



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **HEAVY MACHINERY SERVICES a.s.** (dříve **LEGIOS a.s.**),
IČO: 46711201, sídlem Jana Pernera 159, 378 10 České Velenice
zastoupená daňovým poradcem **ARIADNA, s.r.o.**
sídlím Bořivojova 2419/21, 130 00 Praha 3

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

za účasti osoby zúčastněné na řízení:
Mgr. Ing. Petra Hýsková, insolvenční správkyň žalobkyně
IČO: 74360809, sídlím Tyršova 1835/13, 120 00 Praha 2

o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30. 7. 2012
č. j. 10083/12-1300-107220

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 30. 7. 2012, č. j. 10083/12-1300-107220 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 5. 2011, č. j. 275615/11/004513107669 (dále jen „platební výměr“).

2. Platebním výměrem byl žalobkyni na dani z přidané hodnoty vyměřen nadměrný odpočet ve výši 6 780 903 Kč za zdaňovací období únor 2010, oproti nadměrnému odpočtu ve výši 14 026 452 Kč vykázanému v daňovém přiznání žalobkyně. O odvolání rozhodlo finanční ředitelství jako odvolací orgán napadeným rozhodnutím tak, že vyměřený nadměrný odpočet zvýšil na 7 602 549 Kč.
3. Předmětem sporu v dané věci je závěr správce daně i žalovaného, že žalobkyně neprokázala skutečnost, že fakturovaná zdanitelná plnění v uvedeném zdaňovacím období přijala od společnosti ÚJI Trade, a.s., IČO: 28241371, sídlem Elišky Přemyslovny 1335, 156 00 Praha 5 (s datem zániku společnosti ke dni 1. 2. 2011, kdy společnost ÚJI Trade, a.s. zanikla sloučením se společností VH METAL TRADE s.r.o., IČO: 27176355, sídlem Kostelní 1225/30, 370 04 České Budějovice). Podle projektu vnitrostátní fúze formou sloučení ze dne 13. 12. 2010 k rozhodnému dni 1. 10. 2010 přešlo na nástupnickou společnost veškeré jmění zaniklé společnosti včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů.

II. Rozhodnutí finančního ředitelství (napadené rozhodnutí)

4. Finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí po zhodnocení důkazních prostředků provedených jak správcem daně, tak finančním ředitelstvím, dospělo, k závěru, že žalobkyně předloženými či navrženými důkazními prostředky neprokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění deklarovaná společností ÚJI Trade, a.s.:
 - na faktuře č. 410020763 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 18. 1. 2010 se základem daně v částce 9 232 080,58 Kč a daní 20 % v částce 1 846 416,12 Kč s předmětem plnění: komponenty pro železniční vagony,
 - na faktuře č. 410020762 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 22. 1. 2010 se základem daně v částce 11 971 406,53 Kč a daní 20 % v částce 2 394 281,31 Kč s předmětem plnění: komponenty pro železniční vagony a
 - na faktuře č. 410020761 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 29. 1. 2010 se základem daně v částce 10 916 025,46 Kč a daní 20 % v částce 2 183 205,10 Kč s předmětem plnění: komponenty pro železniční vagony.
5. Tímto tak žalobkyně neprokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“). Zároveň žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daňovými doklady dle ust. § 73 odst. 1 ZDPH, neboť neprokázala, že údaje na předmětných fakturách odpovídají skutečnosti a že je tudíž lze považovat za daňové doklady ve smyslu ust. § 28 ZDPH se všemi náležitostmi vymezenými odst. 2 tohoto ustanovení.
6. Finanční ředitelství konstatovalo, že správce daně je povinen hodnotit veškeré důkazní prostředky zajištěné v daňovém řízení, tedy jak důkazy předložené či navržené daňovým subjektem, tak i důkazní prostředky získané vlastním šetřením. Z tohoto důvodu hodnotil správce daně svědeckou výpověď pana M. K., vedoucího skladu žalobkyně, která byla navržena v souvislosti s předmětným daňovým řízením, přestože směřovala převážně k ověření skutečností souvisejících s daňovým řízením vedeným za zdaňovací období duben 2009. Finanční ředitelství souhlasilo s názorem žalobkyně, že nebylo na místě

uvádět v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí skutečnosti, které svědek vypověděl v souvislosti s plněním spadajícím do jiného zdaňovacího období, nicméně pokud vzalo v úvahu úvodní obecná vyjádření svědka o jeho činnosti ve společnosti žalobkyně, souhlasilo s názorem správce daně, že tato svědecká výpověď neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti ÚJI Trade, a.s. Tyto skutečnosti neprokázalo ani žalobkyni v odvolacím řízení navrhované znovu provedení svědecké výpovědi pana M. K.

7. S odvolací námitkou žalobkyně, že správce daně nehodnotil zjištění na základě dožádání zaslaných místně příslušnému správci daně společnosti ÚJI Trade, a.s., se Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí ztotožnilo. Toto pochybení však ministerstvo financí napravilo vydáním výzvy ze dne 28. 5. 2012, č. j. 7753/12-1300-107220, ve které zhodnotilo i zjištění a důkazní prostředky získané místně příslušným správcem daně společnosti ÚJI Trade, a.s. a umožnilo žalobkyni, aby se k jeho hodnocení vyjádřila.
8. Ministerstvo financí souhlasilo s právním závěrem správce daně ohledně hodnocení listinných důkazních prostředků – daňových dokladů, dodacích listů a kupních smluv, že tyto dokumenty pouze deklarují vyjádření obou smluvních stran, že se tak stalo, samy o sobě však neobsahují žádné objektivně ověřitelné a přezkoumatelné skutečnosti. Takovými skutečnostmi by mohlo být např. doložení přepravy zboží či jeho úhrady, tedy skutečností, které nejsou přímo ve sféře žalobkyně a díky své objektivitě pak mohou mít větší důkazní hodnotu než listinné důkazní prostředky předkládané žalobkyní – žádné takové skutečnosti však žalobkyně jimi předloženými důkazy neprokázala. Finanční ředitelství souhlasilo s žalobkyní, že je plně na jejím uvážení, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí, jestliže se však spolehne pouze na listinné důkazní prostředky jako je faktura, smlouva či dodací list, a to i v případě, že tyto důkazní prostředky na sebe obsahově navazují, avšak jsou na základě zjištění správce daně (v daném případě výpovědi pana D. P., jenž vypověděl, že nabídku pana M. M. na jmenování členem představenstva žalobkyně přijal z důvodu získání zajímavých kontaktů pro svoji činnost v oblasti reklamy, jinak byla jeho účast ve společnosti žalobkyně toliko formálního charakteru, když ve společnosti nic nevykonával, pouze parafoval předložené dokumenty jemu neznámou osobou) zpochybněny, může to vést v konečném důsledku k neunesení jejího důkazního břemene.
9. Finanční ředitelství dále konstatovalo, že na rozdíl od správce daně nezpochybňuje použití předmětných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně, zpochybňuje však skutečnost, že tato plnění přijal od deklarovaného plátce – společnosti ÚJI Trade, a.s.
10. K odvolací námitce žalobkyně, že nebyla o existenci a obsahu podaného vysvětlení pana D. P. seznámena, finanční ředitelství uvedlo, že o tomto důkazním prostředku byla žalobkyně informována shora uvedenou výzvou ze dne 28. 5. 2012, poté měla tedy možnost požádat finanční ředitelství o nahlédnutí do spisu tak, aby se mohla s tímto důkazem seznámit, čehož však nevyužila.
11. Finanční ředitelství uvedlo, že použití podaného vysvětlení pana D. P. v trestním řízení jakožto důkazního prostředku pro daňové řízení umožňuje ust. § 93 odst. 2 daňového řádu. V souladu s ust. § 93 odst. 3 daňového řádu pak správce daně k provedení svědecké výpovědi pana D. P. též v daňovém řízení vyvinul maximální snahu (jak důkladně rozepsáno v napadeném rozhodnutí na str. 10 odst. 4), přes kterou však tento svědek nebyl ochoten v daňovém řízení vypovídat, kdy bylo možné předpokládat, že stejný postoj bude zaujímat též v odvolacím daňovém řízení, z tohoto důvodu tak již finanční ředitelství

