



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **S. D.**

zastoupené daňovým poradcem Ing. Dušanem Dobiášem
sídlem Dvořákova 1298, 744 01 Frenštát pod Radhoštěm

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2023, č. j. 3035/23/5300-22443-712892

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 13. 12. 2021, č. j. 2050602/21/3307-50521-712903, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2018 ve výši 334 505 Kč (dále jen „platební výměr“).
2. Na základě výsledku daňové kontroly, kterou provedl Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „FÚ pro Středočeský kraj“), správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z plnění fakturovaných deklarováným dodavatelem, obchodní společností BOOKING TIME s.r.o. (dále jen „společnost BOOKING TIME“) Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že plnění byla poskytnuta na daňových dokladech deklarováným dodavatelem a že je přijala v deklarováném rozsahu.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně namítá následující procesní pochybení, kterých se dopustily daňové orgány.
4. FÚ pro Zlínský kraj vydal platební výměr, přestože k jeho vydání neměl žádné podklady. Závěry o unesení důkazního břemene správcem daně jakož i závěry o neunesení důkazního břemene žalobkyní tak nebyly ničím podloženy.
5. Žalobkyně nemohla nahlížet do správního spisu. I přes písemný příslib správce daně ze dne 13. 12. 2021 nebyla informována o skutečnosti, že se spis nachází u FÚ pro Zlínský kraj a že je připraven k nahlédnutí. Žalobkyně se nemohla řádně seznámit s podklady pro vydání platebního výměru. Od 14. 6. 2021, kdy jí byl zpřístupněn zmanipulovaný spis v podobě zaslání elektronických dokumentů, FÚ pro Středočeský kraj prováděl další postupy a úkony v rámci probíhající daňové kontroly. Zakládal tedy další písemnosti do spisu. S těmito písemnostmi nebyla žalobkyně seznámena a ani se k nim nemohla vyjádřit v rámci případné odpovědi na neuskutečněný konečný výsledek kontrolního zjištění. Zároveň se zástupce žalobkyně nemohl seznámit se spisovým materiálem, který správce daně ke dni ukončení daňové kontroly přeřadil z části spisu vyhledávací do veřejné. Žalobkyni tak bylo neumožněním nahlížení do spisu upřeno právo na spravedlivý proces.
6. Žalovaný uložil správci daně dle § 115 daňového řádu doplnit dokazování, přičemž toto doplnění prováděla úřední osoba, která se podílela na daňovém řízení před prvostupňovým správcem daně. Tato úřední osoba měla být vyloučena pro podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
7. Ačkoli po vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění došlo k jeho podstatné změně, správce daně neposkytl žalobkyni možnost se k takto podstatně změněnému výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a rovnou přistoupil k sepsání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně má za to, že o tom, zda dojde k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění rozhoduje vyjádření daňového subjektu, nikoli správce daně.
8. Dalšími námitkami pak žalobkyně zpochybňovala unesení důkazního břemene správcem daně. Namítala, že pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností nejsou důvodné a vážné. Pro svá zjištění neměl podle žalobkyně správce daně v danou dobu žádnou oporu ve spisové dokumentaci. Nadto správce daně zkreslil sdělení bývalého

jednatele společnosti BOOKING TIME, pana M. K., vyplývající z protokolu porízeného v jiném daňovém řízení, který byl do spisové dokumentace založen po více jak půl roce od vydání předmětné výzvy.

9. Žalobkyně dále namítala, že pochybnosti správce daně rozptýlila, a to již v reakci na výzvu správce daně.
10. Žalobkyně má za to, že uskutečnění zdanitelných plnění prokázala zejména výpověď bývalého jednatele pana M. K. provedená v daňovém řízení. Daňové orgány výpověď hodnotily účelově. Pokud ve sděleních svědka spatřovaly rozpory, měly postupovat tak, aby je odstranily.
11. Žalobkyně se také dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a v souvislosti s ním argumentovala, že správce daně neprovedl u společnosti BOOKING TIME žádný úkon či postup, čímž neprovedl správné zjištění a stanovení daně.
12. Žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

14. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K procesním pochybením

15. Žalobkyně namítala, že Finanční úřad pro Zlínský kraj vydal platební výměr, ačkoli ve spise neměl vůbec žádné podklady. Žalobkyně připouští, že jí sice dne 14. 6. 2021 byl zpřístupněn zmanipulovaný spis v podobě zaslání elektronických dokumentů, od té doby však Finanční úřad pro Středočeský kraj prováděl další úkon v rámci daňové kontroly, které následně uvedl ve zprávě daňové kontrole.
16. Daňovou kontrolu v dané věci prováděl Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále také jen „finanční úřad“), a to v souladu s § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě. Daňová kontrola byla ukončena tím, že finanční úřad doručil oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 24. 11. 2021, č. j. 4828565/21, žalobkyni, přičemž k oznámení byla přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou (§ 88a odst. 1 daňového řádu). Následně finanční úřad stanovil daň podle výsledku daňové kontroly a v odůvodnění odkázal na zprávu o daňové kontrole. Takový postup výslovně umožňuje § 147 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění

zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

17. Krajský soud uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá, že Finanční úřad pro Zlínský kraj v době vydání platebního výměru disponoval spisovým materiálem, a to minimálně v rozsahu a podobě, v jakém s ním dne 14. 6. 2021 seznámil zástupce žalobkyně – 76 písemností zařazených do veřejné části spisu a 14 písemností zařazených do neveřejné části spisu (viz protokol č. j. 139556/21).
18. Nad rámec shora uvedeného soud doplňuje, že jelikož Finanční úřad pro Zlínský kraj stanovil v nyní souzené věci daň výlučně na základě výsledku daňové kontroly, nebyl povinen a ani oprávněn provádět jakoukoli úvahu a přehodnocovat závěry Finančního úřadu pro Středočeský kraj vyslovené ve zprávě o daňové kontrole. Nemusel by tedy disponovat ani úplným spisovým materiálem v „papírové“ podobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2022, č. j. 10 Afs 111/2020-56, body 24 až 26). Námitka žalobkyně, že Finanční úřad pro Zlínský kraj nedisponoval správním spisem a nemohl tak prokázat skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu není důvodná.
19. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že žalobkyni nebylo umožněno nahlížet do spisu a nemohla se tak seznámit s podklady pro vydání rozhodnutí. Odepření možnosti nahlížet do daňového spisu žalobkyně dovozuje z následujících skutečností. Dne 13. 12. 2021 se zástupce žalobkyně dostavil na Finanční úřad pro Zlínský kraj, kde spisový materiál nebyl k dispozici, neboť se fyzicky nacházel u Finančního úřadu pro Středočeský kraj, který prováděl daňovou kontrolu. Zástupci žalobkyně bylo ze strany Finančního úřadu pro Zlínský kraj přislíbeno, že jakmile bude spisový materiál fyzicky doložen na Finanční úřad pro Zlínský kraj, bude zástupce o této skutečnosti informován a spisy budou připraveny k nahlédnutí. Do okamžiku vyhotovení žaloby datované dne 28. 3. 2023 nebyla žalobkyni taková informace poskytnuta. Nemohla se tak seznámit s kompletním spisovým materiálem včetně písemností zakládajících do spisu po 14. 6. 2021 nebo písemností přerázených z části spisu vyhledávací do veřejné. Možnost seznámit se s listinami v elektronické podobě nelze podle žalobkyně zaměňovat za právo žalobkyně nahlížet do spisu vedeného v „papírové“ podobě.
20. V obecné rovině je třeba přisvědčit žalobkyni, že možnost získat spisový materiál, resp. jeho část v elektronické podobě ji nemůže zbavit práva na fyzické nahlížení do spisu, který se v „papírové“ podobě nachází u daňových orgánů. Dále krajský soud rovněž souhlasí se žalobkyní, že právo nahlížet do spisu a právo na zaslání kopie určité listiny stojí vedle sebe a nelze je zaměňovat.
21. V dané věci je však stěžejní posoudit konkrétní dopad postupu Finančního úřadu pro Zlínský kraj (neinformování žalobkyně, že spisový materiál je již u něj fyzicky k dispozici k nahlédnutí) na zákonnost napadeného rozhodnutí.
22. Krajský soud dospěl k závěru, že i kdyby z důvodu zmíněného postupu Finančního úřadu pro Zlínský kraj byla žalobkyně případně zkrácena na svém právu nahlížet do správního spisu, jednalo by se o pochybení odstranitelné v odvolacím řízení, a to s ohledem na principy ovládající daňové řízení. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016-18, *„postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem“*. Krajský

soud pro úplnost připomíná, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán (žalovaný) není oprávněn odvoláním napadené rozhodnutí (zde platební výměr) zrušit a věc vrátit prvoinstančnímu správci daně k dalšímu řízení. I kdyby tedy žalovaný uznal pochybení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, žalobkyně by tím nezískala možnost „navrátit se“ do řízení před prvostupňovým správcem daně a v něm realizovat své právo na nahlížení do spisu. K nápravě postupu Finančního úřadu pro Zlínský kraj v odvolacím řízení postačovalo, aby žalovaný žalobkyni informoval o tom, že má k dispozici spisový materiál. K tomu před vydáním napadeného rozhodnutí došlo, jak žalovaný ostatně uvedl v bodě 78 napadeného rozhodnutí.

23. V dané věci totiž žalovaný seznámil žalobkyni s doplněním odvolacího řízení písemností ze dne 6. 12. 2022, č. j. 45345/22. V bodě 3 předmětného seznámení žalovaný uvedl, že *„po prostudování spisového materiálu dospěl k závěru, že pochybnosti o oprávněnosti nárokováného odpočtu daně plynou zejména z neprokázání přijetí plnění od dodavatele Booking, protože i z důvodu vývoje judikatury v tomto směru (viz níže), nechal odvolací řízení doplnit ..., přičemž s takto doplněným řízením odvolací orgán odvolatele seznamuje.“* V bodě 27 předmětného seznámení žalovaný uvedl, že *„touto písemností je odvolatel seznamován pouze s novými skutečnostmi, které vyšly najevo v rámci odvolacího řízení. Takto předestřená zjištění a jejich vyhodnocení budou následně zasazena do kontextu s dalšími skutečnostmi plynoucími ze spisového materiálu, přičemž toto komplexní posouzení včetně vyhodnocení veškeré odvolatelské argumentace a zohlednění ostatních relevantních důkazů bude součástí konečného rozhodnutí o odvolání.“* Žalobkyně se tak musela nejpozději poté, co obdržela citované seznámení dozvědět, že spisový materiál se nachází u žalovaného a měla možnost využít svého práva nahlížet do spisu v souvislosti s přípravou odvolání proti platebnímu výměru (např. z důvodu, aby zjistila obsah písemností, které byly do spisu zařazeny po 14. 6. 2021, nebo které byly přerazeny z vyhledávací části spisu). Tohoto svého práva nevyužila a neuvádí nic, co by jí v seznámení se spisovým materiálem v rámci odvolacího řízení bránilo, žádná taková skutečnost nevyplynula ani ze spisového materiálu.
24. Nahlížení do spisu je právem daňového subjektu. Jeho uplatnění je plně závislé na jeho vůli. Nahlížení do spisu jako takové nemohlo být žalobkyni znemožněno pouze tím, že jí Finanční úřad pro Zlínský kraj neinformoval, že má již k dispozici spisový materiál od Finančního úřadu pro Středočeský kraj, jakkoli byl takový postup Finančního úřadu pro Zlínský kraj nežádoucí a nevhodný. Žalobkyně nepoukázala ani na žádnou konkrétní nezákonnost, která by vzešla z toho, že nemohla využít své právo nahlížet do spisu u Finančního úřadu pro Zlínský kraj, ale mohla tohoto práva využít v místě sídla žalovaného.
25. Skutečnost, že žalobkyně (zastoupená odborně způsobilým daňovým poradcem) v odvolacím řízení poté, co jí bylo doručeno seznámení, nevyužila své právo nahlížet do spisu a nadále pasivně vyčkávala na to, až jí Finanční úřad pro Zlínský kraj sdělí příslibenou informaci, že se u něj nachází spisový materiál, nelze klást k tíži daňovým orgánům.
26. K tomu soud považuje za zcela přílehlavý právní názor vyjádření v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, podle kterého *„[s]poléhání se na to, že po jedné procesní chybě již „padá“ celé další řízení, bylo ze strany stěžovatelky krátkozraké. Procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoúčelné, ale naopak mají přispívat k řádnému a procesu a spravedlivé ochraně práv adresátu veřejné správy. Pokud se této ochrany dostalo, není na místě tvrdit na dogmatickém postoji, že jedna izolovaná procesní chyba „potopí“ celé následující řízení.“*

27. Krajský soud proto nepřisvědčil žalobkyni, že jí neumožněním nahlížení od spisu bylo upřeno právo na spravedlivý proces.
28. Dále žalobkyně poukazovala na manipulaci se správním spisem. Obecné tvrzení žalobkyně, že s elektronickým spisem lze snáze manipulovat než se spisem v „papírové“ podobě je zcela hypotetické. Konkrétně pak žalobkyně namítala manipulaci se spisem, kterou měl žalovaný potvrdit v bodech 58 a 78 napadeného rozhodnutí. Krajský soud k tomu uvádí, že v dané věci není sporu o tom, že došlo k následujícím procesním pochybením: písemnost č. j. 3648953/19/2113-60561-204171 nebyla uvedena v seznamu písemností předloženému žalobkyni dne 24. 2. 2020 (viz bod 58 napadeného rozhodnutí); žalobkyni byl do datové schránky v elektronické podobě postoupen úřední záznam č. j. 68450/2 pouze s jednou přílohou, ačkoli úřední záznam č. j. 68450/2 založený ve spise má tři přílohy (viz bod 78 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v bodech 58 a 78 napadeného rozhodnutí uvedl, že daná procesní pochybení byla zhojena, žalobkyně byla seznámena jak s písemností č. j. 3648953/19, tak s přílohami úředního záznamu č. j. 68450/2, nadto se nejednalo o pochybení, která by byla způsobilá žalobkyni negativně zasáhnout. K tomu se žalobkyně v podané žalobě nevyjadřuje. V řízení před soudem neuvádí (a ani v daňovém řízení neuváděla), jak konkrétně jí tyto skutečnosti zkrátily na jejích právech. Soudu přitom nepřísluší, aby za žalobkyni domýšlel a dotvářel její žalobní námítky. Soud vyhodnotil danou námítku jako nedůvodnou.
29. Žalobkyně brojí rovněž proti procesnímu pochybení, které spatřuje v tom, že žalovaný uložil správci daně dle § 115 daňového řádu doplnit dokazování, přičemž toto doplnění prováděla úřední osoba, která se podílela na daňovém řízení před prvostupňovým správcem daně. Dle žalobkyně měla být tato úřední osoba vyloučena pro podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně k tomu cituje z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62, č. 3471/2016 Sb. NSS. Dané procesní pochybení dle žalobkyně způsobilo nezákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 5. 10. 2022, č. j. 4409563/22, zpracované stejnou úřední osobou, která se podílela na daňovém řízení v prvním stupni, kdy touto výzvou bylo nezákonně zahájeno daňové řízení dle § 115 daňového řádu. Protiprávní je podle žalobkyně i pokračování tohoto řízení spočívající ve výzvě žalovaného ze dne 6. 12. 2022, č. j. 45345/22. Žalobkyně poukazuje na zásadu dvojinstančnosti řízení a k tomu odkazuje na nálezy Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 493/06. Namítané procesní pochybení podle žalobkyně způsobilo, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právem žalobkyně na spravedlivý proces.
30. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
31. Podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.
32. Krajský soud uvádí, že ustanovení § 115 daňového řádu představuje výjimku z § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tento názor, od kterého není důvod se odchýlit, byl opakovaně vysloven v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 14. 1. 2021, č. j. 1 Afs 372/2020-33, bod 32; rozsudek ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 350/2020-36, bod 33 a rozsudek ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 122/2018-32, bod 33 a násl.). Úřední osoby činné v

prvostupňovém řízení nejsou bez dalšího podjaté, pokud mají provádět úkony dle pověření odvolacího orgánu. To může vést k větší efektivitě řízení, neboť tyto osoby jsou obeznámeny s předmětem řízení a mohou například vést výslech, aniž by se musely detailně seznamovat se skutkovým stavem (jako by to mohlo být nutné u úřední osoby působící na odvolacím orgánu). Navíc je tím odbřemeněn odvolací správní orgán (žalovaný), který by jinak musel tyto úkony sám provádět, pokud by se na prvostupňovém orgánu nenacházely žádné „nevyložené“ úřední osoby. V těchto směrech daný výklad podporuje i zájem na rychlosti řízení, tedy cíl zmiňovaný citovanou judikaturou, což ale neznamená, že k urychlení dojde i v každém jednotlivém případě.

33. Jelikož v odvolacím řízení může být provedeno doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení, přičemž takový postup nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nemohlo v dané věci dojít ani k porušení zásady dvojinstančnosti zmíněné v žalobkyní odkazovaném nálezu Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 493/06 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2023, č. j. 8 Afs 125/2021-45).
34. V kontextu uvedeného je tak zřejmé, že neobstojí námitky žalobkyně, které se vztahují k nezákonnosti shora zmíněných výzev a nezákonnosti daňového řízení.
35. Ve smyslu výše uvedeného se s argumentací žalobkyně vypořádal žalovaný v bodě 76 napadeného rozhodnutí. Námitka žalobkyně, že se daným odvolacím důvodem nezabýval, tak není důvodná.
36. Pro úplnost lze dodat, že doplňování dokazování postupem podle § 115 daňového řádu má své místo v rámci již zahájeného odvolacího řízení. Shora zmíněnou výzvou k prokázání skutečností tedy žádné daňové řízení zahájeno nebylo (ani být nemohlo).
37. Žalobkyně dále nesouhlasí s tím, že po jejím vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nedošlo k jeho podstatné změně. V návaznosti na toto vyjádření správce daně hodnotil nové důkazy, ke kterým se žalobkyně nemohla vyjádřit, neboť správce daně rovnou přistoupil k sepsání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně má za to, že o tom, zda dojde k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění rozhoduje vyjádření daňového subjektu, nikoli správce daně. Tento závěr dle žalobkyně vyplývá z čl. X., odst. 7 Metodického pokynu Generálního finančního ředitelství č. 20711/21, ze kterého žalobkyně cituje.
38. Podle § 88 daňového řádu správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů (odst. 1). Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření (odst. 2). V případě, kdy je dosavadní výsledek kontrolního zjištění sdělován při jednání s daňovým subjektem, správce daně lhůtu pro případné vyjádření nestanoví, pokud daňový subjekt v rámci tohoto jednání prohlásí, že stanovení lhůty nepožaduje (odst. 3). Daňový subjekt je v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění (odst. 4). Dojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k podstatné změně tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4 (odst. 5).

39. Podle § 88a daňového řádu daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou (odst. 1). Zpráva o daňové kontrole obsahuje a) odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, popřípadě oznámení o změně rozsahu daňové kontroly, a b) konečný výsledek kontrolního zjištění, včetně 1. hodnocení zjištěných důkazů, 2. stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění (odst. 2).
40. Z právní úpravy § 88 a § 88a daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt má ve fázi mezi seznámením se s výsledkem kontrolního zjištění a ukončením daňové kontroly (doručením oznámení o jejím ukončení, jehož přílohou je zpráva o daňové kontrole) právo vyjádřit se k věci a učinit důkazní návrhy. Pokud toto vyjádření či provedené důkazy (ať již navržené daňovým subjektem nebo opatřené z vlastní iniciativy správce daně) nepovedou ke změně náhledu správce daně na skutkový stav, je daňový subjekt seznámen s jejich hodnocením až ve zprávě o daňové kontrole. V takovém případě může daňový subjekt využít v rámci odvolacího řízení právo uplatnit námitky vůči závěrům, které správce daně učinil z důkazů provedených po seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. (Nebude-li se svými námitkami v odvolacím řízení úspěšný, může následně podat žalobu proti rozhodnutí o daňové povinnosti podle § 65 a násl. s. ř. s.)
41. V dané věci není sporné, že správce daně sdělil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění a ta využila svého práva vyjádřit se k němu. Sporné není ani to, že správce daně po seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění prováděl nové důkazy (viz str. 12 až 24 zprávy o daňové kontrole). Nicméně skutečnost, že správce daně v souvislosti s vyjádřením žalobkyně provedl důkazy jí nezaložila právo, aby ji správce daně s hodnocením těchto důkazů seznámil a poskytl jí další možnost k vyjádření se před ukončením daňové kontroly, neboť dokazování, které správce daně v návaznosti na vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění prováděl (viz str. 12 až 24 zprávy o daňové kontrole), nevedly správce daně ke změně kontrolního zjištění. Právo žalobkyně vyjádřit se k důkazním prostředkům a jejich hodnocení na str. 12 až 24 zprávy o daňové kontrole jí svědčilo až v rámci odvolacího řízení.
42. Žalobkyně v podané žalobě tvrdí, že došlo k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění. Tuto změnu však nijak nekonkretizuje, např. neuvádí, jak konkrétně správce daně změnil svůj náhled na věc (ať již ve prospěch či v neprospěch žalobkyně), nespécifikuje, zda se mění obsah výsledku kontrolního zjištění po stránce skutkové či právní. Krajský soud k této zcela obecné námitce ověřil, že text výsledku kontrolního zjištění byl převzat na str. 1-8 zprávy o daňové kontrole, přičemž správce daně jak ve výsledku kontrolního zjištění, tak ve zprávě o daňové kontrole (zde po vyhodnocení vyjádření žalobkyně i nových důkazních prostředků předložených či navržených žalobkyní – viz str. 9 a násl.), dospěl k totožnému závěru, že se žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně a prokázat, že plnění, ze kterých uplatňuje nárok na odpočet daně jí byla poskytnuta v deklarovaném rozsahu a že jí plnění poskytl deklarovaný dodavatel, a z uvedeného důvodu žalobkyní vykázané hodnoty v daňovém přiznání budou po provedené daňové kontrole upraveny. Úprava hodnot uvedená na str. 8 výsledku kontrolního zjištění zcela odpovídá úpravě hodnot uvedené na str. 25 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány uvádí, že na základě vyjádření žalobkyně a po vyhodnocení nově předložených a navržených důkazů nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění.

43. Z žalobkyní citovaného výňatku metodického pokynu vyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt znovu s výsledkem kontrolního zjištění v případě, že došlo k jeho podstatné změně, konkrétně k takové, která se projeví v neprospěch daňového subjektu nebo s jeho vyjádřením koresponduje pouze částečně. K takové situaci (tj. k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění) však nedošlo, jak krajský soud uvedl výše. Správce daně tedy nepostupoval v rozporu s citovanou částí metodického pokynu.
44. Krajský soud nesouhlasí ani s názorem, že dle citovaného metodického pokynu o tom, zda dojde k podstatné změně výsledku kontrolního zjištění rozhoduje vyjádření daňového subjektu, a nikoli domněnka správce daně. Takový závěr z citovaného výňatku metodického pokynu nelze dovodit. Krajský soud uvádí, že je výlučně na správci daně, zda na základě vyjádření daňového subjektu změni své závěry, které daňový subjekt rozporuje, anebo zda své závěry ponechá beze změny.

K prokázání nároku na odpočet daně

45. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
46. Podle § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
47. Podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
48. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
49. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
50. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, v bodech 22 a 23 konstatoval, že „[22] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že »prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění« (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. »Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému

uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá» (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).

51. *[23] Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).“*
52. Ohledně přenosu důkazního břemene krajský soud konstatuje, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Je odpovědný za to, že jím předložené důkazy prokazují jeho tvrzení. Ačkoli daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu tíží správce daně důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit ty konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu.
53. V daném případě vznikly finančnímu úřadu vážné a důvodné pochyby o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 31. 5. 2019, č. j. 3237069/19, finanční úřad vyzval žalobkyni, aby konkrétně prokázala, že plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech byla skutečně přijata a přijata od dodavatele BOOKING TIME.

54. Žalobkyně namítá, že pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností nejsou důvodné a vážné. Zjištění správce daně týkající se daňových dokladů a plateb představují formální drobná pochybení existující v každém účetnictví. Ohledně společnosti BOOKING TIME správce daně neuvedl, že by tato zjištění vzbuzovala pochybnosti. Pro svá zjištění neměl v danou dobu žádnou oporu ve spisové dokumentaci. Nadto správce daně zkrátil sdělení bývalého jednatele společnosti BOOKING TIME pana M. K., že popřel uskutečnění zdanitelného plnění, kdy sdělil, že podpis na daňovém dokladu č. 20180014 není jeho. Do spisové dokumentace tato informace pocházející z jiného daňového řízení byla založena po více jak půl roce od vydání předmětné výzvy.
55. K tomu krajský soud uvádí následující. Ve výzvě (str. 4 a násl.) správce daně nejprve uvedl skutečnosti patrné z daňových dokladů, pokladničních dokladů a pohybů na účtech žalobkyně a dále uvedl zjištění týkající se společnosti BOOKING TIME. Následně uvedl (str. 5 výzvy), že skutečnosti, které zjistil, ve svém souhrnu vyvolávají jeho pochybnosti, že se plnění fakticky uskutečnila a že se uskutečnila deklarováním dodavatelem, v deklarováném rozsahu a deklarováním způsobem. Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že zjištění ohledně společnosti BOOKING TIME jen konstatoval, aniž by uvedl, že by u něj tato vyvolala jakékoli pochybnosti.
56. Zjištění správce daně ve vztahu k účetním dokladům se týkala např. nepřesností uvedených na daňových dokladech, kdy přes označení způsobu plateb bezhotovostně docházelo k platbám v hotovosti; dále na jednom z daňových dokladů byla uvedena spisová značka, pod kterou je v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Ostravě evidována jiná společnost než deklarováný dodavatel; dle poskytnutých pokladničních dokladů docházelo k platbám v hotovosti v dílčích částkách tak, aby nebyl překročen limit daný zákonem o omezení plateb v hotovosti; podle pokladničních dokladů měla žalobkyně v období od 15. 11. 2018 do 5. 12. 2018 uhradit v hotovosti částku 1 739 486 Kč (resp. 2 398 169,37 Kč), což neodpovídalo výběru v hotovosti 310 059 Kč z běžného účtu žalobkyně ani nic nesvědčilo o úhradě z podnikatelského účtu. Ve vztahu k deklarovanému dodavateli správce daně mj. zjistil, že sídlí na virtuální adrese; změnil jednatele v okamžiku, kdy měl správce daně v úmyslu zahájit u něj daňovou kontrolu; bývalý jednatel popřel pravost svého podpisu na daňovém dokladu č. 20180014; neměl platná živnostenská oprávnění k poskytnutí předmětných plnění (dodání zboží – masa, a opravu vozidla); dle údajů v obchodním rejstříku se zabýval pronájmem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a nevykázal u předmětných plnění v kontrolních hlášeních daň na výstupu.
57. Krajský soud uvádí, že byť by jednotlivá zjištění správce daně nemusela být dostatečná pro vznik pochybností ohledně předmětných plnění (pokud by tato byla hodnocena izolovaně), ve svém souhrnu mohla u správce daně zcela oprávněně vyvolat důvodné pochybnosti o reálnosti přijetí plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.
58. K obecné námitce žalobkyně, že ke zjištěním uvedeným ve výzvě neměl správce daně oporu ve spisové dokumentaci, soud rovněž v obecné rovině uvádí, že tyto závěry odpovídají obsahu spisové dokumentace.
59. K namítanému nesprávnému vyhodnocení sdělení bývalého jednatele společnosti BOOKING TIME pana M. K., krajský soud uvádí, že ve výzvě k prokázání skutečností správce daně uvedl, že „*bývalý jednatel pan M. K. popřel uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu – faktury č. 20180014, když sdělil, že podpis na uvedeném dokladu není jeho podpisem*“. Z protokolu o ústním jednání ze dne 11.4. 2019, č. j. 2076258/19 (který je ve

spisovém materiálu obsažen jako příloha k vyrozumění stěžovatele ze dne 15.4. 2020, č. j. 1324186/20) vyplývá, že pan K. (bývalý jednatel společnosti BOOKING TIME) k daňovým dokladům, kterými žalobkyni fakturoval za poskytnuté plnění, mj. sdělil „*Faktury jsem podepsal, ale na faktuře č. 20180014 není můj podpis.*“ Krajský soud uvádí, že žalobkyni lze přisvědčit v tom, že pan K. výslovně neuvedl, že popírá uskutečnění zdanitelného plnění. Nejedná se však o skutečnost, která by měla vliv na zákonnost výzvy k prokázání skutečností či na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podstatné pro danou věc je, že sdělení pana K., že podpis na jednom z daňových dokladů není jeho, vzbudilo u správce daně (v kontextu dalších zjištění) oprávněně pochybnosti, zda případ se odehrál tak, jak žalobkyně deklarovala.

60. Dále správci daně nelze vytýkat, že se v daňovém řízení vedeném se žalobkyní opíral mj. o výše zmíněný protokol o ústním jednání pořizený v jiném daňovém řízení. Tento protokol je v anonymizované verzi součástí veřejné části spisu (jak byl předložen žalovaným), žalobkyně k němu měla přístup a rovněž jí byl zaslán Finanční úřad pro Středočeský kraj (viz vyrozumění stěžovatele ze dne 15.4. 2020, č. j. 1324186/20). Žalobkyně nenamítá, že by byl zmíněný protokol o ústním jednání pořizen nezákonně a taková skutečnost neplyne ani ze správního spisu. Navíc byl pan K. vyslechnut v řízení vedeném se žalobkyní jako svědek, žalobkyně se jeho výsledku zúčastnila a využila možnost klást svědkovi otázky.
61. Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že finanční úřad vložil zmíněný protokol o ústním jednání do správního spisu až několik měsíců po vydání výzvy k prokázání skutečností. Neshledal však, že by tímto postupem byla žalobkyně jakkoli krácena na svých právech a ani tato nenamítá, jak konkrétně zasáhla namítaná skutečnost do jejích práv.
62. Námitky týkající se pochybností správce daně a výzvy k prokázání skutečností krajský soud neshledal důvodnými. Soud konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť ve výzvě k prokázání skutečností žalobkyni sdělil konkrétní a důvodné pochybnosti. Bylo pak na žalobkyni, aby tyto pochybnosti odstranila.
63. Žalobkyně na výzvu správce daně reagovala písemností ze dne 27. 6. 2019. Soud jí však nemůže přisvědčit, že její reakce na výzvu byla způsobila vyvrátit pochybnosti správce daně. Ve své reakci (jakož i v podané žalobě) toliko polemizovala se zjištěními správce daně a snažila se tato vysvětlit a ospravedlnit. Žalobkyně se přitom namísto rozporování zjištění, ze kterých správce daně dovodil své pochybnosti, měla soustředit na prokázání tvrzené skutkové verze tak, aby o ní po provedeném dokazování nepanovaly vážné pochybnosti. Uskutečnění předmětných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, žalobkyně z logiky a z podstaty věci nemohla dokázat sdělením, že např. správce daně zjistil pouze formální pochybení vyskytující se v každém účetnictví, že platby v hotovosti u faktur, na kterých je uvedeno „převodem“ nic neporušují, že dlouhá doba splatnosti nemůže vzbuzovat pochybnosti, kdy splatnost běžně nedodrží i municipality nebo že žalobkyni bývalý jednatel M. K. sdělil, že nikdy nepopřel vydání faktur ani jejich podpisy. Taková konstatování nepředstavují správcem daně požadované důkazy jednoznačně a transparentně prokazující uskutečnění předmětných plnění tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech.
64. Krajský soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že ve vztahu k reálnému uskutečnění předmětných plnění žalobkyně ve své reakci na výzvu k prokázání skutečností neuvedla nic konkrétního a ničím nedoložila to, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak tvrdila.

65. Žalobkyně dále namítá, že uskutečnění zdanitelných plnění prokázala výpověď bývalého jednatele pana M. K. provedená v daňovém řízení. Ten jednoznačně uvedl, že ke zdanitelnému plnění došlo, a veškeré faktury měl ve svém účetnictví i v kontrolním hlášení. Sdělení svědka svědčící v její prospěch žalovaný hodnotí jako nevěrohodné, a naopak sdělení svědka svědčící v její neprospěch žalovaný hodnotí jako věrohodné. Za dané situace, kdy jsou rozpory ve vyjádřeních svědka, bylo povinností tyto rozpory vyjasnit svědeckou výpovědí a zjistit tak dostatečně skutkový stav, to se však nestalo. Žalobkyně cituje právní větu z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, č. j. 11 Af 36/2020-53: *„Rozpory, které je při dokazování v daňovém řízení (§ 92 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) třeba odstranit dalším výsledkem, jsou takové rozpory, které vzniknou, pokud jedna a tatáž osoba vypovídá odlišně, než vypovídala ve svých předchozích výpovědích. Jinak řečeno, jedná se o rozpory v různých výpovědích stejné osoby, nikoliv o rozpory, které spočívají v odlišné výpovědi více svědků o stejných skutečnostech.“*
66. Výslech svědka M. K. je zachycen v protokolu ze dne 1. 6. 2021, č. j. 3175517/21. V napadeném rozhodnutí žalovaný hodnotil danou svědeckou výpověď zejm. v bodech 43, 44 a 46, a to v kontextu dalších provedených důkazů. Žalovaný dospěl k závěru, že výpověď svědka byla neurčitá a v rozporu s ostatními uvedenými důkazy. Krajský soud podotýká, že k těmto rozporům se žalobkyně v podané žalobě nijak konkrétně nevyjádřila.
67. V závěrech žalovaného krajský soud neshledal žádnou vadu ani namítanou účelovost. Svědek sice v obecné rovině potvrdil, že k uskutečněnímu zdanitelnému plnění došlo, že měl faktury jednak v účetnictví, jednak v kontrolním hlášení, nicméně nesdělil žádné podrobnosti, které by mohly vyvrátit zjištěné pochybnosti správce daně, jeho výpověď neobsahovala žádné skutečnosti prokazující tvrzení stran nároku na odpočet DPH a v tomto směru měla fakticky nulovou důkazní sílu. Svědecká výpověď pana K. nemohla být osvědčena jako důkaz, že plnění bylo žalobkyni dodáno společností BOOKING TIME, a že bylo dodáno v tvrzeném rozsahu.
68. Z protokolu o výslechu svědka mj. vyplývá, že správce daně mu předložil faktury, mezi nimiž byla i faktura č. 20180014 a dotázal se ho, zda dané faktury podepsal (viz otázka č. 24). Svědek odpověděl: *„Ano. Podepsal“*. Na to správce daně reagoval otázkou č. 25: *„Při jednání 11. 4. 2019 jste do protokolu č.j. 2076258/19/2113-60561-205409 při předložení výše uvedených faktur sdělil: „Faktury 20180020, 20180023 a 20180026 jsem podepsal, ale na faktuře č. 20180014 není můj podpis. Co vás k tomuto vyjádření vedlo a proč nyní tvrdíte něco jiného?“* Na to svědek odpověděl: *„Je to možné, já už teď nevím.“*
69. V dané věci správce daně svědkovi předestřel jeho dřívější vyjádření ohledně podpisu na faktuře č. 20180014 a umožnil mu, aby se k němu vyjádřil. Krajský soud má za to, že správce daně postupoval zcela ve smyslu výše citované právní věty z rozsudku Městského soudu v Praze Skutečnost, že svědek reagoval neurčitou odpovědí, nelze klást k tíži daňovým orgánům.
70. Námitky stran svědecké výpovědi pana K. nejsou důvodné.
- K argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60*
71. Žalobkyně se dovolávala rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a v souvislosti s ním argumentovala, že správce daně neprovedl u společnosti BOOKING TIME žádný úkon či postup, čímž neprovedl správné zjištění a stanovení daně.

Nadto správce daně umožnil svým souhlasem společnosti BOOKING TIME výmaz z obchodního rejstříku a tím znemožnil nenávratně správné zjištění a stanovení daně. Žalobkyně poukazuje na rozpor v závěrech daňových orgánů, kdy na jednu stranu tvrdí, že společnost BOOKING TIME nereagovala na písemnosti správce daně a na straně druhé přesto dostala souhlas s výmazem z obchodního rejstříku. To ještě více ukazuje na protiprávní postup žalovaného ve smyslu závěrů rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60.

72. Krajský soud k tomu nejprve uvádí, že žalobkyní odkazovaný rozsudek se týkal odpovědnosti osoby povinné k DPH za jednání jiných osob v řetězci. Kasační soud se v této věci zabýval otázkou, zda orgány finanční správy unesly důkazní břemeno stran skutečností, jež mohly zapříčinit ve smyslu judikatury SDEU výjimečné odepření nároku na odpočet DPH, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a neobezřetnost při uzavírání obchodu, a tedy s tím spojené prověřování.
73. Krajský soud má za to, že zmíněný judikát, který se týká podvodu na DPH, není v nyní souzené věci příležitý. Ze zapojení do karuselového podvodu a z podvodného jednání nebyla žalobkyně vůbec podezřívána. Daňové orgány nepřenašely odpovědnost za zaplacení DPH ze společnosti BOOKING TIME na žalobkyni, nevybíraly si, kterému subjektu (zda jí nebo společnosti BOOKING TIME) doměří daň, nýbrž posuzovaly, zda žalobkyně naplnila ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet daně ze zdanitelných plnění od společnosti BOOKING TIME formální a hmotněprávní podmínky uvedené v § 72 a § 73 ZDPH, konkrétně zda deklarované plnění bylo fakticky přijato, zda bylo přijato v deklarovaném rozsahu, a zda bylo přijato od deklarovaného dodavatele, coby plátce daně.
74. Žalobkyni v dané věci nebyla kladena k tíži zjištění ohledně společnosti BOOKING TIME nebo její výmaz z obchodního rejstříku, důvodem pro vyměření DPH bylo výhradně neunesení důkazního břemene žalobkyní. Dokazování v průběhu daňového řízení přitom není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.
75. S ohledem na výše uvedené nemůže být žalobkyně úspěšná s námitkou, že daň nebyla stanovena správně s odkazem na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je správa daně postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

V. Závěr a náklady řízení

76. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
77. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobkyně před soudem neuspěla (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. 2. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu