



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Schneeweise a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **JHG Skalica s.r.o. (dříve GHJ s.r.o. a ještě dříve Smaltovna Mišík, s.r.o.), IČO: 52 109 267**
se sídlem Bratislavská 3, Holíč, Slovenská republika
zastoupená daňovou poradkyní Ing. Pavlou Kvapilovou
se sídlem Příkop 6, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2021, č.j. 20613/21/5300-21441-712599,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry, vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“), ze dne 2. 10. 2019, č.j. 7794051/19/2001-52525-105867, za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) ve výši 604 380 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 120 876 Kč, č.j. 7794162/19/2001- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

52525-105867, za zdaňovací období prosinec 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 419 600 Kč

a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 283 920 Kč, č.j. 7794870/19/2001-52525-105867, za zdaňovací období leden 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 060 500 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 212 100 Kč, a č.j. 7795017/19/2001-52525-105867, za zdaňovací období březen 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 071 000 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 214 200 Kč (dále jen „**dodatečné platební výměry**“).

2. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě daňové kontroly provedené Finančním úřadem Jihomoravského kraje, Územním pracovištěm v Hodoníně, jejíž výsledek byl shrnut ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 8. 2019, č.j. 3940177/19/3010-60562-701713 (dále jen „**zpráva o DK**“). Důvodem doměření daně bylo
 - (i.) doměření DPH dle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“) u plnění deklarovaných na daňových dokladech pro odběratele – slovenskou společnost Bras, s.r.o. (dále jen „**BRAS**“), vykázaného jako plnění osvobozené od DPH dle § 64 ZDPH s ohledem na neprokázání splnění podmínky odeslání zboží z tuzemska do jiného členského státu;
 - (ii.) vyloučení nároku na odpočet z deklarovaných přijatých plnění od dodavatele DAJA marketing s.r.o. (dále jen „**DAJA marketing**“) s ohledem na neprokázání faktického uskutečnění plnění; a
 - (iii.) bez vlivu na výši daně vyloučení deklarovaného přijatého plnění od osoby registrované k dani v jiném členském státě, společnosti fatrs s.r.o. (dále jen „**fatrs**“), s ohledem na neprokázání faktického přijetí daného plnění, v důsledku čehož žalobkyni nevznikla povinnost přiznat DPH dle § 24 ZDPH a současně žalobkyně nemá nárok na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH.

Plnění ve prospěch společnosti BRAS

3. K plněním ve prospěch BRAS žalovaný uvedl, že žalobkyně měla BRAS dodat 6 dřevoobráběcích strojů (dále jen „**Zboží**“) v celkové hodnotě 18 188 000 Kč. BRAS následně Zboží dodala společnosti KRON SK-CZ (dále jen „**KRON**“). Správci daně vznikly pochybnosti na základě odpovědi slovenské daňové správy, z níž vyplynulo, že BRAS Zboží dále dodala KRON do Hodonína. Pochybnosti o nedodání Zboží na Slovensko prohloubily žalobkyni předložené daňové doklady, CMR listy a předávací protokoly, podle nichž bylo Zboží při pořízení dodáno na totožnou adresu v Hodoníně (kde má sídlo KRON a kde měla pronajatý skald i žalobkyně), na niž následně BRAS dodala Zboží společnosti KRON. V dokladech byly zásadní nesrovnalosti v časové chronologii, v přepravě a předání Zboží. Žalovaný své pochybnosti vtělil do výzvy k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2018, č.j. 288682/18/3010-60562-701713 (dále jen „**Výzva**“).
4. Správce daně provedl výsledek jednatele KRON R. D., současně jednatele společnosti Kron SK, s.r.o. (dále jen „**KRON SK**“), která měla provést přepravu Zboží. Ten provedení přepravy připustil s tím, že KRON SK vlastní několik nákladních automobilů. Jejich SPZ si však nepamatoval a přepravě nebyl přítomen. Přepravu potvrdil s ohledem na potvrzení autenticity razítka KRON SK. Správce daně jeho výpověď hodnotil jako nepřesvědčivou. Žalobkyně v reakci na Výzvu pouze uvedla, že dodání do jiného členského státu bylo potvrzeno výpovědí R. D. Přiložila jeho čestné prohlášení z 2. 3. 2018, v němž potvrdil provedení přepravy společností KRON SK z Hodonína do areálu Smaltovňa Holíč, kde

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Zboží převzal zástupce BRAS. Správce daně poukázal na zjevný kontrast mezi obsahem svědecké výpovědi R. D. a obsahem jeho čestného prohlášení, který není logicky vysvětlitelný. Nelze přehlédnout ani jeho zainteresovanost do obchodů se Zbožím z několika pozic. Na pořízení Zboží čerpala KRON finanční podporu z projektu operačního programu Podnikání a inovace ve výši 50 % pořizovací ceny Zboží, přičemž poskytnutí dotace bylo podmíněno pořízením zboží z jiného členského státu. Správce daně sdělil žalobkyni při ústním jednání své pochybnosti ohledně přepravy Zboží, k nimž se však žalobkyně vyjádřila jen částečně. Pochybnosti o skutečném provedení přepravy nebyly odstraněny. Žalobkyně následně předložila čestné prohlášení společnosti BRAS z 24. 4. 2018, které však dle správce daně nebylo vydáno v souladu s § 64 odst. 5 ZDPH, protože takové prohlášení vystavuje odběratel pouze v případě, že sám zajišťuje přepravu zboží. K jeho vydání nadto došlo několik let po provedení přepravy.

5. V rámci odvolacího řízení provedl žalovaný prostřednictvím dožádání výslech Ing. J. K., společníka BRAS, který jen v obecnosti potvrdil převzetí Zboží. Zboží kontroloval jen zběžně, o jeho přepravě do Holíče nic nevěděl a nepamatoval si data převzetí. Žalobkyně tedy nedisponovala dostatečnou auditní stopou. Základním znakem intrakomunární operace je fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, přičemž za dodání nelze považovat formální vyvezení zboží. Žalobkyně prokázala pouze to, že Zboží dodala BRAS, registrované v jiném členském státě. Neprokázala však, že bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Z výpovědi Ing. J. K. vyplynulo, že Zboží mělo být dodáno BRAS do Holíče (do skladu osoby personálně propojené se žalobkyní), kde mělo jen krátce odpočívat bez dalších nákladů spojených s uskladněním, načež mělo být dodáno KRON zpět do Hodonína, s tím, že KRON měla zajistit přepravu do téhož skladu, který využívá také žalobkyně, a z něhož mělo Zboží svou cestu na Slovensko a zpět započít. Deklarovaná (7 km dlouhá) přeprava Zboží na Slovensko je zjevně účelová, nejen s ohledem na dotaci spojenou s nákupem, ale také s ohledem na její absurdní podstatu, když měla o několik dní později skončit tam, kde měla započít. Takovouto přepravu nelze považovat za dodání zboží do jiného členského státu spojené s osvobozením od daně. Nebyla přitom prokázána ani její samotná realizace.
6. Nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od DPH při dodání Zboží do jiného členského státu (nebylo prokázáno, že Zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu). Žalobkyní předložené důkazní prostředky měly formálně vzbudit dojem naplnění uvedených podmínek. Hlavní motiv přepravy Zboží na Slovensko, resp. jeho dalšího vykazovaného pohybu zpět do ČR, spočíval v naplnění dotačních podmínek společností KRON, na němž byly zainteresovány žalobkyně i BRAS, kterou si KRON jako dodavatele vybral jen z důvodu naplnění podmínek dotačního titulu. Žalobkyně musela vědět, že šlo o formální přepravu, která měla za cíl osvobození od daně, a nemohla být tedy v době víře.

Přijaté plnění od společnosti fatrs

Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z přijetí zprostředkovatelských služeb z jiného členského státu od dodavatele fatrs, týkající se dodávky Zboží žalobkyní společnosti BRAS (základ daně 4 420 800 Kč, DPH ve výši 928 368 Kč). Předmětem fakturace bylo zprostředkování a poradenská činnost týkající se nákupu Zboží. Společnost fatrs našla dodavatele i odběratele, zabezpečila objednávky a celé obchodní transakce (technologie byla odběratelům dodána na klíč). Žalobkyně byla vyzvána k prokázání, že předmět faktury „zprostředkování obchodu“ je v souladu s předmětem smlouvy o službách ze dne 24. 10. 2014 (dále jen „smlouva o službách“), neboť taková činnost z uvedené smlouvy nevyplývá. Správci

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daně sdělila, že předmětná faktura byla vystavena na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 21. 10. 2014, jejímž předmětem bylo zabezpečení uzavření smlouvy ve věci dodání Zboží. Ke smlouvě o službách uvedla, že byla uzavřena z důvodu plánované investice za účelem zřízení linky na smaltování a podepsána jako předběžná pro případ potřeby komunikace společnosti fatrs s dodavatelem zařízení. Dále předložila čestné prohlášení L. V. z 18. 2. 2017 a další důkazy. Čestné prohlášení bylo opatřeno razítkem fatrs, ač byl L. V. jejím jednatelem pouze do 6. 6. 2016. Správce daně jej proto označil za nevěrohodné, a to také ohledem na nesoulad s předmětem smlouvy o službách. Ta byla podepsána až téměř měsíc poté, co BRAS vystavil žalobkyni objednávku s přesnou specifikací Zboží (24. 9. 2014). Předmětem smlouvy o službách také nebyly činnosti vyjmenované v dalším čestném prohlášení L. V. ze dne 31. 10. 2017. L. V. v čestných prohlášeních popisoval, jak prováděl výběr strojů, zajištění jejich výroby v zahraničí atd. Předmětem smlouvy o službách však bylo pouze zajištění uzavření kupní smlouvy mezi žalobkyní a BRAS. Činnosti uváděné v čestných prohlášeních nekorespondují ani se smlouvenou dodávkou Zboží, která spočívala v dodávce strojů bez instalace. Činnosti uváděné v čestném prohlášení z 31. 10. 2017 s dodávkou Zboží nemohly souviset, neboť k ní došlo mezi listopadem 2014 a lednem 2015. Žalobkyní přiložená e-mailová komunikace však byla z období 2-7/2015 a zařízení popsané v potvrzení objednávky z 9. 2. 2015 vůbec nebylo předmětem prověřovaných dodávek.

7. Dle správce daně byla smlouva o službách sepsána dodatečně po vystavení objednávky. Obchod byl již dohodnut a zprostředkování bylo nadbytečné. Smlouva byla předložena až poté, co správce daně zpochybnil reálné uskutečnění zprostředkování. Prokázat jeho uskutečnění nemohly ani předložené obchodní podmínky. Žalobkyně přes výzvu k prokázání faktického přijetí plnění pochybnosti uspokojivě nevysvětlila a popřela tvrzení uvedená v čestném prohlášení L. V., když uvedla, že instalace nebyla provedena, protože ji odběratel nepožadoval. L. V. při výslechu vysvětlil výši částky fakturované žalobkyni dvěma mechanismy jejich stanovení, které se liší od způsobu uvedeného žalobkyní. L. V. popisovaná činnost se zjevně netýkala dodávky Zboží, protože BRAS nebyla jeho konečným odběratelem ani příjemcem dotace. Dle správce daně byl řetězec obchodů se Zbožím připraven předem, stejně jako byly rozděleny role účastníků. To potvrzuje existence smlouvy o zprostředkování z 1. 10. 2014 mezi Romando, s.r.o., zastoupené R. D. a fatrs, jejímž předmětem bylo zajištění uzavření smlouvy na řízení projektu zavedení technologií žalobkyni za 60 000 EUR. Na jejím základě byla vystavena faktura na 46 000 EUR a zprostředkování měl provést R. D. Navýšení ceny Zboží v rámci dodání žalobkyní odběrateli BRAS, které bylo pokryto dotací čerpanou KRON, tak bylo pokryto formou zprostředkovatelských plnění a část této marže byla žalobkyní převedena prostřednictvím přijaté zprostředkovatelské služby v částce 160 000 EUR společnosti fatrs, která část ve výši 46 000 EUR přenechala formou zprostředkovací služby společnosti Romando, s.r.o., personálně propojené s KRON. Formálnosti a účelovosti zprostředkovací smlouvy z 1. 10. 2014 nasvědčuje strohost i nedůslednost při její tvorbě (činnost měla být vykonána do 1. 10. 2014). Zboží nadto nebylo u KRON instalováno ani zprovozněno.
8. Jednatel BRAS J. K. uvedl, že o nákupu Zboží jednal s jednatelem žalobkyně. Potvrdil, že zná fatrs i L. V. Ve vztahu k odběru Zboží uvedl, že se kolem toho L. V. „motal“, komunikoval s ním a *asi* obchod zprostředkoval. Dle J. K. L.V. nic nezajišťoval, avšak nevyloučil, že byl při převzetí Zboží v Holíci. Správce daně označil jeho výpověď za neprůkaznou. Vyplynula z ní druhořadá účast L. V., nelze dospět k závěru, že by šlo o nepochybné prokázání přijatých zprostředkovatelských služeb od společnosti fatrs. Zprostředkovatelská služba v hodnotě 160 000 EUR by musela být pro J. K. zásadní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

a rozpoznatelná. Potvrzení účasti L. V. bylo pouze formální a J. K. odkazoval primárně na jednání s jednatelem žalobkyně.

9. V odvolacím řízení žalobkyně navrhla provedení opakované výpovědi L. V., avšak nesdělila tak zásadní okolnosti, které by její provedení odůvodnily. K navrženému výsledku šesti zaměstnanců italských dodavatelů žalovaný uvedl, že předmětem řízení je zprostředkování prodeje Zboží, nikoliv jeho nákupu a navrhované výpovědi tak nejsou relevantní. Předložené důkazní prostředky vykazují rozpory, byla zpochybněna autentičnost smlouvy o zprostředkování, k prokázání faktického přijetí zprostředkovatelské služby nevedly ani jiné důkazy a toto bylo zpochybněno i v návaznosti na zjištěné personální propojení celého řetězce, který byl zacílen na čerpání dotace, resp. na rozdělení navýšení ceny ze strany žalobkyně mezi další články.

Přijaté plnění od společnosti DAJA marketing

10. Žalobkyně uplatnila také nárok na odpočet DPH z přijetí služby obchodního zastoupení od DAJA marketing (základ daně 1 600 000 Kč; DPH 336 000 Kč). DAJA marketing měla měsíčně oslovit alespoň 30 potenciálních zákazníků a měla žalobkyni prezentovat, což mělo vést k zakázkám za více než 20 000 000 Kč. Dodatek smlouvy o obchodním zastoupení byl sepsán za účelem zastoupení při jednání s Magistrátem hlavního města Prahy. Smlouva o obchodním zastoupení byla uzavřena 1. 8. 2014 (dále jen „**Smlouva o obchodním zastoupení**“), dodatek byl podepsán 1. 11. 2014 (dále jen „**Dodatek**“). V předložených seznamech oslovených společností chybí stěžejní identifikační údaje (adresa či IČO), jména osob, s nimiž bylo jednáno a den jednání. Neprokazují tedy fakticitu obchodního zastoupení. Správce daně se za pomoci veřejných rejstříků bezúspěšně pokusil identifikovat v seznamu obsažené subjekty. Předložené seznamy proto označil za nevěrohodné. K tvrzenému zvýšení obratu v letech 2014 a 2015 sice skutečně došlo, ale zejména díky tržbám z transakcí s BRAS a KRON. Souvislost zvýšení obratu s činností DAJA marketing žalobkyně neprokázala.
11. Seznam oslovených klientů obsahoval sestavu žalobkyní vydaných faktur a neprokazoval podíl DAJA marketing na získání zakázek. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že u společností, které jsou součástí koncernu ČEZ, a.s. probíhá výběr dodavatelů za pomoci elektronické registrace s uvedením hlavní kontaktní osoby. Na základě sdělení ČEZ, a.s., že pracovní náplní Ing. M, s nímž měla DAJA marketing jednat, je administrace soutěží a veřejných zakázek, pak správce dospěl k závěru, že elektronickou registraci byla žalobkyně schopna provést sama a bylo zbytečné, aby DAJA marketing s Ing. M. jednala o jejím zařazení do výběrových řízení.
12. Dále žalovaný shrnul obsah čestných prohlášení Ing. L. H. a P. Ř. a odpovědí na výzvu správce daně ze strany společností PRODECO, a.s. a KAMAT spol. s r.o. Konstatoval, že čestné prohlášení nelze hodnotit jako veřejnou listinu, protože nepostačuje pouhé čestné prohlášení třetí osoby, ale je nutná také existence dalších věrohodných důkazů prokazujících nárok na odpočet DPH. Předložená čestná prohlášení jsou obecná, neobsahují potřebné detaily a jsou totožná co do obsahu, formátu i grafické úpravy, z čehož lze usuzovat, že je přichystala jedna osoba – M. M. – jednatel žalobkyně, což některá čestná prohlášení proklamují.
13. V odvolacím řízení byl proveden výsledek jednání jednatele DAJA marketing D. V., který pouze sdělil, že k provedení obchodního zastoupení došlo a žalobkyni byl předkládán seznam navštívených zákazníků. Z jeho výpovědi nebylo zřejmé, jak a kde měla jednání s odběrateli žalobkyně probíhat a nepamatoval si, zda a jaké objednávky byly na základě jeho činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

učiněny. Ze svědecké výpovědi M. V. vyplynulo, že jednání neorganizovala ani nevybírala, koho DAJA marketing navštíví. Jednání na Magistrátu hlavního města Prahy mělo spočívat v získání veřejně dostupné informace o výsledku výběrového řízení, která byla žalobkyni poskytnuta i bez jejího přičinění. Uvedené výpovědi nebyly způsobilé prokázat faktickou realizaci obchodního zastoupení v deklarovaném rozsahu, protože oba svědci poskytli jen obecné informace s tím, že jediným dokladem prokazujícím jejich činnost je seznam oslovených klientů.

14. P. Ř. toliko potvrdil odběr zboží společností KAMAT s.r.o. od žalobkyně, nikoliv již to, že zná DAJA marketing či že s ním její zástupci ve prospěch žalobkyně jednali. Jeho svědecká výpověď byla v rozporu s čestnými prohlášeními, která měla být dle jeho vyjádření vystavena na základě požadavku žalobkyně, aniž by byl s jejich obsahem ztotožněn. Obsah uvedených čestných prohlášení byl tedy touto svědeckou výpovědí znevěrohodněn. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH z deklarovaného přijetí služeb obchodního zastoupení od DAJA marketing, protože neodstranila pochybnosti správce daně o jejich faktickém uskutečnění. Následně žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námítky.

II. Obsah žaloby

15. Pod **první žalobní bod** soud shrnul námítky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, které se prolínají celou obsáhlou žalobou. Žalobkyně u jednotlivých žalobních bodů tvrdí, že tytéž námítky vznesla již v odvolání, avšak žalovaný se s nimi nevypořádal dostatečně, protože je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Tak tomu bylo u námitek obsažených ve třetím, čtvrtém a šestém žalobním bodě.
16. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala nedoručení návrhu termínu na projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 5. 2019, č.j. 3082371/19/3010-60562-701713. Dne 30. 5. 2019 byla vyhotovena žádost o doručení seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a rozhodnutí o stanovení lhůty, které byly žalobkyni údajně prostřednictvím Daňového úřadu Trnava doručeny dne 19. 7. 2019 jiným způsobem (nepřevzetí zásilky ve lhůtě pro vyzvednutí). Ve zprávě o DK bylo konstatováno, že správce daně z důvodu zjevné nesoučinnosti žalobkyně ustoupil od pozvání k jejímu projednání a odeslal ji na adresu jejího sídla. Zpráva o DK byla žalobkyni doručena 20. 9. 2019 uložením. Žalobkyně s odkazem na § 88 odst. 4 daňového řádu namítla, že jí zpráva o DK nebyla předložena k podpisu a byla neoprávněně doručena. Daňová kontrola tedy nebyla ukončena a nebylo možno vydat dodatečné platební výměry. Ty však byly vydány, ač žalobkyně žádala, aby byly vady daňového řízení odstraněny. Žalobkyně se přitom neodmítla se zprávou o DK seznámit či ji projednat, ústního projednání se naopak domáhala. Správce daně tedy postupoval svévolně a žalobkyni bylo upřeno právo na projednání zprávy o DK.
17. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala vydání dodatečných platebních výměrů před projednáním a podepsáním zprávy o DK, která se tak nemohla stát důkazním prostředkem. Z existence návrhu na projednání zprávy o DK a sdělení úmyslu správce daně projednat zprávu o DK plyne, že správce daně se nedomníval, že by se žalobkyně projednání zprávy o DK vyhýbala. Ta se naopak projednání kontrolních závěrů opakovaně domáhala. Naplnění podmínek opakovaného obstrukčního jednání musí přitom prokázat správce daně. Nelze dospět k závěru o „vyhýbání se“ projednání, jestliže od projednání zprávy o daňové kontrole správce daně svévolně upustil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č.j. 7 Afs 87/2012 – 24). Správce daně jednal účelově z obavy o marné uplynutí lhůty pro stanovení daně, resp. za účelem prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu následným doručením platebních výměrů datových dříve (1. a 2. 10. 2019), než byla správci Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daně slovenským správcem daně odeslána odpověď na výměnu informací obsahující informaci o doručení zprávy o DK dne 20. 9. 2019. Dodatečné platební výměry jsou tedy nezákonné.

18. Obsahem **čtvrtého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že dodatečné platební výměry, výzva k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2019, č.j. 8724725/19/2001-52525-105867 (dále jen „**výzva k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2019**“), seznámení s výsledkem kontrolních zjištění ze dne 12. 3. 2019, č.j. 1012317/19/3010-60562-701713 (dále jen „**Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění**“), rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 12. 3. 2019, č.j. 1012472/19/3010-60562-701713 (dále jen „**Rozhodnutí o stanovení lhůty**“) a zpráva o DK měly být jako elektronické dokumenty opatřeny kvalifikovaným elektronickým podpisem. Jejich autenticitu nebylo možno ověřit. Žalobkyni byly doručovány prostřednictvím provozovatele poštovních služeb vytištěné dokumenty bez podpisu úřední osoby a otisku úředního razítka namísto originálních zkonvertovaných dokumentů. Uvedená rozhodnutí proto nemohla vyvolat právní následky ani být řádně doručena. Doručované listiny nespĺňují náležitosti § 25 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon č. 300/2008 Sb.**“) a nebyla provedena ani zaručená konverze do listinné formy.
19. V **pátém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že zpráva o DK, dodatečné platební výměry a další dokumenty jí byly doručovány na základě čl. 13 směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní ze dne 15. 2. 2011 (dále jen „**Směrnice**“). Ta se však týká jen přímých daní, ve věci DPH se při doručování postupuje dle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům ze dne 7. 10. 2010 (dále jen „**Nařízení**“). Uvedené dokumenty nebyly doručeny zákonným způsobem.
20. Obsahem **šestého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že již v podání z 30. 8. 2019 správce daně upozornila, že jí do domovní ani jiné schránky, ani na jiné vhodné místo nebylo vloženo upozornění na uložení písemnosti (poukazovala na obsah upozornění na uložení písemnosti Rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, č.j. 724325/19/3010-60050-705630, které neobsahovalo označení správce daně ani poučení o právních důsledcích nevyzvednutí písemnosti).

Žádná písemnost nebyla také doručovatelem vhozena do schránky a nemohlo tedy dojít k doručení fikcí dle § 47 odst. 2 daňového řádu. K doručení žádné z písemností nemohlo dojít ani z důvodu, že slovenský správce daně je neměl k dispozici v listinné podobě obsahující zákonné náležitosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č.j. 6 Ads 96/2011 – 64). Doručení náhradním způsobem do zahraničí je množné jen za splnění předpokladů dle § 45 a § 46 daňového řádu. Dále žalobkyně odkázala na § 31 odst. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a s odkazem na Oznámenie o uložení zásielky z 15. 10. 2019 uvedla, že nebyla doručovatelem vyrozuměna o tom, že písemnosti přijde doručit znovu a nebyl učiněn žádný další pokus o doručení. Vadné doručení nelze konvalidovat.
21. V **sedmém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že má jediného jednatele a společníka, který se značnou část roku zdržuje mimo Slovensko a nemá žádné zaměstnance, což bylo správcem daně známo. Dle § 45 odst. 4 daňového řádu měl správce daně povinnost doručovat písemnosti na adresu místa pobytu jednatele žalobkyně, neboť písemnost nebyla vyzvednuta ve stanovené lhůtě a jedná se o veřejné právo. V podáních z 30. 8. 2019, 19. 9. 2019 a 4. 10. 2019 žalobkyně s ohledem na skutečnost, že se její jednatel bude zdržovat v zahraničí, žádala, aby jí byly písemnosti v období od 7. 9. 2019 do 20. 1. 2020 doručovány na adresu do USA. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Správce daně však na danou adresu nedoručoval a existence uvedených podání žalobkyně byla pracovníky správce daně zatajena. Veškeré dokumenty byly doručovány na adresu sídla žalobkyně. Tímto nezákonným postupem byly porušeny základní zásady správy daní. V odvolání žalobkyně současně namítala, že osoby zúčastněné na správě daní mají právo požadovat, aby s nimi správce daně spolupracoval a vyhověl jejich racionálním požadavkům, k čemuž žalovaný pouze uvedl, že dokumenty byly doručeny fikcí.

22. Obsahem **osmého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že podáním ze dne 12. 3. 2021 žádala s ohledem na překvapivost závěrů správce daně o prodloužení stanovené lhůty k vyjádření se v rámci odvolacího řízení do 30. 4. 2021, nejméně však o 30 dní. Žalovaný lhůtu prodloužil do 20. 4. 2021. Kontrolou spisového materiálu žalobkyně zjistila, že nemá k dispozici řadu dokumentů, pročez 15. 4. 2021 požádala žalovaného o jejich poskytnutí. S ohledem na pobyt jednatele v USA současně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 5. 2021. Přesto 20. 4. 2021 podala předběžné vyjádření. Podáním z 18. 5. 2021 žalobkyně urgovala poskytnutí dokumentů ze spisového materiálu a požádala o prodloužení lhůty k vyjádření do 30. 6. 2021. Dne 9. 6. 2021 bylo žalobkyni doručeno sdělení žalovaného, jehož přílohou bylo pouze pět dokumentů a současně jí bylo doručeno rozhodnutí z 15. 4. 2021, jímž byla žádost o prodloužení lhůty do 31. 5. 2021 zmítnuta. Protože bylo rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty žalobkyni oznámeno až 9. 6. 2021 a v době podání žádosti zbývalo do uplynutí lhůty pět dnů, lhůta k vyjádření končila dle § 36 odst. 3 daňového řádu až 14. 6. 2021. Dne 18. 6. 2021 pak bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí žalovaného o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty do 30. 6. 2021. Dne 17. 6. 2021 však žalobkyně podala další žádost o prodloužení lhůty k vyjádření do 15. 9. 2021, o níž nebylo rozhodnuto vůbec. Dne 17. 6. 2021 žalobkyně současně doplnila své předběžné vyjádření s tím, že konečné bude následovat po poskytnutí dokumentů ze spisového materiálu. Dne 31. 5. 2021 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, ač ještě neuplynula lhůta k vyjádření. Účelovým postupem tedy neumožnil žalobkyni využít její právo.
23. V **devátém žalobním bodě** žalobkyně namítala uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Mezinárodní výměna informací dle žádosti č. 1043996 nebyla úkonem způsobilým stavět běh lhůty pro stanovení daně, protože získané informace nebyly správcem daně využity a není zřejmé, co mělo daně šetření prokázat. Doklady o úhradě předložila sama žalobkyně. Následně žalobkyně zopakovala svá tvrzení stran ukončení daňové kontroly a uvedla, že sice došlo ke stanovení daně dodatečnými platebními výměry, k těm však nelze přihlížet, protože k jejich vydání došlo nezákonně. Uvedenými účelovými úkony tedy nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně a ta tady marně uplynula 22. 1. 2020.
24. Alternativně namítala, že s ohledem na nesprávné doručení dodatečných platebních výměrů podle Směrnice namísto Nařízení a na skutečnost, že dožádaný správce daně neměl k dispozici dokumenty způsobilé doručení, nemohlo dojít ke stavení běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. I kdyby oznámením dodatečných platebních výměrů došlo ke stavení prekluzivní lhůty, tato marně uplynula dne 13. 4. 2021. Pokud by navíc došlo k stavení prekluzivní lhůty od 14. 3. 2018 do 3. 5. 2018 (51 dní), došlo by k marnému uplynutí prekluzivní lhůty 4. 6. 2021. K vydání napadeného rozhodnutí tak došlo za běhu lhůty pro podání vyjádření.
25. Obsahem **desátého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že správce daně v rozporu se skutkovým stavem tvrdil, že žalobkyně neprokázala, že Zboží bylo skutečně přepraveno

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

do jiného členského státu. K dodání do jiného členského státu nepochybně došlo, což bylo potvrzeno slovenským správcem daně společnosti BRAS. Zboží bylo uvedené společnosti dodáno v areálu *Smaltovňa Holíč s.r.o., Bratislavská 25, Holíč*. Správce daně společnosti BRAS nepochybnil, že Zboží z jiného členského státu pořídila a že je dodala do jiného členského státu společnosti KRON. Správce daně společnosti KRON pak nepochybnil, že tato Zboží z jiného členského státu pořídila. Ze strany správce daně jde o popírání zjištěného skutkového stavu z důvodu údajného neprokázání přepravy z ČR do jiného členského státu, což představuje porušení zásady neutrality a zákazu dvojího zdanění. Shora uvedené uskutečnění plnění bylo předloženými důkazy prokázáno. Nelze připustit, aby správce daně na tutéž transakci nahlížel dvojí optikou, musí být kvalifikována stejně vůči všem zúčastněným subjektům. Žalobkyně tedy unesla své důkazní břemeno.

26. V **jedenáctém žalobním bodě** žalobkyně rozporovala hodnocení výpovědi Ing. K. Je podle ní věrohodná a potvrzuje pravdivý skutkový stav. Ing. K. potvrdil, že Zboží přebíral za BRAS v provozovně Smaltovňa Holíč. Přepravu Zboží nezajišťoval a není tedy neobvyklé, že o ní nic nevěděl. Vzhledem k tomu, že Zboží bylo přebíráno mezi listopadem 2014 a březnem 2015, bylo by podivné, kdyby si 19. 11. 2020 pamatoval přesná data. Není nic závadného na tom, že BRAS a KRON dbaly na dodržení dotačních podmínek. Žalovaný zkresluje skutkový stav, když tvrdí, že společnost KRON SK nedisponuje evidencí přepravy z tuzemska na Slovensko. Správci daně byly předloženy záznamy o evidenci vozidel, záznamy o jejich provozu a současně byli označeni pravděpodobní řidiči. Pro zpochybnění svědecké výpovědi je nutno doložit konkrétní skutkové okolnosti prokazující její nepravdivost. To se nestalo a výpověď Ing. K. tak nelze přehlížet. Pokud měl správce daně pochybnosti o výpovědi svědka, došlo k přenesení důkazního břemene na správce daně, který jej neunesl.
27. Ve **dvanáctém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že žalovaný zkopíroval kontrolní závěry správce daně, účelově zkreslil skutkový stav a odmítl veškeré důkazní prostředky. Je přitom nepřípustné, aby za situace, kdy důkazy potvrzují skutkovou verzi daňového subjektu, konstatoval, že nic neprokázaly a nepřihlížel k nim. Hodnocení důkazů bylo tedy účelové a žalovaný účelovým odůvodněním odmítl navržené důkazy, které měly zásadní vypovídací schopnost. Pokud správce daně vycházel v řízení ze závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, byl nejprve povinen navrhované důkazy provést. Nemohl předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něj nelze očekávat potvrzení tvrzených skutečností. Tím daný důkaz hodnotil, aniž by jej provedl.
28. Ve **třináctém žalobním bodě** žalobkyně namítla zmatečnost a vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí. Žalovaný připustil, že Zboží bylo na Slovensko odesláno a dopravno a následně to v bodech 53, 56 a 58 napadeného rozhodnutí popřel. Transakce sledovaly legitimní cíl, kterého bylo dosaženo, a žalobkyně byla ve vztahu k nim v dobré víře. Tvrzení o jejich údajné účelovosti jsou účelové a smyšlené. Žalobkyně nezískala žádnou daňovou výhodu. Pokud by z předmětné transakce odvedla DPH v ČR a zároveň by ji v režimu reverse charge odvedl její odběratel na Slovensku, došlo by k porušení zásady neutrality DPH. Žalobkyně postupovala v souladu se zákonem. Společnost KRON, která Zboží pořídila od BRAS, při jeho pořízení z jiného členského státu daň na výstupu v ČR uhradila. Daňové orgány tedy popřely princip neutrality DPH a došlo ke dvojímu zdanění těchto transakcí.
29. Ve **čtrnáctém žalobním bodě** žalobkyně ve vztahu ke zprostředkování obchodu společností fatrs odkázala na Metodickou pomůcku k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č.j. 50071/15/7100-40124-506246, která podle ní vystihuje snahu správce daně Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

popřít zjištěný skutkový stav. Správce daně ignoruje zásadu autonomie vůle stran, jejichž úmysl byl objasněn. Ve vztahu k plněním od fatrs bylo prokázáno uzavření smluvního vztahu mezi fatrs a právním předchůdcem žalobkyně, vystavení faktury společností fatrs, její řádná úhrada a zaúčtování, podání daňových příznání a poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Bez účasti L. V. by žalobkyně značný zisk z prodeje Zboží nerealizovala. Zboží nakoupila v objemu 253 360 EUR a dodala jej BRAS za 18 188 000 Kč. Při jednání s dodavatelem a odběratelem ji zastupoval L. V., kterému byla vyplacena provize 160 000 EUR. Údaje uvedené na faktuře č. 2014012 odpovídají skutečnosti a správce daně neoznačil důkazy, které by to zpochybnily. Žalobkyně dále rozporovala hodnocení výpovědi Ing. K. Ten potvrdil, že L. V. zná a pravděpodobně s ním komunikoval. Bral jej jako konzultanta. Obchod pravděpodobně zprostředkoval a při přebírání zboží se „*tam určitě pohyboval*“. Tvrzení žalovaného o skutečném úmyslu, který se měl týkat prodeje Zboží, neprovedení svědeckých výpovědí a konstatování o nesouvislosti zprostředkování s fatrs vykazuje znaky libovůle a zkreslování skutkového stavu.

30. Dle **patnáctého žalobního bodu** správce daně účelově odmítl a ignoroval čestné prohlášení L. V., ač jej dle judikatury správních soudů musel hodnotit jako důkazní prostředek. Při hodnocení důkazů postupoval selektivně a tedy nepřezkoumatelně.
31. V **šestnáctém žalobním bodě** žalobkyně ve vztahu k poskytnutí služeb ze strany DAJA marketing namítala, že v daňovém řízení bylo prokázáno uzavření předmětného smluvního vztahu, vystavení faktur, jejich úhrada a řádné zaúčtování, podání daňových příznání a faktické poskytnutí služeb. Správce daně neuvedl konkrétní skutečnost, která by vyvrátila či zpochybnila tvrzení žalobkyně. Ta v podání ze 17. 6. 2021 navrhovala provedení svědecké výpovědi zástupce společnosti ČEZ Distribuce, a.s. Ing. R. M., k jejímuž provedení však nedošlo s ohledem na předčasné vydání napadeného rozhodnutí.
32. Obsahem **sedmnáctého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že jí nebyly poskytnuty některé dokumenty z neveřejné části správního spisu, které mohly být uplatněny jako důkazní prostředky a jejich neposkytnutí může ovlivnit rozhodnutí ve věci samé. Uvedeným postupem byla žalobkyně zkrácena na právu na spravedlivý proces a bylo posíleno její podezření, zda správce daně něco neskrývá. Z označení předmětných písemností je zjevné, šlo o písemnosti dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalobkyni tedy bylo znemožněno seznámit se s důkazními prostředky, které mohou být při správě dění relevantní. Nejpozději ke dni seznámení s výsledky kontrolního zjištění bylo přitom povinností správce daně přeřadit důkazní prostředky z vyhledávací části spisu. Nepřípadný byl v tomto směru odkaz na § 52 daňového řádu, protože daňová kontrola byla vedena ve věci žalobkyně a ta měla právo vědět o všem. Ponechání písemností ve vyhledávací části spisu, jejich neposkytnutí a znepřístupnění omezilo základní právo žalobkyně na informace a zasáhlo také do jejího práva na efektivní procesní obranu. Současně byly porušeny zásady spolupráce, součinnosti a přiměřenosti.
33. V **osmnáctém žalobním bodě** žalobkyně namítala, že úřední osoby porušily zásadu zákonnosti, součinnost a vstřícnosti. Odmítaly spolupráci a součinnost se žalobkyní, nereagovaly na její dotazy a odmítly řádně ústně projednat výsledek kontrolního zjištění. Jejich cílem bylo doměřit co nejvyšší daň. Úřední osoby si byly s největší pravděpodobností vědomy, že budou oceněny příznáním odměn. Bc. P. E., I. K. a J. P. měli být vyloučeni z řízení, protože jejich poměr k předmětu daně vzbuzoval jiné pochybnosti o jejich nepodjatosti. Jde o závažnou procesní vadu. Žalobkyně proto požádala soud, aby si vyžádal důkazy podporující shora uvedené tvrzení žalobkyně, neboť je žalobkyně sama není schopna předložit.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

III. Vyjádření žalovaného

34. Žalovaný soudu navrhl zamítnutí žaloby. Daňová kontrola nebyla ukončena nezákonně. Žalobkyně její průběh ztěžovala, dvakrát účelově změnila sídlo (do Prahy a poté na Slovensko). Správce daně se ji pokoušel opakovaně doručit výsledek kontrolního zjištění prostřednictvím mezinárodního dožádání, a ač byly učiněny dva pokusy o doručení na adresu jejího sídla, zásilka byla vždy doručena fikcí. Žalobkyně se stala pro žalovaného nedostupnou, nepřebírala zásilky a nereagovala. Byly tedy naplněny podmínky § 88 odst. 5 daňového řádu. Také argumentace neprojednáním zprávy o DK (a tedy o jejím neukončení) je účelová. Projednání zprávy o daňové kontrole je finální a spíše formální fází, které předchází seznámení s výsledkem daňové kontroly. Argumentace žalobkyně měla být koncentrována do vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. K těm se žalobkyně nevyjádřila, ani nenavrhl nové důkazy. Nemohla by je tedy namítat ani při projednání zprávy o DK a nebyla by tudíž schopna výsledek kontrolního zjištění zvrátit.
35. Písemnosti byly doručovány v souladu s čl. 25 Nařízení na základě žádostí, k nimž byla přiložena rozhodnutí v elektronické podobě splňující zákonné náležitosti. Správce daně byl dožádaným správcem daně informován, že písemnosti se nepodařilo doručit (žalobkyně nebyla zastižena a zásilky si nevyzvedla). Žalovaný musel vycházet z toho, že dožádaný správce daně postupoval v souladu se zákonem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č.j. 10 Afs 163/2018 – 64).
36. Správce daně žádal slovenského správce daně o doručení dle Nařízení. Ten se pokoušel žalobkyni písemnosti doručit dvakrát, přičemž údaj o postupu dle Směrnice byl uveden pouze v jednom z průvodních dopisů. Postupoval však dle Nařízení, což prokazuje žádost o doručení písemností zaslaná slovenskému správci daně, která byla odeslána v aplikaci L3, v rámci níž rovněž přišla typizovaná odpověď slovenského správce daně, který potvrdil, že bylo doručováno v souladu s Nařízením. Omyl v jednom z průvodních dopisů neměl na řádnost doručení vliv. Pravidla pro doručování (čl. 13 Směrnice a čl. 25 Nařízení) jsou shodná.
37. Dlouhodobý pobyt jednatele žalobkyně v zahraničí nemá vliv na zákonnost doručování písemností. Záleží na daňovém subjektu, jak si zabezpečí přebírání písemností. Žalobkyně si mohla zajistit např. zmocněnce, což však neučinila a písemnosti jí byly doručovány zákonným způsobem. Smyslem § 45 odst. 4 daňového řádu je seznámení odpovědných osob s obsahem rozhodnutí doručovaných fikcí. K tomu přitom ve vztahu k seznámení s výsledky kontrolního zjištění a rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření došlo před žalobkyní namítanou informací, že se její jednatel bude nacházet v zahraničí. Ke zprávě o DK a k dodatečným platebním výměřům se žalobkyně kvalifikovaně vyjádřila a je tedy zřejmé, že se jejich obsahem seznámila a smysl namítaného ustanovení byl naplněn.
38. O prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu požádala žalobkyně dvakrát. Žádosti ze dne 12. 3. 2021 žalovaný vyhověl a žalobkyni lhůtu prodloužil do 20. 4. 2021. Dne 15. 4. 2021 žalobkyně opět požádala o prodloužení lhůty, přičemž této žádosti žalovaný rozhodnutím doručným žalobkyni až na druhý pokus 9. 6. 2021 nevyhověl. Dne 20. 4. 2021 žalobkyně současně žalovanému zaslala podrobné vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. Ačkoliv tedy žalobkyni lhůta pro vyjádření skutečně uplynula až 14. 6. 2021, nezpůsobilo vydání napadeného rozhodnutí 31. 5. 2021 jeho nezákonnost. Účel § 115 odst. 2 daňového řádu byl v posuzovaném případě naplněn, protože žalobkyně se ke zjištěním žalovaného vyjádřila. Opakované žádosti o prodloužení lhůty spolu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

s přesídlením žalobkyně na Slovensko byly účelové s cílem dosáhnout uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně podala druhou žádost o prodloužení lhůty pět dní před jejím koncem s téměř shodným odůvodněním jako u první žádosti. Důvod nepřítomnosti jednatele žalobkyně přitom nebyl relevantní, protože ten již dne 29. 3. 2021 zmocnil k zastoupení žalobkyně Ing. P. G. Opakovanými žádostmi o prodloužení lhůty by se žalovaný dostal do téměř neřešitelné situace. V případě doručování do ciziny je nepravděpodobné, že bude zamítavé rozhodnutí doručeno před uplynutím původní lhůty, protože by se dle § 36 daňového řádu lhůta pro vyjádření vždy prodloužila a daňový subjekt by mohl opětovně požádat o prodloužení lhůty. To nelze akceptovat.

39. K uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo. Teprve na základě odpovědi dožádaného správce daně byl prokázán prodej Zboží společnosti BRAS. Přetrvala však pochybnost o uskutečnění přepravy. Dále žalovaný zopakoval závěry týkající se běhu lhůt obsažené v napadeném rozhodnutí.
40. Odmítl také tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a neposkytnutí dokumentů ze správního spisu. Písemnosti z vyhledávací části spisu nemohly být žalobkyni poskytnuty, protože by to ohrozilo zájem jiných daňových subjektů (tyto nebyly použity jako důkaz). Žalovaný také žalobkyni neznemožnil unést důkazní břemeno. Žalobkyně v průběhu řízení navrhovala a předkládala důkazy, kterými však neodstranila pochybnosti správce daně.
41. Tvrzení o možné motivaci úředních osob je nepodloženou spekulací. Otázky podjatosti a případné finanční motivace byly v řízení řešeny vždy s negativním výsledkem.
42. K námitkám týkajícím se dodání plnění společnosti BRAS žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že výpovědi J. K. nelze přisuzovat význam, který jí přisuzuje žalobkyně. Jeho výpověď totiž byla v části týkající se instalace Zboží v rozporu s výpovědí L. V. Z výpovědi J. K. současně vyplynula účelová transakce mezi žalobkyní, BRAS a KRON, kdy Zboží mělo uskutečnit pouze krátký „výlet“ na Slovensko, kde mělo po pobytu ve skladu užívaném také žalobkyní odcestovat zpět do skladu v Hodoníně, odkud původně vyrazilo. Účelem cesty mělo být formální naplnění dotačních podmínek.
43. Žalovaný současně odmítl tvrzené vady při hodnocení důkazů. K tvrzení o narušení daňové neutrality odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
44. K transakcím týkajícím se společnosti fatrs žalovaný uvedl, že údajně důležitá role L. V. nebyla prokázána. J. K. popsal jeho roli jako druhořadou. Čestné prohlášení L. V. přitom nekoresponduje s dalšími důkazy ani s vyjádřeními J. K. Žalobkyně neprokázala faktické přijetí služby obchodního zastoupení, a tedy oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH.
45. Stran námitek týkajících se DAJA marketing pak žalovaný uvedl, že se žalobkyni nepodařilo tvrzenou spolupráci prokázat. V podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení věci Městským soudem v Praze

46. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
47. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

48. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
49. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
50. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
51. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
52. 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.
53. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
54. 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.
55. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
56. Podle § 64 odst. 1 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
57. Podle čl. 13 Směrnice na žádost příslušného orgánu členského státu příslušný orgán jiného členského státu v souladu s pravidly doručování obdobných aktů v dožádaném členském státě doručí příjemci veškeré akty a veškerá rozhodnutí, které byly vydány správními orgány dožadujícího členského státu a které se týkají používání právních předpisů v oblasti daní, na něž se vztahuje tato směrnice, na jeho území.
58. Podle čl. 25 Nařízení dožádaný orgán na žádost dožadujícího orgánu a v souladu s pravidly doručování obdobných aktů v členském státě, ve kterém má dožádaný orgán sídlo, doručí adresátovi veškeré akty a rozhodnutí, které vydaly příslušné orgány a které se vztahují na uplatňování právních předpisů týkajících se DPH na území členského státu, ve kterém má sídlo dožadující orgán.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

59. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uvedenou v **prvním** žalobním bodě. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).
60. Soud konstatuje, že žalobkyně podala velmi obsáhlé odvolání, které nadto v průběhu odvolacího řízení několikrát dále doplnila. Žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelně vysvětlil důvody, na jejichž základě žalobkyni odpočet DPH nepřiznal. Současně se žalovaný srozumitelně a velmi důkladně vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně uplatněnými v průběhu odvolacího řízení. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné.
61. Soud neshledal důvodným ani tvrzení, že daňová kontrola nebyla ukončena, protože zpráva o DK nebyla s žalobkyní projednána a byla neoprávněně doručena, obsažené ve **druhém** žalobním bodě. Žalovaný ve vyjádření k žalobě správně konstatoval, že seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole je toliko jejím formálním zakončením. Těžiště daňové kontroly spočívá v seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36, uvedl, že *„je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). **Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke***

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“

62. Soud konstatuje, že zpráva o DK byla žalobkyni doručena na základě mezinárodního dožádání prostřednictvím fikce doručení, tedy zcela v souladu se zákonem. Jak bylo uvedeno shora, nebylo přitom povinností správce daně ji se žalobkyní projednat či snad vyčkat jejího podpisu. Zpráva o DK se tak stala legitimním a zákonným podkladem pro stanovení daně, tedy pro vydání dodatečných platebních výměrů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval jednotlivé kroky, kterými se žalobkyně projednání zprávy o DK vyhýbala. Nejprve v průběhu daňové kontroly přesunula své sídlo z Hodonína do Prahy, následně jej ke dni 15. 1. 2019 přesunula na Slovensko a dne 28. 1. 2019 byla vymazána z obchodního rejstříku. V důsledku přesunu sídla byla žalobkyni také zrušena tuzemská datová schránka. Správce daně se následně po neúspěšném pokusu o přímé doručení výsledku kontrolního zjištění a rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření (zásilka se vrátila jako nepřevzatá) pokusil žalobkyni uvedené písemnosti doručit prostřednictvím mezinárodního dožádání skrze slovenského správce daně. Ten učinil dva pokusy o doručení na adresu sídla žalobkyně, ta si ale zásilku v odběrní lhůtě nevyzvedla a písemnosti jí tak byly doručeny fikcí. Za situace, kdy si žalobkyně zasílané písemnosti nepřebírala, tak žalovaný dospěl k logickému závěru o nemožnosti žalobkyni předvolat k projednání zprávy o DK.
63. S ohledem na shora uvedené pak není důvodná ani argumentace žalobkyně obsažená ve **třetím** žalobním bodě. Soud k této námitce odkazuje na vypořádání druhého žalobního bodu a konstatuje, že se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že správce daně jednal při vydání dodatečných platebních výměrů účelově v obavě o uplynutí lhůty pro stanovení daně. Soud na postupu správce daně nic nezákonného neshledal. Nebylo povinností správce daně vyčkat na odpověď na výměnu informací obsahující informaci o doručení zprávy o DK (která byla doručena dne 20. 9. 2019). Podstatné je, že žalobkyni byla zpráva o DK doručena a k vydání dodatečných platebních výměrů došlo až po jejím doručení. Bylo naopak povinností správce daně postupovat v souladu se zásadami rychlosti a ekonomie řízení bez zbytečných průtahů tak, aby nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. Těmto svým povinnostem správce daně bezzbytku dostál.
64. Není ani pravdou, že žalobkyni byly doručovány doručení nezpůsobilé dokumenty, jak žalobkyně tvrdila ve **čtvrtém** žalobním bodě. Soud konstatuje, že namítané dokumenty (tedy zpráva o DK, dodatečné platební výměry, výzva k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2019, Seznámení s výsledky kontrolního zjištění a Rozhodnutí o stanovení lhůty) byly vydány elektronicky a obsahovaly tedy kvalifikovaný elektronický podpis oprávněné úřední osoby. Na základě elektronické žádosti o mezinárodní spolupráci zasláné slovenské daňové správě bylo toto rozhodnutí doručováno poštou. Doručované dokumenty byly dožádanému slovenskému správci daně zaslány prostřednictvím standardní aplikace, která je v případech mezinárodního dožádání za tímto účelem využívána, a byly opatřeny zaručeným elektronickým podpisem oprávněné úřední osoby. Soud tedy v tomto ohledu neshledal žádnou z žalobkyní namítaných vad.
65. Soud se dále zabýval tvrzením obsaženým v **pátém** žalobním bodě o nezákonném doručení zprávy o DK, dodatečných platebních výměrů a dalších dokumentů dle Směrnice, ač měly být doručovány dle Nařízení. Soud konstatuje, že tvrzení žalobkyně nemá oporu ve spisovém materiálu. Ze správního spisu zcela nepochybně vyplývá, že správce daně žalobkyni veškeré dokumenty zasílal prostřednictvím Žádostí o doručení, v nichž bylo vždy Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zřetelně uvedeno, že je žádáno o doručení daného rozhodnutí, resp. jiného dokumentu v souladu s čl. 25 – 27 Nařízení a nemůže tedy existovat žádná pochybnost o tom, podle jakého právního předpisu správce daně, resp. žalovaný o doručení dožádaného správce daně požádal. Daňové orgány tedy postupovaly při doručování písemností podle správného právního předpisu, tedy podle Nařízení. Informace o doručování prostřednictvím Směrnice byla konkrétně uvedena v průvodních dopisech ze dne 1.7. 2019, č. 101585491/2019 (doručované písemnosti: Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, rozhodnutí o stanovení lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu), ze dne 5. 10. 2020, č. 101525572/2020 (doručovaná písemnosti: Vyrozumění o konání svědecké výpovědi D. V., M. V. a P. Ř. dne 3. 11. 2020) a ze dne 26. 10. 2020, č. 101837195/2020 (doručované písemnosti: Vyrozumění o konání svědecké výpovědi D. V., M. V. a P. Ř. dne 3. 12. 2020). Při doručování zprávy o DK již v odpovědi na mezinárodní dožádání průvodní dopis obsažen nebyl. Z přiložené doručky je přitom zřejmé, že žalobkyně si uloženou zásilku nevyzvedla v úložní lhůtě a písemnost jí tedy byla doručena fikcí. Ve vztahu k Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, rozhodnutí o stanovení lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu je pak nutno konstatovat, že tyto písemnosti byly žalobkyni doručovány již dříve (průvodní dopis dožádaného slovenského správce daně ze dne 23. 4. 2019, č. 100926833/2019), v němž nebyl postup dle Směrnice vůbec zmiňován.

66. Soud konstatuje, že skutečnost, že v některých průvodních dopisech dožádaný správce daně zmínil doručování podle Směrnice je sice nepřesností (a v tomto smyslu tedy také vadou), která však podle soudu neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je totiž nutno souhlasit s žalovaným, že pravidla pro doručování dokumentů na základě dožádání jsou v Nařízení a ve Směrnici totožná. Stěžejní pro posouzení zákonnosti postupu při doručování není to, zda byl správně označen procesní předpis, kterého bylo při doručování užito, ale zda byla dodržena pravidla pro doručování. O tom nemůže být pochyb právě z důvodu, že pravidla pro doručování dle Nařízení a Směrnice jsou totožná, což žalobkyně ostatně ani nerozporuje. Ze spisového materiálu současně vyplývá, že Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a Rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění byly žalobkyni správcem daně zasílány nejprve poštou. Žalobkyně si je však v úložní době nevyzvedla a správce daně proto přistoupil k doručení prostřednictvím mezinárodního dožádání.
67. Soud tedy neshledal, že by při doručování žalobkyní namítaných písemností došlo k takovým pochybením daňových orgánů, která by měla vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, resp. napadeného rozhodnutí.
68. V šestém žalobním bodě žalobkyně poukazovala na chybějící poučení o uložení písemnosti ve vztahu k rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 2. 2019, č.j. 724325/19/3010-60050-705630, a dále namítala, že k řádnému doručení fikcí nemohlo dojít ani proto, že slovenský správce daně neměl k dispozici předmětné písemnosti v listinné podobě obsahující zákonné náležitosti.
69. Ve vztahu k tvrzenému chybějícímu poučení o uložení písemnosti ve vztahu k namítanému rozhodnutí o zastavení řízení soud zejména konstatuje, že žádná takto označená písemnost nebyla ve správním spise, který byl soudu daňovými orgány poskytnut, obsažena. Její existence pak nevyplývá ani ze soupisu spisového materiálu. Uvedená písemnost se tedy zjevně netýkala předmětného daňového řízení a jakékoliv vady při jejím doručení tedy nemohly mít vliv na doručování písemností v nyní projednávané věci. I pokud by při její Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

doručování došlo k pochybení ve smyslu nesprávného poučení, nebylo by z takového pochybení možno dovozovat, že ke stejnému pochybení došlo také při doručování dalších žalobkyní namítaných písemností v nyní posuzované věci. Žalobkyně ostatně ani konkrétně netvrdila, u jakých dalších písemností k namítané vadě při doručování došlo a uvedená žalobní námitka je tedy zcela nekonkrétní.

70. Nezákonnost napadeného rozhodnutí nemohla způsobit ani skutečnost, že slovenský správce daně neměl doručované písemnosti k dispozici v listinné podobě. Písemnosti byly žalobkyni poté, co přenesla své sídlo na Slovensko a byla jí zrušena datová schránka, doručovány standardní cestou na základě žádosti o doručení prostřednictvím dožádaného správního orgánu ve smyslu čl. 25 a násl. Nařízení. Daný postup je uvedenými články Nařízení předvídan, přičemž dožádanému orgánu jsou dokumenty doručovány elektronicky prostřednictvím k tomu určeného formuláře. Soud k tomu dále odkazuje na vypořádání čtvrtého žalobního bodu.
71. Důvodnou soud neshledal ani námitku žalobkyně uvedenou v **sedmém** žalobním bodě, která se týkala aplikace § 45 odst. 4 daňového řádu. Soud zdůrazňuje, že z ničeho nelze dovodit, že by veškeré písemnosti musely být s ohledem na avizovaný pobyt jednatele žalobkyně v USA doručovány subjektu odlišnému od žalobkyně (tj. jejímu jednatele na uvedenou adresu v cizině). Jediná výjimka je uvedena v § 45 odst. 4 větě druhé daňového řádu, podle níž správní orgány mohou nevyzvednutou písemnost doručit fyzické osobě oprávněné jednat jménem této právnické osoby podle § 24 odst. 2 daňového řádu. Takovou osobou byl v případě žalobkyně právě její jednatel, přičemž soud zdůrazňuje, že podle dispozice citované právní normy není povinností (srov. slovo „může“) daňových orgánů takto doručovat a toto doručování se týká nevyzvednutých písemností, tedy těch, u kterých v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu již fikce doručení nastala. Jde tedy pouze o následné doručování informativního charakteru bez právních účinků, neboť zákonodárce by nemohl připustit, aby právní účinky spojené s doručením písemnosti byly závislé na úvaze správního orgánu, zda k doručení přistoupí nebo nikoli.
72. Ke stejným závěrům dochází v široké shodě i odborná literatura. Dle relevantních doktrinárních názorů k fikci doručení podle daňového řádu, „[m]á se tedy za to, že písemnost byla doručena posledním dnem úložní desetidenní lhůty, bez ohledu na to, zda se o ní adresát či jiná vhodná osoba dozvěděl. Z uvedeného vyplývá, že tu není právní normou dán prostor pro liberační důvody, tj. okolnost objektivní povahy, například nedozvědění se o uložení doručované zásilky.“ (in Lichnovský O., Ondříšek R., Nováková P., Kostolanská E., Rozehnal T. – Daňový řád, 3. vydání, C.H.Beck, 2016). Ze stejného pramene se potom podává, že „pokud nedojde k vyzvednutí uložené písemnosti, a v souladu s § 47 odst. 2 DŘ nastane právní fikce doručení, může správce daně kromě vložení do schránky právnické osoby, písemnost v souladu s § 47 odst. 5 a 6 DŘ doručit fyzické osobě, která je oprávněna jednat jménem právnické osoby. Cílem této právní úpravy je umožnit adresátu v případě právní fikce doručení se seznámit s obsahem písemnosti. V uvedené právní úpravě se odráží zásada vstřícnosti, tj. poskytnutí lepší informovanosti. Je třeba ovšem připomenout, že na výše uvedené sekundární doručení ze strany správce daně není právní nárok. Pokud tuto možnost správce daně nevyužije, nejedná se o procesní pochybení správce daně.“.
73. Soud na základě shora uvedeného konstatuje, že nebylo povinností žalovaného ani správce daně postupovat dle § 45 odst. 4 daňového řádu a jednatele žalobkyně zasílat písemnosti na jím sdělenou adresu do USA. Právo žalobkyně na takovýto postup z daňového řádu nevyplývá a nelze jej dovozovat ani ze zásad daňového řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

74. Důvodná nejsou ani tvrzení žalobkyně ohledně porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, obsažená v **osmém** žalobním bodě. Jak v rozsudku ze dne 21. 2. 2023, č.j. 8 Afs 274/2021 – 31 uvedl Nejvyšší správní soud, ze znění § 115 odst. 2 daňového řádu, stejně jako z judikatury, plyne, že „provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil“ (rozsudek RS NSS z 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, bod 75). Je přitom „bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si [odvolací orgán] obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. [...] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních (rozsudek RS NSS čj. 1 Afs 438/2017-52, body 67 a 68). Z hlediska posouzení závěrů krajského soudu je tedy důležité, zda stěžovatel v odvolacím řízení fakticky prováděl dokazování (být vycházel z pokladů, které byly již ve spise správce daně), resp. zda prováděl nové právní či skutkové hodnocení těchto důkazů.“ Žalobkyně přitom spatřovala porušení předmětného ustanovení v tom, že jí v průběhu odvolacího řízení nebylo poskytnuto značné množství dokumentů a s ohledem na překvapivost závěrů odvolacího orgánu bylo po opakovaných žádostech žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření napadené rozhodnutí vydáno před jejím uplynutím. Soud konstatuje, že žalobkyní namítané porušení jejich procesních práv neshledal.
75. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že žalovaný žalobkyni se svými závěry a s hodnocením provedených důkazů seznámil a poskytl jí lhůtu k vyjádření a k seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí. Nebylo přitom povinností žalovaného žalobkyni jednotlivě zasílat veškeré důkazní prostředky. S těmi se žalobkyně mohla seznámit na základě seznámení se se spisovým materiálem před vydáním rozhodnutí. Daňové orgány přitom žalobkyni na základě jejich žádostí v průběhu řízení zasílaly v podstatě veškeré dokumenty, které byly do správního spisu zařazeny.
76. Žalobkyně přitom svého práva vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí v průběhu odvolacího řízení využila a dne 20. 4. 2021 zaslala správci daně své velmi podrobné vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci dokazování v odvolacím řízení.
77. Důvodem pro prodloužení lhůty mohou být podle ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu pouze okolnosti závažného charakteru. Několikrát opakovanou žádost opírající se o „značnou překvapivost“ závěrů žalovaného za situace, kdy se žalobkyně v průběhu odvolacího řízení k zjištěným skutečnostem opakovaně velmi podrobně vyjádřila, nelze za okolnost závažného charakteru označit.
78. Soud s ohledem na shora popsané účelové jednání žalobkyně činěné se zjevným cílem prodloužení daňového řízení shledal, že pochybení žalovaného nebylo takové charakteru, aby bylo důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Uvedený závěr soudu je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 26. 2. 2015 č. j. 4 Afs 219/2014-31, se Nejvyšší správní soud zabýval obdobným pochybením žalovaného, jenž nevyčkal doručení rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty (dne 29. 10. 2012) a vydal rozhodnutí ve věci (dne 19. 10. 2012), přičemž neshledal toto pochybení tak závažným, aby odůvodňovalo zrušení rozhodnutí, právě s ohledem na účelovost jednání daňového subjektu v daňovém řízení. Ačkoli tedy žalovaný svým postupem zjevně pochybil, což nesporně je, a vydal napadené rozhodnutí dříve, než bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty, není tento chybný postup žalovaného vzhledem k počínání žalobkyně v průběhu daňového řízení důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Porušení základních zásad správy daní podle daňového řádu, a to zásad podle § 5 odst. 1, § 6 odst. 3 a § 7 odst. 1, dále § 111 odst. 2 ve spojení s § 115 odst. 2 až 4 daňového řádu, jakož i ústavně zaručených práv, se žalobkyně nemůže v právě projednávaném případě úspěšně dovolávat.

79. Není ani pravdou, že by uplynula prekluzivní lhůta ke stanovení daně, jak žalobkyně namítala v **devátém** žalobním bodě. K případnému uplynutí prekluzivní lhůty je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Jak uvádí právní věta vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 5 Afs 33/2010 - 55, publ. pod č. 2136/2010 Sb. NSS: *„Jestliže v daňovém řízení nebo v řízení o správním deliktu nebyla otázka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daňové povinnosti nebo pro uložení sankce za správní delikt účastníkem řízení vznesena a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, nemusí ve svých rozhodnutích uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pro posouzení této otázky; plně postačuje, pokud lze otázku, zda nedošlo k prekluzi, posoudit na základě správního spisu.“*
80. Z výše soudem citovaných ustanovení vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Daňový řád přitom stanoví, v jakých případech se lhůta přerušuje a běží od počátku a v jakých se staví. Pro nyní projednávanou věc je především relevantní, že se lhůta staví též ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Soud totiž ze správního spisu ověřil, že správce daně učinil ve věci několik žádostí o mezinárodní spolupráci.
81. Lhůta pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období započala běžet dnem 25. 12. 2014 za zdaňovací období listopad 2014, dne 26. 1. 2015 za zdaňovací období prosinec 2014, dne 25. 2. 2015 za zdaňovací období leden 2015 a dne 27. 4. 2015 za zdaňovací období březen 2015 (lhůta pro podání daňového tvrzení za to které zdaňovací období). Nová lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu za všechna zdaňovací období začala běžet zahájením daňové kontroly dne 17. 10. 2016.
82. Prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela v době ode dne odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. V průběhu daňové kontroly bylo realizováno mezinárodní dožádání č. 1043996, odesláno dne 14. 3. 2018, odpověď doručena dne 3. 5. 2018, tj. lhůta stavěna 50 dnů, mezinárodní dožádání č. 4039315, odesláno dne 9. 10. 2018, odpověď doručena dne 9. 11. 2018, mezinárodní dožádání č. 4076176, odesláno dne 14. 9. 2018, odpověď doručena dne 18. 12. 2018 se časově překrývala, protože došlo ke stavění lhůty od 14. 9. 2018 do 18. 12. 2018, tj. lhůta stavěna 95 dnů). Celkem tedy byla lhůta dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěna 145 dnů. Nová lhůta ode dne zahájení daňové kontroly (17. 10. 2016 + 3 roky) připadla dle § 148 odst. 3 daňového řádu na 17. 10. 2019, k tomu je třeba přičíst 145 dnů, prekluzivní lhůta by uplynula dne 10. 3. 2020. Platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 30. 10. 2019. Byly doručovány za pomoci mezinárodního dožádání č. O101902410, odesláno 7. 10. 2019, odpověď 11. 11. 2019, tj. stavění lhůty 35 dnů. Termín uplynutí prekluzivní lhůty byl tedy posunut na 14. 4. 2020. Platební výměr byl vydán dne 30. 10. 2019 (§148 odst. 2 písm. b) daňového řádu), proto byla lhůta prodloužena o jeden rok, tj. do 14. 4. 2021. V průběhu odvolacího řízení následně taktéž proběhlo mezinárodní dožádání č. 4009846, v jehož rámci došlo k provedení svědecké výpovědi J. K. Žádost byla odeslána dne 4. 9. 2020 a odpověď byla doručena dne 23. 11. 2020 (lhůta tedy byla stavěna 80 dnů). K uplynutí prekluzivní lhůty by tedy došlo 3. 7. 2021.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

83. Napadené rozhodnutí však nabylo právní moci dne 21. 6. 2021, když bylo doručeno žalobkyni. Soud tedy na základě výše uvedeného shledal, že daň byla pravomocně vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
84. Žalobkyně současně namítala, že mezinárodní dožádání ve vztahu ke společnosti BRAS (dožádání č. 1043996) nebylo účelné, protože získané informace týkající se identifikace majitele bankovního účtu a disponentů včetně bankovních výpisů, následně nebyly správcem daně nijak využity.
85. Jak bylo uvedeno, lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání staví. Důvodem je skutečnost, že správci daně je po danou dobu věc „odňata“, či je závislá na výsledku řízení, které do pravomoci správce daně nespadá. Mezinárodní dožádání je ale nutno, stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně, posuzovat materiálně. Mezinárodnímu dožádání, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je zanedbatelný), nebo které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavění lhůty přiznat. Soud se proto musel zabývat nejen tím, po jak dlouhou dobu byl v jejich důsledku běh prekluzivní lhůty přerušen, ale i tím, zda mezinárodní dožádání souvisela s daňovým řízením a byla důvodná. Současně však platí, že není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/ 2020-56). Jinými slovy tak nestačí jen to, že byla formálně odeslána žádost o mezinárodní dožádání. Jak ve vztahu k jiné otázce, ale přenositelně i na nynější věc, uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 56/2014-39, správci daně sice svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, což zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu; pod tuto diskreci ovšem nespádají úkony, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů. To by totiž mohlo vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. V rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, Nejvyšší správní soud rovněž dovodil, že aby mezinárodní dožádání mělo za účinek stavění prekluzivní lhůty, musí správce daně v žádosti o mezinárodní spolupráci položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci.
86. Jak vyplývá z dalšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/ 2021-75, právní úpravu a judikaturu lze shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.
87. Soud s ohledem na shora uvedenou judikaturu konstatuje, že mezinárodní dožádání č. 1043966 nelze považovat za neúčelné. Jeho prostřednictvím byla zjišťována identifikace majitele bankovního účtu a disponentů a byly obstarávány bankovní výpisy související s úhradami daňových dokladů ze strany odběratele BRAS. Soud souhlasí s názorem žalovaného, že tyto informace souvisely s otázkou faktického dodání Zboží do jiného členského státu. Teprve na základě obdržených informací a dalších důkazních prostředků byl prodej Zboží společnosti BRAS prokázán. Nejednalo se tedy o informace zjevně nadbytečné, je naopak zřejmé, že se požadované informace týkaly okolností podstatných
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pro posouzení nároku žalobkyně. Samotný prodej Zboží byl tedy na základě také těchto informací prokázán, nárok na odpočet však nebyl žalobkyni přiznán z důvodu, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění přepravy do jiného členského státu.

88. Důvodnými pak soud neshledal ani námitky obsažené v **desátém** žalobním bodě, které se týkaly prokázání přepravy zboží do jiného členského státu. Není pravdou, že by žalovaný jakkoliv porušil zásadu neutrality či zákaz dvojího zdanění. Argumentovala-li žalobkyně závěry správců daně v jiných daňových řízeních, musí soud konstatovat, že tyto nejsou pro posouzení nároku žalobkyně v tomto řízení relevantní. Správce daně vznesl v průběhu daňového řízení konkrétní pochybnosti týkající se doručení Zboží z Hodonína do Holíče, když poukázal na nedostatky v předložených CMR listech, v nichž absentovaly podstatné údaje jako místo nakládky a vykládky a současně byly zjištěny také nesrovnalosti v datech provedených přeprav, které žalobkyně přes výzvu správce daně nijak nevysvětlila. Současně žádnými dalšími důkazními prostředky provedení předmětné přepravy neprokázala. Soud tedy ve vztahu k tvrzenému provedení přepravy konstatuje, že žalobkyně dostatečně nevyvrátila konkrétně uvedené pochybnosti správce daně a v tomto směru tedy neunesla své důkazní břemeno, které na přešlo zpět poté, co správce daně zpochybnil její daňové tvrzení. Soud dále v podrobnostech odkazuje na vypořádání souvisejících námitek v bodech 90 a 92 tohoto rozsudku a také na str. 14 a 15 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný svůj závěr o neprokázání přepravy Zboží na Slovensko dostatečným způsobem zdůvodnil, přičemž soud se s jeho posouzením ztotožňuje.
89. Ani námitky uplatněnou v **jedenáctém** žalobním bodě, v němž žalobkyně zpochybnila hodnocení svědecké výpovědi J. K. (ze dne 19. 11. 2020) ze strany žalovaného, nejsou důvodné. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí k namítané výpovědi konstatoval, že Ing. K. „*pouze v obecnosti potvrdil převzetí zboží v areálu Smaltovna Holíč, kdy zboží údajně kontroloval jen zběžně, o přepravě zboží do Holíče nic neví, neboť tuto nezajišťoval. Svědek si nepamatuje přesná data přebírání strojů. Svědek věděl předem, že bude zakoupené zboží od odvolatele dodávat odběrateli KRON SK-CZ do Hodonína, u kterého vyhrál výběrové řízení konané z důvodu čerpání prostředků z evropských fondů na daný nákup zboží. Svědek nezjišťoval přepravu zboží ke svému odběrateli KRON SK-CZ, a tudíž ani o této přepravě neví nic bližšího. Svědek uvedl, že žádná poškození zboží nebyla odhalena ani při instalaci strojů u odběratele KRON SK-CZ, avšak dle sdělení svědka V. šetřené stroje instalovány dosud nebyly (viz bod[67]). Jako důvod dodání zboží odběrateli KRON SK-CZ slovenským dodavatelem svědek potvrdil splnění podmínek dotace, kterou společnost KRON SK-CZ na nákup šetřeného zboží čerpala.*“ Není tedy pravdou, že by žalovaný výpověď J. K. přehléžl. Žalovaný ji naopak hodnotil ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu, přičemž dospěl k závěru, že ve vztahu k důvodu odepření nároku na DPH (nepřepravení Zboží do jiného členského státu) jeho výpověď žalobkyni předestřenou verzi skutkového děje prokázat nemůže. Soud se s hodnocením výpovědi J. K. ze strany daňových orgánů ztotožňuje, neboť jeho výpověď žádným způsobem neprokazuje uskutečnění daňovými orgány zpochybňované přepravy Zboží. Sama o sobě pak nemůže prokázat ani to, že se Zboží nacházelo na území Slovenské republiky, když je v jednoznačném rozporu s výpovědí dalšího svědka L. V. (rozpor v tvrzení, zda stroje již byly či nebyly instalovány).
90. Nedůvodnou soud shledal také námitku žalobkyně obsaženou ve **dvanáctém** žalobním bodě, že žalovaný hodnotil důkazy účelově a pouze jednotlivě v neprospěch žalobkyně. Nic takového z napadeného rozhodnutí ani z průběhu daňového řízení neplyne. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je naopak patrné, že žalovaný hodnotil všechny důkazy samostatně i v souhrnu v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Této své povinnosti daňové orgány dostaly a žalovaný současně ve všech případech, kdy zpochybnil věrohodnost Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

některých provedených důkazů, vždy uvedl přezkoumatelnou úvahu zdůvodňující jeho závěry.

91. Napadené rozhodnutí současně není zmatečné ani vnitřně rozporné a důvodné tak nejsou ani námitky žalobkyně uvedené ve **třináctém** žalobním bodě. Žalobkyně spatřovala uvedené vady v tom, že podle ní žalovaný na jedné straně připustil, že Zboží bylo na Slovensko odesláno a dopraveno, aby to následně popřel a neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí bez jakýchkoliv pochybností vyplývá, že odpočet DPH nebyl žalobkyni ve vztahu k plnění, které mělo být poskytnuto společnosti BRAS, uznán z důvodu, že žalobkyně neprokázala, že Zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. V této souvislosti přitom v bodě 55 napadeného rozhodnutí konkrétně uvedl, že žalobkyně neprokázala faktickou realizaci přepravy Zboží z Hodonína do Holíče, protože „*CMR listy vykazují řadu nedostatků jak ve směru chybějících údajů, tak i co do termínů týkajících se přepravy kontrastujících s termíny uvedenými v jiných dokladech, zejména přebíracích protokolech*“. Soud žádné vnitřní rozpory v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal, když je z něj zcela jednoznačně patrné, že daňové orgány zpochybnily uskutečnění přepravy Zboží na Slovensko, přičemž své pochybnosti založily na nedostacích žalobkyní předložených důkazů (zejména CMR listů). Žalobkyně následně žádnými dalšími důkazy pochybnosti správce daně nevyvrátila. Z uvedených důvodů také nemohlo dojít k narušení principu daňového neutrality (DPH).
92. Důvodná není ani námitka žalobkyně uvedená ve **čtrnáctém** žalobním bodě, týkající se plnění od společnosti fatrs. Správce daně nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH za služby obchodního zastoupení od uvedené společnosti proto, že žalobkyně neprokázala jejich faktické uskutečnění. K uvedeným plněním ve zprávě o DK uvedl, že čestné prohlášení L. V. ze dne 18. 2. 2017, které bylo ve vztahu k prokázání shora uvedených plnění předloženo, bylo opatřeno razítkem společnosti fatrs, ačkoliv byl L. V. jejím jednatelem pouze do 6. 6. 2016. Použití razítka společnosti fatrs na čestném prohlášení vydaném v době, kdy již L. V. nebyl jejím jednatelem, logicky snížilo jeho věrohodnost v očích správce daně. K tomu dále přistupuje skutečnost, že smlouva o zprostředkování byla uzavřena až poté, co byla žalobkyni ze strany společnosti BRAS vystavena dne 24. 9. 2014 objednávka Zboží s jeho přesnou specifikací, což samo o sobě zpochybňuje roli L. V. při zprostředkování uvedeného obchodního vztahu. Jestliže měl tedy L. V. dle předložené smlouvy začít vyvíjet zprostředkovatelskou činnost až poté, což bylo Zboží objednáno, není logické, aby podle této smlouvy dostal provizi za obchod, který byl dohodnut před jejím uzavřením. Vyplacení předmětné provize je samozřejmě podnikatelským rozhodnutím žalobkyně, ve vztahu k nároku na odpočet DPH je však nutno zkoumat, zda měla činnost na základě předmětné smlouvy vztah k uskutečněnému zdanitelnému plnění. Pakliže byla uzavřena až poté, co již byla objednávka s přesnou specifikací vystavena, nelze ani podle názoru soudu žalobkyni nárok na odpočet ve vztahu k tvrzenému zprostředkování přiznat.
93. Za libovůli daňových orgánů potom nelze v žádném případě označit neprovedení žalobkyní navrhovaných výsledků svědků (zaměstnanců prvotních italských dodavatelů). Žalovaný jejich neprovedení v napadeném rozhodnutí zdůvodnil tím, že prověřovaný doklad odkazoval na smlouvu o zprostředkování prodeje Zboží, nikoliv jeho nákupu. To vůbec nebylo předmětem daňového řízení. Ani soud tedy nerozumí tomu, jak by mohlo případné provedení žalobkyní navrhovaných důkazů přispět ke zjištění skutkového stavu. Daňové orgány prověřovaly pouze prodej Zboží ze strany žalobkyně. Daňové orgány tedy

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

neprovedení žalobkyní navrhovaných výsledků odůvodnily zcela dostatečně a soud se s jejich odůvodněním ztotožňuje.

94. Soud se neztotožnil ani s námitkami uvedenými v **patnáctém** žalobním bodě, týkajícími se čestného prohlášení L. V. Není pravdou, že by žalovaný toto čestné prohlášení účelově odmítl a ignoroval. Žalovaný se k obsahu namítaného čestného prohlášení vyjádřil na str. 37 napadeného rozhodnutí, kde jednoznačně konstatoval, že jeho obsah zcela koresponduje se svědeckou výpovědí L. V. provedenou 7. 11. 2018. Žalovaný se však ztotožnil se závěrem správce daně, že L. V. potvrzovaná úloha na pořízení Zboží není relevantní ve vztahu k prokázání naplnění předmětu plnění Smlouvy o zprostředkování, protože jejím předmětem mělo být zprostředkování prodeje Zboží společnosti BRAS. V předmětném čestném prohlášení rozšířený předmět zprostředkovatelské služby nadto neodpovídal dalším provedeným důkazům. Zásadní roli L. V. pak nepotvrdil ani jednatel společnosti BRAS J. K. Žalovaný tedy v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně konkretizoval okolnosti, které věrohodnost čestného prohlášení L. V. zpochybnily a na jejichž základě dospěl k závěru o jeho nevěrohodnosti. Soud se s posouzením obsahu předmětného čestného prohlášení ze strany žalovaného ztotožňuje a zdůrazňuje, že zejména okolnosti, že L. V. se v čestném prohlášení užil razítka fatrs, ačkoliv již v té době nebyl jejím jednatelem a smlouva o zprostředkování byla uzavřena poté, co bylo Zboží společností BRAS od žalobkyně objednáno. Tyto skutečnosti vedly žalovaného k oprávněným pochybnostem, že zprostředkování prodeje Zboží nebylo vůbec provedeno (a nebylo ani potřebné), když jeho objednání proběhlo ještě před uzavřením zprostředkovatelské smlouvy. Žalovaný tedy své závěry stran předmětného čestného prohlášení přesvědčivě zdůvodnil.
95. Důvodné nejsou ani námitky žalobkyně týkající se plnění od DAJA marketing obsažené v **šestnáctém** žalobním bodě. Tvrzení žalobkyně, že fakticita plnění byla prokázána a že daňové orgány neuvedly žádané pochybnosti, kterými by zpochybnily žalobkyní předložené důkazy, není pravdivé. Správce daně již ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 31. 3. 2017, č.j. 899503/17/3010-60562-701713 a ze dne 7. 6. 2018, č.j. 2415564/18/3010-60562-701713 sdělil žalobkyni své pochybnosti. Ve zprávě o DK pak správce daně uvedl, že zejména co do rozsahu a obsahu neodpovídala deklarovaná činnost smluvenému závazku. Sama žalobkyně ostatně v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 30. 7. 2018, č.j. 3733954/18/3010-60562-701713 uvedla, že „*bez ohledu na předmět smlouvy, resp. daňových dokladů, byl obsah smlouvy zřejmý oběma smluvním stranám*“. Jinými slovy tedy žalobkyně dle správce daně uvedla, že na předmět plnění v daňovém dokladu není třeba brát ohled a správce daně se má spokojit s tím, že sice nebylo plněno to, co je předmětem dokladu, ale žalobkyně i jeho dodavatel věděli, co se má plnit a dodavatel to plnil. Správce daně tedy konstatoval, že pokud bylo ve skutečnosti provedeno jiné plnění, než které bylo deklarováno na daňovém dokladu, pak se deklarované plnění neuskutečnilo. Správce daně přitom nepovažoval za prokázanou ani žalobkyní následně deklarovanou činnost „*roznos letáků a reklamních vzorků*“. Žalobkyně dle správce daně předložila pouze seznam údajně navštívených zákazníků, který byl správcem daně zpochybněn a dále nevěrohodná čestná prohlášení. K přeloženému seznamu správce daně uvedl, že některé subjekty v něm zahrnuté nebylo možné identifikovat, případně kontaktovat. Předložené seznamy tedy nemohly reálné uskutečnění činnosti obchodního zastoupení ze strany DAJA marketing prokázat.
96. Správce daně současně zpochybnil také předložená čestná prohlášení Ing. R. M. a Ing. L. H., jehož čestné prohlášení bylo dle správce daně „*velmi obecné, nekonkrétní, není v něm např. uvedeno, kdy se schůzky uskutečnily, kdo byl schůzkám přítomen. Současně z výše uvedených informací je zřejmý i nesoulad v místě jednání*“. Správce daně zpochybnil také tvrzené čestné Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

prohlášení společnosti Argos, které žalobkyně ke svým podáním vůbec nepřiložila, a čestná prohlášení P. Ř. Ve vztahu k čestným prohlášením P. Ř. správce daně upozornil zejména na vzájemné rozpory všech třech listin (čestného prohlášení ze dne 23. 1. 2017, 12. 3. 2018 a 7. 3. 2018). V čestném prohlášení ze 7. 3. 2018 P. Ř. jakékoliv jednání s DAJA marketing popřel, ačkoliv v čestném prohlášení ze dne 23. 1. 2017 prohlašoval, že od roku 2014 s jejími zástupci několikrát jednal. Následně v čestném prohlášení ze dne 12. 3. 2018 opět prohlásil, že se zástupci DAJA marketing v letech 2014 a 2015 jednal. Správce daně na základě posouzení obsahu předmětných čestných prohlášení k závěru, že nejsou důkazním prostředkem prokazujícím, že DAJA marketing prováděla obchodní zastoupení tak, jak tvrdí žalobkyně. Žalobkyně předložila prakticky pouze daňové doklady a absentovaly faktické listinné, logicky navazující důkazy o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí doplnil, že žalobkyni předložená čestná prohlášení ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu nepostačují k prokázání faktického uskutečnění šetřeného plnění, protože v nich obsažená tvrzení třetích osob nebyla podpořena dalšími důkazními prostředky, které by fakticitu sporného plnění věrohodně prokázaly. Čestná prohlášení byla zcela obecná, absentovaly potřebné detaily a všechna byla zcela totožná co do svého formátu, obsahu i grafické úpravy. V rámci odvolacího řízení provedl správce daně výslech P. Ř., který vypověděl, že *„Tohleto první prohlášení.. Skutečně firmu Daja marketing neznám, po upřesnění, že tato marketingová společnost prezentovala výrobky společnosti Smaltovna Mišík, jsme zaslali druhé čestné prohlášení, kde uvádím, že dodavatele Smaltovna Mišík znám a výrobky Smaltovna Mišík nám byly prezentovány, jestli tyto prezentovala společnost Daja Marketing to já nemohu potvrdit, jen říkám, že nám byly prezentovány výrobky Smaltovna Mišík.“* Na otázky správce daně stran jednání se společností DAJA marketing (jak probíhala, jaká byla jejich četnost) P. Ř. odpověděl, že je to již 6 let a že si dané skutečnosti nepamatuje. Uvedl také, že od roku 2014 společnost Kamat nakupuje od žalobkyně smaltovací tabulky. Současně nebyl schopen potvrdit, že již někdy viděl jednatele žalobkyně pana M. a uvedl, že rok 2014 byl z hlediska jednání s dodavateli náročný.

V rámci doplnění odvolacího řízení provedl správce daně také výslech jednatele DAJA marketing D. V., který vypověděl, že DAJA marketing nabízela v České republice výrobky žalobkyně. Netvořila žádnou propagační strategii a nevyráběla žádné propagační materiály. Ty měl D. V. předat jednatele žalobkyně. Nepamatoval si, zda vedl seznam objednávek zákazníků, potvrdil pouze předávání sjetiny navštívených zákazníků jednou měsíčně. Nic jiného tedy nebylo žalobkyni předkládáno. Dle žalovaného pak nebylo zřejmé ani to, jak a kde měla jednání s odběrateli probíhat. Svědek si současně nepamatoval, zda a jaké byly na základě jeho činnosti učiněny objednávky zboží a žádný seznam v tomto směru ani žalobkyni nepředkládal. Proveden byl také výslech M. V., z jejíž výpovědi vyplynulo, že se účastnila méně než 15 – 20 % věcí týkajících se spolupráce s žalobkyní. Jednotlivé navštívené zákazníky vybíral její manžel. Potvrdila předávání seznamu navštívených zákazníků, ale nepamatovala si, kolik objednávek osobně uzavřela. Potvrdila jednání ve prospěch žalobkyně v rámci výběrového řízení vyhlášeného Magistrátem hlavního města Prahy, ale odmítla sdělit, s kým konkrétně jednala. Svědkyně sama tedy žádná jednání neorganizovala ani nevybírala, kdo bude ze strany DAJA marketing navštíven. Její jednání na Magistrátu hlavního města Prahy pak mělo spočívat pouze ve zjištění veřejně dostupné informace. Soud se ve vztahu k hodnocení uvedených skutečností shoduje s hodnocením daňových orgánů, resp. žalovaného, který uvedl, že výpovědi D. V. a M. V. nebyly způsobilé prokázat faktickou realizaci obchodního zastoupení v deklarovaném rozsahu. Svědci poskytli pouze obecné informace a jediným dokladem prokazujícím uvedenou činnost byl seznam

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

oslovených klientů, který, jak již bylo shora soudem uvedeno, byl daňovými orgány relevantně zpochybněn. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že provedenými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že došlo k naplnění smlouvy o obchodním zastoupení.

97. V této souvislosti žalovaný také zpochybnil nacenění činnosti DAJA marketing ve vztahu k výběrovému řízení vyhlášenému Magistrátem hlavního města Prahy. Soud přitom souhlasí se závěry žalovaného, že je velmi nestandardní, až slovy žalovaného „absurdní“, aby za činnost, která měla spočívat v získání veřejně dostupné informace o výsledku výběrového řízení, a kvůli níž nebylo vůbec potřeba vstupovat do jednání s Magistrátem hlavního města Prahy, měla žalobkyně DAJA marketing uhradit 300 000 Kč. Pochybnosti pak nutně vzbudilo také odůvodnění nutnosti provedení předmětné činnosti, spočívající v údajném odmítnutí komunikace z důvodu jazykové bariéry způsobené slovenskou národností a mluvou jednatele žalobkyně. Také podle soudu je vysvětlení ze strany žalobkyně nevěrohodné a žalobkyni se předloženými důkazy nepodařilo prokázat, že činnost, za kterou mělo být DAJA marketing zapláceno 300 000 Kč, byla skutečně vykonána.
98. Na základě výše popsaných a nevyvrácených pochybností daňových orgánů ob stojí závěr žalovaného vyslovený v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z deklarovaného přijetí služeb obchodního zastoupení od společnosti DAJA marketing a neodstranila tak pochybnosti správce daně.
99. Zákonnost napadeného rozhodnutí pak nemohla být ovlivněna ani neprovedením žalobkyní navrhované svědecké výpovědi Ing. R. M. Žalobkyně sama konstatovala, že jeho výpověď navrhla až v podání ze dne 17. 6. 2021, tedy až po vydání napadeného rozhodnutí, které bylo vydáno 31. 5. 2021. Uvedený návrh důkazu tedy nebyl v řízení včas uplatněn a žalovaný tudíž neměl (a ani nemohl mít) povinnost se s daným opožděným návrhem na provedení důkazu vypořádat. Tvrzení žalobkyně, že k vydání napadeného rozhodnutí došlo předčasně, soud vypořádala již shora.
100. Soud nevěšel ani na argumentaci obsaženou v **sedmnáctém** žalobním bodě, že žalobkyni nebyly poskytnuty některé dokumenty z neveřejné části správního spisu. Nahlížením do nevyhledávací části daňového spisu a povinností přeradit dokumenty z jeho vyhledávací do nevyhledávací části se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č.j. 2 Afs 188/2019 – 51, v němž mimo jiné uvedl, že „sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění (§ 88 odst. 1 a 2 daňového řádu) musí být z vyhledávací části daňového spisu přerazeny do části „nevyhledávací“ toliko písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, viz odst. 2 věta druhá téhož paragrafu. Smyslem a účelem je, jak výše již vyloženo, aby daňový subjekt nejpozději v tento okamžik měl k dispozici kompletní přehled o tom, na základě jakých dosud opatřených důkazů správce daně dospěl k dosavadním výsledkům kontrolního zjištění, a mohl patřičně reagovat argumentačně či návrhy na doplnění dokazování. Dokazování tedy nemusí být ukončeno v okamžiku, kdy je předložen výsledek kontrolního zjištění.“
101. Žalobkyně v žalobě konkrétně poukazovala na to, že jí nebyly poskytnuty následující dokumenty:
 - Odpověď na výzvu ze dne 9. 11. 2017, č.j. 4452466/17/2010-60561-705630;
 - Kontrolní poznámky ze dne 29. 5. 2020, č.j. 2925463/20/3010-60050-705630;
 - Vlastní písemnost ze dne 24. 11. 2017, č.j. 4667921/17/3010-60562-701713;
 - Vlastní písemnost ze dne 23. 11. 2017, č.j. 4669329/17/3010-60562-701713;

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

- Došlá písemnost ze dne 27. 11. 2017, č.j. 4743975/17/3010-60562-701713;
- Došlá písemnost ze dne 29. 11. 2017, č.j. 4760330/17/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 8. 3. 2018, č.j. 848282/18/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 30. 10. 2017, č.j. 4491911/17/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 3. 4. 2018, č.j. 1203009/18/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 4. 4. 2018, č.j. 1599683/18/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 6. 6. 2018, č.j. 3151164/18/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 4. 9. 2018, č.j. 4032395/18/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 5. 11. 2018, č.j. 4605171/18/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 11. 1. 2019, č.j. 5054/19/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 15. 4. 2019, č.j. 1905257/19/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 26. 9. 2019, č.j. 4276140/19/3010-60562-701713;
- Interní písemnost ze dne 5. 2. 2020, č.j. 4741293/20/3010-60562-701713;
- Došlá písemnost ze dne 14. 2. 2020, č.j. 648134/20/3010-60562-701713;
- Obchodný register;
- Výpis OR IČ: 2832800;
- IS CEDR;
- Odpověď na dožádání č.j. 4526551/20; a
- Přehled CLO.

Z výše uvedeného výčtu je patrné, že v naprosté většině případů se jednalo o interní komunikaci zaměstnanců správce daně související s průběhem daňové kontroly a postupů v jejím rámci (písemnosti označené jako interní nebo vlastní písemnost). Povinnost poskytnout interní dokumenty správce daně daňovému subjektu z daňového řádu nevyplývá. Jedná se o dokumenty obsahující interní komunikaci mezi zaměstnanci správce daně a tyto dokumenty současně nebyly v řízení použity jako důkaz a ani takto být použity nemohly, protože nemají k předmětu řízení přímý vztah. Soud k tomuto odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č.j. 2 Afs 188/2019–51, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že **„Součástí daňového spisu nemusí být (nicméně mohou) záznamy o myšlenkových pochodech pracovníků správce daně ani komunikace konzultativní či poradní povahy. Je zcela přirozené, a dokonce žádoucí, aby právní názor správce daně předtím, než bude sdělen daňovému subjektu, byl důkladně vyargumentován a podroben i interní oponentuře. Ostatně takto postupují nejen správní orgány, ale i soudy, přičemž smyslem a účelem takového postupu je docílit právního názoru vskutku kvalitního a přesvědčivého. Hierarchická povaha daňové správy, na rozdíl od přísně pojímané rozhodovací nezávislosti jednotlivých soudních instancí, dává větší prostor pro metodické vedení konkrétních pracovníků správce daně či pro vyšší míru zapojení specialistů na jednotlivé dílčí oblasti daní či dílčí otázky do procesu formování právního názoru správce daně nebo jeho postupu při zjišťování rozhodných skutečností. Jistá míra „kolektivního“ způsobu vzniku rozhodnutí správce daně tedy není v žádném případě nežádoucím jevem, nýbrž naopak odpovídá smyslu a účelu existence daňové správy jako specializovaného, komplexně působícího a odborně fundovaného správního orgánu.**

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Za rozhodnutí správce daně nicméně v posledku odpovídá příslušná úřední osoba (§ 12 daňového řádu)“.

102. Je tedy třeba konstatovat, že daňový spis sestává z písemností, jež se vztahují k povinnostem konkrétního daňového subjektu v rámci správy daní. Je tedy nutné stanovit, zda se předmětná interní komunikace dotýkala práv a povinností daňového subjektu (žalobkyně). Ze spisového materiálu vyplynulo, že v projednávané věci pokračování se komunikace týkala právního názoru, se kterým byl stěžovatel následně seznámen. Na základě této skutečnosti nelze předmětnou komunikaci označit za písemnost, která by se dotýkala práv a povinností žalobkyně. Žalovaný tak podle soudu neporušil své zákonné povinnosti, když předmětnou komunikaci ve spise sice evidoval, ale žalobkyni ji neposkytl.
103. Předmětem posledního **osmnáctého** žalobního bodu pak bylo tvrzení žalobkyně, že úřední osoby správce daně porušily zásadu zákonnosti, součinnosti a vstřícnosti. Ve vztahu k uvedené námitce vznesla žalobkyně domněnku, že cílem jí jmenovaných úředních osob bylo vyměření co nejvyšší daně, k čemuž měly být úřední osoby motivovány potenciálními odměnami. Soud ve vztahu k předmětným námitkám konstatuje, že se jedná o zcela ničím nepodložená tvrzení. Žalobkyně vznášela námitky podjatosti úředních osob již v průběhu daňového řízení. Námitce podjatosti proti Bc. E. nebylo vyhověno rozhodnutím ředitele Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 25. 2. 2019, č.j. 578102/19/3000-11451-711650, který v jeho odůvodnění konstatoval, že „*nebyly zjištěny žádné skutečnosti vyvolávající pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby Bc. P. E.*“. Proti téže osobě pak nebylo vyhověno ani další námitce podjatosti ze strany žalobkyně, která byla zamítnuta rozhodnutím ředitele Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 14. 4. 2020, č.j. 1346057/20/3000-11451-711650. V tomto rozhodnutí bylo konstatováno, že „*nebylo zjištěno, že by zmíněná úřední osoba naplňovala některý z předpokladů pro její vyloučení z řízení nebo jiného postupu u daňového subjektu. Úřední osoba Bc. P. E. není osobou blízkou daňovému subjektu ani jeho zástupci, nerozhoduje v téže věci na jiném stupni, její poměr k daňovému subjektu nebo předmětu daně rovněž nevzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti. Samotný fakt, že úřední osoba podílející se na postupu správce daně provádí úkony, jež se mohou zdát daňovému subjektu jako vadné, sám o sobě nezakládá pochybnost o nepodjatosti této úřední osoby a taková podjatost zde ani správcem daně spatřována není.*“
104. Není přitom úlohou soudu opatřovat za žalobkyni důkazy o motivaci či podjatosti úředních osob. Žalobkyně krom obecných domněnek neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o podjatosti či zaujatosti žalobkyní jmenovaných úředních osob, jejichž podjatost nadto namítala již v daňovém řízení, v němž byly veškeré její námitky přezkoumány a poté shledány nedůvodnými. Žalobkyně přitom ve vztahu k jednání úředních osob správce daně nijak blíže nekonkretizovala, v čem spatřovala porušení zásad zákonnosti, součinnosti a vstřícnosti. Soud tedy konstatuje, že má pochybnosti o tom, zda se vůbec jednalo o způsobilý žalobní bod a v obdobné míře obecnosti konstatuje, že porušení žalobkyní namítaných zásad v jednání úředních osob správce daně neshledal. Důvodná tedy není ani poslední žalobní námitka.

K žalobkyní navrženému dokazování protokolem o výslechu svědka Ing. R. M. ze dne 12. 8. 2022, č.j. 3372185/22/3212-60563-804396, pak soud konstatuje, že je jeho provedení pro posouzení věci nadbytečné. Zcela postačuje obsah správního spisu. Je totiž nutné zdůraznit nejen to, že žalovaný žalobkyni nárokový odpočet z plnění provedených společností DAJA neuznal z vícero důvodů, než jen neprokázání souvislosti výkonu činnosti uvedeného dodavatele se ziskem souvisejícím s činností Ing. M. a zařazování žalobkyně do výběrových řízení ČEZ a.s., ale také to, že daňové orgány se činností Ing. M.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zabývaly a na základě zjištěných skutečností a předložených důkazů dospěly k závěru o nevěrohodnosti tvrzení obsažených v jeho čestném prohlášení. Správce daně přitom dospěl podle soudu k logickému závěru, že s ohledem na povinnost elektronické registrace žalobkyně do výběrových řízení bylo tvrzení Ing. M. o zařazování žalobkyně do výběrových řízení na základě jednání se zástupci společnosti DAJA marketing nevěrohodné.

105. Soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek § 51 s.ř.s. rozhodl soud o věci samé bez nařízení ústního jednání.
106. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 5. března 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph. D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.