



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyní Mgr. Blanky Fauré a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **KRIGARE s.r.o.**, IČ: 24221511
sídlem Chudenická 1058/32, 102 00 Praha 10,
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Rezkem
sídlem Krkonošská 2001/16, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 620 00 Brno

žaloba proti rozhodnutí žalované ze dne 27. 9. 2016 č. j. 41612/16/5300-21444-711428

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též "městský soud") dne 24. 11. 2016 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále také "odvolací orgán" či "žalovaný") blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl částečně změněn platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu dne 8. 4. 2015 č. j. 2549470/15/2010-52523-110070 (dále jen „platební výměr“). Tímto rozhodnutím Finanční úřad pro hl. m. Prahu jako správce daně žalobkyně (dále jen „správce daně“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle ustanovení § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a na základě úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností č. j. 689145/15/2010-6156-1110004 ze dne 11. 3. 2015 a sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 1637768/15/2010-61561-110004 ze dne 12. 3. 2015 vyměřil žalobkyni za 3.

čtvrtletí 2012 vlastní daňovou povinnost ve výši 22 813 426 Kč. Napadeným rozhodnutím byla uložena vlastní daňová povinnost změněna na hodnotu 21 685 024 Kč s tím, že byl zároveň nově stanoven rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní na 21 667 584 Kč (oproti původní výši 22 795 986 Kč). V ostatním byl platební výměr správce daně ponechán beze změny.

2. Žalobkyně namítá, že byla prvostupňovým i napadeným rozhodnutím zkrácena na svých právech, neboť rozhodnutí se nezakládají na skutečně zjištěném skutkovém stavu. Žalobkyně je nucena doplatit DPH, ke které by ve skutečnosti neměla být povinna. Má za to, že správce daně nevyvinul maximální úsilí, aby se přiblížil stavu „*zjištění skutečného skutkového stavu*“, a to zejména tím, že žalobkyní navrhovaný důkaz spisem policejního orgánu pod sp. zn. KRPP 592-928/TČ-2013-030080 údajně provedl, ale ve svém rozhodnutí uvádí pouze tolik, že doklady zadržené policií byly shodné s listinami založenými ve správním spise, respektive ve shodě s údaji zachycenými v odůvodnění napadeného platebního výměru. Žalobkyně namítá, že toto konstatování neodpovídá řádnému vypořádání se s navrhovanými důkazy.
3. Další námitka žalobkyně směřuje proti neprovedení jí navrhovaných důkazů výsledkem osob reálně pracujících ve skladu H., které by mohly odstranit pochybnosti správce daně o fakticitě uskutečnění žalobcem tvrzených plnění, a doplnění dokladů o skladování zboží v tomto skladu, které žalobkyně v rámci dokazování navrhla provést, avšak provedeny nebyly. Žalovaný pouze žalobkyni vytkl, že sama žádné důkazní prostředky nad rámec formálních dokladů nepředložila a snaží se svými návrhy přenést důkazní břemeno na správce daně. Upozorňuje na to, že žalobkyně není oprávněna provádět důkaz výsledkem svědků. V důsledku neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazů, kterými mohl být zjištěn skutečný skutkový stav, byla žalobkyně zkrácena na svých právech. Odůvodnění žalovaného, že se rozhodl tyto důkazy neprovést, neboť jejich návrh byl pouze účelovým jednáním, nemůže být důvod pro jejich neprovedení.
4. Žalobkyně navrhuje, aby soud provedl důkazy, které odvolací orgán provést odmítl, a to výsledkem majitele skladu v H., výsledkem zaměstnanců a pracovníků skladu v H., doplnění dokladů o skladování zboží ve skladu v H., a to jak od žalobkyně, tak od obchodní korporace A., k prokázání od koho bylo zboží zakoupeno a pro koho skladováno či vydáno, a předložení dokladů a účetnictví společnosti A., zejména registraci k DPH, kupních a prodejních dokladů, dodacích listů, daňových přiznání společnosti a účetních závěrek týkajících se uvedeného období
5. Žalovaný k žalobním námitkám ohledně neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazů k otázce policejního spisu odkázal na žalobou napadené rozhodnutí odst. 10 až 14 a 40, v nichž uvedenou námitku řádně vypořádal. Rozvedl, že v rámci doplnění odvolacího řízení si nechal doplnit podklady pro rozhodnutí a žalobkyni vyzval k doložení jiných než doposud předložených důkazních prostředků potřebných k posouzení údajů uvedených v odvolání. S odkazem na výsledky postupu k odstranění pochybností bylo požadováno prokázání fakticity přijetí žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala. Dále bylo při doplnění odvolacího řízení zjištěno, že listiny získané od PČR jsou shodné s listinami založenými ve správním spise a že osvědčují údaje zachycené ve výsledku kontrolního zjištění. K otázce svědeckých výpovědí žalovaný rovněž odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, a to na odst. 43 až 47, kde shrnul důvody, proč důkazní prostředky neprovedl. Rozvedl, že návrh na provedení důkazních prostředků žalobkyně poprvé zahrнула až do svého vyjádření k Seznámení se zjištěnými

skutečnostmi č. j. 36309/16/530021444-711428, přičemž toto Seznámení ve skutečnosti žádná nová skutková zjištění neobsahovalo. Není tak vůbec zřejmé, proč žalobkyně přistoupila k návrhům na provedení těchto důkazních prostředků až v úplném závěru odvolacího řízení a jaké překážky bránily tomu, aby tyto návrhy uplatnila v průběhu prvostupňového řízení. Žalobkyně měla dostatečný prostor tyto návrhy uplatnit v průběhu dokazování. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

6. Ze správního spisu ohledně fakticity žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění vyplývá:
 - a) Žalobkyní bylo dne 24. 10. 2012 podáno daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, ve kterém vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 17 440 Kč.
 - b) Dne 8. 11. 2012 byla správcem daně vydána výzva k odstranění pochybností č. j. 646266/12/010515110070 a byl zahájen postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012. Současně s výzvou byla žalobkyně upozorněna na to, že *„vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C přiznání, neboť oproti předchozím zdaňovacím obdobím došlo k výraznému nárůstu obrátu u přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění.“* Žalobkyně byla vyzvána k odůvodnění tohoto nárůstu a prokázání, že přijala zdanitelná plnění uvedená na řádku 40 přiznání, že tato plnění byla použita pro ekonomickou činnost společnosti a že odpočet daně na vstupu je uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a §73 zákona o DPH. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 14. 11. 2012 a dne 13. 12. 2012, jak vyplývá z protokolu o místním šetření, proběhlo místní šetření ve věci odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za období 3. čtvrtletí 2012 na základě shora uvedené výzvy. Během uvedeného místního šetření byly žalobkyní předloženy přijaté a vydané faktury, z toho pro společnost A. jako odběratele faktury číslo 12020001 až 12020003, kniha závazků, pokladní doklady, rámcová smlouvy s dodavatelskými společnostmi, bankovní výpisy, přijaté a vydané faktury s tím, že správci daně bylo sděleno, že žalobkyně provozuje jako hlavní ekonomickou činnost nákup, prodej a skladování pohonných hmot.
 - c) Správce daně zahájil dokazování a poptal u jiných správců daně důkazy směřující k prokázání fakticity uskutečněných plnění mezi žalobkyní a jí deklarovanými obchodními partnery, mezi nimi i žalobkyní namítané společnosti A.
 - d) Z odpovědi územního pracoviště Finančního úřadu pro hlavní město Praha v Praze Modřanech, k žádosti o poskytnutí informace ohledně společnosti A. se podávají obchodní aktivity, pochybnosti správce daně ohledně daňové povinnosti a jiných povinností této společnosti uložených jí správcem daně. V příloze byly správci daně zaslány přehledy přijatých a vydaných dokladů, dodacích listů a dopravy za 3. čtvrtletí 2012 a platby od odběratele - žalobkyně. Z odpovědi Specializovaného finančního úřadu v Praze 7 ze dne 24. 2. 2015 vyplývá, že společnost P. je nekontaktní, daňová kontrola za rok 2012 nebyla uskutečněna, Policie České republiky prověřovala činnost společnosti za rok 2012.
 - e) Správce daně si také vyžádal výpisy bank z žalobkyní deklarovaných bankovních účtů k ověření toku peněžních prostředků. Dotazem na Ředitelství silnic a dálnic ověřil přepravy pohonných hmot u vozidel, která byla uvedena na vystavených daňových dokladech (ověření pohybu vozidel na mýtných branách) s negativním výsledkem. K ostatním zjištěným registračním značkám nákladních vozidel bylo zjištěno, že vozidla existují, ale nebyl prokázán deklarovaný cíl cesty.

- f) Dne 9. 2. 2015 proběhlo u správce daně ústní jednání, jehož předmětem bylo nahlížení žalobkyně do spisu v rámci postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012.
- g) Dne 11. 3. 2015 byl sepsán správcem daně úřední záznam o postupu k odstranění pochybností vedený v souladu s ustanovením § 89 daňového řádu, jehož obsahem je podrobný popis činnosti správce daně v této věci, zajištěných důkazů a jejich hodnocení, a předvídatelným způsobem je uvedeno jaká daňová povinnost za 3. čtvrtletí 2012 bude správcem daně žalobkyni stanovena. Ve vztahu k společnosti A. je uvedeno, že nebyly osvědčeny faktury za nákup od společnosti a., přičemž se jedná o faktury, které byly vystaveny s daní. Konkrétně je uvedeno: „*Předložené daňové doklady číslo 120200001 až 12 0200003 za skladování pohonných hmot vystavené pro společnost a. v areálu H. 56 správce daně neosvědčil jako důkaz, neboť nebyly osvědčeny jako důkaz daňové doklady přijaté od společnosti R. „.* V shrnutí správce daně uvedl: „*Na daňových dokladech přijatých od dodavatele A. byl uveden bankovní účet, který není u správce daně evidován. Daňový subjekt neprokázal nákup zboží od dodavatele A., který neprokázal přijetí zdanitelného plnění a neprokázal nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a následující ustanovení zákona o DPH a zároveň neprokázal i plnění pro odběratele K. tzn., že neprokázal, že tato plnění byla skutečně poskytnuta.*“ Uvedený Úřední záznam spolu s průvodním dopisem, který obsahuje i poučení žalobkyně o možnosti podat návrh na pokračování v dokazování, byl žalobkyni doručen dne 17. 3. 2015.
- h) V návrhu ze dne 26. 3. 2012 žalobkyně vyjádřila nesouhlas s dosavadními zjištěními správce daně a navrhla doplnění informací, kterými disponuje celní správa, a ze kterých bude patrný pohyb zboží, jeho uskladnění a následný prodej, čímž bude objasněno, že šlo o obchody, nikoliv o fingované transakce.
- i) K navrhovanému postupu se správce daně vyjádřil v úředním záznamu ze dne 2. 4. 2015 sepsaným za přítomnosti žalobkyně, který kromě skutečností obsažených v již konstatovaném úředním záznamu ze dne 11. 3. 2015 [viz bod g)], obsahuje i informaci, z jakého důvodu nebude žalobkyní navrhovaný důkaz proveden. Správce daně uvedl, že žalobkyně není dovozce zboží, a proto vyžádání informací od celní správy by bylo zcela bezpředmětné.
- j) Na základě takto provedeného dokazování byl správcem daně vydán dne 8. 4. 2015 platební výměr, kterým byla žalobkyni stanovena daňová povinnost ve výši 22 813 426 Kč. V platebním výměru správce daně zrekapituloval důkazy provedené v rámci daňové kontroly a jejich hodnocení, které se prakticky shodují s úředním záznamem ze dne 11. 3. 2015 a 2. 4. 2015 [viz písm. g) a i)]. V odůvodnění správce daně konstatoval, že žalobkyně, která správci daně vytýká délku daňového řízení, měla kdykoliv možnost předkládat důkazní prostředky, a to nejen ty, které požadoval správce daně, ale i ostatní dle svého uvážení. K navrhovanému důkazu dotazem na celní správu zopakoval, že žalobkyně není přímý dovozce zboží, proto by doplnění informací bylo zcela bezpředmětné.
- k) Proti tomuto daňovému výměru podala žalobkyně dne 7. května 2015 odvolání, v kterém se ohradila proti zjištění správce daně, že obchodování žalobkyně nebylo zcela v pořádku a průkazné, namítla, že jí nebyl poskytnut dostatečný prostor k prokázání tvrzení. Navrhla doplnění dokazování protokolem o výsledku svědka J. H. ze dne 9. 4. 2015 a spisovým materiálem PČR pod č. j. KRPP 592-928/TČ-2013-030080.

- l) Přípisem ze dne 30. 10. 2015, č. j. 37181/15/5300-21444-71681 žalovaný uložil správci daně doplnění spisového materiálu a zároveň požádal, v rámci své vnitřní organizační struktury, o prodloužení lhůty k vyřízení odvolání o 6 měsíců, čemuž bylo vyhověno.
- m) Dne 23. 2. 2016, pod č. j. 1148520/16/2000-11442-105261 bylo správcem daně doplněno odvolací řízení podle uvedeného pokynu žalovaného. Z tohoto doplnění vyplývá, že správce daně vyslechl bývalého jednatele dodavatelské společnosti A., z jehož výpovědi nezjistil žádné pro věc relevantní skutečnosti, přičemž výsledku se zúčastnil i zástupce žalobkyně Mgr. M. R. Dne 2. 2. 2016 byla zástupci žalobkyně doručena vyzvednutím z datové schránky výzva č. j. 538131/16 k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou byla žalobkyně vyzvána k doložení jiných důkazních prostředků, než jí předložených a získaných bez součinnosti s daňovým subjektem, kterými by prokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti A. a R. Na tuto výzvu žalobkyně nijak nereagovala. Výzvu správce daně zopakoval i telefonicky, přičemž žalobkyně mu sdělila, že veškeré doklady byly předloženy a ponechány Policii České republiky. Ve vztahu k společnosti A. správce daně konstatoval, že místně příslušným správcem daně byla za 3. čtvrtletí roku 2012 tomuto daňovému subjektu vyměřena daňová povinnost v nulové výši a zmapoval tok deklarovaných obchodů, z kterého vyplývá, že žalobkyně byla zapojena v řetězovém obchodu s pohonnými hmotami. Pohonné hmoty byly pořízeny společností E. v likvidaci, která dle systému mezinárodního dodání zboží a služeb tyto pořídila od osoby A. Obchodní vztahy nikdy netrvaly déle než 3 měsíce. Správce daně dovodil, že žalobkyně byla součástí obchodního řetězce, což potvrzuje žalobkyní předložená výpověď svědka na Policii České republiky J. H., jednatele žalobkyně. Správce daně tedy učinil závěr, že: *„Daňový subjekt nepředložil žádné jiné důkazní prostředky, prokazující faktické přijetí obchodních transakcí od dodavatelské společnosti A. a od dodavatelské společnosti R. společnosti s ručením omezením, než ty, které již měl správce daně k dispozici.“*
- n) Žalovaný poté pod č. j. 36309/16/5300-21444-711428 seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení. V uvedeném seznámení shrnul skutkový stav i důkazy provedené po doplnění odvolacího řízení, v bodě 13. uvedl, že nově získané důkazní prostředky - listiny poskytnuté Policií České republiky a svědecká výpověď K. B. nejsou takovými důkazy, které by byly způsobilé změnit závěr prvostupňového správce daně, přičemž setrval na stanovisku, že žalobkyně neprokázala realizaci jí deklarovaných zdanitelných plnění v prověřovaném období a je tedy, v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, povinna daň uvedenou na vystavených dokladech přiznat. Na straně přijatých zdanitelných plnění pak žalobkyně neprokázala splnění podmínek daných v ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH a nárok na odpočet daně z těchto zdanitelných plnění jí proto nenáleží.
- o) Na toto seznámení žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 29. srpna 2016, v kterém navrhla výslech majitele skladu pohonných hmot v H. a výslech zaměstnanců/pracovníků tohoto skladu, doplnění dokladů o skladování zboží ve skladu v H. (k prokázání od koho bylo zboží koupeno a pro koho skladováno/vydáno), a to jak od žalobkyně, tak od společnosti A., předložení dokladů a účetnictví společnosti A. a vyžádání informací o pohybu zboží, jeho uskladnění a následném prodeji.
- p) Dne 27. 9. 2016 bylo žalovaným vydáno napadené rozhodnutí, z jehož obsahu vyplývá, že žalovaný změnil jednak výpočet vlastní daňové povinnosti, jednak rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní, který stanovil ve výši 21 667 584 Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí shrnul skutkový stav zjištěný v průběhu prvostupňového řízení i po doplnění odvolacího

řízení. Konkrétně k jednotlivým výtkám žalobkyně uvedl, že si vyžádal od PČR originály účetních a daňových dokladů žalobkyně, zajistil si jejich kopie a zjistil, že tyto listiny jsou shodné s listinami založenými ve správním spise a že osvědčují údaje zachycené ve výsledku kontrolního zjištění, respektive v platebním výměru. Dále zhodnotil výpověď svědka K. B., z níž nezjistil žádné pro věc relevantní skutečnosti. Uzavřel, že důkazní prostředky zjištěné v rámci odvolacího řízení nejsou důkazem způsobilým změnit závěry shrnuté v odůvodnění platebního výměru. Přisvědčil závěru správce daně, že odvolatel neprokázal uskutečnění jím deklarovaných zdanitelných plnění a splnění podmínek daných v ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. K důkazům navrženým žalobkyní v rámci vyjádření k odvolacímu řízení konstatoval, že žalobkyně tyto návrhy provedla až v samém závěru odvolacího řízení, aniž by uvedla překážky, pro které tento návrh neuplatnila již v průběhu prvostupňového řízení, přičemž měla dostatečný prostor k tomu, aby tyto návrhy učinila již dříve. Upozornil na časovou náročnost navrhovaných důkazů a riziko uplynutí lhůty pro stanovení daně dané ustanovením § 148 daňového řádu. Konstatoval, že žalobkyně fakticky žádné důkazní prostředky nad rámec formálních dokladů nepředložila; jejich absenci se snaží sanovat až uvedenými návrhy. Toto jednání žalovaný označil za účelové a námitky uplatněné žalobkyní v rámci doplnění řízení měl za nedůvodné. K jednotlivým námitkám odvolacího řízení, které tvoří i námitky soudního přezkumu (pozn. soudu), uvedl, že po vstupu České republiky do Evropské unie zůstaly celní orgány správcem DPH při dovozu a vývozu zboží pouze ve vybraných případech stanovených zákonem o DPH. Z tvrzení žalobkyně ani z dalších zjištění správce daně nevyplývá, že v posuzované věci nastala situace předvídaná zákonem o DPH a shledal navržený důkaz zjištěním informací u Celní správy České republiky za bezúčelný. K námitce neúplně provedeného dokazování, které žalobkyně shledala v postupu správce daně, který poukázal pouze na vystavené faktury a ostatní navrhované materiály přihlížel, uvedl, že tuto námitku má za obecnou, a proto v obecné rovině s odkazem na platební výměr uzavřel, že žádná pochybení související s vadně provedenými důkazy neshledal. K navrhovanému výsledku majitele a zaměstnanců skladu v H. konstatoval, že žalobkyni bylo umožněno řádně bránit své zájmy a nebylo bráněno její procesní aktivitě, přičemž podrobně rozebral přenášení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Závěrem uvedl, že žalobkyní uplatněné námitky jsou nedůvodné.

7. Proti tomuto rozhodnutí směřuje napadená žaloba. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud se předně zabýval žalobními body, v nichž jsou tvrzena procesní pochybení, protože důvodnost některých z nich by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. O věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání s ohledem na souhlas žalobce (výslovný) a žalovaného (konkludentní) ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.
8. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
9. Podle ustanovení § 92 odst. 1 až 4 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen

uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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.

10. Podle ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.
11. Žalobkyně uplatnila žalobní námitky ve stejném rozsahu jako v odvolacím řízení a žalovaný se s nimi bezesbýtku v napadeném rozhodnutí vypořádal. V samotné žalobě žalobkyně přiznává, že její procesní aktivita v rámci daňového řízení mohla být větší. Ze správního spisu, jakož i z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že správce daně i žalovaný dbali při vedení dokazování zásad uvedených v § 92 daňového řádu, tedy zásady materiální pravdy a zásady volného hodnocení důkazů. Daňové řízení bylo vedeno otevřeným způsobem a žalobkyně byla ze strany správce daně i žalovaného informována o tom, jaké pochybnosti správce daně má ohledně podaného daňového přiznání k dani přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012, jaké důkazy si k odstranění těchto pochybností zajistil, co z těchto důkazů v rámci daňového řízení vyvodil a jakým způsobem je hodnotí jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.
12. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně byla informována o tom, z jakého důvodu nebudou vyžádány navrhované dokumenty od celní správy, a to již před vydáním platebního výměru. Správce daně toto rozhodnutí o neprovedení důkazu opřel o zjištění, že žalobkyně není přímým dovozcem zboží ze zahraničí, a proto celní správa nemůže disponovat žalobkyní uvedenými doklady, které by podle ní měly prokázat fakticitu uskutečněných obchodů. Tento závěr má oporu v obsahu správního spisu, v kterém jsou založeny listiny a evidence dokládající činnost žalobkyně, rámcové smlouvy o skladování či kupní smlouvy, výpisy z bankovních účtů, zprávy o daňových kontrolách žalobkyní deklarovaných obchodních partnerů, uskutečněné kontroly mýtných bran, z kterých správce daně dovodil obchodní činnost žalobkyně, aniž by z provedených důkazů bylo možno dovodit přeshraniční dosah podnikatelské činnosti žalobkyně. Uvedené koresponduje i s výpovědí jednatele žalobkyně J. H. ze dne 9. dubna 2015, z které vyplývá, že jediný dokument, který jednatele žalobkyně dle svého tvrzení doručil celní správě, je oznámení o zahájení činnosti dovozu pohonných. Pohonné hmoty však odebíral od tuzemské společnosti A., a to 1 až 2 měsíce, poté zboží odebíral od jiné společnosti, jejíž jméno si nepamatuje, měl pouze zajištěny spolehlivé odběratele, aniž by bylo zjištěno, že tito byly zahraničními subjekty. Z tohoto hlediska se jeví závěr žalovaného jako zcela logický, mající oporu v provedeném dokazování.
13. K shora uvedenému soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008 č. j. 8 Afs 81/ 2007-42, v kterém kasační soud uvedl: „*Správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).*“
14. K námitce neprovedení výsledku vedoucího skladu a výsledku pracovníků, městský soud nejprve v obecné rovině odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.

7. 2008 č. j. 8 Afs 70/2007-102, z kterého vyplývá: „Navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitován poskytnutými údaji. ... Navrhne-li daňový subjekt výsledek svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.“ Z žalobkyní navrhovaného důkazu je zřejmé, že premisy vyjádřené v rozhodnutí kasačního soudu nesplňuje. Není z něj zřejmé, jakého konkrétního svědka měl správce daní či žalovaný vyslechnout, přičemž s ohledem na tok času není konkretizací ani uvedení funkce svědka (v tomto případě „majitel skladu“), a zejména z něho není vůbec zřejmé, ke které konkrétní žalobkyni zpochybňované skutečnosti v rámci daňového řízení měli být svědci vyslechnuti. S ohledem na výše uvedené městský soud uzavírá, že žalovaný nepochybil, pokud tyto výsledky neprovedl. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti žalovaným konstatované v napadeném rozhodnutí, že uvedené důkazy výsledky svědků byly žalobkyní navrženy až v samém závěru daňového řízení a v hodnocení jejich účelovosti nelze shledat vadu napadeného rozhodnutí, i když se jedná pouze o domněnku žalovaného, která má však oporu v konstatovaném chování žalobkyně. Ostatně ani v žalobě žalobkyně nepopírá svoji nedostatečnou procesní aktivitu. Z výše uvedeného důvodu k provedení těchto důkazů nepřistoupil ani městský soud.

15. Shora uvedenému soud pro úplnost odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004 č. j. 3 Afs 1/2003-101, v kterém kasační soud uvedl: „Pokud daňový subjekt v průběhu daňového řízení i v odvolacím řízení jako jediný důkaz plnění závazku ze smlouvy o obchodní spolupráci, na jejímž základě uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, navrhl výsledek blíže neoznačených zaměstnanců několika právnických osob, ale neurvedl, co má být jejich výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení, není správce daně povinen takové dokazování provést v souladu s § 31 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“
16. K navrhovanému doplnění dokladů o skladování zboží ve skladu v H. (prokázání od koho bylo zboží koupeno a pro koho skladováno/vydáno), a to jak od žalobkyně, tak od společnosti A., předložení dokladů a účetnictví společnosti A. a vyžádání informací o pohybu zboží, jeho uskladnění a následném prodeji, je třeba nejprve uvést, že doklady ohledně činnosti společnosti A. byly v rámci daňového řízení založeny do spisu (vyžádáním od příslušného správního orgánu) a zhodnoceny jak v platebním výměru, tak i v napadeném rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že daňové kontroly byly u této společnosti ukončeny s nulovou hodnotou na vstupu i výstupu, neboť daňový subjekt neprokázal uskutečněná ani přijatá plnění, nemohly být navrhované listiny oporou pro prokázání skutečností deklarovaných žalobkyní v daňovém přiznání.
17. Podstatou daňového řízení o vyměření DPH za 3. čtvrtletí r. 2012 bylo odstranění pochybností ohledně žalobkyní deklarovaných přijatých zdanitelných plnění i posouzení uskutečnění souvisejících plnění, které byly v daňovém přiznání doloženy formálně bezvadnými daňovými doklady a dalšími listinami, z kterých vyplývalo, že hlavní ekonomická činnost žalobkyně v prověřovaném období spočívala v nákupu a prodeji pohonných hmot, přičemž hlavním odběratelem byla společnost P. a hlavním dodavatelem společnost A. Reálným prověřením dokladů obou společností pak správní orgány dospěly k závěru o neprokázání fakticity uskutečněných plnění a důkazní břemeno se tak přesunulo na žalobkyni, která až v odvolacím řízení, před vydáním napadeného

rozhodnutí navrhla v cela obecné rovině, aby si žalovaný vyžádal doklady skladu v H. týkající se koupě, skladování i prodeje zboží žalobkyně a společnosti A., aniž by bylo zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti vytýkané žalobkyni v rámci daňového řízení jimi mají být prokázány. Je třeba připomenout, že ani vyslechnutý svědek K. B., bývalý jednatel společnosti A., nepotvrdil spolupráci s žalobkyní.

18. Takto obecně navržený důkaz nemůže obstát v konkurenci již správcem daně i žalovaným provedených důkazů, které si správní orgány k fakticitě žalobkyní tvrzených obchodů obstaraly a o které opřely svůj závěr ohledně zjištění rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní. Nelze ani odhlédnout od cíle daňového řízení stanoveného v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, který musí správce daně respektovat a který do jisté míry také ovlivňuje úvahu správce daně, které důkazy navržené v daňovém řízení provede, což i žalovaná uvedla v bodě 46 napadeného rozhodnutí.
19. K shora uvedené úvaze soud upozorňuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 11. 2018 sp. zn. C 664-16, v kterém Soudní dvůr konstatoval, že osoba povinná k dani je povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Není-li osoba povinná k dani schopna předložit daňový doklad, pak takovými důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, a ze kterých je zřejmé, že skutečně tuto daň z plnění uskutečněných na vstupu zaplatila.
20. Hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tak tomu je podle judikatury Nejvyššího správního soudu například tehdy, pokud hodnocení důkazu správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a odporuje logice (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011 - 76), nebo hodnocení důkazu neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, nebo je úvaha o hodnocení důkazů nepřezkoumatelná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Soudu tedy nepřisluší přehodnocovat myšlenkové úvahy správce daně či žalovaného, pokud vzaly v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovodily závěr odpovídající zákonu.
21. Na základě výše uvedeného, když neshledal námitky žalobkyně důvodnými, soud žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u ě n í:

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

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

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

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

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

Praha 29. listopadu 2019

JUDr. Jan Ryba v. r.
předseda senátu