



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Mfirm s. r. o.**, se sídlem Zábřežská 69/41, Šumperk, zastoupena JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2017, č. j. 36963/17/5300-21441-711972, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci ze dne 19. 3. 2019, č. j. 65 Af 67/2017 - 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnost.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 7. 11. 2013 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za první až čtvrté čtvrtletí roku 2011 a první až čtvrté čtvrtletí roku 2012 a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012. Na základě skutečností zjištěných v rámci této daňové kontroly vydal dne 4. 10. 2016 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to:

- dodatečný platební výměr č. j. 1787478/16/3109-50522-800412 za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012, kterým doměřil žalobkyni daň ve výši 482 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 96 Kč;
- dodatečný platební výměr č. j. 1787498/16/3109-50522-800412 za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, kterým doměřil žalobkyni daň ve výši 1.667 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 333 Kč; a

- dodatečný platební výměr č. j. 1787528/16/3109-50522-800412 za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 1.363 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 272 Kč.

Správce daně totiž na základě daňové kontroly provedené u žalobkyně dospěl k závěru, že neprokázala oprávněnost uplatnění odpočtu DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od dodavatele V. M. (odborný seminář konaný ve dnech 8. - 9. 9. 2012), od dodavatele B. N. M. (reklamní činnost) a od dodavatelky V. Š. (zboží). Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že přijaté zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti.

[2] Žalobkyně podala proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, která žalovaná v záhlaví označeným rozhodnutím zamítla a napadená rozhodnutí potvrdila.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji. Shodně se správními orgány dospěl k závěru, že žalobkyně fakticky poskytovala softwarové poradenství, které měla zapsané jako předmět činnosti v obchodním rejstříku, tato činnost však nijak nesouvisela s masérskými, rekondičními a regeneračními službami, ve vztahu k nimž uplatňovala odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. I když měla žalobkyně předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby taktéž zapsané v obchodním rejstříku (tuto činnost si však nechala do obchodního rejstříku zapsat již dne 13. 2. 2008 a její výmaz byl proveden ke dni 8. 11. 2012), nikdy jej nerealizovala. Žalobkyní předložené důkazy přitom ve vzájemné souvislosti bez pochyby neprokazovaly, že činila dostatečné množství cílených kroků vedoucích k realizaci tohoto podnikatelského záměru, resp. že musela z konkrétních důvodů od zamýšleného podnikatelského záměru upustit. Konkrétně žalobkyně nepředložila žádnou písemnou komunikaci mezi realitními makléři a žalobkyní kromě jednoho nedatovaného e-mailu. I kdyby k těmto jednáním došlo, soudu není znám výsledek těchto jednání, který by prokazoval závazné kroky k pronájmu kosmetického studia. Žalobkyně rovněž nepředložila údajně realizované logo kosmetického salonu ani nepopsala jeho vzhled. Dostatečným důkazem nebyla ani tvrzená účast paní L. C. (jednatelky žalobkyně) na kurzu relaxačních a masážních technik.

[4] Nejprve se krajský soud podrobně zabýval námitkami týkajícími se výslechných svědků, kteří měli potvrdit existenci podnikatelského záměru žalobkyně.

[5] K výslechu svědka M. D. (jednatele žalobkyně), krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 24. 5. 2018. č. j. 3 Afs 45/2017 - 23, a ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23), podle níž bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka. To se týká i výslechu L. C., která byla jednatelkou žalobkyně po většinu posuzovaných zdaňovacích období (do 18. 10. 2012). Soud uvedl, že tato svědkyně odmítla před správcem daně vypovídat z důvodu, že jednatel žalobkyně byl jejím partnerem a současně ona čelila trestnímu stíhání. Není proto vadou řízení, že se správce daně a žalovaný nepokusili opakovaně svědkyni vyslechnout. Správní orgány rovněž dostatečně vysvětlily, proč neprovedly výslechný výsledek MUDr. K., pokud uvedly, že pracovní neschopnost L. C. nebyla jediným důvodem pochybností o neprokázání nároku na odpočet DPH. Nepochybily ani v tom, že nevyslechny realitní makléřku R. T., která mohla toliko potvrdit, že žalobkyně jednala o pronájmu kosmetického studia. Ani tato skutečnost by však na posouzení věci nic nezměnila, neboť žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tom, že podepsala rezervační či nájemní smlouvu na jakékoli kosmetické studio, jaký měla ekonomický plán, kde a v jaké oblasti chtěla působit, neposkytla informace o zaměstnancích, zásobování, apod. Soud uznal, že

telefonní číslo na R. T. bylo součástí správního spisu (vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 7. 2016), a žalovaný se tak mohl o kontakt s R. T. pokusit. To však nemění nic na tom, že její výslech by postrádal jakoukoli důkazní hodnotu. Výslech svědkyně N. M. podle krajského soudu rovněž blíže neprokázal podnikatelský záměr stěžovatelky, neboť tato svědkyně, která měla pro žalobkyni vypracovat logo kosmetického studia, nesdělila, jaké logo zpracovala, jak toto logo vypadalo, nedisponovala žádnými podklady a nebyla schopna popsat ani výsledek své práce. Soud nepovažoval za důvodnou ani námitku neprovedení výslechu V. M. (poskytovatele odborných kurzů), neboť žalobkyně výslech tohoto svědka v odvolání vůbec nenavrhovala. Správce daně se přitom ve zprávě o daňové kontrole neprovedením tohoto výslechu řádně zabýval.

[6] V souvislosti s náklady, které byly dle žalobkyně vynaloženy na kosmetický materiál na školení a výuku L. C. (konkrétně se jednalo o náklady na speciální potraviny, čaj, kaši, tyčinku na rty a osobní kosmetické potřeby), krajský soud uvedl, že žalobkyně nijak neprokázala své tvrzení, že uvedený materiál sloužil L. C. pro osvojení a prohloubení masážních a kosmetických technik pro budoucí uplatnění v kosmetickém salonu. Naopak se zjevně jednalo o zboží pro osobní spotřebu.

[7] Dále se soud zabýval námitkami týkajícími se daňové kontroly, zprávy o daňové kontrole a namítanými procesními pochybeními. Ani ty nepovažoval za důvodné. Uvedl, že správce daně dostatečně popsal průběh projednávání zprávy o daňové kontrole, hledání termínů, omluvy zástupců žalobkyně. S ohledem na specifika daňového řízení spočívající v jednání daňového subjektu nelze shledat, že by správce daně projednání zprávy o daňové kontrole násilně ukončil. Podle soudu byl správce daně oprávněn vydat zprávu o daňové kontrole ještě před prošetřením způsobu vyřízení dvou ze stížností žalobkyně, bylo-li důvodem možné uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Krajský soud rovněž uzavřel, že správce daně byl oprávněn vydat dvě zprávy o daňové kontrole ve věci daně z příjmů právnických osob a DPH, zahájil-li pouze jednu daňovou kontrolu, takový postup daňový řád umožňuje. K podpisům na dokumentech zaslaných žalobkyni krajský soud uvedl, že správce daně nemá povinnost seznamovat žalobkyni s interními akty a podpisovými řády.

III. Důvody kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí správního orgánu zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[9] V souvislosti s neprovedením výslechu Ing. D. stěžovatelka uvedla, že v rámci daňového řízení nevystupoval pouze v pozici jednatele stěžovatelky, ale byl též jeho zaměstnancem. Krajským soudem odkazovaná judikatura je proto nepřipadná, neboť výslech Ing. D. bylo možno provést jako výslech svědka z pozice zaměstnance stěžovatele. Výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem, se navíc provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka, což ostatně vyplývá i z rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, na nějž krajský soud odkázal. Pokud tedy nebylo možno Ing. D. vyslechnout jako svědka, mohl ho správní orgán vyslechnout jako účastníka řízení, jak ostatně stěžovatelka navrhovala.

[10] Stejně tak i paní L. C. mohla vypovídat z pozice bývalé jednatelky účastníka řízení, což stěžovatelka opakovaně navrhovala v rámci daňové kontroly. Navíc i ona byla zaměstnankyní stěžovatelky. Byť tato svědkyně nejprve odmítla vypovídat, zároveň dodala, že se následně poradí s právníkem, jelikož jí nebyly známy následky její výpovědi, bylo však zřejmé, že nevylučuje

podání svědecké výpovědi v budoucnu. Pokud správce daně již neproověřoval změnu jejího stanoviska s tím, že není povinen opatřovat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, jedná se o popření zásady správného zjištění a stanovení daně.

[11] V souvislosti s námitkou týkající se neprovedení výsledku MUDr. K. stěžovatelka zaprvé připomněla, že správce daně měl od počátku pochybnosti o tom, že paní C. fyzicky navštěvovala různé kurzy a semináře, díky nimž měla získat patřičnou kvalifikaci pro výkon činnosti „masérské, rekondiční a regenerační služby“. Správce daně totiž neustále zdůrazňoval, že paní C. byla v pracovní neschopnosti. Proto stěžovatelka namítala, že se paní C. účastnila kurzů z pozice jeho jednatelky, nikoliv zaměstnance, a navíc, pokud je v pracovní neschopnosti u jednoho zaměstnavatele, neznamená to automaticky, že je v pracovní neschopnosti i u jiného zaměstnavatele. Krajský soud si ve svém odůvodnění protířečí, pokud na jednu stranu uvádí, že pracovní neschopnost paní C. nebyla jediným důvodem pochybností správních orgánů o tom, že nárok na odpočet daně nebyl prokázán, a zároveň uvedl, že správní orgány nikdy nezpochybňovaly, že se kurzů fyzicky zúčastnila. Zadruhé stěžovatelka zdůraznila, že krajský soud uvedl jiný důvod neprovedení výsledku MUDr. K. (považoval výslech za nadbytečný), než zmínil žalovaný (podle něj by byl výslech marný, neboť tento svědek je vázán povinností mlčenlivosti). Tím je dána jednoznačná nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, jejímž důsledkem je i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[12] Za nesprávný a nezákonný považuje stěžovatelka rovněž závěr soudu ohledně neprovedení výsledku realitní makléřky R. T. Krajský soud zde opět zakrývá pochybení správních orgánů, pokud potvrzuje, že telefonický kontakt na paní T. byl součástí spisu, což správní orgány od počátku popíraly, a výslech této svědkyně neprovedly právě proto, že na ni neměly kontakt. Krajský soud nesprávně *a priori* považoval výslech paní T. za irelevantní. Pokud by paní T. potvrdila, že s ní stěžovatelka jednala o pronájmu kosmetického studia, jednoznačně by tak prokazovala podnikatelský záměr a úmysl stěžovatelky jej realizovat.

[13] K bodům 73 až 76 napadeného rozsudku stěžovatelka namítla, že pokud správce daně vyslechl paní N. M., měl vyslechnout i jiné jím navrhované osoby (např. L. C., V. M., S. B., Mgr. D. H., MUDr. J. K. atd.). Došlo tak k porušení předvídatelnosti postupu správce daně, aniž by správce daně svůj postup jakkoliv vysvětlil. Žalovaný i krajský soud tak v obdobných případech postupují odlišně, což je z hlediska předvídatelnosti správního a soudního rozhodování nepřijatelné.

[14] Dále je nutno odmítnout závěr krajského soudu o nekonkrétnosti výsledku svědkyně M. Tato svědkyně jednoznačně uvedla, že se na ni stěžovatelka obrátila za účelem zpracování loga pro nově vznikající kosmeticko-masérský salon v Praze někdy v průběhu léta 2012. Návrhy log byly jednateli stěžovatelky předány, stěžovatelce byla vystavena faktura, kterou paní M. v hotovosti uhradila. Nelze též uzavřít, že stěžovatelka neměla s paní M. žádnou smlouvu, neboť se jednalo o ústní smluvní vztah. Výslech paní M. mohla negativně ovlivnit skutečnost, že otázky pokládal pracovník dožádaného správce daně, který nemá takřka žádné další informace o probíhající konkrétní daňové kontrole. Svědkyni měl proto vyslechnout příslušný pracovník správce daně osobně.

[15] Krajský soud nijak nevysvětlil svůj závěr, že výlučnou činností stěžovatelky bylo softwarové poradenství, což rovněž činí jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Stěžovatelka jasně prokázala, že v letech 2011 a 2012 měla v předmětu podnikání zapsáno hned několik činností a rovněž disponovala několika živnostmi. Soud nesprávně uvedl, že stěžovatelka logicky nevysvětlila, proč nerealizovala svůj údajný podnikatelský záměr, neboť na tuto skutečnost se jí správce daně v rámci daňové kontroly nikdy nedotazoval.

[16] V souvislosti s neprovedením výsledku pana M. stěžovatelka připomněla svou repliku ze dne 21. 2. 2019, v níž uvedla, že správce daně na ni podal trestní oznámení v době ještě neskončeného odvolacího daňového řízení. Z trestního řízení v této věci je přitom patrná účelovost tvrzení správce daně k důvodům neprovedení jednotlivých svědeckých výslechů v rámci daňového řízení, neboť osoby, které stěžovatelka navrhovala vyslechnout v daňovém řízení, byly vyslechnuty právě v rámci trestního řízení. Například paní Š. v trestním řízení vypověděla, že stěžovatelka od ní odebrala zboží a řádně uhradila vystavenou fakturu. Pan M. pak vypověděl, že na stěžovatelku vystavil fakturu a uvedl, co bylo předmětem kurzů. Správce daně ani žalovaný nevzali v potaz, že navržení svědci mohou předložit listinné podklady prokazující tvrzení stěžovatelky.

[17] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, stěžovatelka namítla, že na ni správní orgány nezákonně přenesly břemeno důkazu s tím, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. Správci daně však nijak neprokázali, že jsou předložené důkazy nepostačující, neprůkazné, nesprávné, neúplné či nevěrohodné. Krajský soud přitom odkázal na nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, který pouze shrnul judikaturu týkající se přenášení důkazního břemene, aniž by se zabýval odvolací námitkou stěžovatelkou vznesenou dne 5. 12. 2016. Krajský soud se ani nijak nezabýval stěžovatelčinými námitkami rozvedenými v její replice, zcela se opomenul vyjádřit např. k odkazované judikatuře (rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012, věc C-263/11, rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104), či k namítanému porušení zásady dvojinstančnosti řízení ve vztahu k výsledku paní N. M. Krajský soud byl přitom povinen se vypořádat se všemi námitkami, i těmi s marginálním významem pro věc.

[18] Též v souvislosti s posouzením využití výživových doplňků se dle stěžovatelky jako nejvhodnější jeví provedení výsledku paní C., případě Ing. D., což krajský soud odmítl.

[19] Další část námitek směřuje proti posouzení projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud měl nesprávně posoudit, zda se stěžovatelka, potažmo její zástupce, řádně omluvila z jednání, původně nařízeného na 26. 9. 2017 a poté na 29. 9. 2017. Krajský soud se k této zásadní námitce nijak nevyjádřil. Stěžovatelka vysvětlila, že v den jednání (26. 9. 2017) ráno onemocněl její zástupce JUDr. Božek, přičemž nebylo možné požadovat, aby se do místa jednání (Šumperku, vzdáleného od sídla advokátní kanceláře 230 km) dostavil včas některý z jeho kolegů. Další zmocněnci stěžovatelky se tuto skutečnost navíc dozvěděli těsně před plánovaným začátkem projednávání zprávy, tj. přibližně v 11 hod. Poté, co se zástupce řádně omluvil, obdržela stěžovatelka dne 27. 9. 2017 (tj. den před státním svátkem) sdělení, jímž správce daně nařídil projednání daňové kontroly hned na následující pracovní den, tj. na 29. 9. 2017. Tento den měl však jednatel stěžovatelky Ing. D. naplánovanou zahraniční cestu v Polsku, což řádně doložil. Přesto správce daně projednávání zprávy ukončil a zaslal ji do datové schránky zástupce stěžovatelky. Účelovým a nepravdivým tvrzením žalovaného je, že datum projednání zprávy dne 26. 9. 2017 navrhla stěžovatelka sama, neboť k tomuto termínu se dospělo konsensem stěžovatelky a pracovníků správce daně, kteří jí měli tento termín ještě potvrdit. Žalovaný navíc uvádí, že se projednání zprávy nemusel účastnit jednatel, přitom sám správce daně trval na tom, aby se jednání účastnily vždy tři jeho pracovníci (proto ani nebylo snadné najít společný termín). K této skutečnosti se krajský soud rovněž nijak nevyjádřil.

[20] Stěžovatelka zdůraznila, že k projednání zprávy ve vztahu k DPH v podstatě nikdy nedošlo, přestože ji správce daně chtěl projednat po skončení projednání zprávy o daňové

kontrole týkající se příjmové daně. Tento postup přitom správce daně stěžovatelce nikdy nevysvětlil. Stěžovatelka rovněž nesouhlasila s tím, že by daňová kontrola byla prodlužována zejména v důsledku jejího jednání, neboť ze správního spisu vyplývá, že správce daně byl několik měsíců zcela nečinný. Nadto stěžovatelce nelze vytýkat, že ve věci podávala stížnosti, pokud navíc některé byly opodstatněné. Odůvodnění napadeného rozsudku je nesrozumitelné v tom, že soud na jednu stranu uvedl, že daňová kontrola byla správně ukončena až poté, co se správce daně vyjádřil ke všem stížnostem stěžovatelky, avšak dále dodal, že správce daně nevyčkal na prošetření způsobu vyřízení žádosti „z důvodu možného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve věci“. Žalovaný ani krajský soud se přitom nijak nevypořádali s odkazem na odbornou literaturu, dle níž lze ukončit daňovou kontrolu až po ukončení procesu vyřizování stížnosti. Krajský soud se rovněž nevypořádal s otázkou, proč byly naplněny podmínky pro zaslání zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou stěžovatelky (§ 88 odst. 5 daňového řádu). Žalovaný i krajský soud evidentně zakrývají nesprávný postup správce daně, který „urychlil“ a násilně tak ukončil projednávání zprávy o daňové kontrole, čímž prakticky došlo k tomu, že zpráva o daňové kontrole ve vztahu k DPH nebyla vůbec projednána. Správce daně rovněž překročil zákonné limity, pokud posuzoval předmětnou daňovou kontrolu jako jednu a vyhotovil dvě zprávy o daňové kontrole (ve vztahu k DPH a DPPO).

[21] Soud se dále nijak nevypořádal s žalobní námitkou týkající se toho, že správce daně zpřístupnil stěžovateli správní spis vztahující se k DPH za období 2015 a 2016, přestože stěžovatel žádal o nahlédnutí do spisu týkající se období 2011 a 2012. Nevyjádřil se ani k žalobním námitkám uvedeným v bodech 80 až 89 žaloby, přičemž podpisové a realizační opatření ředitele sekce nejsou k dispozici na webových stránkách www.financnisprava.cz. Nelze přisvědčit soudu, že správce daně nemá povinnost seznámit stěžovatele s interními akty a podpisovými řády. Oprávnění Ing. I K k vydání dodatečných platebních výměrů a k jejich podpisu nebylo nijak doloženo. Zprávu o daňové kontrole navíc podepsala odlišná osoba, konkrétně Ing. J. H. Ani v tomto případě nebylo prokázáno oprávnění či pravomoc k tomuto úkonu.

[22] Stěžovatelka uzavřela, že správce daně ji předmětnou daňovou kontrolou v podstatě potrestal za to, že jí – ne její vinou – nevyšel jako podnikatelský záměr, což je však i dle judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora nepřípustné. Správní orgány tedy postupovaly v rozporu se zákonem i judikaturou, pokud neuznaly nárok stěžovatele na odpočet DPH k plánované ekonomické činnosti.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[23] Žalovaný ve svém vyjádření v souvislosti s neprovedením výslechu Ing. D. uvedl, že po něm nelze požadovat, aby o určitých skutečnostech týkajících se stěžovatelky vypovídal z pozice zaměstnance, pokud byl současně i jednatelem. Krajským soudem uvedenou judikaturu proto bylo možno v této věci aplikovat. Ing. D. mohl být dle žalovaného vyslechnut nikoliv jako jednatel účastníka řízení, ale sám jako účastník řízení, avšak nikoliv v řízení před správními orgány, ale až v řízení před správními soudy, což ovšem stěžovatelka nenavrhovala. Ze stejných důvodů nebylo možno vyslechnout ani paní L. C. Správce daně nebyl povinen ji přimět k výslechu poté, co jej jednou odmítla. Nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá skutečnost, že soud hodnotil odlišně důvod neprovedení výslechu MUDr. K. Pokud jde o neprovedení výslechu paní R. T., žalovaný uvedl, že krajský soud zvažil její nevyslechnutí ve vzájemných souvislostech k dalším skutečnostem, zejména vzhledem k předmětu sporu spočívajícím v tom, že stěžovatelka nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně, jelikož zdanitelné plnění nemělo souvislost s její ekonomickou činností. Krajský soud správně uzavřel, že výpověď paní N. M. byla nekonkrétní, nebyl znám výsledek její práce.

[24] Krajský soud se podle žalovaného vypořádal s podstatou sporu a se všemi žalobními námitkami a napadený rozsudek tak nelze hodnotit jako nepřezkoumatelný.

[25] Žalovaný nepovažoval za důvodné ani kasační námitky týkající se procesních pochybení správce daně. Krajský soud se těmito námitkami dostatečně zabýval a jeho závěry jsou věcně správné. Nelze souhlasit ani s tím, že by byla stěžovatelka potrestána za to, že jí ne její vinou nevyšel podnikatelský záměr.

[26] Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[27] Stěžovatelka ve své replice polemizovala s vyjádřením žalovaného k možnosti provedení výslechu Ing. D. a poukázala na to, že žalovaný se pokusil provést výslech paní L. C., byť byla v podstatě ve stejném postavení jako Ing. D., tedy v předmětném období rovněž figurovala zároveň jako jednatelka a zaměstnankyně stěžovatelky. Stěžovatelka se rovněž pokusila navodit situaci, která by vznikla, kdyby paní C. vypovídala, čímž směřovala k tomu, že by tato svědkyně mohla objasnit podnikatelský záměr stěžovatelky. Správní orgány pochybily, pokud nevyslechly téměř žádné svědky, a neumožnily tak stěžovatelce unést důkazní břemeno.

[28] V dalším doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 12. 2019 stěžovatelka upozornila na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se povinnosti správce daně vyslechnout navrhované svědky (konkrétně jde o rozsudky ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005 - 62, a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 37/2009).

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, ke které by dle § 109 odst. 4 s. ř. s. případně musel přihlédnout z úřední povinnosti [viz kap. V.a) níže]. Dále se věnoval otázce unesení důkazního břemene stěžovatelky ve vztahu k oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH [viz kap. V.b)], a nakonec hodnotil namítaná procesní pochybení správce daně týkající se převážně projednání zprávy o daňové kontrole [viz kap. V.c)]. Dal přitom za pravdu podrobně odůvodněným závěrům krajského soudu, který nepovažoval žalobní námitky za důvodné.

V.a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek odpovídá požadavkům přezkoumatelnosti tak, jak je vymezuje ustálená rozhodovací praxe (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). K námitce týkající se nedostatečného odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud odkazuje na svou konstantní judikaturu, podle které soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících

námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Stěžovateli tedy nelze přisvědčit v tom, že by se soud musel výslovně věnovat každé, byť i jen marginální či pro věc nerelevantní námitce, kterou žalobce vznese ve své žalobě (srov. rovněž nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudek NSS ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013 - 125).

[33] V posuzované věci se krajský soud dostatečně vypořádal s hlavní žalobní argumentační linií, a pokud se k některým marginálními otázkám nevyjádřil, lze jejich řešení dovodit z jeho obecnějších závěrů. Závěry napadeného rozsudku jsou dostatečně a srozumitelně odůvodněny, argumentace krajského soudu je logická a neprotiřečí si. K jednotlivým dílčím námitkám nedostatku důvodů rozhodnutí či jeho nesrozumitelnosti se případně Nejvyšší správní soud vyjádří dále v odůvodnění tohoto rozsudku v souvislosti s věcným vypořádáním kasačních námitek.

V.b) Posouzení unesení důkazního břemene

[34] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce daně z přidané hodnoty oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zde vymezených plnění. Podmínkou uplatnění daně na vstupu je tedy použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností plátce daně. Platí, že aby byla DPH na vstupu odpočitatelná, musí mít přijatá plnění na vstupu přímou a bezprostřední spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (viz např. žalovaným odkazovaný rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2013, věc C-104/12, Wolfram Becker).

[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. 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.

[36] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu ke 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“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS 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 (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119)“ (obdobně např. rozsudky ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62).

[37] Podstatou sporu v nyní posuzované věci je, zda stěžovatelka dostatečně prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH na vstupu u třech přijatých zdanitelných plnění, a to konkrétně odborného semináře, reklamní činnosti (návrh loga) a nákupu zboží. Konkrétně měla povinnost prokázat, že tato plnění souvisela s její ekonomickou činností.

[38] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti namítala, že správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem i judikaturou, pokud neuznaly její nárok na odpočet DPH k (teprve) plánované ekonomické činnosti. Přijatá plnění, v souvislosti s nimiž stěžovatelka uplatnila odpočet DPH, totiž měla souviset s přípravou a otevřením masážního a kosmetického studia v Praze. Tuto činnost měla vykonávat paní L. C., která se za tímto účelem měla účastnit vzdělávacích kurzů a nakupovat některé kosmetické přípravky a potraviny. Stěžovatelka se domnívá, že učinila aktivní kroky k tomu, aby se uvedený podnikatelský záměr uskutečnil. Správce daně ji však dle jejích slov daňovou kontrolou v podstatě potrestal za to, že jí – nikoliv její vinou – její podnikatelský záměr, a tedy zamýšlená ekonomická činnost, nevyšel.

[39] S tímto tvrzením se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Správní orgány a stejně tak i krajský soud se v souladu se judikaturou, na níž stěžovatelka odkazovala (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. 7. 2012, ve věci C-263/11), podrobně zabývaly tím, zda stěžovatelka podnikla aktivní kroky k tomu, aby začala vyvíjet deklarovanou ekonomickou činnost. Dospěly však k závěru, že stěžovatelka nepředložila dostatek důkazů, ze kterých by vyplývalo, že skutečně hodlala tento záměr uskutečnit. Nelze přitom přisvědčit stěžovatelce, že jí daňové orgány neumožnily unést důkazní břemeno, resp. že na ni břemeno důkazu nezákonně přenesly.

[40] Správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem i výše uvedenou judikaturou, jak již podrobně vysvětlil krajský soud. Je třeba zdůraznit, že správce daně neměl pochybnosti o formální bezvadnosti daňových dokladů, a proto ani nelze považovat za relevantní tvrzení stěžovatelky, že správní orgány nijak neprokázaly, že jsou předložené důkazy nepostačující, neprůkazné, nesprávné, neúplné či nevěrohodné. Správce daně však měl zcela konkrétní pochybnosti o tom, že stěžovatelka použila zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zjistil totiž, že stěžovatelka sice měla v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby, nicméně tuto činnost nikdy nevykonávala, resp. neevidovala v souvislosti s ní žádné příjmy. Reálně vykonávala pouze ekonomickou činnost spočívající v analýze software, která naopak s posuzovanými přijatými zdanitelnými plněními nijak nesouvisí. Správce daně proto stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že tato plnění skutečně korespondují s její ekonomickou činností. Stěžovatelka v této souvislosti předložila výpis z živnostenského rejstříku s předmětem činnosti masérské, rekondiční a regenerační služby. Uvedla, že paní L. C. se na tuto činnost připravovala (školila) již od roku 2005, dne 20. 7. 2012 byla přijata jako zaměstnanec na vybudování kosmeticko-masážního studia. Poté však onemocněla, a proto stěžovatelka danou činnost neprovozovala. Dále stěžovatelka k důkazu předložila nedatovaný e-mail s nabídkou realitní kanceláře na pronájem kosmetického studia a kopii inzerátu realitní kanceláře s Century 21 Reality 21, jednání o nájmu kosmetického studia měla potvrdit svědkyně – realitní makléřka R. T. Pro prokázání svých tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně navrhla výslechy řady dalších svědků.

[41] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s posouzením krajského soudu a správních orgánů, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že by přijatá zdanitelná plnění souvisela s její ekonomickou činností, resp., že by činila cílené kroky k uskutečnění této činnosti. Z daňového řízení vyplynulo, že stěžovatelka dlouhodobě a prokazatelně poskytovala toliko softwarové poradenství (byť měla v obchodním rejstříku v předmětu podnikání zapsáno více činností, což zohlednil též krajský soud, a jeho rozsudek v této otázce není nepřezkoumatelný, jak stěžovatelka namítla). Rovněž nebylo sporné, že paní L. C. absolvovala různé kurzy již od roku 2005, a byla tedy dostatečně vyškolená, aby mohla zahájit provoz kosmeticko-masážního salonu. Stěžovatelka měla jako předmět činnosti zapsány masérské, rekondiční a regenerační služby již od roku 2008, od kdy byla paní L. C. její jednatelkou. Měla tedy dostatek času k provedení příprav k zahájení této ekonomické činnosti. Pouhé jednání o nájmu kosmetického salonu, bez předložení jakéhokoliv výsledku tohoto jednání, nenasvědčuje tomu, že k aktivní přípravě skutečně došlo. Stěžovatelka ani nepředložila konkrétní podobu loga salonu, které pro ni měla vypracovat svědkyně N. M., ani nijak nespecifikovala jeho vzhled. Krajský soud tak zcela správně uzavřel, že neexistuje souvislý řetězec tvrzení, která by mohla potvrdit, že stěžovatelka činila aktivní kroky k zahájení deklarované ekonomické činnosti. Stejně tak stěžovatelka dostatečně přesvědčivě nevysvětlila, proč svůj podnikatelský záměr nerealizovala. K námitce stěžovatelky spočívající v tom, že se jí správce daně na tuto otázku v rámci daňové kontroly nikdy nedotazoval, je třeba uvést, že stěžovatelka sama v rámci daňové kontroly tvrdila, že k realizaci této činnosti nedošlo z důvodu nemoci L. C. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že stěžovatelkou předložené důkazy nevypovídaly o tom, že by podnikatelský záměr spočívající v otevření kosmetického salonu byl již připraven k realizaci a znemožnila ho toliko nemoc její jednatelky a zaměstnankyně L. C.

[42] Krajský soud přitom správně zkonstatoval, že se správce daně s navrženými výsledky svědků dostatečně zabýval, pokud se pokusil vyslechnout bývalou jednatelku a zaměstnankyni stěžovatelky L. C., provedl výslech svědkyně N. M. a vysvětlil, proč nevyslechl další navrhované svědky. Jeho postup v tomto ohledu není nijak nepředvídatelný, jak se stěžovatelka domnívá, naopak ho lze považovat za logický a dostatečně odůvodněný. Krajský soud se též řádně vypořádal s dílčími námitkami směřujícími proti (ne)provedení svědeckých výpovědí, s jeho věcnými závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[43] Ke kasačním námitkám týkajícím se jednotlivých navržených svědků uvádí soud následující:

[44] Pokud jde o výslech Ing. D., jednatele stěžovatelky, krajský soud správně odkázal na judikaturu, podle níž člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svou funkci (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 – 23, který odkazoval na rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2013 - 99). Stěžovatelce přitom nelze přisvědčit, že pokud byl Ing. D. zároveň i jejím zaměstnancem, nemusel ho správce daně vyslechnout v pozici jednatele, ale jako jejího zaměstnance. V tomto se soud ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že byť byl Ing. D. zároveň jednatelem i zaměstnancem stěžovatelky, nelze od sebe oddělit jeho vnímání skutečností týkající se této společnosti z pozice jednatele a z pozice zaměstnance. Uvedenou judikaturu tak je třeba vztáhnout na fyzickou osobu, která je (byla) v rozhodném období členem statutárního orgánu daňového subjektu, bez ohledu na to, zda byla v této době i jejím zaměstnancem. Pokud stěžovatelka namítá, že správce daně mohl Ing. D. vyslechnout jako účastníka řízení, k tomu lze shodně se správcem daně konstatovat (viz zpráva o daňové kontrole, str. 6), že Ing. D. byl v průběhu daňového řízení osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt a měl tak možnost se správcem daně komunikovat, vyjadřovat se ke kontrolním zjištěním, předpokládat za daňový

subjekt důkazní prostředky vyvracející pochybnosti správce daně. Svoje stanovisko tak mohl kdykoliv v průběhu daňového řízení uvést.

[45] Výše uvedenou judikaturu lze tedy uplatnit i v případě výsledku paní L. C., která vedle funkce jednatelky byla rovněž také její zaměstnankyní. Správce daně tak mohl L. C. vyslechnout toliko ve vztahu k marginální části posuzovaných zdaňovacích období, konkrétně k období od 18. 10. 2012, kdy přestala být jednatelkou stěžovatelky. Správce daně ostatně k výsledku L. C. přistoupil, nicméně z protokolu o výsledku ze dne 29. 2. 2016 vyplývá, že tato svědkyně nechtěla vypovídat z důvodu, aby nezpůsobila újmu svému bývalému partnerovi M. D. (jednateli stěžovatelky). Na dotaz správce daně, zda by mu mohla po konzultaci s právníkem sdělit, jestli bude vypovídat, odpověděla, že v tuto chvíli neví. Krajský soud posoudil věc správně, pokud shodně se správními orgány shledal, že L. C. odmítla z důvodu uvedeného v § 96 odst. 2 daňového řádu podat svědeckou výpověď. Nelze přitom požadovat po správci daně, aby sám prověřoval, zda L. C. změnila svůj názor, resp., aby ji jakýmkoliv způsobem přesvědčoval k podání výpovědi. Stěžovatelka nemá pravdu, že by tímto postupem popíral základní zásadu správy daní, a to správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[46] Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným i krajským soudem považuje pro posouzení věci za nadbytečný výslech MUDr. K., který případně mohl podat svědectví o zdravotním stavu jednatelky stěžovatelky L. C., resp. osvědčit, že byla po určitou dobu v pracovní neschopnosti. Informaci o její pracovní neschopnosti měl správce daně od Okresní správy sociálního zabezpečení, a proto o jejím trvání neměl pochybnosti. Soud nepovažuje za relevantní tvrzení stěžovatelky, že se paní L. C. účastnila kurzů z pozice jednatelky, nikoliv zaměstnankyně, ani že L. C. mohla být v pracovní neschopnosti u jednoho zaměstnavatele, zatímco u jiného nikoliv. K tomu je nutno uvést, že stěžovatelka sama uváděla dlouhodobou pracovní neschopnost L. C. jako důvod, proč nikdy nedošlo k otevření masážního a kosmetického studia. Již žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že na doloženém potvrzení o pracovní neschopnosti navíc byla uvedena jako zaměstnavatel L. C. právě stěžovatelka, a jako druh vykonávané práce „manažer“, není proto pochyb o tom, že pracovní neschopnost se vztahovala k její práci jako manažerky budoucího kosmetického studia, jehož otevření mělo být náplní její pracovní činnosti. Tato stěžovatelčina tvrzení navíc nemají žádný vliv na posouzení podstaty sporu, a tedy zda stěžovatelka vyvíjela dostatek cílených kroků k zahájení provozování ekonomické činnosti spočívající v poskytování masérských, rekondičních a regeneračních služeb. K objasnění existence tohoto podnikatelského záměru by tedy ani výslech MUDr. K. zajisté žádným způsobem nepřispěl, a tento důkaz je proto nutno považovat za nadbytečný. Za nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného přitom nelze považovat, že krajský soud upřesnil v něm uvedené důvody, z jakých nebylo namístě tento důkaz provést.

[47] Odůvodnění napadeného rozsudku v tomto ohledu není nijak nesrozumitelné, neboť soud správně uvedl, že pracovní neschopnost L. C. byla toliko jedním z důvodů pochybností daňových orgánů ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně. Tyto pochybnosti konkrétně spočívaly v tom, že stěžovatelka v daňovém řízení na jednu stranu tvrdila, že L. C. se připravovala a soukromě vzdělávala na vykonávání činnosti spočívající v poskytování služeb v rámci kosmeticko-masážního salonu (a to zjevně i v průběhu její pracovní neschopnosti, neboť do tohoto období spadá i odborný seminář v souvislosti s ním stěžovatelka uplatnila odpočet DPH), na druhou stranu však uváděla, že kvůli její nemoci nedošlo k uskutečnění podnikatelského záměru. Zároveň krajský soud správně poznamenal, že správní orgány nijak nerozporovaly, že by se L. C. kurzu skutečně fyzicky zúčastnila. To, že tak činila v době své pracovní neschopnosti, kterou zároveň stěžovatelka uvedla jako důvod, proč nedošlo k uskutečnění jeho podnikatelského záměru, však svědčí o zřejmé účelovosti stěžovatelčiných tvrzení.

[48] Pokud jde o výslech realitní makléřky R. T., zde skutečně došlo k určitému pochybení správních orgánů, pokud uvedly, že na tuto navrženou svědkyni neměly žádný kontakt, a proto ji nevyslechly. Jak poznamenal krajský soud, stěžovatelka příslušný telefonický kontakt dodala, a správce daně se tak mohl alespoň pokusit tuto svědkyni vyslechnout. Uvedené pochybení však nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. S ohledem na specifika projednávané věci by ani případné provedení svědecké výpovědi nemohlo zvrátit závěr, že stěžovatelka nevyvíjela dostatečné kroky k zahájení své ekonomické činnosti. Jak již uvedl krajský soud, tato svědkyně mohla toliko potvrdit, že s ní stěžovatelka jednala o nájmu kosmetického studia. Sama stěžovatelka uvedla, že výslech této svědkyně by mohl zejména upřesnit, kdy k těmto jednáním došlo, o jakou lokalitu šlo apod. Ani tyto skutečnosti by však pro posouzení věci nebyly relevantní. Pro prokázání aktivní přípravy stěžovatelky k uskutečnění podnikatelského záměru by bylo třeba konkrétně doložit alespoň nějaké výsledky jednání o nájmu, jako např. rezervační smlouvu či návrh nájemní smlouvy. Pouhé prokázání skutečnosti, že o možném nájmu bylo toliko jednáno, bez doložení výsledku jednání, by nebylo dostatečné.

[49] Se stěžovatelkou je nicméně nutno souhlasit v tom (a to jednoznačně uznal i krajský soud), že je značně problematické, pokud správce daně dospěje k závěru o neunesení důkazního břemene za situace, kdy neprovede všechny navržené důkazy. Obecně vzato správce daně nemůže *a priori* odmítat provést navržené důkazy spočívající ve výslechu svědků například s ohledem na jejich pravděpodobnou nevěrohodnost či předpoklad, že nebudou vypovídat nestranně (viz např. stěžovatelkou odkazované rozsudky NSS č. j. 4 As 2/2005 – 62 či č. j. 1 Afs 37/2009). Na druhou stranu Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, že lze připustit, aby správce daně určité důkazy neprovedl, pokud má za zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci. Právě o takový případ se zde jednalo, neboť, jak již soud výše uvedl, ani případné zjištění, že stěžovatelka s paní T. skutečně nezávazně jednala o možném nájmu kosmetického salonu, by nesvědčilo – spolu s dalšími důkazy (tj. jednání o návrhu loga salonu a vyškolením jednatelky stěžovatelky v poskytování masáží) – o tom, že stěžovatelka skutečně cíleně směřovala k zahájení této ekonomické činnosti a pouze nešťastným působením okolností ji nezahájila.

[50] Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil se závěrem krajského soudu i správních orgánů, že obsah výpovědi svědkyně N. M., která měla stěžovatelce zpracovat logo pro budoucí kosmeticko-masážní salon, byl zcela nekonkrétní a neosvědčil, jakou reklamní činnost N. M. stěžovatelce poskytla. Ze svědecké výpovědi lze sice dovodit, že svědkyně pracovala na návrhu loga (Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, že v tomto případě mohl být smluvní vztah uzavřen toliko ústně, jak tvrdila stěžovatelka), z této zakázky však nebyly dochovány žádné výsledky, resp. je neměla k dispozici ani uvedená svědkyně, ani stěžovatelka. Na posouzení věci nemá vliv, že otázky při výslechu pokládal pracovník dožádaného správce daně, pokud navíc byl u výslechu přítomen i jednatel stěžovatelky, který rovněž kladl svědkyni otázky. Ani k těm svědkyně neuvedla podrobnější informace k zakázce, pouze souhlasně odpověděla na jeho značně návodné otázky. Za situace, kdy stěžovatelka reálně vyvíjela podnikatelskou činnost jen v oblasti softwarového poradenství, a nebylo postaveno na jisto, že vynaložila dostatečnou aktivitu k zahájení provozu kosmeticko-masážního salonu, je třeba uzavřít, že neprokázala souvislost uvedeného zdanitelného plnění se svou ekonomickou činností.

[51] Stěžovatelka dále odkazovala na výpovědi svědků pana M. (pořadatele kurzu) a paní Š. (dodavatelky sporného zboží) v trestním řízení. Nejvyšší správní soud v této souvislosti neshledal tvrzenou účelovost postupu správce daně spočívající dle stěžovatelky v tom, že tyto svědky nevyslechl. Skutečnost, že orgán činný v trestním řízení shledal důvod pro vyslechnutí uvedených svědků, totiž automaticky neznamená, že bylo namístě je vyslechnout též v daňovém řízení. Kasační soud je nadto přesvědčen, že výslech těchto svědků by nijak blíže neosvětlil skutečnost,

že přijaté zdanitelné plnění souviselo s její ekonomickou činností. Ostatně i stěžovatelka sama zdůraznila, že tito svědkové v rámci trestního řízení toliko potvrdili, že od nich stěžovatelka odebrala plnění, za které jí byla vystavena faktura. Tyto skutečnosti přitom v daňovém řízení nebyly nijak zpochybněny.

[52] Pokud jde o posouzení výživových doplňků, krajský soud dostatečně vysvětlil, z jakého důvodu je zřejmé, že toto zboží sloužilo zjevně k osobní spotřebě, nikoliv pro osvojení masážních a kosmetických technik, jak tvrdila stěžovatelka, a proto bylo zcela nadbytečné vyslýchat k této otázce navrhované svědky – paní L. C. (která navíc, jak bylo shora uvedeno, odepřela vypovídat) či jednatele stěžovatelky Ing. D. (který se k této otázce mohl vyjádřit s pozice účastníka řízení).

[53] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka v rámci daňové kontroly neprokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH, neboť neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že přijatá plnění souvisela s její ekonomickou činností, resp. s aktivní přípravou na zahájení této činnosti.

V.c) Posouzení namítaných procesních pochybení

[54] Namítaná procesní pochybení směřuje stěžovatelka zejména proti zprávě o daňové kontrole a projednání jejích výsledků.

[55] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by se krajský soud nijak nevyjádřil k omluvě zástupce stěžovatelky z projednání výsledků zprávy o daňové kontrole původně nařízeného na 26. 9. 2017 a poté na 29. 9. 2017. Soud zde odkázal na vyjádření správce daně, který popsal, v čem spatřoval snahu stěžovatelky o prodlužování daňového řízení a také vysvětlil, proč považoval omluvu jejího zástupce JUDr. Božka hodinu před zahájením jednání dne 26. 9. 2017 a následnou omluvu jednatele z jednání dne 29. 9. 2017 za nedůvodnou. Krajský soud se s těmito důvody ztotožnil a k jejich opodstatněnosti se vzhledem k celkovému kontextu průběhu daňové kontroly nyní přiklání i Nejvyšší správní soud.

[56] Jak rozvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, stěžovatelka byla dne 6. 6. 2016 seznámena s kontrolním zjištěním na DPH, přičemž tato zjištění značně korespondovala se zjištěními na příjmové dani při posuzování daňové uznatelných nákladů. Stěžovatelka se tedy již před tímto sdělením hojně ke zjištěním správce daně vyjadřovala, správce daně již hodnotil důkazní prostředky, které stěžovatelka navrhovala ke třem přijatým plněním, u nichž uplatnila odpočet na DPH, při projednání kontrolních zjištění na příjmové dani. Stěžovatelka se pak ke kontrolním zjištěním na DPH vyjádřila dne 29. 7. 2016 a dne 31. 7. 2016, ovšem neuváděla zde žádné nové důkazní prostředky. S žalovaným tak lze souhlasit, že stěžovatelka byla s kontrolními zjištěními dostatečně seznámena a rovněž se k nim vyjádřila. Dále mělo dojít k projednání výsledků zprávy o daňové kontrole, a to nejprve ve vztahu k příjmové dani a poté ve vztahu k DPH. Stěžovatelka se dle spisového materiálu seznamovala s výsledky zprávy o daňové kontrole čtyřikrát, jednání bylo vždy na základě její žádosti přerušeno a navržen další termín. Zároveň si stěžovatelka zvolila vedle JUDr. Božka další dva zástupce, kteří se mohli projednání výsledků zprávy o daňové kontrole účastnit. Na čtvrtém termínu projednání byl dohodnut jako další termín projednání daňové kontroly den 26. 9. 2017. Není přitom relevantní námitka stěžovatelky, že nešlo o jí navržený termín, nýbrž o výsledek konsenzu, v tom Nejvyšší správní soud v zásadě nevidí rozdíl, ani nemá za to, že by to mělo nějaký vliv na posouzení věci. V den plánovaného jednání se zástupce stěžovatelky JUDr. Božek z jednání hodinu před jeho zahájením omluvil z důvodu nemoci. Za uvedené situace, kdy stěžovatelka byla prokazatelně dostatečně seznámena s kontrolními zjištěními a projednání výsledků zprávy o daňové kontrole probíhalo opakovaně, přičemž se ho mohli účastnit celkem tři zástupci

stěžovatelky (tedy v případě nemoci jednoho z něj, byli k dispozici ještě další dva), se Nejvyšší správní soud rovněž domnívá, že tuto omluvu nelze považovat za důvodnou. Správce daně nicméně stanovil další termín jednání (a to na další pracovní den, tj. na 29. 9. 2017), kterého se však nezúčastnil žádný zástupce stěžovatelky s tím, že její jednatel je na zahraniční pracovní cestě. V tomto ohledu lze přisvědčit krajskému soudu, že účast jednatele na dalším termínu jednání nebyla vzhledem k právnímu zastoupení a předešlým několika jednáním nutná, a proto nebyl důvod k dalšímu odložení termínu jednání. Správce daně tedy vzhledem ke specifickým případu postupoval správně, pokud odmítnutí těchto dvou termínů (resp. uvedení nedůvodných omluv z jednání) hodnotil jako vyhýbání se projednání výsledků zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. Ze správního spisu totiž vyplývá, že stěžovatelka svým postupem zejména usilovala o to, aby výsledky zprávy o daňové kontrole nebyly projednány před uplynutím prekluzivních lhůt pro stanovení daně.

[57] Stěžovatelce nelze zcela přisvědčit v tom, že by k projednání výsledků zprávy o daňové kontrole na DPH „nikdy nedošlo“. Jak již bylo výše uvedeno, zjištění správce daně týkající se DPH a příjmové daně se překrývala, a proto je od sebe nelze zcela oddělovat, ani tvrdit, že k projednání zprávy o daňové kontrole na DPH nedošlo, pokud byly podrobně projednávány výsledky zprávy ve vztahu k příjmové dani. K projednání navíc nedošlo v důsledku jednání stěžovatelky, která se účelově omlouvala ze stanovených termínů.

[58] Krajský soud správně uzavřel, že daňová kontrola nebyla ukončena „násilně“, naopak bylo pochopitelné, že ji správce daně v zájmu správného zjištění a stanovení daně ukončil před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud si v tomto ani nikterak neprotiřekl, naopak správně uvedl, že před ukončením daňové kontroly byly vyřízeny stížnosti stěžovatelky ze dne 19. 7. 2016 i ze dne 31. 5. 2016, správce daně však nevyčkal na rozhodnutí o žádostech o prošetření vyřízení těchto stížností. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s krajským soudem v tom, že vzhledem ke specifickým věci, kdy daňová kontrola byla zahájena již 7. 11. 2013 (trvala tedy téměř tři roky) a její trvání bylo prodlužováno zejména ze strany stěžovatelky (stěžovatelka podala 12 spíše účelových stížností, opakovaně rušila sjednané termíny jednání se správcem daně, podávala námitky podjatosti), nelze tento postup považovat za pochybení, které by mělo vliv na zákonnost daňové kontroly. Krajský soud rovněž dostatečně a správně vysvětlil, proč správce daně nepochybil, pokud prováděl u stěžovatelky jednu daňovou kontrolu, z níž pak vyhotovil dvě zprávy o daňové kontrole – jednu ve vztahu k DPH a druhou ve vztahu k příjmové dani. Stěžovatelka nadto ani nezmiňuje, jak by jí takový postup případně mohl poškodit.

[59] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovatelce v tom, že by se krajský soud opomněl zabývat některými námitkami souvisejícími s namítanými procesními pochybeními. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud považoval postup správce daně dle § 88 odst. 5 daňového řádu s ohledem na konkrétní specifika případu za správný. Krajský soud se také věnoval otázce nemožnosti nahlédnout do správního spisu, přičemž uvedl, že stěžovatelce byl zpřístupněn správní spis na CD. Zcela dostatečně se soud vypořádal též s námitkou spočívající v tom, že správní orgány neseznámily stěžovatelku s příslušnými podpisovými řády, a proto jí nebylo zřejmé, proč podepisovaly jednotlivé dokumenty zrovna určité osoby. Tuto námitku navíc Nejvyšší správní soud považuje za značně účelovou, neboť stěžovatelka nezmiňuje, že by určitá osoba nebyla oprávněna ten který dokument podepsat, pouze obecně namítá, že nebyla seznámena s příslušnými interními dokumenty. V této věci lze zcela odkázat na rozhodnutí žalovaného, který tuto otázku dostatečně vysvětlil, stěžovatelka přitom proti tomuto vysvětlení nic konkrétního nenamítala, její tvrzení zůstala pouze v obecné rovině.

[60] Kasační soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně se v daňovém řízení nedopustil žádných procesních pochybení, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Naopak postupoval v souladu s daňovým řádem a se základními zásadami správy daní.

VI. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[62] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. prosince 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu