



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Moderní škola s.r.o.**
sídlem K Rybníčkům 332, 747 81 Otice
zastoupená daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2022, č. j. 9374/22/5300-21444-712862,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou došlou zdejšímu soudu dne 9. 5. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2022, č. j. 9374/22/5300-21444-712862 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné platební výměry ze dne 5. 3. 2021 za zdaňovací období leden až červenec 2016 (dále „prvostupňové rozhodnutí“),

kterými byla žalobkyni doměřena DPH a stanovena povinnost uhradit penále za tyto zdaňovací období. Důvodem pro doměření daně bylo neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění za reklamní služby podle Smlouvy o zajištění reklamy ze dne 5. 1. 2016 od dodavatele společnosti Prosenior s.r.o. "v likvidaci", IČO: 29383293 (dále „Prosenior“), na jejímž základě měla být zajištěna reklama žalobkyně u motokrosového týmu RENTOR RACING s.r.o., IČO: 29042186 (dále „Rentor“).

Shrnutí žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně vytkla napadenému rozhodnutí, že žalovaný nesprávně neuznal alespoň část prokázaného reklamního plnění ze strany Prosenior. Byť žalobkyně připustila, že neunesla důkazní břemeno v plném rozsahu, měl jí být uznán odpočet alespoň za část reklamního plnění (reklamní polepy na doprovodných vozidlech společnosti Rentor) přijatého od společnosti Prosenior, která odpovídá smlouvě o zajištění reklamy, kterou mezi sebou uzavřely společnosti Prosenior a Rentor, a která byla v řízení prokázána. Žalobkyně poukázala na judikaturu, podle které má být přiznán odpočet na vstupu při splnění hmotněprávních podmínek, ačkoliv osoby povinné k dani nevyhověly některým formálním náležitostem. Dále vytkla žalovanému, že došlo k narušení neutrality DPH, když za totožné plnění dodané společností Rentor byl společnosti Prosenior uznán odpočet na DPH. Podle žalobkyně je takový postup i v rozporu se zákazem libovůle, když tuto daň u jednoho subjektu vyberou a u jiného odmítají předmětný odpočet *de facto* za stejné plnění uznat. Žalobkyně namítala, že žalovaný porušil ustanovení § 115 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), když v napadeném rozhodnutí předestřel zcela nové úvahy, na které nemohla reagovat. Podle jejího názoru nešlo o změny drobné, či nepatrné. Dále vytkla žalovanému, že napadené rozhodnutí je vystavěno na zjištěních, jejichž důvodnost a dopad na meritum věci je mnohdy diskutabilní. Žalobkyně poukázala na to, že nebyla jediným subjektem, který měl umístěné logo u společnosti Rentor, žalovaný však tyto reklamy nesrovnává, ačkoliv by v případě hodnocení „pozornosti“ jistě měl. Žalovaný neprokázal, že by cena plnění, za kterou je žalobkyně nakoupila, svou výší neodpovídalo jiným subjektům. Další pochybení spatřuje žalobkyně v dezinterpretaci svého požadavku na zajištění telefonu M. V., účelové hodnocení jeho výpovědi a nezajištění knihy jízd. Podle žalobkyně činí žalovaný nesprávný závěr o době zahájení motokrosové sezóny, nesprávně vykládá termín „auditní stopa“. V neposlední řadě vytýká žalovanému, že neprovedl opakovanou svědeckou výpověď M. V. a že neprovedl ani výslech J. V.
3. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K jednotlivým žalobním bodům odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že v odvolacím řízení nedošlo ke změně právního posouzení, nedošlo tak k naplnění podmínky stanovené § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného by šlo o absurdní závěr, pokud by byl nucen pouze opakovat úvahy správce daně a při každém náznaku vlastní úvahy nad již provedenými důkazními prostředky by měl žalobkyni seznámit postupem předvídaným § 115 odst. 2 daňového řádu. Stran prokázání samotné existence plnění žalovaný poukázal na to, že žalobkyně sama uznala, že neprokázala jeho uskutečnění. Navzdory určitému překrytí předmětu plnění definovaných ve smlouvách mezi žalobkyní a společností Prosenior a na to navazující smlouvě mezi společnostmi Prosenior a Rentor, není možné konstatovat, že by mohlo být prokázáno uskutečnění nějaké dílčí, samostatně oddělitelné části deklarovaného plnění, jež měla žalobkyně přijmout. K námitce dílčích pochybení při provádění a hodnocení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že i kdyby v jejich provádění či hodnocení jakkoliv pochybil, nebylo by takové pochybení způsobilo zvrátit závěr v celé věci.

Replika žalobkyně a duplika žalovaného

4. Žalobkyně v replice setrvala na svém žalobním návrhu a zdůraznila, že pokud měl žalovaný nové pochybnosti, které prvostupňový orgán nevznesl a které vedly k přísnějšímu hodnocení, měl ji s těmito pochybnostmi seznámit před vydáním konečného rozhodnutí. Blíže žalobkyně reagovala i na vyjádření žalovaného ve vztahu k námitce prokázání části plnění. Apelovala na to, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní, nikoliv sankcionování daňových subjektů. Podle žalobkyně není sporu o tom, že jí bylo poskytnuto plnění spočívající v umístění jejího loga na dvou vozidlech společnosti Rentor. Pokud některé okolnosti a důkazy nasvědčují tomu, že by v omezeném rozsahu bylo předmětné plnění žalobkyni fakticky poskytnuto a toto částečné plnění bylo i dostatečně prokázáno, musí k těmto okolnostem žalovaný při stanovování daně přihlídnout bez ohledu na to, jestli považuje plnění za dělitelné nebo nedělitelné.
5. Žalovaný v duplice nesouhlasil s tím, že by věc hodnotil přísněji. Důkazní břemeno bylo přeneseno na žalobkyni výzvou správce daně a tyto pochybnosti nebyly ve zbytku řízení odstraněny. Stran nezohlednění části plnění žalovaný připomněl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, podle něž bylo na žalobkyni, aby prokázala hodnotu dílčí prokázané části. V případě paušálního plnění, jakým bylo i sporné plnění od Prosenior, pak nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se ta která část promítla do celkové ceny. Kromě toho ve věci nebylo prokázáno ani uskutečnění dílčí části plnění, neboť jeho podstatou bylo nikoli samotné umístění loga žalobkyně na některých vozidlech, ale prezentace loga na přesně vyjmenovaných motokrosových akcích. Žalovaný setrval na svém návrhu žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

Posouzení soudem

6. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Zjištění z daňových spisů

7. Z daňových spisů soud pro potřeby přezkumu zjistil, že u žalobkyně byla dne 27. 3. 2018 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2016 v neomezeném rozsahu. Správce daně se v jejím rámci zaměřil na plnění, které žalobkyně obdržela od svého dodavatele, společnosti Prosenior. Předmětným plněním mělo být zajištění reklamy u společnosti Rentor, jak bude uvedeno níže. Žalobkyně v daňových priznáních mimo jiné uplatnila nároky na odpočet ze zdanitelných plnění v podobě reklamních služeb od dodavatele Prosenior v celkové výši 557 500 Kč. Správce daně vyhodnotil, že žalobkyně tyto nároky uplatnila neoprávněně, protože prvostupňovým rozhodnutím došlo k doměření daně, současně bylo doměřeno penále.
8. Co se týče samotného sporného plnění, soud z daňových spisů zjistil, že žalobkyně dne 5. 1. 2016 uzavřela se společností Prosenior smlouvu o zajištění reklamy, jejímž předmětem bylo zajištění reklamy u motokrosového týmu Rentor (dále „Smlouva 1“). Logem žalobkyně měly být označena veškerá vozidla autodopravy, doprovodná vozidla, zázemí a depo závodů, závodní motocykly, dresy jezdců při motokrosových podnicích seriálu Mistrovství ČR, Mistrovství Evropy a Mistrovství světa. Smlouva o zajištění reklamy dále proklamovala,

že ze všech uvedených podniků jsou vysílány televizní a internetové přenosy, a to televizními společnostmi Eurosport, ČT1, ČT24, Sport. Výsledky a prezentace jsou pravidelně vyhlášovány, zviditelňovány a zveřejňovány na oficiálních stránkách Mistrovství světa www.motocrossmx1.com a Mistrovství ČR www.moto-cros.cz a dále na firemních stránkách www.rentor.cz, kde podle této Smlouvy měla být žalobkyně prezentována jako partner. Odměna za sjednanou reklamu byla určena paušální částkou 295 000 Kč bez DPH měsíčně po dobu celé sezóny roku 2016. Fakturace probíhala na měsíční bázi. Ačkoliv byla Smlouva 1 sjednána na dobu 1 roku, došlo k jejímu vypovězení dne 30. 9. 2016. Žalobkyně na základě této smlouvy uplatnila sporné odpočty DPH za období leden až červenec 2016, když v červenci uplatnila odpočet za zajištění reklamy za období červenec až září.

9. V návaznosti na Smlouvu 1 uzavřela společnost Prosenior smlouvu se společností Rentor, taktéž datovanou ke dni 5. 1. 2016 (dále „Smlouva 2“). Rozsah sjednaného reklamního plnění byl sjednán tak, že logem žalobkyně mělo být označeno doprovodné vozidlo společnosti Rentor při motokrosových podnicích. Úplata byla sjednána ve výši 280 000 Kč bez DPH za každý měsíc roku 2016.
10. Z daňových spisů soud dále zjistil, že jsou v něm obsaženy fotografie zachycující logo žalobkyně na doprovodných vozidlech, což vyplývá i ze svědeckých výpovědí obsažených ve spise, zejména výpovědi M. V. a D. Š. M. V. uvedl, že reklama v podobě označení logem žalobkyně byla provedena pouze na doprovodných vozidlech a vyloučil, že by reklama byla prováděna v rozsahu podle Smlouvy 1. Co se týče účasti společnosti Rentor na samotných závodech (podnicích), které spadají pod Smlouvu 1, z výsledkových listin, které jsou součástí závěrečné zprávy o reklamní činnosti ze dne 23. 1. 2017, soud ověřil, že jezdec Rentor M. V. se účastnil závodů v Assenu, nicméně z výsledkové listiny není patrné, za jaký tým startoval. V případě mezinárodního mistrovství ČR v motokrosu konaného dne 10. 7. 2016 v Petrovicích u Karviné se M. V. účastnil závodu veteránů jako jezdec týmu SMS Morava.

Námítka prokázání alespoň části plnění

11. V rámci první žalobní námítky žalobkyně vytkla žalovanému, že jí neuznal alespoň část obdrženého reklamního plnění, konkrétně plnění podle Smlouvy 2.
12. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení.
13. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. V případě nároku na odpočet DPH je obecně povinností daňového subjektu doložit to, že skutečně přijal plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele a že toto plnění použil při své ekonomické činnosti. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti zpochybňující věrohodnost tvrzení daňového subjektu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
14. Mezi účastníky není spor o to, že žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů za dodání sjednaných služeb, avšak správce daně vyjádřil pochybnosti, zda předmětná zdanitelná plnění skutečně existovala. Žalobkyně přitom jakkoliv nerozporovala oprávněnost či prokázání pochybností ze strany daňových orgánů a v žalobě připustila, že není schopna prokázat deklarované plnění v plném rozsahu. Jádru

sporu leží v otázce prokázání alespoň části takového plnění, které svým rozsahem odpovídá Smlouvě 2, tedy plnění, které mezi sebou smluvily společnosti Prosenior a Rentor. S názorem žalobkyně, že žalovaný měl uznat alespoň část prokázaného plnění, ovšem krajský soud nesouhlasí.

15. S nemožností uznat alespoň část deklarovaného plnění se k odvolací námitce žalobkyně zabýval dostatečně již žalovaný, na jehož vypořádání odkazuje i soud (bod 101 až 104 napadeného rozhodnutí). Plnění, které mezi sebou sjednala žalobkyně se společností Prosenior, bylo obsáhlé a komplexní a zahrnovalo v sobě kromě označení doprovodných vozidel i další nezanedbatelné složky (jako např. propagace žalobkyně na internetových stránkách, označení dresů jezdců apod.). Cena za reklamní plnění byla sjednána paušálně, a to bez jakéhokoliv algoritmu, který by oceňoval jednotlivé části sjednaného plnění. V průběhu daňového řízení žalobkyně žádným způsobem neprokázala, ani se nepokusila, ohodnotit tu část plnění, která podle jejího názoru byla prokázána. Není však úlohou ani daňových orgánů, natož soudu, suplovat zákonné povinnosti žalobkyně a oceňovat část ujednaného plnění. To ostatně potvrzuje i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019 – 38: *„[N]ezpochybnění uskutečněných plnění v určitém rozsahu (loga na některých autech a na některých závodech vylepena byla) samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. Jak ostatně vyplývá ze shora zmíněného výsledku pana T., cenu reklamního loga určuje celá řada faktorů, které závisí od jeho velikosti, umístění na vozidle a rovněž na samotném jezdcovi či závodě. Od správce daně nelze očekávat, že ten by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Ani této kasační argumentaci stěžovatelky proto nelze přisvědčit.“*
16. Nelze přehlížet ani to, že smluvené plnění nespočívalo pouze v samotném umístění log žalobkyně na předmětech a místech specifikovaných ve Smlouvě 1, ale taktéž jejich prezentaci na Smlouvou 1 specifikovaných akcích a závodech. Z daňových spisů, zejména z výsledkových listin, však nevyplývala účast společnosti Rentor na těchto závodech. Ani z fotografií, které jsou obsahem spisu, není možné dovést účast Rentor na těchto závodech. Byť se v ojedinělých případech objevilo ve výsledkových listinách jméno M. V., pak výsledkové listiny neobsahují zmínku o tom, že by závodil za stáj Rentor. Lze snad připustit, že by žalobkyně nemusela nutně prokázat provedení reklamy na všech specifikovaných závodech, nicméně její povinností bylo prokázat provedení alespoň na jejich podstatné části (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84), což však neprokázala. Pokud žalobkyně tvrdila jak v průběhu daňového řízení, tak v řízení před soudem, že důvodem sjednání reklamy byla její propagace, pak je zjevné, že tento účel naplněn nebyl, což zmiňoval i žalovaný, a soud s tímto názorem souhlasí. Tato žalobní námitka tedy není důvodná.

Námitka narušení neutrality daně

17. Žalobkyně v rámci dalšího žalobního bodu namítala, že shodnou transakci nelze posuzovat zcela odlišně, aniž by byl rozdíl odůvodněn. Žalovaný podle žalobkyně upřednostnil stav formální, konkrétně spatřovala žalobkyně pochybení v tom, že jejímu dodavateli Prosenior byl odpočet DPH uznán za plnění na základě Smlouvy 2, nicméně žalovaný neuznal žalobkyni plnění na základě Smlouvy 1, ačkoliv základ obou plnění je shodný.
18. S touto námitkou se již dostatečně vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 90 až 94). Je třeba dát za pravdu žalobkyni, že v obecné rovině nelze posuzovat shodné

transakce odlišně, nicméně tak tomu v případě žalobkyně není. Žalovaný ve shodě se správcem daně připomněl vzájemné odlišnosti, na základě kterých nebylo možné uznat odpočet žalobkyni. Soud s tímto vypořádáním souhlasí. Daňová kontrola u společnosti Prosenior probíhala, na rozdíl od žalobkyně, pouze za zdaňovací období únor 2016. Předmětem kontroly byla přijatá reklamní plnění od společnosti Rentor, jejichž uskutečnění potvrdili jednotliví odběratelé, navíc při dané kontrole neprobíhalo natolik obsáhlé dokazování jako v případě žalobkyně. Je třeba připomenout, že daňová kontrola u společnosti Prosenior neprobíhala u daně na výstupu. To je v celé věci podstatné, zvláště s ohledem na odlišné ujednání o smluveném rozsahu, když Smlouva 2 byla v otázce rozsahu plnění značně užší. Jak přílehavě připomněl žalovaný v napadeném rozhodnutí: „[P]okud jde o různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů, má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vychází ze stejných skutečností. (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 AfS 360/2018 – 24)“ Krajský soud připomíná, že důvodem pro neuznání odpočtu byla skutečnost, že žalobkyně v celém průběhu řízení neprokázala existenci deklarovaného plnění. Pokud nedostala své zákonné povinnosti prokázat existenci plnění, nemohlo dojít ani k porušení zásady neutrality DPH. To ostatně nerozporuje ani žalobkyně, když v bodě 8 žaloby zmiňuje, že „daň z přidané hodnoty je pro plátce neutrální při splnění zákonných podmínek“ (pozn. podtržení provedeno soudem). Nelze ani přisvědčit žalobkyni odkazující se na nálezh Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 4072/17, když předmětem jeho přezkumu byla odlišná věc, která se ani nedotýkala daňového řízení.

19. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

Námitka dílčích nesprávných zjištění

20. Žalobkyně dále vytýkala žalovanému, že se dopustil řady dílčích nesprávných zjištění. Ani tuto soud neshledal důvodnou.
21. Námitka, že žalovaný z hlediska zřetelnosti nesrovnával loga dalších subjektů umístěná na doprovodných vozidlech a nezkoumal cenu, za kterou si opatřily reklamu jiné subjekty, je zcela mimoběžná s nosnými důvody rozhodnutí, které bylo postaveno na tom, že žalobkyně neprokázala existenci deklarovaného plnění.
22. Shodně soud nespaturuje nezákonnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že žalovaný neprovedl výslech J. V. a opakovaný výslech M. V. Žalobkyně navrhovala v daňovém řízení provedení výslechu J. V., a to za účelem zjištění, zda při zpracování závěrečné zprávy pracoval se všemi fotografiemi nebo fotografie vybíral, zda měl k dispozici fotografie ze všech zdaňovacích období, zda se účastnil i samotných závodů, a dále určení, o jaké závody se na inkriminovaných fotografiích jedná. K důvodům neprovedení výslechu J. V. se vyjádřil žalovaný v bodech 53 až 58 napadeného rozhodnutí. Stěžejními důvody, pro které nebyl proveden výslech J. V., bylo, že z výsledkových listin nevyplývala účast závodního týmu Rentor ani jeho samotného na závodech specifikovaných ve Smlouvě 1, a to s výjimkou závodu v Assenu, u kterého však není zřejmá účast týmu Rentor, ale pouze M. V. Výslech J. V. by tak byl nadbytečný, neboť s ohledem na další důkazy by nebyl s to čehokoliv změnit na závěru žalovaného. Koneckonců ani v žalobě žalobkyně nespecifikuje, jakých závodů podřaditelných pod Smlouvu 1 by se měl J. V. zúčastnit. Z těchto důvodů žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď J. V. nadbytečnou a s tímto hodnocením souhlasí i krajský soud.

23. V případě M. V. byl navrhován jeho opakovaný výslech, a to za účelem předložení originálů fotografií, aby bylo možno ověřit místo a čas jejich pořízení. Předně je třeba zdůraznit, že výslech M. V. provedl již správce daně, a to za přítomnosti zástupce žalobkyně. Žalovaný shrnul důvody, pro které neprovedl opakovaný výslech, kdy soud odkazuje na body 58 až 63 napadeného rozhodnutí, vyhověl tak požadavku § 92 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud se s uvedenými důvody ztotožňuje. Ani soudu není zjevné, k jakým novým skutečnostem by se mohl svědek vyjádřit, když žalovaný ve výsledku akceptoval předložené fotografie, nicméně dospěl k závěru, že neprokazují uskutečnění reklamních služeb, které byly sjednány ve Smlouvě 1.
24. Ani předložení knihy jízd by za daných okolností nebylo s to prokázat uskutečnění plnění, jak bylo smlouveno, neboť účast Rentor na závodech specifikovaných ve Smlouvě 1 nevyplývala ani z výsledkových listin, které daňové orgány měly k dispozici a s tímto návrhem se vypořádal již správce daně (k tomu bod 43 napadeného rozhodnutí).
25. Pokud jde o výklad pojmu auditní stopa, pak žalobkyně v žalobě dovozuje odlišný výklad tohoto pojmu žalovaným oproti výkladu, který zastává Generální finanční ředitelství. Podle názoru soudu však žalobkyně dezinterpretuje závěr žalovaného. Soud opakovaně připomíná, že bylo povinností žalobkyně v daňovém řízení prokázat uskutečnění deklarovaného plnění. S touto povinností je přirozeně spjatá povinnost daňového subjektu uchovávat si vhodné podklady, záznamy či dokumenty pro případ, že bude nutné v budoucnu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, např. právě v daňovém řízení. V tomto duchu je pak třeba hodnotit právě i odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015, byť se zabýval obnovou řízení.
26. Závěrem k této námitce soud uvádí, že nosné důvody rozhodnutí stojí na tom, že žalobkyně neprokázala existenci deklarovaného plnění, které si sjednala se společností Prosenior. Touto námitkou se soud zabýval již výše a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný. Dílčí námitky žalobkyně však nosné důvody nenarušují a soud je shledal nedůvodnými.

Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

27. Pokud jde o námitku porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, pak i tuto námitku shledal soud nedůvodnou.
28. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
29. Žalobcova námitka směřovala svým obsahem do porušení věty druhé citovaného ustanovení, tedy, že žalovaný porušil svou povinnost seznámit žalobkyni se změnou právního názoru před vydáním napadeného rozhodnutí. Jak uvádí judikatura Nejvyššího soudu, účelem daného ustanovení je předcházet překvapivým rozhodnutím. Odkázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58: *„Dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel*

dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.) (viz bod 63 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, Strojmetal).“

30. Povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s právním posouzením však přichází až za kumulativního splnění dvou podmínek, a to (1) odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně prvního stupně a (2) jeho změna by mohla ovlivnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
31. Jak ovšem ověřil krajský soud, v rámci odvolacího řízení nedošlo ze strany žalovaného k odlišnému právnímu posouzení, čímž nevyvstala ani povinnost žalovaného seznámit žalobkyni se změnou právního názoru. Obě rozhodnutí, jak prvostupňové, tak i napadené, jsou postaveny na tom, že žalobkyně neprokázala existenci zdanitelného plnění přijatého od společnosti Prosenior. Samotné doplnění úvah žalovaným však nelze považovat jako změnu právního názoru. Nedošlo tak k naplnění výše uvedené první podmínky, proto žalovaný nepochybil. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

Závěr a náklady řízení

32. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Ostrava 13. září 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu