



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové, ve věci

žalobkyně: **EDHESSA s. r. o.**
sídlem č. p. 33, 664 91 Biskoupky,
zastoupena advokátkou JUDr. Kateřinou Tomkovou
sídlem č. p. 33, 664 91 Biskoupky

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2020, č. j. 23176/20/5300-21443-702551,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní body

1. Žalobkyně se svou žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 7. 7. 2020, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2020, č. j. 23176/20/5300-21443-702551 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně změněno ve lhůtě splatnosti, ve zbytku

potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III (dále je „správce daně“), platební výměr vyměřující žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši vlastní daňové povinnosti 4 001 868 Kč.

2. Žalobkyně předně uvedla, že došlo k porušení ústavní zásady rovnosti zbraní, spočívající v tom, že správce daně se opakovaně dopustil pochybení při doručování vlastních písemností a správní soudy mu prakticky vysvětlily, jak má postupovat. Dále namítla, že v důsledku opakovaných pochybení správce daně se délka daňového řízení vymyká z mantinelů stanovených v článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 7 odst. 1 zákona č. 208/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), když správce daně má být schopen posoudit věc hned napoprvé; žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 31/2005.
3. Žalobkyně nesouhlasila se zjištěním, učiněným žalovaný z výsledku doručovatelky paní J. H., která k doručení sporné zásilky uvedla, že si na její doručování nepamatuje. Žalovaný svůj závěr podložil jejím obecným popisem postupu při doručování zásilek, což je v rozporu s obsahem svědecké výpovědi, jak jej chápe § 96 daňového řádu i právní teorie, kdy svědek vypovídá pouze k tomu, co vnímal svými smysly. Vhození poučení tak podle žalobkyně žalovaný neprokázala a neprokázal tak řádné doručení předmětného platebního výměru. Tříletá subjektivní lhůta pro stanovení daně proto marně uplynula.
4. Vzhledem k tomu, že se žalovaný v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolací řízení z 18. 3. 2020 nijak nezabýval odvolacím tvrzením žalobkyně, že „*odvolatel (pozn. soudu zde žalobkyně) prokázal vlastnictví předmětného zdanitelného plnění, které použil pro svou ekonomickou činnost*“, je část odůvodnění napadeného rozhodnutí pod body 52 – 60 a 76 – 80 stižena nezákonností, neboť se jedná o závěry nové, ke kterým se žalobkyně nemohla vyjádřit, a pro rozhodnutí soudu je tak bezvýznamná. Žalobkyně uvedla, že předmětné zdanitelné plnění prodala JUDr. K. T., z tohoto prodeje přiznala DPH a správce daně JUDr. K. T. přiznal nárok na odpočet DPH. JUDr. T. na výzvu správce daně odstranila jeho pochybnost ve věci přijetí dřevěných plastik dohodou o uznání vlastnictví k předmětnému souboru dřevěných plastik a smlouvou kupní ze 4. 4. 2018, kterou uzavřela s vlastníkem plastik panem M.
5. K běhu desetileté prekluzivní lhůty, která počala běžet před účinností daňového řádu, a vlivu soudních řízení na její stavění, žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 282/2017-44 ze dne 28. 8. 2019, který považuje za přelomový, a dále na argumentaci Krajského soudu v Ostravě v rozsudku č. j. 25 Af 96/2020 – 48 z 28. 1. 2021.

Stanovisko žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Zopakoval, že nezaškrtnutí políčka o vhození poučení do schránky žalobkyně u předmětné zásilky bylo výsledkem formálního pochybení doručovatelky, což vyplývá nejen z její výpovědi, ale i z dalších důkazů (sdělení České pošty, vyjádření doručovatelky při reklamaci). K běhu desetileté prekluzivní lhůty poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2011 – 218 z 31. 5. 2012 a č. j. 3 Afs 36/2017- 85 z 21. 3. 2018, přičemž v důsledku stavění lhůty po dobu soudních řízení tato ještě neuplynula. Nesouhlasil ani s namítaným pochybením při seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, které podle § 115 odst. 2 daňového řádu má vést

k seznámení daňového subjektu pouze se skutečnostmi novými, zjištěnými v odvolacím řízení, a nemá suplovat odůvodnění odvolacího rozhodnutí. Nesouhlasil ani s námitkou deformace důkazů, protože správce daně i žalovaný přihlédli ke všem důkazům. Žalobkyně naopak poukazuje na závěry správce daně ve vytýkačím řízení u JUDr. T., ačkoliv podle rozhodnutí příslušného správce daně v rámci obnovy řízení z 21. 9. 2011 tento uzavřel, že JUDr. T. neprokázala nárok na odpočet z pořízení předmětným dřevěných plastik.

Zjištění z daňového spisu

7. Správce daně zahájil u žalobkyně vytýkačím řízením k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007, což vedlo k odepření uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 10.451.443 Kč a vyměření vlastní daňové povinnosti ve výši 4.001.868 Kč. Platební výměr z 30. 11. 2011 měl být žalobkyni doručen 12. 12. 2011, což je mezi účastníky sporné, když podle doručky ve spise byl doručován spolu s dalšími dvěma písemnostmi prostřednictvím České pošty s.p. zástupkyni žalobkyně JUDr. K. T. na adresu I., B. 33. Z doručky vyplývá, že zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 1. 12. 2011 a následně byla vložena do schránky dne 13. 12. 2011. Na doručence není zaškrtnuto políčko, že adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky a bylo ponecháno poučení. Výzva k vyzvednutí zásilky žalobkyni doručena byla, protože ji žalobkyně sama správci daně předložila. Dne 1. 1. 2012 žalobkyně namítla uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Podání žalovaný posoudil jako odvolání proto platebnímu výměru a dne 2. 7. 2012 je zamítl.
8. Proti tomuto odvolacímu rozhodnutí podala žalobkyně dne 8. 9. 2012 žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, o které soud rozhodl dne 12. 6. 2014 rozsudkem č. j. 22 Af 103/2012 – 39 tak, že odvolací rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení z důvodu neprokázání doručení předmětného platebního výměru. Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud dne 25. 9. 2014 rozsudkem č. j. 4 Afs 142/2014-22, kterým uložil krajskému soudu zabývat se charakterem prekluzivní lhůty. Následně krajský soud dne 17. 3. 2016 rozsudkem č. j. 22 Af 103/2012- 89 odvolací rozhodnutí opět zrušil, když vyloučil dopad účinků § 264 daňového řádu na daňová řízení zahájená za účinnosti zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).
9. Žalovaný doplnil dokazování o svědeckou výpověď poštovní doručovatelky a dne 16. 9. 2016 v pořadí druhým rozhodnutím o odvolání pouze změnil údaje týkající se splatnosti daně a bankovního spojení, v ostatním odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil.
10. Proti druhému odvolacímu rozhodnutí žalobkyně opět podala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě dne 7. 11. 2016, který i toto druhé odvolací rozhodnutí zrušil rozsudkem z 8. 3. 2018, č. j. 22 Af 95/2016 – 48, z důvodu pochybení žalovaného při předvolání žalobkyně k svědeckému výsledku poštovní doručovatelky, čímž byla žalobkyně zkrácena na svých právech výsledku se zúčastnit a klást svědkyni otázky. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku podanou dne 16. 4. 2018 k Nejvyššímu správnímu soudu tento zamítl dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018-48.

11. Žalovaný opětovně vyslechl poštovní doručovatelku, provádějící doručení sporné písemnosti – platebního výměru, za účasti žalobkyně a následně rozhodl napadeným rozhodnutím.

K námitce marnému uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně

12. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou marného uplynutí desetileté prekluzivní lhůty, neboť v případě, kdyby tato námitka byla důvodná, zabývat se ostatními žalobními námitkami by bylo nadbytečné.
13. V posuzované věci počala běžet lhůta pro stanovení daně podle § 41 ZSDP. Před jejím skončením byl přijat daňový řád, který na rozdíl od ZSDP nespojuje se zahájením soudního řízení stavění běhu prekluzivní lhůty. V posuzované věci proběhlo již několik soudních řízení, všechny byly zahájeny za účinnosti daňového řádu.
14. V žalobkyni uváděném rozsudku č. j. 25 Af 96/2020 – 48 z 28. 1. 2021 zdejší soud uzavřel: „[j]ak dovodila nyní již ustálená judikatura ke vztahu § 41 s. ř. s. a § 148 odst. 5 daňového řádu, pokud jde o běh objektivní prekluzivní lhůty, úprava daňového řádu vylučuje užití § 41 s. ř. s. Pouze v případech, kdy bylo řízení před správními soudy zahájeno před účinností daňového řádu dne 1. 1. 2011, se uvedené pravidlo neuplatní a ke stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty dojde. Závěr je vystavěn na premise, že pokud daňové subjekty před účinností daňového řádu zahájily soudní řízení v dobré víře, že tato okolnost nemá (na základě tehdy účinné právní úpravy) na jejich postavení žádný vliv, nelze připustit, aby toto jejich legitimní očekávání bylo novou právní úpravou zpětně negováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218 nebo ze dne 30. dubna 2019 č. j. 3 Afs 368/2017 – 194). Žalovaným dovolávané rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 36/2017-85 z 21. 3. 2018 představuje ojedinělé starší rozhodnutí, které bylo překonáno uvedenou pozdější judikaturou souladnou s nálezem Ústavního soudu z 15. 9. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 18/14“.
15. Tento závěr krajského soud však byl překonán následnou judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou podrobně shrnul čtvrtý senát v rozsudku č. j. 4 Afs 30/2021 – 21 ze dne 9. 8. 2021 takto: „(...) pro posouzení možnosti aplikace § 41 s. ř. s. není rozhodující, zda k zahájení řízení před správními soudy, resp. k podání žaloby, došlo před účinností či až za účinnosti daňového řádu. Klíčový je naopak okamžik počátku běhu prekluzivní lhůty, přičemž ve světle výše uvedeného platí, že pokud prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet před účinností daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, pak se na tuto lhůtu vztahuje § 41 s. ř. s., bez ohledu na to, zda došlo k zahájení soudních řízení, která staví běh lhůty ve smyslu citovaného ustanovení, před či po datu účinnosti daňového řádu, a naopak se na ni vzhledem k její hmotněprávní povaze nemůže vztahovat § 148 odst. 5 daňového řádu. Tento závěr přitom není v judikatuře Nejvyššího správního soudu ojedinělý, neboť byl následně aprobován navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tak například v rozsudku ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 - 48, druhý senát Nejvyššího správního soudu zopakoval, že § 148 odst. 5 daňového řádu lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011, je nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tedy včetně § 41 s. ř. s. Proto byl běh takové prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení stavěn, i přesto, že tato řízení byla zahájena až po datu účinnosti daňového řádu“.

16. Krajský soud neshledal žádný důvod, proč by se nyní odchýlil od uvedeného podrobně odůvodněného závěru, který reagoval na pochybnosti v tomto směru správními soudy vznesené. Aplikováno na posuzovanou věc, objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně počala v souladu s § 47 odst. 2 ZSDP běžet dne 31. 12. 2007, tedy ke dni tohoto rozhodnutí před 13 lety a téměř deseti měsíci. Byla stavěna po dobu řízení před krajským soudem od 8. 9. 2012 do 10. 7. 2014 a od 7. 11. 2016 do 6. 4. 2018, po dobu řízení před Nejvyšším správním soudem od 16. 7. 2014 do 15. 4. 2016 a od 16. 4. 2018 do 5. 9. 2019. Nyní je opět stavěna od podání žaloby dne 7. 7. 2020. Celkem byla stavěna již více než šest let soudních řízení, což bez nutnosti dalších výpočtu vylučuje, aby ke dni vydání napadeného rozhodnutí uplynula.
17. Žalobní námitka uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně tak není důvodná, a to ani s přihlédnutím k absolutní délce daňového řízení, když s ní zákon nespojuje žádný účinek. Naopak, v důsledku institutu stavění lhůty po dobu soudního řízení zákonodárce stavil časový rámec, ve kterém má daňové řízení proběhnout a daň má být stanovena, který dosud překročen nebyl. Poukaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005 je nepřipadný, neboť se týká opakování daňové kontroly.

K námitce chybného závěru učiněného z výpovědi doručovatelky

18. Požadavky na kvalitu zjištění skutkového stavu stanoví § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*, ve spojení s cílem správy daní, jak je definován v § 1 odst. 2 daňového řádu: *[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*. Ke zjištění skutkového stavu slouží důkazní prostředky, kterými podle § 93 odst. 1 daňového řádu jsou všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
19. Pro hodnocení důkazů správce daně je pak směrodatné ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*.
20. V posuzované věci je mezi účastníky sporné, zda došlo k fikci doručení předmětného platebního výměru ze dne 30. 11. 2011 ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *[n]evyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl*. Ve věci je sporné, zda byly splněny podmínky pro uložení písemnosti, jak vyplývají z § 46 odst. 2 daňového řádu, tedy *[v] upozornění na uložení písemnosti, které se ukládá do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky nebo na jiné vhodné místo, se adresát vyzve k převzetí písemnosti a dále se v něm uvede označení správce daně, jehož písemnost je doručována, komu je doručováno, kde a od kterého dne a v jakých hodinách je písemnost připravena k vyzvednutí; současně se adresát písemně poučí o právních důsledcích jejího nevyzvednutí*.

21. V řízení není sporné, že do domovní schránky zástupkyně žalobkyně bylo vloženo upozornění na uložení písemnosti, sporné je, zda bylo vloženo rovněž poučení právních důsledcích nevyzvednutí zásilky, protože předmětná doručenka neobsahovala žádný údaj o vložení příslušného poučení.
22. Žalovaný k otázce, zda žalobkyně byla poštou poučena o důsledcích nevyzvednutí si předmětné zásilky, shromáždil důkazní prostředky, kterými jsou oznámení České pošty v rámci reklamačního řízení z 12. 11. 2012 obsahující sdělení, že veškeré poučení i výzvy jsou zanechávány v domovní schránce, přičemž chybou doručovatelky bylo, že nezaškrtnula první odsek na dodejce. Dále písemné vyjádření doručovatelky z 21. 6. 2016, kdy tato uvedla, že příslušné políčko na doručence nezaškrtnula z nepozornosti, výzvu k vyzvednutí doporučené zásilky vhodila do schránky a dopis uložila na poště N. V. Dále opakovaný výsledek této doručovatelky dne 25. 11. 2019, kdy k otázce na důvod nezaškrtnutí příslušného okénka na předmětné doručence uvedla, že si na to nepamatuje, protože je to již dlouhá doba. Dále uvedla, že v případech, kdy adresát nebyl doma, utrhla vzadu poučení, hodila do schránky, a pak dopis ukládala v N. V. na poště.
23. Z důkazních prostředků žalovaný učinil závěr, že *„vadná doručenka je výsledkem nedbalosti či nepozornosti poštovní doručovatelky a nikoliv důkazem toho, že by výzva či poučení skutečně nebyly do schránky adresáta vhozeny. Tato formální chyba nemůže mít z materiálního hlediska vliv na řádnost doručení předmětného platebního výměru“* (bod 39 napadeného rozhodnutí). Přihlédl přitom k tomu, že při svědecké výpovědi uplynulo od sporného doručení platebního výměru již 8 let, přičemž poštovní doručovatelka se k okolnostem doručení vyjadřovala v průběhu této doby třikrát, v reklamačním řízení, při procesně vadné výpovědi a naposledy v rámci zde uvedené výpovědi.
24. Krajský soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Jak již soud podrobně vyložil v rozsudku č. j. 22 Af 103/2012 – 89, žalovaného tíží důkazní povinnost k prokázání doručení předmětného platebního výměru, a to i v případě doručení tzv. fikcí podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí svůj závěr o poučení žalobkyně o důsledcích nevyzvednutí zásilky nevystavěl pouze na výsledku doručovatelky, která doručenku vyplňovala, ale rovněž na dalších důkazních prostředcích, zejména vyjádření České pošty v reklamačním řízení a písemném vyjádření téže doručovatelky, které nejsou se svědeckým vyjádřením této doručovatelky v rozporu; uvedla – li totiž při svém opakovaném výsledku, konaném osm let po doručování sporné zásilky, že si na okolnosti doručení nepamatuje, nijak tím nepopřela své předchozí vyjádření, že při tomto vyplňování chybovala, a ani sdělení České pošty. Další část její výpovědi, ve které obecně popsala svůj postup při doručování, rovněž odpovídá tomu, co písemně uvedla ke konkrétní zásilce v době, která posuzovanému doručování tak časově vzdálená nebyla. Krajský soud se ztotožňuje s úvahami žalobkyně o obsahu svědecké výpovědi podle § 96 daňového řádu, v níž svědek uvádí, co vnímal svými smysly, a posuzovaná výpověď této podmínce plně odpovídá; ke konkrétní zásilce svědkyně uvedl, co si k jejímu doručení pamatuje (nepamatuje si nic), k obecnému doručování uvedla, jak obvykle postupovala, což nepochybně svými smysly vnímala. Zařazeno do řetězce zjištění učiněných z ostatních uvedených důkazních prostředků je logický a důkazně podložený závěr žalovaného, že spolu s výzvou k vyzvednutí sporné zásilky bylo zástupkyni žalobkyně vloženo do schránky i poučení o důsledcích jejího nevyzvednutí.

25. Žalovaný tak prokázal, že byly naplněny předpoklady vzniku fikce doručení podle § 47 odst. 2 daňového řádu a k doručení sporného dodatečného platebního výměru došlo dne 12. 12. 2011, když desátým dnem od vložení výzvy k vyzvednutí zásilky dne 1. 12. 2011 byla sobota, podle § 33 odst. 4 daňového řádu je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, tedy pondělí 12. 12. 2011. Dodatečný platební výměr tak byl oznámen v tříleté prekluzivní lhůtě pro stanovení daně, prodloužené o jeden rok do 31. 12. 2011 vlivem zahájením vytykácího řízení podle § 47 odst. 1 ZSDP.
26. Žalobní námitka chybného posouzení svědecké výpovědi poštovní doručovatelky, neprokázání fikce doručení předmětného platebního výměru a uplynutí subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně proto není důvodná.
- K námitce nezákonnosti části odůvodnění pro porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu*
27. Žalobkyně namítla nezákonnost závěrů žalovaného v bodech 52 – 60 a 76 až 80 napadeného rozhodnutí z důvodu porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, když se jimi ve sdělení z 18. 3. 2020 nijak nezabýval.
28. Krajský soud ověřil, že body 52 – 60 se týkají žalobkyní uplatněného nároku na odpočet. Body 52 – 53 se věnují správcem daně vyloučeného nároku ve výši 9 500 000 Kč z přijatých zdanitelných plnění od společnosti BGC Developers a.s., jejímž předmětem byl převod vlastnických práv na výrobu nepasterizovaného a nefiltrovaného piva, u kterého došlo k nížení odpočtu daně na základě žádosti žalobkyně, což správce daně akceptoval.
29. Body 54 až 60 se týkají přijetí tří zdanitelných plnění, a to pořízení galerie v zámku Oslavanech od společnosti BGC Developers a.s. (nárok na odpočet ve výši 988 000 Kč), přijetí obchodního tajemství o vlastnické struktuře, právních a majetkových poměrech a dalším provozu zámku Kupařovicích od společnosti BGC Developers a.s. (nárok na odpočet 6 080 000 Kč) a pořízení dřevěných plastik umístěných v nádvoří zámku v Oslavanech od společnosti G & C Pacific a.s. (nárok na odpočet 735 300 Kč). K prvním dvěma obchodním případům žalovaný konstatoval, že se ztotožňuje se závěrem správce daně, že žalobkyně poté, co byly předmětné daňové doklady zpochybněny, nepředložila žádné důkazní prostředky k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH a neunesla tak své důkazní břemeno (bod 55 napadeného rozhodnutí). Ohledně dřevěných plastik, které měly být prodány v řetězci M. M. (jejich výrobce) – DAMA DM s. r. o. - G & C Pacific a.s. – žalobkyně, se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně o neodstranění pochybností o faktickém uskutečnění přijatého zdanitelného plnění, ani jeho použití v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně, založeném na správcem daně provedených výsledcích svědků M. M., M. L., statutárního zástupce společnosti DAMA DM s. r. o., Ing. G. F., obchodního ředitele téže společnosti a sdělení Ing. J. T., zástupce a likvidátora žalobkyně a jednatele G & C Pacific a.s.
30. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *[p]rovádí-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.

31. Podle ustálení právní teorie, povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi vzniká jen tehdy a jen k těm skutečnostem, ke kterým jsou učiněna v odvolání nová zjištění. Konkrétně „[p]okud jde o doplňované dokazování, má nově správní orgán povinnost, dříve než vydá rozhodnutí, daňový subjekt seznámit se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a musí mu poskytnout lhůtu, ve které se k nim může vyjádřit. (...)“ (viz Daňový řád. Komentář. Baxa a kol. Wolters Kluwer. Praha. 2011, podtržení provedl krajský soud).

32. K témuž dospěla i judikatura, když lze mj. citovat rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017 - 52 ze dne 24. června 2020 (podtržení provedl krajský soud): *[s]tejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předejít vlastnímu hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení)“.*

33. Neprováděl – li žalovaný ohledně skutečností uvedených v namítaných odstavcích 52 – 60 a 76 až 80 dokazování, nebyl povinen žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit ani s důkazními prostředky, ani s důkazy a z nich zjištěnými skutečnostmi. Námitka nezákonnosti části odůvodnění tak není důvodná.

K námitce prodeje zdanitelného plnění žalobkyní JUDr. T. a odstranění pochybností JUDr. T.

34. Žalobkyně „z procení opatrnosti“ uvedla „k bodům 76 až 80 odůvodnění napadeného rozhodnutí“, že na základě vytýkácího řízení za období červenec 2008 provedeným Finančním úřadem Brno III. bylo zjištěno, že žalobkyně prodala JUDr. T. celé předmětné zdanitelné plnění, ze kterého řádně přiznala DPH a správce daně pak JUDr. T. z něj přiznal nárok na nadměrný odpočet DPH. JUDr. T. odstranila pochybnosti příslušného správce daně dohodou o uznání vlastnictví a smlouvou kupní ze 4. 4. 2018.

35. Body 76 až 80 napadeného rozhodnutí se vypořádávají s odvolací námitkou žalobkyně k hmotněprávnímu posouzení věci; žalovaný v nich vyvrací odvolací námitku žalobkyně, že by správce daně vystavěl svůj závěr na absolutní neplatnosti právních úkonů vycházejících z generálního inhibitora, když tento závěr podle žalovaného nemá oporu v odvoláním napadeném rozhodnutí, a zopakoval, že základem odepřeného odpočtu jsou pochybnosti o fakticitě přijatého zdanitelného plnění podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, zvláště když osoby, které podle žalobkyně předložených listiny měly být účastny obchodního případu, svou účast popřely. Uvedené se vztahuje k dřevěným plastikám sochaře M., které měly být podle žalobkyně přeprodány v řetězci, uvedeném v bodě 30 tohoto rozsudku, a popírající osoby jsou zástupci dotčených společností. Krajský soud z napadeného rozhodnutí stručně rekapituluje, že M. M. měl uvést, že sochy nebyly vyrobeny za účelem jejich prodeje a nikomu neudělil plnou moc k jejich prodeji. Naopak je chtěl ze zámku

v Oslavanech odvézt z důvodu nedostatečné péče, leč většina z nich již byla rozkradena nebo prodána bez jeho vědomí (protokol z 11. 4. 2011). M. L. popřel, že by předmětné dokumenty podepsal, popřel, že by za zboží fakturoval a M. M. nezná (protokol ze dne 23. 5. 2011). Ing. F. uvedl, že listiny v posuzovaném obchodním případě se společností G & C Pacific a.s. nesou jeho zfalšovaný podpis (protokol z 10. 6. 2011).

36. Z uvedeného je zřejmé, že žalobní tvrzení se mýjí s napadeným rozhodnutím, a ani tato námitka tak není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

37. Vzhledem k tomu, že žádná z žalobních námitek není důvodná, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
38. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 29. října 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu