažil zahájit místní šetření, která však z důvodů na straně žalobkyně neproběhla (viz úřední záznamy č. j. 44766/18 a č. j. 565621/18). Následně správce daně zaslal žalobkyni sdělení č. j. 231208/18 a č. j. 325529/18, která představují obdobu výsledků kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu, ovšem i tehdy žalobkyně zůstala pasivní. Podle žalovaného správce daně i žalovaný v průběhu celého řízení postupovali tak, že umožnili žalobkyni využít všech jejích práv, ale současně také žalobkyni znemožnili jejím obstrukčním jednáním zmařit řádné zjištění a stanovení daně.

27. Žalovaný uzavřel, že v projednávané věci nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdí žalobkyně, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Replika žalobkyně a následné doplnění

28. Žalobkyně ve své replice ze dne 19. 4. 2021 na vyjádření žalovaného k žalobě polemizuje s argumentací předloženou žalovaným ve vztahu k jednotlivých okruhům žalobních námitek, s výjimkou otázky tvrzené prekluze daňové povinnosti za období srpen 2017, ke které si žalobkyně vyžádala ze správního spisu dodatečné podklady.

29. Podáním ze dne 21. 5. 2021 žalobkyně svou repliku doplnila v části týkající se sporné otázky prekluze daňové povinnosti za období srpen 2017, když v této otázce polemizovala s argumentací žalovaného uvedenou ve vyjádření k žalobě.

V.

Průběh řízení a soudní jednání

30. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena, když napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 22. 11. 2020 a předmětná žaloba byla soudu doručena dne 22. 1.

2021. Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.

31. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 19. 4. 2021, č. l. 73), soud konal dne 1. 2. 2022 jednání.

32. Žalobkyně při jednání setrvala na své dosavadní argumentaci, kterou nejprve shrnula a poté v podrobnostech odkázala na podanou žalobu. Žalovaný též setrval na své argumentaci a v podrobnostech odkázal na své písemné vyjádření k žalobě.

33. Soud při jednání konstatoval obsah obou prvostupňových rozhodnutí a poté napadeného rozhodnutí, což ve spojení s obsahem správního spisu považoval za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Účastníci řízení s ohledem na soudem vymezený předmět sporu na provedení dalších důkazů netrvali, resp. při jednání žádné další důkazní návrhy neučinili.

VI.
Posouzení věci soudem

34. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.

35. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná.**

VI.1 Rekapitulace průběhu daňového řízení

36. Popis skutkového stavu a postupu správce daně, který předcházel vydání prvostupňových rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2017 a říjen 2017, je podrobně uveden v úředních záznamech správce daně ze dne 20. 3. 2018 (č. j. 181012/18/2401-60563-401066) a ze dne 5. 4. 2018 (č. j. 315420/18/2401-60563-401066). Soud ze správního spisu ověřil, že tyto popisy věrně odpovídají obsahu správního spisu, přičemž za podstatné soud považoval zejména následující skutečnosti.

37. Poté, co na základě daňového přiznání k DPH podaného žalobkyní dne 25. 9. 2017 za prvé předmětné období (srpen 2017) došlo ke „konkludentnímu“ vyměření daně, správce daně přistoupil k prověřování údajů uvedených žalobkyní v předmětném přiznání. Na základě analýzy údajů uvedených v kontrolním hlášení vznikly u správce daně pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla skutečně realizována a tedy zda plátce (žalobkyně) byl oprávněn uplatnit odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 ZDPH (zdrojem pochybností bylo zejména zjištění o personálním a ekonomickém propojení žalobkyně a jejího dodavatele a dále zjištění o výrazném navýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění, aniž by došlo také k navýšení uskutečněných plnění, a to ve srovnání s předchozími pěti zdaňovacími obdobími). Proto správce daně učinil dne 20. 10. 2018 oznámení o zahájení daňové kontroly. Ze správního spisu jasně vyplývá, že žalobkyně zahájení daňové kontroly neumožnila (na výzvu ke sdělení případného jí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

určeného místa konání daňové kontroly nereagovala a na ve výzvě uvedené místo konání daňové kontroly se ve stanovený termín bez omluvy nedostavila). Správce daně proto dne 10. 11. 2017 důvodně vydal výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu, aby žalobkyně ve lhůtě 15 dnů od doručení předmětné výzvy sdělila správci daně datum a čas, kdy bude připravena k zahájení daňové kontroly (výzva doručena dne 14. 11. 2017). Žalobkyně sice následně adresovala správci daně postupně tři písemnosti (doručené dne 15. 11. 2017, 20. 11. 2017 a 18. 12. 2017), které ovšem na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly požadovaným způsobem nereagovaly, když žalobkyně nesdělila správci daně den a hodinu, kdy by byla připravena k zahájení daňové kontroly, ale pouze poněkud zmatečně uváděla obecně formulované výhrady proti postupu správce daně, tudíž správce daně tyto písemnosti podle obsahu správně vyhodnotil jako stížnosti na jeho postup a námitku podjatosti (tato podání byla později vyřízena jako nedůvodná). Žalobkyně tudíž ve stanovené lhůtě (tj. do 29. 11. 2017) zahájení daňové kontroly ve vztahu k období srpen 2017 neumožnila.

38. Dne 24. 11. 2017 žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za druhé z předmětných období (říjen 2017). Správce daně přistoupil k prověřování údajů uvedených žalobkyní v předmětném přiznání s tím, že na základě analýzy údajů uvedených v kontrolním hlášení i v tomto případě u správce daně vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla skutečně realizována a tedy zda plátce (žalobkyně) byl oprávněn uplatnit odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 ZDPH (zdroj pochybností byl stejný, jak uvedeno výše ohledně období srpen 2017). Proto správce daně učinil dne 19. 12. 2018 oznámení o zahájení daňové kontroly. Ze správního spisu jasně vyplývá, že žalobkyně zahájení daňové kontroly neumožnila, když na výzvu konkrétním návrhem termínu a místa pro zahájení daňové kontroly nereagovala (žalobkyně reagovala pouze písemností doručenou správci daně dne 8. 1. 2018, kde pouze v obecné rovině uvedla, že je k daňové kontrole připravena a že zajistila jako místo kontroly jednací místnost v sídle žalobkyně) a na ve výzvě uvedené místo konání daňové kontroly se ve stanovený termín bez omluvy nedostavila. Správce daně proto dne 10. 1. 2018 důvodně vydal výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu, aby žalobkyně ve lhůtě 15 dnů od doručení předmětné výzvy sdělila správci daně datum a čas, kdy bude připravena k zahájení daňové kontroly (výzva doručena dne 11. 1. 2018). Žalobkyně reagovala podáním ze dne 15. 1. 2018, ve které navrhla termín 22. 1. 2018 od 14 hod na adrese sídla žalobkyně. Úřední osoby správce daně se v žalobkyní navržený termín k zahájení daňové kontroly dostavily, ovšem žádný zástupce žalobkyně nebyl přítomen a ani později, co úřední osoby setrvaly na místě, se nedostavil. Následně žalobkyně zaslala správci daně písemnost s dvěma novými termíny pro zahájení daňové kontroly, z nichž správce daně žalobkyni písemně potvrdil termín 24. 1. 2018 od 14 hod. Ovšem ani v tento náhradní termín, kdy se úřední osoby dostavily na adresu sídla žalobkyně, nebyl žádný zástupce žalobkyně přítomen a ani poději, co úřední osoby setrvaly na místě, se nedostavil. Žalobkyně tedy opakovaně neumožnila správci daně ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu.

39. Před samotných vydání prvostupňového rozhodnutí č. 1 správce daně zaslal žalobkyni sdělení ze dne 20. 3. 2018 o stanovení daně za období srpen 2017, ve kterém jej informoval o tom, že bude žalobkyni doměřena daňová povinnost a umožnil ji seznámit se se způsobem výpočtu daně. Stejným způsobem postupoval správce daně i před vydáním prvostupňového rozhodnutí č. 2, když žalobkyni zaslal sdělení ze dne 5. 4. 2018.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

40. Z obsahu obou prvostupňových rozhodnutí srozumitelně vyplývá postup správce daně, který vedl k doměření, resp. vyměření DPH za předmětná dvě zdaňovací období, stejně jako výpočet nově stanovené daně. Správce daně též popsal skutečnosti, které u něj vyvolaly pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, jakož i to, že žalobkyně v obou případech zmařila zahájení daňové kontroly, čímž neumožnila správci daně ověřit údaje tvrzené v přiznání a současně neprokázala naplnění formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 ZDPH (srov. str. 4 a 5 prvostupňových rozhodnutí).

41. Žalobkyně posléze napadla prvostupňové rozhodnutí č. 1 odvoláním ze dne 2. 5. 2018 a prvostupňové rozhodnutí č. 2 odvoláním ze dne 4. 6. 2018, která posléze mnohokráte v průběhu odvolacího řízení doplnila (zpravidla podáními společnými pro obě odvolání), když převážně uplatňovala nejrůznější námitky vůči procesnímu postupu správce daně. Nicméně v průběhu odvolacího řízení žalobkyně nakonec přestala být důkazně pasivní a odvolacímu orgánu (žalovanému) v rámci ústního jednání konaného dne 2. 8. 2018 (protokol č. j. 34904/18/5300-21444-712153) předložila značné množství písemností, přičemž součástí těchto písemností byla mimo jiné i část daňových dokladů, z nichž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný uvedenou skutečnost vyhodnotil tak, že v části je naplněna formální podmínka nároku na odpočet, a proto ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně, aby doplnil dokazování ve stanoveném rozsahu (písemnost ze dne 16. 10. 2018, č. j. 45925/18/5300-21444-712153).

42. Poté, co správce daně přezkoumal žalobkyní v odvolacím řízení předložené písemnosti, učinil vůči žalobkyni výzvu dle § 92 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPH za předmětná zdaňovací období (výzva správce daně ze dne 15. 1. 2019, č. j. 26673/19/2401-60563-401066). Z této výzvy jasně vyplývá, že žalobkyní předložené doklady se týkají pouze části jí uplatněného nároku na odpočet DPH, tudíž správce daně pod body 1) a) a 2) a) vyzval žalobkyni k doložení daňových dokladů ve smyslu naplnění formální podmínky dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH a pod body 1) b) a 2) b) vyzval žalobkyni k doložení naplnění podmínky pro uplatnitelnost nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH, a to z důvodu přetrvávajících pochybností o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu, k němuž se vztahují v odvolacím řízení doložené daňové doklady, a tedy zda deklarovaná zdanitelná plnění žalobkyně skutečně přijala. Žalobkyně ovšem nic nepředložila, a to ani v prodloužené lhůtě, když se ve svých podáních zaměřila na další, zjevně účelové, zpochybňování jednotlivých dílčích procesních kroků správce daně. Žalobkyně (resp. její zástupce) dokonce svým obstrukčním jednáním zmařila i místní šetření, které se mělo konat dne 20. 3. 2019, jak je patrné z úředního záznamu (č. j. 238121/19/2401-60563-401780). Správce daně poté postoupil spis zpět žalovanému (odvolacímu orgánu). Následovala další podání a stížnosti žalobkyně napadající dílčí procesní kroky správce daně, ovšem k meritu věci žalobkyně nic dalšího nesdělila.

43. Dne 27. 4. 2020 zástupce žalobkyně adresoval žalovanému podání, ve kterém informoval o ukončení zastupování žalobkyně a současně předložil korespondenci se žalobkyní, kde i sám zástupce žalobkyně bezúspěšně vyzýval žalobkyni k doložení důkazních prostředků k prokázání skutečné realizace zdanitelných plnění, aby toto mohlo být předloženo správci daně. Poté žalovaný zaslal dne 29. 9. 2020 (doručeno dne 9. 10. 2020) seznámení se zjištěními skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve

smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Na to bylo reagováno již novým zástupcem žalobkyně, který požádal o nahlížení do spisu, které se realizovalo dne 20. 10. 2020. Následně bylo dne 12. 11. 2020 vydáno napadené rozhodnutí, které bylo téhož dne odesláno zástupci žalobkyně do datové schránky, přičemž k doručení došlo dne 22. 11. 2020.

VI.2 Posouzení žalobních námitek

44. V návaznosti na právě uvedená skutková zjištění učiněná ze správního spisu soud doplňuje, že mezi účastníky řízení nebylo v prvé řadě sporu o tom, že v obou předmětných zdaňovacích obdobích nebyla zahájena daňová kontrola a daň byla stanovena dokazováním, když správce daně nevyužil oprávnění stanovit daň pomůckami. Dále nebylo sporné ani to, že žalobkyně v prvostupňovém řízení před správcem daně nepředložila správci daně žádné účetní či daňové doklady vztahující se k uplatněným nárokům na odpočet DPH za obě předmětná zdaňovací období, když tak poprvé učinila až v odvolacím řízení, a to v rámci ústního jednání konaného před žalovaným dne 2. 8. 2018. Konečně pak bylo nesporné i to, že zmocněným zástupcem žalobkyně byla od počátku předmětného daňového řízení společnost GOODWILL PARTNER s. r. o., zastoupená jednatelem Viktorem Šmejkalem, přičemž ke změně zástupce žalobkyně došlo dne 30. 3. 2020, kdy žalobkyně udělila generální plnou moc společnosti BG taxes & advisory s.r.o., zastoupené jednatelem Mgr. Ing. Pavlem Galuškou.

45. Naproti tomu předmětem sporu byla otázka žalobkyní namítané nezákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejících prvostupňových rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni doměřena (za zdaňovací období srpen 2017), resp. vyměřena (za zdaňovací období říjen 2017) DPH, a to z důvodu, že správce daně neuznal všechny odpočty DPH nárokované za předmětná dvě zdaňovací období, když v části žalobkyně nesplnila formální podmínku nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH (tj. vůbec nedoložila daňové doklady) a ve zbývající části nesplnila podmínku uplatnitelnosti nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH (nevyvrátila pochybnosti správce daně o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu a faktické existenci zdanitelného plnění, k němuž se vztahovaly v odvolacím řízení doložené daňové doklady).

46. Žalobkyní namítanou nezákonnost napadeného rozhodnutí lze rozdělit do čtyř základních okruhů, a to (i) k pravomocnému vyměření DPH za zdaňovací období srpen 2017 došlo až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (dle žalobkyně prekluzivní lhůta uplynula dne 25. 9. 2020, naproti tomu dle žalovaného měla uplynout až 30. 11. 2020); (ii) správce daně v předmětném případě pochybil při stanovení daně, když měl při nesoučinnosti žalobkyně stanovit daň nikoli dokazováním, ale podle pomůcek; (iii) postupem žalovaného bylo žalobkyni fakticky znemožněno se vyjádřit ke skutečnostem v rámci odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí; a (iv) postup správce daně, který odmítl nárok na odpočet v plné výši, byl vůči žalobkyni zaujatý, když byl veden snahou maximalizovat daňovou povinnost žalobkyně, a proto byl v rozporu se zásadou řádného stanovení daně.

47. Soud předesílá, že ve svém posouzení vyšel z bohaté a ustálené judikatury správních soudů ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení se zaměřením na nárok na odpočet DPH. Velmi zevrubné shrnutí této judikatury lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32:

„[29] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[30] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 -71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[31] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62.

[32] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně

vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[33] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět" na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[34] Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že 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]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86)."

(i) K namítané prekluzi

48. Ve vztahu k namítané prekluzi daňové povinnosti za období srpen 2017 soud ve svém posouzení vyšel z následující relevantní právní úpravy.

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

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

51. Ustanovení § 87 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) upravovalo postup pro případy, kdy daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu. Podle odst. 2 platilo, že *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván*. Podle odst. 3 platilo, že *ve výzvě správce daně stanoví a) místo zahájení daňové kontroly, b) předmět daňové kontroly, c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit*. Dle odst. 4 pak platilo, že *den, který je daňový subjekt povinen podle odstavce 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené*

ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

52. Podle § 87 odst. 6 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) platilo, že *marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3.*

53. Jak je patrné z výše popsané rekapitulace průběhu daňového řízení, soud ze správního spisu zjistil, že v případě zdaňovacího období srpen 2017 správce daně učinil dne 20. 10. 2018 oznámení o zahájení daňové kontroly plánované na 7. 11. 2017 v 10:00 hodin. V tomto oznámení bylo s odkazem na § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu jasně uvedeno: „*Místo konání daňové kontroly bude daňovým subjektem oznámeno výše uvedené úřední osobě nejdéle do 3. 11. 2027. Pokud nebude místo konání správci daně oznámeno, bude daňová kontrola zahájena na adrese Západní 19, Karlovy Vary, 3. patro, kancelář č. 321, tj. na adrese Územního pracoviště Finančního úřadu pro Karlovarský kraj.*“ Dále pak bylo v závěru oznámení uvedeno, že pokud by závažné důvody znemožňovaly zahájení daňové kontroly v uvedeném termínu, pak měl daňový subjekt tuto skutečnost správci daně oznámit, včetně navržení náhradního termínu. Jelikož na toto oznámení správce daně žalobkyně nereagovala (a tedy nesdělila do stanoveného data místo konání daňové kontroly) a současně se ani nedostavila dne 7. 11. 2017 na sdělené „náhradní“ místo pro zahájení daňové kontroly (tj. sídlo správce daně), správce daně důvodně vydal dne 10. 11. 2017 výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu, aby žalobkyně ve lhůtě 15 dnů od doručení předmětné výzvy sdělila správci daně datum a čas, kdy bude připravena k zahájení daňové kontroly (výzva byla žalobkyni doručena dne 14. 11. 2017).

54. Žalobkyně sice ve stanovené lhůtě (tj. do 29. 11. 2017, s ohledem na datum doručení) následně adresovala správci daně dvě písemnosti (doručené dne 15. 11. 2017 a 20. 11. 2017), ovšem v žádné z nich žalobkyně na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly požadovaným způsobem nereagovala, když nesdělila správci daně den a hodinu, kdy by byla připravena k zahájení daňové kontroly. Žalobkyně tudíž ve stanovené lhůtě (tj. do 29. 11. 2017) zahájení daňové kontroly ve vztahu k období srpen 2017 neumožnila.

55. Soud naopak nesouhlasil se žalobkyní, která namítala, že k marnému uplynutí lhůty stanovené v předmětné výzvě správce daně ze dne 10. 11. 2017 nedošlo, když při soudním jednání žalobkyně poukazovala na písemnost od tehdejšího zástupce žalobkyně datovanou dne 13. 11. 2017, zatímco ve svém doplňujícím vyjádření ze dne 21. 5. 2021 argumentovala písemností ze dne 19. 11. 2017 (doručenou správci daně dne 30. 11. 2017 v 18:25:34). Pokud jde o písemnost datovanou 13. 11. 2017, tak ta byla podána a správci daně doručena až dne 15. 11. 2027 (v čase 20:48:04), a z jejího obsahu, jak již bylo uvedeno výše, je jasně patrné, že žalobkyně v rozporu s obsahem jak oznámení o zahájení daňové kontroly, tak i výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly neuvedla konkrétní datum a čas pro zahájení daňové kontroly. Shodné platí i pro písemnost druhou. Z těchto důvodů ani jednu z žalobkyní namítaných písemností nelze označit za vyhovění výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly ve vztahu k předmětnému období srpen 2017, přičemž žalobkyně ani nesdělila žádné závažné důvody, pro které by nemohla výzvě vyhovět, resp. nenavrhla termín náhradní.

56. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že v případě zdaňovacího období srpen 2017 došlo k marnému uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně ze dne 10. 11. 2017 k umožnění zahájení daňové kontroly, kterou správce daně učinil řádně a v souladu s § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu. Proto v souladu s § 87 odst. 6 daňového řádu ve spojení s §

148 odst. 3 daňového řádu začala prekluzivní lhůta pro stanovení daně běžet znovu ode dne 30. 11. 2017. Její konec tak připadal až na 30. 11. 2020, nikoli na 25. 9. 2020, jak argumentovala žalobkyně. Vzhledem k tomu, že k pravomocnému doměření daně došlo dne 22. 11. 2020 (kdy žalobkyni bylo doručeno napadené rozhodnutí), stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty. Tato žalobní námitka tudíž nebyla důvodná.

(ii) K namítaným pochybením správce daně při stanovení daně

57. Druhý okruh žalobních námitek směřoval k postupu správce daně, který i přes nesoučinnost a obstrukční jednání žalobkyně, resp. jejího původního zástupce, stanovil daň na základě dokazování, nikoli podle pomůcek.

58. Soud úvodem svého posouzení tohoto okruhu žalobních námitek předesílá, že v projednávané věci bylo z hlediska postupu správce daně zcela zásadní a určující okolností to, že žalobkyně svým obstrukčním jednáním znemožnila v obou předmětných zdaňovacích obdobích zahájit daňovou kontrolu. Z obsahu správního spisu má soud za zcela zřejmé, že veškeré kroky, které žalobkyně (prostřednictvím svého původního zástupce) v průběhu daňového řízení před správcem daně činila, směřovaly ke zmaření zahájení a provedení daňové kontroly, a dále i to, že žalobkyně byla po celou dobu řízení před správcem daně absolutně nečinná, pokud jde o tvrzení a dokazování směrem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně jí uplatněných nároků na odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích. Ostatně zástupce žalobkyně při soudním jednání tyto skutečnosti, které soud na základě obsahu správního spisu a podání účastníků vymezil jako nesporné, nijak nezpochybnil.

59. Dalším východiskem pro posouzení tohoto druhého okruhu žalobních námitek bylo to, že ze správního spisu vyplývá, že u správce daně na základě analýzy údajů uvedených v kontrolním hlášení vznikly pochybnosti, zda v předmětných zdaňovacích obdobích byla přijatá zdanitelná plnění skutečně realizována a tedy zda žalobkyně byla oprávněna uplatnit odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 ZDPH (zdrojem pochybností bylo zejména zjištění o personálním a ekonomickém propojení žalobkyně a jejího dodavatele a dále zjištění o výrazném navýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění, aniž by došlo také k navýšení uskutečněných plnění, a to ve srovnání s předchozími pěti zdaňovacími obdobími – vše podrobně popsáno ve správním spise). S těmito pochybnostmi, jakož i se záměrem neuznat oprávněnost odpočtů DPH uvedených žalobkyní v jejích daňových přiznáních, byla žalobkyně seznámena ve sdělení ze dne 20. 3. 2018 o stanovení daně za zdaňovací období srpen 2017, resp. ve sdělení ze dne 5. 4. 2018 o stanovení daně za zdaňovací období říjen 2017. Žalobkyni bylo v obou případech nabídnuto se seznámit s vlastním způsobem stanovení daně zaznamenaném v úředních záznamech, které byly založeny ve správním spisu. Žalobkyně ovšem na takto sdělené pochybnosti, resp. na sdělení o stanovení daně nikterak důkazně nereagovala.

60. Soud se nejprve zabýval posouzením, zda správce daně postupoval správně, pokud v situaci, kdy žalobkyně znemožnila zahájení daňové kontroly a současně kdy byla nečinná směrem k prokázání jí nárokovaného odpočtu DPH, stanovil daň dokazováním, nikoli podle pomůcek.

61. Podle § 87 odst. 6 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) platilo, že *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, <u>může</u> správce daně stanovit daň podle pomůcek,*

nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.

62. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 – 29 judikoval následující: „*Rozšířený senát tak k předložené otázce uzavírá, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věcí, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“.*“ (srov. bod [11] cit. usnesení).

63. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 – 39 se podává následující: „*Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti procesního postupu stanovení daně dokazováním. Pokud však nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek.* […] *Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).*“ (srov. body [36] a [37] cit. rozsudku).

64. Z uvedené právní úpravy, jakož i judikatury vyplývá, že v obecné rovině správce daně má v případech, kdy daňový subjekt neumožní zahájení a provedené daňové kontroly, možnost, nikoli povinnost, stanovit daň podle pomůcek. I v těchto případech platí obecné pravidlo, že stanovení daňové povinnosti dokazováním má přednost před náhradním postupem prostřednictvím pomůcek. Dále pak z citované judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek lze přistoupit pouze při splnění tří kumulativních podmínek, mezi které se řadí i podmínka, že bez součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním, a dále pak i to, že samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem automaticky nezpůsobuje, že by správce daně musel upustit od stanovení daně na základě dokazování a přejít na stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

65. V projednávané věci, kdy se jednalo o doměření DPH z důvodu neuznání žalobkyní nárokovaného odpočtu na této dani, bylo třeba vycházet též z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH, která upravují nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění. V souladu s výše citovanou judikaturou je základní podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH to, že daňový subjekt musí ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání předložit ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi. Dále platí, že i pokud bude nárok na odpočet doložen daňovým dokladem, nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění, protože

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu.

66. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně činil kroky směřující ke stanovení daně ve správné výši, když si, vedle kroků činěných směrem k zahájení daňové kontroly (což ale žalobkyně svým obstrukčním jednáním znemožnila), provedl analýzu kontrolních hlášení žalobkyně a vyžádal u UniCredit Bank Czech Republic a Slovakia, a.s. informace o transakcích na bankovních účtech žalobkyně za relevantní období. Správce daně též žalobkyni upozornil, že nárok na uplatněný odpočet musí být v prvé řadě prokázán řádným daňovým dokladem ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, jak vyplývá ze sdělení správce daně ze dne 20. 3. 2018 o stanovení daně za zdaňovací období srpnem 2017, resp. ze sdělení ze dne 5. 4. 2018 o stanovení daně za zdaňovací období říjen 2017. Přesto vše žalobkyně žádné daňové doklady prokazující jí uplatněné nároky na odpočet DPH nepředložila. Za tohoto stavu nebyla žalobkyní prokázána základní podmínka pro uznání nároku na odpočet DPH, tudíž správce daně postupoval zcela správně, pokud uplatněné nároky na odpočet neuznal a daňovou povinnost stanovil na základě zjištěných zdanitelných plnění bez takto uplatněných nároků na odpočet. Jak se podává ve shora citované judikatuře, samotné neunesení důkazního břemene žalobkyní stran vzniku jí uplatněného nároku na odpočet DPH nemohlo automaticky vyvolat přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. V dané fázi daňového řízení bylo zřejmé, že nárok na odpočet nelze žalobkyni přiznat (pro nesplnění základní zákonné podmínky), a tudíž i bez součinnosti žalobkyně bylo možno stanovit daň dokazováním.

67. Žalobkyní namítaná skutečnost, že správce daně neměl za prokázané 100 % uplatněného nároku na odpočet, je z hlediska správnosti postupu správce daně při stanovení daně irelevantní, neboť podstatné je, že okolnosti případu odůvodňovaly správce daně, aby stanovil daň dokazováním. Žalobkyní odkazovaná judikatura (srov. doplňující vyjádření žalobkyně ze dne 19. 4. 2021) není příléhavá, neboť se převážně týkala daňové uznatelnosti výdajů z hlediska určení daně z příjmu, nikoli nároků na odpočet DPH, kde jsou podmínky uplatnitelnosti stanoveny v ZDPH (včetně již opakovaně uvedené formální podmínky o prokázání řádného daňového dokladu). Pokud žalobkyně činila odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86 (ve kterém byl řešen nárok na odpočet DPH) s tím, že z něj dovozovala, že „*pomůcky se použijí tam, kde intenzita pochybností je v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu*“, pak se jednalo o dezinterpretaci tam vyslovených právních závěrů, jak je patrné z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 – 29, když stran postupu podle pomůcek platí jiná, shora popsaná, pravidla vycházející vždy z okolností konkrétního případu.

68. Žalovaný, resp. správce daně nepochybili ani v další fázi předmětného řízení poté, co až v průběhu odvolacího řízení žalobkyně poprvé předložila písemnosti, mezi kterými byla i část daňových dokladů, z nichž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích, pročež žalovaný ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně, aby doplnil dokazování ve stanoveném rozsahu. Vzhledem k tomu, že i poté, co správce daně přezkoumal žalobkyní v odvolacím řízení předložené písemnosti, zůstala část žalobkyní uplatněného nároku na odpočet nedoložena daňovými doklady a u zbývající části, kde daňové doklady doloženy byly, přetrvávaly pochybnosti, zda deklarovaná zdanitelná plnění žalobkyně skutečně přijala, přistoupil správce daně dne 15. 1. 2019 k výzvě dle § 92 odst. 4 a § 113 odst. 2 daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPH za předmětná zdaňovací období. Jak

již bylo uvedeno výše, v této výzvě bylo jasně popsáno, že žalobkyní předložené doklady se týkají pouze části žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH, tudíž správce daně pod body 1) a) a 2) a) vyzval žalobkyni k doložení daňových dokladů ve smyslu naplnění formální podmínky dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Dále pak byla žalobkyně předmětnou výzvou vyzvána pod body 1) b) a 2) b) k doložení naplnění podmínky pro uplatnitelnost nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH, neboť u správce daně přetrvávaly tam popsané pochybnosti o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu, k němuž se vztahují v odvolacím řízení doložené daňové doklady (veškeré daňové doklady, ze kterých byl nárokován odpočet DPH, vystavila společnost PRESIDENT HOTELS s. r. o., která měla stejného jednatele, stejné sídlo i stejný předmět podnikání, jako žalobkyně, přičemž fakturace byla v předmětných zdaňovacích obdobích výrazně vyšší než v obdobích předcházejících; to vše umocněné obstrukčním jednáním žalobkyně směřujícím ke znemožnění provést u žalobkyně daňovou kontrolu). Žalobkyně ovšem správci daně nic z toho, k čemu byla vyzývána, nedoložila, a to ani v prodloužené lhůtě. Ani v dalším průběhu odvolacího řízení žalobkyně nic nedoložila, když svými podáními a stížnostmi pouze napadala dílčí procesní kroky správce daně. Dokonce svým obstrukčním jednáním zmařila i místní šetření, které se mělo konat dne 20. 3. 2019, jak je patrné z úředního záznamu (č. j. 238121/19/2401-60563-401780), jež tvoří součást správního spisu. Žalovaný na konci odvolacího řízení zaslal seznámení se zjištěními skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, na základě čehož žalobkyně (již zastoupena novým zástupcem) opět nic dalšího nedoložila.

69. Je tudíž zřejmé, že správce daně i žalovaný postupovali vůči žalobkyni zákonným způsobem, neboť za daného skutkového stavu bylo odůvodněno stanovit daň dokazováním, což se ostatně potvrdilo i tím, že žalobkyně nakonec v odvolacím řízení část daňových dokladů doložila. Přitom v průběhu řízení bylo žalobkyni v dostatečné míře umožněno jednak doložit daňové doklady ve vztahu ke všem jí uplatněným odpočtům DPH, jednak reagovat na správcem daně sdělené a řádně odůvodněné pochybnosti o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu, k němuž se vztahovaly v odvolacím řízení doložené daňové doklady. Žalobkyně ovšem této možnosti nevyužila a oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH nedoložila.

70. Soud proto shledal nedůvodným i druhý okruh žalobních námitek.

(iii) K možnosti žalobkyně se vyjádřit v odvolacím řízení

71. Žalobkyně formulovala třetí okruh svých námitek tak, že jí postupem žalovaného mělo být fakticky znemožněno se vyjádřit ke skutečnostem v rámci odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v dané souvislosti argumentovala tím, že v návaznosti na výzvu ze dne 29. 9. 2020 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, požádal její nový zástupce o nahlédnutí do spisu, což mu bylo umožněno dne 20. 10. 2020, ovšem v omezeném režimu v důsledku pandemických opatření. Zástupce žalobkyně v rámci nahlížení do spisu požádal o zaslání písemností, které mu ovšem byly doručeny až poté, co bylo žalovaným vydáno napadené rozhodnutí.

72. Předně soud poukazuje na to, že ze shora popsaného průběhu daňového řízení je zcela zřejmé, že žalobkyni byl poskytnut dostatečný prostor pro uplatnění jejích práv a pro prokázání jí uplatněného odpočtu DPH (jenž byl ze strany správce daně důvodně zpochybněn), a to nejen v odvolacím řízení, ale též v řízení před správcem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Žalobkyně přitom byla po celou dobu řízení kvalifikovaně zastoupena, přičemž její dodatečné výhrady vznášené novým zástupcem vůči postupu předchozího zástupce žalobkyně jsou zcela bez významu. Volba zástupce v daňovém řízení byla plně záležitostí žalobkyně a dodatečné výhrady vůči postupu takto svobodně zvoleného zástupce jsou irelevantní. Navíc nelze ponechat stranou ani ve správním spisu založenou korespondenci mezi původním zástupcem žalobkyně a žalobkyní, kde původní zástupce upozorňoval žalobkyni na neprokázání deklarovaného zdanitelného plnění a důvodnost pochybností vznášených ze strany správce daně, tudíž nelze říci, že by původní zástupce žalobkyni neinformoval, resp. postupoval v řízení bez jejího vědomí (viz ve správním spise založené podání původního zástupce žalobkyně ze dne 27. 4. 2020 evidované pod č. j. 16396/20 – součást správního spisu).

73. Ani v závěrečné fázi odvolacího řízení nelze říci, že by žalobkyni nebyl poskytnut dostatečný prostor. Jak příznačně poukázala žalovaná ve svém vyjádření k žalobě, ke změně zástupce žalobkyně došlo dle doložené plné moci již dne 30. 3. 2020, přičemž ale kroky směrem k seznámení se s obsahem spisu nový zástupce žalobkyně učinil až v říjnu 2020, kdy požádal o nahlédnutí do správního spisu, čemuž žalovaný vyhověl. Pokud bylo žalobkyní namítáno, že si v rámci nahlížení do spisu vyžádala zaslání písemností nutných k vyjádření, pak z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 10. 2020 vyplývá, že zástupce žalobkyně požádala o zaslání *veškerých písemností podaných odvolatelem označených jako „odvolání“ či „doplnění odvolání“*, přičemž odvolací orgán přislíbil zaslat písemnosti ve lhůtě 30 dnů, včetně podání, kterým žalobkyně zahájila přezkumné řízení. Dále z protokolu vyplývá, že předmětné řízení trvalo 1,5 hodiny, a to z důvodu pandemické situace, a že zástupce žalobkyně neměl další návrhy, vyjádření nebo výhrady proti obsahu protokolu. Přestože vyžádané písemnosti byly zástupci žalobkyně zaslány až po vydání napadeného rozhodnutí, soud v tomto neshledal za daných okolností případu takový nedostatek, který by žalobkyni znemožnil se vyjádřit k výzvě ze dne 29. 9. 2020 k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně v průběhu celého řízení, včetně odvolací fáze, dostala dostatečný prostor pro vyjádření, přičemž i po změně svého zástupce měla více jak půl roku na to, aby se její nový zástupce seznámil s obsahem správního spisu. Navíc žalobkyně nijak konkrétně netvrdila či nedoložila, že by nebyla o podáním učiněných za ni od svého předchozího zástupce informována, resp. že by daná podání neměla k dispozici, ba naopak z korespondence založené do správního spisu předchozím zástupcem žalobkyně v rámci podání ze dne 27. 4. 2020 vyplynulo, že minimálně v období leden a únor 2020 předchozí zástupce žalobkyně komunikoval se žalobkyní o stavu odvolacího řízení a požadavcích správce daně na doložení chybějících daňových dokladů a na prokázání fakticity deklarovaného plnění. Konečně ani žalobkyně ve své žalobě netvrdila, v čem konkrétně jí mělo bránit ve vyjádření se ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení to, že údajně neměla k dispozici svá vlastní podání, která za ni činil její předchozí zástupce, když vše podstatné bylo uvedeno minimálně v odůvodnění předmětné výzvy ze dne 29. 9. 2020.

74. Z právě popsaných důvodů soud shledal nedůvodným i třetí okruh žalobních námitek.

(iv) K námitce o zaujatosti správce daně

75. Posledním okruhem žalobních námitek byla tvrzená „zaujatost“ daňové správy vůči žalobkyni, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný i správce daně měli snažit jakýmkoli způsobem vyhnout uplatnění jakéhokoli ustanovení, podle kterého by byli

nuceni uznat skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně, zejména pak pravidelná a nutně přijatá plnění na provoz hotelu.

76. Jak je patrné ze shora popsaného průběhu daňového řízení, správce daně poskytl žalobkyni dostatečný prostor k prokázání jí uplatněného nároku na odpočet DPH, stejně jako k uplatňování všech procesních práv. Skutečnost, že žalobkyně od počátku zvolila obstrukční přístup, který vedl k znemožnění zahájení a provedení daňové kontroly, musí jít k tíži žalobkyně, nikoli správce daně. V obstrukčním jednání a v pasivitě směrem k prokázání podmínek uplatnitelnosti žalobkyní deklarovaného odpočtu DPH pak žalobkyně pokračovala i ve fázi odvolacího řízení, když např. zmařila i plánované místní šetření, či nereagovala na jasnou a řádnou výzvu ze dne 15. 1. 2019 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPH za předmětná zdaňovací období, resp. nevyužila možnosti se vyjádřit v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení učiněné dne 29. 9. 2020.

77. S žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že by správce daně, resp. žalovaný jednali vůči žalobkyni zaujatě v tom směru, že by se snažili maximalizovat daňovou povinnost žalobkyně, když jí „upřeli“ nárok na odpočet i nejzákladnějších plnění souvisejícího s provozem hotelu, jako např. telefonní služby, nájemné či energie. Na tomto místě je třeba žalobkyni upozornit na to, že ani u těchto „nejzákladnějších“ plnění nelze přiznat nárok na odpočet, pokud není splněna základní podmínka pro vznik nároku na odpočet, a to předložení řádného daňového dokladu, k čemuž v části žalobkyní uplatněného nároku nedošlo. Ve zbývající části uplatněného nároku, kde v odvolacím řízení již daňové doklady předloženy byly, se nejednalo o doklady vystavené od dodavatelů „nejzákladnějších plnění“, ale o doklady vystavené od personálně propojené osoby (PRESIDENT HOTELS s. r. o.), ohledně kterých u správce daně vznikly důvodné pochybnosti o fakticitě fakturovaného plnění (které správce daně řádně odůvodnil a žalobkyni mj. ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 1. 2019 předestřel), které ovšem žalobkyně nevyvrátila, když na ně ani důkazně ani poskytnutým vysvětlením nereagovala. Správce daně a žalovaný proto správně uzavřeli, že žalobkyní deklarovaný nárok na odpočet nelze akceptovat. V takovémto postupu finančních orgánů soud nespatřuje žádnou zaujatost vůči žalobkyni či snahu o maximalizaci daňové povinnosti na úkor žalobkyně.

78. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že správce daně i žalovaný v průběhu celého řízení postupovali tak, aby umožnili žalobkyni využít všech jejích práv, ale současně také aby zabránili žalobkyni zmařit řádné zjištění a stanovení daně.

VII.
Rozhodnutí soudu

79. Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal v postupu žalovaného, jakož i správce daně, žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Správní orgány v projednávané věci dostatečně zjistily skutkový stav věci, když si opatřily dostatek relevantních podkladů, a jejich závěry tak vycházejí ze shromážděného spisového materiálu a mají náležitou oporu v platné právní úpravě a relevantní judikatuře.

80. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

VIII.
Náklady řízení

81. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. února 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.