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k dalším pokusům o předvolání svědka nepřistoupilo. Za dané situace bylo možné v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, podané vysvětlení pana D. P. učiněné v trestním řízení použít jako důkazní prostředek též v řízení daňovém.

12. Finanční ředitelství konstatovalo, že daňové řízení u žalobkyně a daňové řízení u společnosti ÚJI Trade, a.s. jsou sice dvě samostatná řízení, z nichž v každém probíhá samostatné řízení důkazní, avšak podle shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 *„mohou příslušní správci daně zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal“*. Finanční ředitelství uvedlo, že bylo pouze na místně příslušném správci daně společnosti ÚJI Trade, a.s., jak danou situaci posoudí a zhodnotí, přestože z daňového přiznání společnosti ÚJI Trade, a.s. vyplývá, že předmětná plnění byla zahrnuta mezi uskutečněná zdanitelná plnění společnosti, jejich skutečnou realizaci dalšími požadovanými důkazními prostředky – jako např. doložením přepravy, případně doložením původu zboží nijak neprokázala.
13. Finanční ředitelství považovalo odvolací námitky žalobkyně za částečně důvodné a částečně nedůvodné, proto změnilo platební výměr, kterým byl žalobkyni na dani z přidané hodnoty vyměřen za zdaňovací období únor 2010 nadměrný odpočet ve výši 6 780 903 Kč, oproti nadměrnému odpočtu ve výši 14 026 452 Kč vykázanému v daňovém přiznání žalobkyně tak, že vyměřený nadměrný odpočet zvýšilo na částku 7 602 549 Kč, v ostatních částech ponechalo platební výměr beze změny.

III. Žaloba

14. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy a napadla výrok napadeného rozhodnutí v plném rozsahu.
15. V *prvním žalobním bodě* žalobkyně namítla vady v postupu správce daně, konkrétně nezákonnost výzvy k odstranění pochybností správce daně ze dne 21. 4. 2010, č. j. 162792/10/004513107669, kterou správce daně zahájil vytýkácí řízení. Uvedla, že správce daně v této výzvě žalobkyni pouze sdělil, že mu vznikly pochybnosti za uvedená předchozí zdaňovací období, aniž by tyto pochybnosti v rozporu s ust. § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“), konkretizoval. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102 s tím, že výzva, která obsahuje pouhé odkazy na řádky podaného daňového přiznání a zcela obecnou povinnost k předložení záznamní povinnosti a všech dokladů relevantních pro příslušné řádky, nesděluje pochybnosti správce daně jasným a srozumitelným způsobem tak, aby daňový subjekt byl schopen na ni kvalifikovaně reagovat. V takovýchto případech je výzva, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení (postup k odstranění pochybností) nezákonná, čímž způsobuje nezákonnost celého následujícího vytýkácího řízení (postupu k odstranění pochybností). Podmínky řádné výzvy nejsou v případě výzvy ze dne 21. 4. 2010 naplněny, správce daně proto nebyl oprávněn touto výzvou postup k odstranění pochybností zahájit.
16. Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností správce daně ze dne 21. 4. 2010 žalobkyně dále spatřuje v odkazu na ve výzvě neuvedené, údajně neodstraněné pochybnosti z jiných daňových řízení, namísto sdělení konkrétních pochybností ohledně daňového přiznání za

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zdaňovací období únor 2010, což učinit nelze, neboť toto je v rozporu s ust. § 40 odst. 14 ZSDP, který stanovil, že skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně.

17. Žalobkyně dále namítala nezákonnost výzvy z důvodu jejího rozporu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, podle něhož platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Z protokolu o ústním jednání č. j. 172183/11/004934105791 ze dne 11. 4. 2011 žalobkyně vyvozuje, že obsahem ústního jednání bylo pouhé sdělení výsledku postupu k odstranění, neexistuje tedy protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, který má ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu obsahovat odůvodnění platebního výměru a platební výměr č. j. 275615/11/004513107669 ze dne 26. 5. 2011 tudíž není odůvodněn ve smyslu tohoto zákonného ustanovení. Tímto postupem správce daně porušil práva žalobkyně, jelikož měla ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu právo na projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, nikoliv na pouhé seznámení s ním.
18. Žalobkyně uvedla, že správce daně při formulaci výsledku postupu k odstranění pochybností v protokolu ze dne 11. 4. 2011 vycházel z úředního záznamu z trestního řízení, ze kterého zjistil, že pan D. P. byl zapsán do obchodního rejstříku společnosti ÚJI Trade, a.s. pouze formálně, jinak o společnosti nic nevěděl, vůbec nic pro ni nevykonával a účetnictví nikdy neviděl. Tento úřední záznam přitom nemohl být ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práva a svobod důkazním prostředkem v daňovém řízení, podle kterého má každý právo na seznámení s důkazy prováděnými v jeho věci, když nemohl být při nahlížení do spisu, na základě požadavku policie, předložen žalobkyni. Skutečnost, že žalobkyně mohla nahlédnout do spisu poté, co byla o existenci a obsahu podání vysvětlení pana D. P. informována ve výzvě finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2012, č. j. 7753/12-1300-107220, nic nemění na skutečnosti, že z tohoto úředního záznamu vycházel správce daně již při vydání platebního výměru dne 26. 5. 2011, což vyplývá z protokolu ze dne 11. 4. 2011, čímž navíc finanční ředitelství porušilo informační povinnost podle ust. § 6 odst. 3 daňového řádu.
19. Ve *druhém žalobním bodě* žalobkyně namítala vady v hodnocení důkazů, kdy se finanční ředitelství, ztotožnilo s názorem správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění tak, jak bylo uvedeno na dokladech, tedy od uvedeného plátce – společnosti ÚJI Trade, a.s. Žalobkyně konstatovala, že uvádí-li žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, že úřední záznam o podání vysvětlení pana D. P. je možné považovat za důkaz v daňovém řízení, pak odhlédl od povahy předmětného úředního záznamu o podaném vysvětlení, které na rozdíl od výpovědi svědka nelze považovat za důkazní prostředek a dovodit z něj důkaz, jakož i od skutečnosti, že se jedná o vysvětlení, které podal jmenovaný v trestní věci vlastního působení ve společnosti ÚJI Trade, a.s., nikoli o výslech svědka, jak tomu bylo v případě souzeném Nejvyšším správním soudem. Správce daně i finanční ředitelství přitom považují tuto výpověď za stěžejní důkazní prostředek, pomocí kterého vyvrátily věrohodnost listinných důkazních prostředků předložených žalobkyní v průběhu vytýkácího řízení a postupu k odstranění pochybností, jakož i v průběhu odvolacího řízení.
20. Žalobkyně dále namítala, že právní názor finančního ředitelství při hodnocení důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí je v rozporu s rozsahem důkazního břemene

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně, který vyžaduje nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 pod sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Důkazní břemeno nestíhá žalobkyni, pokud jde o prokazování skutečností, které nejsou přímo ve sféře žalobkyně. Unesení důkazního břemene žalobkyní tedy nemůže být odvislé od unesení důkazního břemene, které stíhá jejího obchodního partnera – společnost ÚJI Trade, a.s., což chybně dovodilo finanční ředitelství, když ze správního spisu přístupného žalobkyni nevyplývá, že by správce daně místně příslušný společnosti ÚJI Trade, a.s. vedl ve věci jakékoliv důkazní řízení. Správce daně navíc postupoval v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu a finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí při odkazu na právní názor převzatý z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2 Afs 25/2007 - 121, pak zcela odhlédlo od v rozsudku nastolené podmínky, že tyto právní závěry lze aplikovat pouze v případě, kdy u obou obchodních partnerů bude provedeno důkazní řízení, přičemž odhlédlo i od toho, že žalobkyně nebyla s touto skutečností seznámena.

21. Ve *třetím žalobním bodě* žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť finanční ředitelství se nevypořádalo s její odvolací námitkou, že argumentace správce daně, že předložené důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy a kupní smlouvy) neobsahují žádné objektivně ověřitelné skutečnosti, je iracionální. Žalobkyně uvedla, že na dokladech jsou uvedena jména osob, které mohl správce daně vyslechnout jako svědky a ověřit tak údaje ve smlouvě uvedené, bylo proto na místě tyto osoby předvolat a vyslechnout. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 - 55, ve kterém konstatoval, že tuto povinnost ukládalo správci daně ust. § 2 odst. 3 ZSDP, a stejně tomu je i pokud jde o ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, které ukládá správci daně povinnost přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Jestliže tak správce daně v rozporu s ust. § 31 odst. 2 ZSDP a ust. § 92 odst. 2 daňového řádu neučinil, mělo toto pochybení napravit finanční ředitelství v odvolacím řízení.
22. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí a obsah předkládaného správního spisu.
24. Dle názoru žalovaného ze skutkového stavu, jenž vyplývá ze správního spisu, žalobkyně v řízení u správce daně na výzvu ze dne 21. 4. 2010 reagovala a předložila správcem daně požadované doklady, jak plyne z protokolu o ústním jednání č. j. 211476/10/004934105791 ze dne 9. 6. 2010, tudíž nemohlo jít o výzvu nesrozumitelnou nebo neurčitou, když na ni žalobkyně reagovala doložením požadovaných dokladů. Žalovaný konstatoval, že správce daně v předmětné výzvě podle ust. § 43 ZSDP zcela srozumitelně zformuloval svou pochybnost jako zákonnou vstupní podmínku pro zahájení vytýkacího řízení, když v dané výzvě uvedl, že v daňovém přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 je vykázán velký nepoměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a podstatná část uskutečněných zdanitelných plnění jsou plnění osvobozená od daně, takže bez doložení evidence žalobkyně podle ust. § 100 ZDPH včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného zdaňovacího období nemůže správce daně posoudit údaje uváděné v podaném přiznání, zejména zda výše přijatých plnění odpovídá skutečnosti a zda dodání do jiných států EU

bylo ve výši uvedené v předmětném přiznání. Tedy z takto zformulovaných pochybností správce daně v dané výzvě, včetně uvedení způsobu, jakým mají být vyvráceny, nelze dovodit, že správce daně před zahájením vytykácího řízení neměl důvodné podezření, které by žalobkyni nesdělil a rozhodl se u žalobkyně provést vytykácí řízení pouze namátkově nebo preventivně, tuto námitku tak žalovaný zhodnotil jako účelovou.

25. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že bylo porušeno její právo na projednání výsledku postupu k odstranění pochybností podle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, avšak správce daně ji pouze seznámil s jeho výsledkem, odmítl žalovaný tuto námitku jako vykonstruovanou, ryze účelovou a založenou na doslovném znění ust. § 147 odst. 4 bez jeho provázanosti s ust. § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu upravujícího procesní náležitosti postupu při odstranění pochybností. Protokol o ústním jednání č. j. 172183/11/004934105791 ze dne 11. 4. 2011 je podle názoru žalovaného protokolem sepsaným v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, o čemž svědčí i obsah protokolu a následné poučení žalobkyně o jejích právech podle daňového řádu, který v souladu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu jako protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností odůvodňuje předmětné rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010. Správce daně v platebním výměru na daň z přidané hodnoty ještě doplnil obsah daného protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností odůvodněním, což však není v rozporu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu. Správce daně přitom při ústním jednání se žalobkyní, o kterém byl v souladu s ust. § 60 daňového řádu sepsán protokol, sdělil žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, takže v souladu s dikcí ust. § 147 odst. 4 daňového řádu došlo k sepsání protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
26. Námitku žalobkyně, že správce daně porušil ust. § 102 odst. 4 daňového řádu, neboť při formulaci výsledku postupu k odstranění pochybností v protokolu ze dne 11. 4. 2011 vycházel z úředního záznamu o podání vysvětlení pana D. P. pořízeného v trestním řízení, který nemohl být důkazním prostředkem v daňovém řízení, protože při nahlížení do spisu u správce daně nemohl být předložen žalobkyni na základě požadavku policie, neshledal žalovaný důvodnou. Žalovaný uvedl, že ani z obsahu předmětného protokolu ani z odůvodnění platebního výměru nevyplývá, že by předmětný úřední záznam o podaném vysvětlení byl správcem daně vyhodnocen jako důkazní prostředek. Jako důkazní prostředek byl tento úřední záznam vyhodnocen až v rámci odvolacího řízení, o čemž byla žalobkyně informována ve výzvě vydané finančním ředitelstvím dne 28. 5. 2012 pod č. j. 7753/12-1300-107220, a to dle ust. § 115 odst. 2 a § 31 odst. 1 daňového řádu. Porušení informační povinnosti zakotvené v ust. § 6 odst. 3 daňového řádu z důvodu, že finanční ředitelství v uvedené výzvě zároveň neinformovalo žalobkyni o možnosti nahlédnutí do úředního záznamu pořízeného policií, žalovaný odmítl, neboť žalobkyně byla v celém daňovém řízení (tedy i v odvolacím řízení) zastoupena odborníkem – daňovým poradcem, který věděl (resp. vědět měl), že v souladu s žalobkyní citovaným čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo na seznámení se s důkazy prováděnými v jeho věci, takže na základě výše uvedené výzvy finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2012 mohla nahlédnout do předmětného úředního záznamu, aniž by bylo třeba ji o této možnosti ze strany žalovaného ve výzvě informovat. V dalším odkázal žalovaný na str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí.
27. K dalšímu žalobnímu bodu ohledně vadného postupu finančního ředitelství jakožto odvolacího orgánu, jež považovalo za důkaz v daňovém řízení úřední záznam o podaném

vysvětlení podle ust. § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), který podle své povahy na rozdíl od výpovědi svědka není možno podle názoru žalobkyně považovat za důkazní prostředek, žalovaný uvedl, že úřední záznam o podaném vysvětlení lze užít v řízení před soudem (tedy v trestním řízení) jako důkaz pouze za podmínek stanovených trestním řádem. Úřední záznam slouží státnímu zástupci a obviněnému ke zvážení, aby osoba, která takové vysvětlení podala, byla vyslechnuta jako svědek, a soudu k úvaze, zda takový důkaz provede. Protože úřední záznam o podaném vysvětlení je sepsován před vznesením obvinění, stanovuje trestní řád v ust. § 158 odst. 6 poslední větě, že je-li ten, kdo podal vysvětlení, později vyslýchán jako svědek nebo jako obviněný, nemůže mu být záznam přečten, nebo jinak konstatován jeho obsah. Uvedené platí pro prováděné trestní řízení dle trestního řádu, úřední záznam však s odkazem na ust. § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu může být použit jako důkazní prostředek v daňovém řízení, a to jako listina vypracovaná policií v přípravném trestním řízení, která je schopna ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, nebyla-li získána v rozporu s právním předpisem.

28. K otázce důkazního břemene daňových subjektů odkázal žalovaný na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, se vyslovil tak, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Dále žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, nebo ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, ve kterém Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko, že daňové řízení (respektive dokazování v jeho průběhu) není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalovaný dále uvedl, že za účelem ověření spolupráce žalobkyně s jejím obchodním partnerem – společností ÚJI Trade, a.s. požádalo finanční ředitelství místně příslušného správce daně této společnosti o poskytnutí relevantních skutečností k předmětným zdanitelným plněním. Případná formální činnost pana D. P. jako statutárního orgánu společnosti ÚJI Trade, a.s., která vyplývá z obsahu úředního záznamu o podaném vysvětlení podle ust. § 158 odst. 6 trestního řádu, není jediným důkazním prostředkem, který by vyvracel uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Finanční ředitelství podle názoru žalovaného v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí specifikovalo jednotlivá skutková zjištění, uvedlo všechny důkazní prostředky, o které své rozhodnutí opřelo a je z něj i zřejmé, jakými úvahami bylo vedeno při použití právních předpisů, na základě kterých rozhodovalo při uvedení dostatečného množství důvodů a argumentací. Finanční ředitelství shrnulo veškeré zjištěné skutečnosti a důkazy včetně příslušných skutkových a právních závěrů ve výzvě vydané dle ust. § 115 odst. 2 a § 32 odst. 1 daňového řádu ze dne 28. 5. 2012, která byla doručena žalobkyni s tím, aby se k těmto závěrům vyjádřila a případně navrhla další důkazní prostředky tyto závěry vyvracející. Žalobkyně však ani v prodloužené lhůtě neuvedla žádné skutečnosti, které by ovlivnily závěry finančního ředitelství uvedené v předmětné výzvě.
29. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nevypořádání se s odvolací námitkou žalobkyně ohledně iracionality postupu správce daně při hodnocení předložených důkazních prostředků a ohledně nevyslechnutí všech svědků připadajících v daňovém řízení v úvahu, žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí finanční ředitelství uvedlo jak průběh celého daňového řízení, tak i hodnocené důkazní prostředky, které

osvědčily daný skutkový stav, ze kterého vycházelo při vydání napadeného rozhodnutí. S otázkou důkazní síly žalobkyní předložených listinných důkazních prostředků – daňových dokladů, dodacích listů a kupních smluv, se finanční ředitelství vypořádalo konkrétně na str. 9 odst. 2 napadeného rozhodnutí.

30. Žalovaný uvedl, že žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné, proto navrhl, aby městský soud žalobu zamítl.

V. Vyjádření osoby zúčastněné na řízení

31. Podáním ze dne 24. 9. 2018 sdělila insolvenční správce žalobkyně Mgr. Ing. Petra Hýsková, že bude v řízení uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení ve smyslu ust. § 34 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobkyně je totiž stále s odkazem na ust. § 229 odst. 3 písm. b) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, osobou s dispozičním oprávněním ve vztahu k majetkové podstatě, neboť byl sice zjištěn její úpadek, avšak o způsobu jeho řešení nebylo zatím rozhodnuto.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. S přihlédnutím k účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“), se soud zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného správního orgánu. Žaloba byla podána proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, tedy proti správnímu orgánu, do jehož kompetence spadalo do dne 31. 12. 2012 rozhodování ve věcech napadenými žalobami. Účinností zákona o Finanční správě, která nastala dnem 1. 1. 2013, však tato pravomoc přešla na Odvolací finanční ředitelství. Podle ust. § 69 s. ř. s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Protože v průběhu řízení přešla kompetence původně označeného žalovaného správního orgánu na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud za žalovaného právě tento správní orgán.
33. Městský soud zjistil z insolvenčního rejstříku, že žalobkyně je v úpadku, ale o způsobu jeho řešení nebylo zatím rozhodnuto. Vzhledem k uvedenému a k judikatuře Nejvyššího správního soudu platné do doby rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, bylo řízení o podané žalobě před městským soudem ze zákona přerušeno. Protože uvedeným rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud změnil svůj dosavadní názor a vyslovil, že „*skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), § 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a § 140c (nově zahájená řízení) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, se na správní soudnictví nevztahují,*“ městský soud v řízení pokračoval.
34. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. v mezích žalobních bodů. Přitom vycházel podle ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.
35. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení ve smyslu § 51 s.ř.s. k takovému postupu soudu udělili svůj souhlas. Žalobkyně tak učinila konkrétně ve změně svého stanoviska v podání ze dne 21. 3. 2019.
36. Žaloba není důvodná.

37. V dané věci spor mezi účastníky řízení o doměření daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období únor 2010, a to pouze v rozsahu plnění a fakturace od společnosti ÚJI Trade, a.s., neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí ani po vysvětlení a vyjádření žalobkyně a vyhodnocení důkazních prostředků neshledal důvod pro přehodnocení závěrů správce daně, že nárok na odpočet DPH nelze v tomto rozsahu uznat.
38. Soud vyšel z následující právní úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků účinné do 1. 1. 2011 a dle právní úpravy zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinné od 1. 1. 2011, a to ve smyslu přechodných ustanovení § 264 odst. 1, daňového řádu, tj. dle právní úpravy postupu k odstranění pochybností, který je vytýkácímu řízení dle zákona o správě daní a poplatků nejbližší.
39. Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 28. 4. 2010, nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.
40. Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 28. 4. 2010, plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.
41. Podle ust. § 73 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 28. 4. 2010, nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň.
42. Posouzení nároku žalobkyně na nadměrný odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobkyní uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků (obdobně v ust. § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu).
43. Podle § 31 odst. 8 písm. b) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.
44. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.
45. Podle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 1. 1. 2011 (do účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) platilo, že vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

46. Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (obdobně ust. § 93 odst. 1 daňového řádu) jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.
47. Podle ust. § 8 daňového řádu ve znění platném v době vydání platebního výměru 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. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
48. Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (obdobně podle § 92 odst. 2 daňového řádu) správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.
49. Správní soudy aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Judikovaly, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (ust. § 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně samozřejmě v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání a v takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové přiznání, případně doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti a činí tak prostředky a postupy, které zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou.
50. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stihá jej zásadní povinnost vymezená v ust. § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší

důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobkyně „nade vši pochybnost“ neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, a ani není smyslem a účelem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní, leží stále na plátcí a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že i skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise.

51. V daném případě při prověřování nároku na odpočet daně vznikly u správce daně opodstatněné pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně a důvodu jeho prověření. V uvedené souvislosti soud nepovažuje za důvodnou námitku žalobkyně v prvním žalobním bodě, týkající se nezákonnosti výzvy správce daně k odstranění pochybností ze dne 21. 4. 2010, že výzva nesděluje konkrétní pochybnosti správce daně tak, aby žalobkyně byla schopna na ni kvalifikovaně reagovat.
52. Správce daně v žalobou napadené výzvě ze dne 21. 4. 2010 dle ust. § 43 ZSDP zcela srozumitelně zformuloval svou pochybnost jako zákonnou vstupní podmínku pro zahájení vytykácího řízení, když v dané výzvě uvedl, že *v daňovém přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 je vykázán velký nepoměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a podstatná část uskutečněných zdanitelných plnění jsou plnění osvobozená od daně, takže bez doložení evidence žalobkyně podle ust. § 100 ZDPH včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného zdaňovacího období nemůže správce daně posoudit údaje uváděné v podaném přiznání, zejména zda výše přijatých plnění odpovídá skutečnosti a zda dodání do jiných států EU bylo ve výši uvedené v předmětném přiznání*. Současně odkázal i na to, že žalobkyně dosud neodstranila ani pochybnosti o správnosti daňové povinnosti za měsíce květen, červen, červenec, a listopad 2009.
53. Z uvedených důvodů zcela zřejmě vyplývá zdroj pochybností správce daně, tkvící v situaci, kdy se u žalobkyně doposud nepodařilo objasnit skutečnosti vedoucí ji k vykazování daňové povinnosti za uvedené měsíce roku 2009, přičemž za zdaňovací období února 2010 byl vykazován značný nepoměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Ve vztahu k měsíci únoru 2010 tedy správce daně vycházel z určité neproověřené daňové historie žalobkyně, na níž navazoval nepoměr přijatých a uskutečněných plnění. Určitý proces ověřování daňové povinnosti žalobkyně, společně s tím, že se jej doposud nepodařilo ukončit, může vzbudit pochybnosti správce daně o tom, zda i pro jiná zdaňovací období, v nichž je rovněž nadměrný odpočet nárokován, jsou nároky žalobce oprávněné a podložené reálným plněním. V každém zdaňovacím období sice dochází k různým obchodním transakcím, okolnostem přijímání a uskutečňování zdanitelných plnění, platbám za tato plnění a vystavování daňových dokladů, takže i daňová tvrzení daňových subjektů jsou jedinečná a nelze vyloučit, že jejich ověřování za jednotlivá zdanitelná období (zde měsíční) budou podléhat jiným procesům ověřování a posuzování odlišných nároků, nicméně daňová tvrzení sledují uskutečňování zdanitelných plnění v průběhu a v rámci

celé ekonomické činnosti daňového subjektu. Důvodem pro vydání výzvy v tomto směru bylo ověřování daňových tvrzení žalobkyně z v důsledku dosud neukončeného, zřejmě obtížného procesu ověřování předchozí daňové povinnosti žalobkyně, a to také současně při vykazování nadměrného odpočtu za měsíc únor 2010, což přineslo pochybnost o věrohodnosti nároků žalobce na nadměrné odpočty a o tom, zda je žalobce své nároky schopen prokázat.

54. Uvedené pochybnosti správce daně byly dále umocněny poznatky správce daně o okolnostech, které provázely dodávky komponent pro železniční vagon, zejména o obchodním vztahu mezi žalobkyní a společností ÚJI Trade, a.s. Pochybnosti vznikly na základě zjištění, že předmětná fakturace dodávek komponent pro železniční vagon v celkové výši 32 119 512,57 Kč nebyla prokázána reálným plněním u společnosti ÚJI Trade, a.s. v tom smyslu, že by předmětné dodávky skutečně dodala společnost ÚJI Trade, a.s. a tím uskutečnila zdanitelné plnění, s nímž je na vstupu spojen nárok žalobkyně na odpočet daně. Ze správního spisu se podává, že správce současně a průběžně zasílal také výzvy žalobkyni k prokázání plnění i za měsíce květen červen, červenec a listopad r. 2009 a také za měsíc leden 2010.
55. Výzva správce daně byla v době jejího vydání opodstatněným kontrolním prostředkem s ohledem na prověřování jejích daňových povinností z předchozích zdaňovacích období.
56. Konkrétnost předmětné výzvy je splněna i požadavkem žalovaného na předložení dokladů o přijatých zdanitelných plněních a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění *dle daňového přiznání*, tj. za měsíc únor 2010. Jde o rozsah plnění, který by bylo možné prokázat na základě daňových dokladů, případně jiných důkazních prostředků, prokazujících obchodní transakce žalobce v tomto měsíci. Je zřejmé, že to není správce, kdo je obeznámen s obchodní činností daňového subjektu tak, aby mohl již od počátku, kdy vydává výzvu k odstranění pochybností, daňový subjekt konkrétněji vyzvat k prokázání určitých skutečností. Je na správci daně, aby se nejprve seznámil s fakturačními doklady či záznamní evidencí a posoudil, zda je dostatečná a způsobilá odstranit pochybnosti správce daně. Na správci daně v této fázi postupu k odstranění pochybností při vydání výzvy nelze požadovat, aby své pochybnosti vyjádřil v míře konkrétnosti, kterou doposud z činnosti daňového subjektu nezná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 110/2007-102), na kterou ostatně žalobkyně také odkazuje, vyslovil, že ucelené a najisto postavené (tedy konkrétní) poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, vycházející ze skutkových poznatků správce daně a jako jeden z těchto skutkových důvodů Nejvyšší správní soud příkladmo uvedl i *dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu*. V tomto směru jsou důvody výzvy minimálně rámcovou znalostí podstaty určitého jevu (zde daňových poměrů žalobkyně a nepoměru plnění), jak důvod k pochybnostem správce daně definuje v žalobě sama žalobkyně. V souzené věci tedy nešlo o svévolný a abstraktní důvod pochybností, který by byl neměl logický a racionální podklad, neboť vycházel z dosavadních poznatků o daňovém subjektu.
57. Žalobkyně tedy z výzvy věděla, co má prokazovat a jakým způsobem, a proto mohl jakýmkoliv důkazními prostředky svou obchodní činnost mající vliv na nadměrný odpočet doložit. Věcný a časový rozsah prověřovaných plnění a nároku na odpočet daně byl žalobci dán na vědomí a umožňoval mu na výzvu žalovaného v daném věcném a

časovém rozsahu své daňové povinnosti reagovat, což žalobce činil a svou součinnost poskytoval.

58. Jestliže žalobkyni bylo zcela jednoznačně dáno na vědomí, že je zpochybňován rozsah přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění (velký nepoměr plnění) za měsíc únor 2010, pak se žalobkyně nedůvodně brání argumentem, že se nemohla k pochybnostem správce daně vyjádřit a šlo jen o obecné tvrzení. Žalobkyně jednoznačně seznala, že má prokázat přijetí svých plnění a jejich uskutečnění dle deklarace na fakturách za měsíc únor 2010, tedy mohla upřesnit, jaká zdanitelná plnění, s jakými dodavateli a s jakými odběrateli uskutečňovala. Ani předložený správní spis nevyvolává úvahu, že by žalobkyně požadavku správce daně neporozuměla.
59. Z předloženého správního spisu bylo zjištěno, že žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností v této věci ze dne 21. 4. 2010 reagovala předložením požadovaných dokumentů. Z protokolu o ústním jednání č. j. 211476/10/004934105791 vyhotoveným správcem daně dne 9. 6. 2010 podle ust. § 12 ZSDP vyplývá, že žalobkyně na tomto jednání předložila správcem daně požadovanou evidenci podle ust. § 100 ZDPH s příslušnými doklady uvedenými v předmětné evidenci. Pro potřebu správce daně byly zhotoveny a převzaty fotokopie dokladů za přijatá plnění, dokladů za uskutečněná plnění (vývoz zboží) blíže specifikované v předmětném protokolu o ústním jednání a evidence pro daň z přidané hodnoty s tím, že správce daně v rámci prováděného vytýkacího řízení prověřil předmětné daňové doklady u místně příslušných správců daně dodavatelů nebo odběratelů žalobkyně podle ust. § 5 zákona o správě daní a poplatků, případně bude žalobkyni zaslána výzva podle ust. § 31 cit. zákona. Nemohlo se tudíž v daném případě jednat o výzvu nesrozumitelnou nebo neurčitou, pokud žalobkyně zvládla na předmětnou výzvu reagovat a předložit správcem daně požadované doklady. Tuto žalobní námitku tak městský soud neshledal opodstatněnou.
60. Žalobkyně dále ve vztahu k výzvě, která zahájila vytýkací řízení (následně ve smyslu přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu postupu k odstranění pochybností) namítla porušení jejího práva při postupu správce daně, neboť měla v souladu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu právo na projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, avšak správce daně ji pouze seznámil s jeho výsledkem, což vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 4. 2011, č. j. 172183/11/004934105791.
61. Městský soud se zde ztotožnil s názorem žalovaného, že se jedná o námitku nepřiléhavou, založenou toliko na doslovném znění ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, avšak bez jeho provázanosti s ust. § 90 odst. 1, 2 daňového řádu upravujícího procesní náležitosti postupu při odstranění pochybností.
62. Ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu stanoví, že, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností s tím, že daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle ust. § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné a případné důvody přetrvávajících pochybností. V ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, který je umístěn v hlavě IV. daňového

řádu, upravující nalézací řízení, pak zákonodárce upravil jednu z výjimek ze správcí daně uložené povinnosti odůvodňovat rozhodnutí vydaná při správě daní upravené v ust. § 102 odst. 2 daňového řádu v případě, pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, jak mj. vyplývá z důvodové zprávy k daňovému řádu. V tomto případě se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, tedy protokol z jednání, na kterém správce daně v důsledku toho, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu daňovému subjektu dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností a zároveň ho poučí o jeho oprávnění podat do 15 dnů od seznámení návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků s procesními důsledky uvedenými v ust. § 90 odst. 3 daňového řádu.

63. Podporu k uvedené argumentaci žalovaného a městského soudu lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, jež stanoví, že požadavkům na spravedlivý proces vyplývajícím z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod upravujícího právo na veřejné projednání věci dostojí správce daně tím, že umožní daňovému subjektu seznámit se s obsahem správního spisu, rozhoduje-li následně pouze na základě listin v něm zařazených.
64. Protokol o ústním jednání ze dne 11. 4. 2011 je tedy protokolem sepsaným s žalobkyní v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, o čemž svědčí i obsah protokolu a následné poučení žalobkyně o jejích právech dle daňového řádu, který v souladu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu jako protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností odůvodňuje předmětné rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010. V souzené věci sice správce daně v platebním výměru ještě doplnil obsah daného protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností odůvodněním, to však není v rozporu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu. Tuto žalobní námitku proto městský soud shledal také nedůvodnou.
65. Na základě uvedeného má soud za to, že správce daně unesl důkazní břemeno důkazní břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
66. Jinou otázkou je, zda se žalobkyni předloženými důkazními prostředky podařilo pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat výši jí tvrzené daňové povinnosti. Tato otázka pak souvisí s námitkami druhého žalobního bodu, směřujícího do způsobu provedení a hodnocení důkazů.
67. Ustanovení [§ 31 odst. 9](#) zákona o správě daní a poplatků nedávalo správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám, jak uvedl Ústavní soud v žalobkyní odkazovaném nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Ústavní soud v citovaném nálezu rozvedl právní výklad příslušného ustanovení následujícím způsobem. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky, nelze však použít takové, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. V první fázi řízení tedy zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt. Citované ustanovení však nelze pojímat izolovaně. To, k čemu může správce daně daňový subjekt vyzvat, vyplývá zejména z ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, který

upravuje tzv. vytykáací řízení, a to v části zákona, která pojednává o vyměřování daní. Ustanovení § 31 odst. 9 cit. zákona neupravuje tedy to, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno. Toto ustanovení je také zařazeno v obecných ustanoveních zákona (část první). Pokud tedy správce daně podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li je, tedy neunes-li důkazní břemeno, tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek, které má nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (tedy náhradním způsobem podle ust. § 31 odst. 5 a § 44 zákona o správě daní a poplatků). Tento postup je průlomem do základní zásady daňového řízení, která je vyjádřena v ust. § 2 odst. 9 cit. zákona, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše. Teprve, když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně.

Městský soud, vycházející z právního názoru vyjádřeného Ústavním soudem ve shora citovaném nálezu, tak souhlasí s názorem žalobkyně, že důkazní břemeno nestíhá žalobkyni, pokud jde o prokazování skutečností, které nejsou přímo ve sféře žalobkyně. Městský soud se však neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by se správce daně nebo finanční ředitelství v dané věci dopustili při hodnocení důkazních prostředků postupu rozporného s tímto rozsahem důkazního břemene tížícího žalobkyni. Další výzvou ze dne 16. 9. 2010 byla e žalobkyně vyzvána k doložení jiných důkazních prostředků k prokázání přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, než jak učinila (např. evidence stavu zásob zboží ve skladech, skladních karet s vazbou na příjemky a výdejky, evidence vjezdu dopravních prostředků do závodu žalobkyně s vyznačením možných dopravních prostředků, uvedením konkrétních jmen osob, jež by mohly potvrdit jednotlivé přepravy zboží, uvedení jmen osob, které potvrdily ukončení těchto přeprav a převzetí zboží od dopravce při jeho dodání, identifikaci dopravce a vozidel, která přepravu uskutečnila, označení konkrétní osoby, která potvrdila převzetí zboží razítkem a podpisem na dodacím listu, vnitropodnikové směrnice, kterou je stanoveno používání podnikových razítek, evidence o přidělení razítek zaměstnancům včetně jejich vzorových otisků platných v předmětném období s uvedením konkrétních osob, jež byly oprávněny použít razítko na předmětném dodacím listu, způsobu zaplacení faktur č. 410020763, 410020762 a 410020761, apod.), přičemž se v těchto požadovaných případech jednalo vždy o prokazování skutečností, které nepochybně byly ve sféře žalobkyně, žalobkyně však doklady o reálném převzetí zboží nedoložila. Žalobkyně toto nevyvrací ani v podané žalobce a své námitky soustřeďuje na tvrzení o požadavku na prokázání skutečností, které nebyly přímo ve sféře žalobkyně. Tuto námitku městský soud shledal jako lichou, neboť se jednalo o důkazní prostředky, které by měla mít žalobkyně v souvislosti s její obchodní činností k dispozici. Pokud je žalobkyně při své podnikatelské činnosti povinna ze zákona jednat s péčí řádného hospodáře (tedy pečlivě, s potřebnými znalostmi, rozumně, informovaně a v obhajitelném zájmu), nelze u takové osoby předpokládat, že by neměla k dispozici shora nastíněné důkazní prostředky vyžádané správcem daně k doložení uskutečnění jejích obchodních transakcí. Břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit (tzv. břemeno důkazní), leží stále na plátcí daně a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. Při pochybnostech správce daně o společnosti bylo tedy na žalobkyni, aby doložila, že fakturovaná plnění přijala právě od společnosti ÚJI Trade, a.s., to právě za situace, kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

řada okolností a provedených důkazů svědčila o formálnosti dokladů předložených žalobkyní.

68. Správní soudy již v řadě svých rozhodnutí k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty judikovaly (např. i v rozsudku, týkajícím se věci žalobkyně - DPH za zdaňovací období leden 2009 – sp. zn. 11Af 8/2014), že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
69. V dané věci správce daně i finanční ředitelství respektovali ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, zvažovali veškeré jim dostupné důkazní prostředky, ať již poskytnuté žalobkyní (přijaté faktury, dodací listy, kupní smlouvy, objednávky, příjmové doklady, svědecké výpovědi pana M. K. a paní D. H.), jednak získané vlastním šetřením správce daně (dožádání zaslané místně příslušnému správci daně společnosti ÚJI Trade, a.s. a úřední záznam o podaném vysvětlení pana D. P. v rámci trestního řízení).
70. O uvedeném hodnocení důkazních prostředků v předestřené rozsahu byla žalobkyně podrobně vyrozuměna ze strany finančního ředitelství ve výzvě č. j. 7753/12-1300-107220 zaslané žalobkyni dne 28. 5. 2012, ke které měla možnost se vyjádřit a navrhnout případně další důkazní prostředky vyvracející závěry finančního ředitelství. Z odpovědi žalobkyně ze dne 26. 6. 2012 na výzvu finančního ředitelství bylo zjištěno, že žalobkyně zpochybnila obsah prohlášení pana D. P. v trestním řízení, jakož i použitelnost tohoto důkazu v rámci probíhajícího řízení daňového a navrhla provedení jeho svědecké výpovědi v tomto dílčím řízení (daňová kontrola DPH za zdaňovací období únor 2010), nenavrhla však již žádné další důkazní prostředky vyvracející závěry finančního ředitelství. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zpochybnil žalobkyní předložené důkazní prostředky, neboť v souvislosti s hodnocením s jinými důkazními prostředky byla zpochybněna jejich věrohodnost, kterou snížila výpověď pana D. P., člena představenstva společnosti ÚJI Trade, a.s. Z výpisu z obchodního rejstříku společnosti ÚJI Trade, a.s. bylo zjištěno, že pan D. P. byl v posuzovaném období jedinou osobou oprávněnou jednat jménem společnosti. Z úředního záznamu o podaném vysvětlení pana D. P. ze dne 8. 11. 2010 bylo zjištěno, že pan D. P. označil svoji činnost ve společnosti ÚJI Trade, a.s. jako formální, spočívající pouze v podepisování dokumentů na pokyn jiných osob, přičemž on sám nic nevykonával a o obchodní činnosti této společnosti neměl žádné informace, i daňová přiznání mu byla pouze doručena k podpisu neznámou osobou. Proto správce daně výzvou ze dne 16. 9. 2010 vyzval žalobkyni k doložení též jiných důkazních prostředků k prokázání přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, a to např. evidence pro účely DPH, stavu zásob zboží ve skladech k začátku a ke konci zdaňovacího období únor 2010, skladních karet s vazbou na příjemky a výdejky a příslušné daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění, dále k prokázání skutečností, jakým způsobem byly předměty dle předložených kupních smluv v uvedených rozsazích (zboží) dopraveny na adresu výrobně opravárenského závodu žalobkyně v Lounech, k doložení evidence vjezdu dopravních prostředků do závodu v Lounech s vyznačením možných dopravních prostředků,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

uvedením konkrétních jmen osob, jež by mohly potvrdit jednotlivé přepravy zboží, uvedením jmen osob, které potvrdily ukončení těchto přeprav a převzetí zboží od dopravce při jeho dodání, identifikací dopravce a vozidel, která přepravu uskutečnila, která konkrétní osoba potvrdila převzetí zboží razítkem a podpisem na dodacím listu shodného čísla jako má faktura, dále též k předložení vnitropodnikové směrnice, kterou je stanoveno používání podnikových razítek, evidence o přidělení razítek osobám (zaměstnancům) včetně jejich vzorových otisků platných v předmětném období s uvedením konkrétních osob, jež byly oprávněny použít razítko na předmětném dodacím listu, dále k prokázání skutečností o způsobu zaplacení faktur č. 410020763, 410020762 a 410020761, apod. Žádné další relevantní důkazní prostředky, kromě již dřívejších návrhů žalobkyně k výzvě ze dne 16. 9. 2010 na výslech svědků M. K. a D. H. – zaměstnanců žalobkyně, pak žalobkyně k vyvrácení hodnocení důkazních prostředků a prokázání jí tvrzených skutečností nenabídla.

71. Z výpovědi svědka M. K. ze dne 1. 12. 2011 učiněné do protokolu za účasti zástupce žalobkyně vyplynulo, že byl u žalobkyně zaměstnán jako vedoucí příjmového skladu. Přijímání zboží na sklad popsal tak, že směrodatná je objednávka, kterou vystaví nákupní oddělení na základě smlouvy s dodavatelem a tato nákupní objednávka se v informačním systému dostane do dispozice skladu, konkrétně svědkovi a sklad vyčkává na fyzické dodání objednaného materiálu, resp. zboží. Objednávka má náležitosti, podle kterých je možné materiál identifikovat v okamžiku, kdy materiál dorazí fyzicky na sklad. Svědek k vystaveným příjmovým dokladům přisvědčil tomu, že některé neobsahují jeho podpis a datum, nicméně přisvědčil tomu, že je vystavil na základě skutečnosti, že v dokladech je uvedeno jeho jméno. K dotazu finančního ředitelství uvedl, že skladníci nejsou ve styku s konkrétním zástupcem dodavatelů a on nikoho nezná. Potvrdil, že přijímal na sklad zboží od společnosti ÚJI Trade, a.s. Uvedl, že bez nákupní objednávky nemůže vystavit příjmový doklad, dále však nedokázal s jistotou uvést, zda se údaj z dodavatelského listu podaří převést do příjmového dokladu či do systému skladové evidence.
72. Svědkyně D. H. ve své výpovědi ze dne 1. 12. 2011 za účasti zástupce žalobkyně uvedla, že v letech 2009 až 2010 vykonávala funkci vedoucího nákupního oddělení. Zajišťovala nákup od společnosti ÚJI Trade, a.s., a že na tyto nákupy byla v systému vystavena příslušná objednávka. Potvrdila, že objednávka je vystavena na základě kupní smlouvy a pokud kupní smlouva není, je zaslána dodavateli a dále je předávána na sklad. Na objednávce nemůže být uvedeno jiné jméno dodavatele, než dodavatele, na něhož je vystavena kupní smlouva. O dodavateli ÚJI Trade, a.s. se dozvěděla z uzavřených kupních smluv. Protože s dodavatelem byla uzavřena kupní smlouva, pak ona sama s dodavatelem nekomunikovala. Svědkyně k dotazu nedokázala sdělit, z jakých dokumentů vycházela při uvádění cen v objednávkách, když v kupní smlouvě tyto údaje nebyly.
73. Jde-li o hodnocení svědeckých výpovědí, soud shledal, že svědci ve svých výpovědích popsali nákupní a skladový systém žalobkyně, zpracování objednávek, vyhotovování a oběh interních dokladů, nijak však neztotožnili konkrétní obchodní případy tak, aby bylo prokázáno faktické dodání konkrétního zboží od dodavatelů žalobkyně. Kontakt svědků s realitou ve vztahu k žalobcem přijatým zdanitelným plněním probíhal skrze listinné doklady, fakticky uskutečnění konkrétního plnění svědci nevnímali. Výpovědi svědků nepřinesly nic relevantního k podstatě pochybností o tom, že zboží na sklad bylo přijato právě od společnosti ÚJI TRADE, a.s., proto nebyly osvědčeny jako důkaz k prokázání skutečného přijetí zdanitelných plnění rozhodného pro nárok na odpočet daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

74. Žalobkyně dále namítá, že správce daně při vydání platebního výměru ze dne 26. 5. 2011 vycházela z úředního záznamu o podaném vysvětlení pana D. P. ze dne 8. 11. 2010, i když o existenci a obsahu podaného vysvětlení byla žalobkyně informována až výzvou finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2012, v níž navíc v rozporu s ust. § 6 odst. 3 daňového řádu nebyla žalobkyně informována o možnosti nahlédnout do předmětného úředního záznamu.
75. Z protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 4. 2011 vyplývá, že správce daně uvádí úřední záznam o podaném vysvětlení pana D. P. dle ust. § 158 odst. 6 trestního řádu, získaném na základě výzvy správce daně v souladu s ust. § 34 ZSDP od policie, v části shrnující vlastní průběh postupu k odstranění pochybností, nikoliv jako důkazní prostředek, ale jeho obsah je pouze jednou ze skutečností, které v daném sledu skutkových dějů uvedených v předmětném protokolu, měly prokázat objektivní nemožnost správce daně zajistit provedení svědecké výpovědi pana D. P. v daném daňovém řízení. Ani z obsahu předmětného protokolu ani z odůvodnění platebního výměru nikterak nevyplývá, že by předmětný úřední záznam o podaném vysvětlení byl správcem daně vyhodnocen jako důkazní prostředek. Jako důkazní prostředek byl tento úřední záznam vyhodnocen až v rámci odvolacího řízení, o čemž byla žalobkyně informována ve výzvě podle ust. § 115 odst. 2 a § 31 odst. 1 daňového řádu, vydané finančním ředitelstvím dne 28. 5. 2012.
76. Námitku žalobkyně ohledně porušení informační povinnosti zakotvené v ust. § 6 odst. 3 daňového řádu, že nebyla ve výzvě finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2012 zároveň informována o možnosti nahlédnutí do předmětného úředního záznamu pořízeného policií, shledal městský soud též neopodstatněnou. Žalobkyně byla v celém daňovém řízení (tedy i v odvolacím řízení u finančního ředitelství) zastoupena odborným daňovým poradcem (daňově poradenskou kancelář), který rozhodně věděl a měl vědět, že v souladu s žalobkyní citovaným čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo na seznámení se s důkazy prováděnými v jeho věci, takže na základě výše uvedené výzvy podle ust. § 115 odst. 2 a § 32 odst. 1 daňového řádu mohla nahlédnout do předmětného úředního záznamu, aniž by bylo třeba ji o této možnosti ze strany finančního ředitelství v předmětné výzvě informovat.
77. S výše uvedeným posouzením souvisí výhrada žalobkyně proti postupu finančního ředitelství při hodnocení důkazů správcem daně, kdy finanční ředitelství mělo chybně vyložit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, že úřední záznam o podání vysvětlení pana D. P. provedeného v rámci trestního řízení je možné považovat za důkaz v daňovém řízení, neboť v případě souzeném Nejvyšším správním soudem se jednalo o výslech svědka v trestním řízení, nikoli pouze podání vysvětlení. Úřední záznam o podaném vysvětlení nelze podle názoru žalobkyně na rozdíl od výpovědi svědka považovat za důkazní prostředek a dovodit z něj důkaz v daňovém řízení. Žalobkyně dále označila postup finančního ředitelství při hodnocení důkazních prostředků v rozporu s rozsahem důkazního břemene žalobkyně, jak jej vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a tudíž že důkazní břemeno nestíhá žalobkyni, pokud jde o prokazování skutečností, které nejsou přímo ve sféře žalobkyně. Správce daně navíc měl postupovat v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že 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, kdy finanční ředitelství navíc v napadeném rozhodnutí odhlédlo od v rozsudku nastolené

podmínky, že tyto právní závěry lze aplikovat pouze v případě, že u obou obchodních partnerů bude provedeno důkazní řízení.

78. Námitku žalobkyně, že úřední záznam o podání vysvětlení pana D. P. provedeného v rámci trestního řízení nelze považovat za důkaz v daňovém řízení, neboť v případě souzeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, se jednalo o výslech svědka v trestním řízení, nikoli pouze podané vysvětlení podle ust. § 158 odst. 6 trestního řádu, také neshledal městský soud jako opodstatněnou. Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je v rozporu se zákonem snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech, jelikož vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak daňového subjektu a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu, a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.
79. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, však mohou být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle ust. § 28 ZSDP) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž - je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení - např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do České republiky k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).
80. Uvedeným požadavkům postup daňových orgánů dostál. Úřední záznam o podání vysvětlení pana D. P. byl proveden v rámci trestního řízení, tedy nezávisle na předmětném daňovém řízení, účelovost jeho pořízení zde proto městský soud neshledal. Úřední záznam o podaném vysvětlení byl pořízen v souladu s ust. § 158 odst. 6 trestního řádu a do sféry správce daně se dostal též zákonným způsobem, jak vyplývá z vyjádření Útvaru

odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování ze dne 20. 1. 2011. Z výzvy finančního ředitelství č. j. 7753/12-1300-107220 ze dne 28. 5. 2012 vyplývá, že o existenci a obsahu podání vysvětlení pana D. P. byla žalobkyně informována, měla tedy možnost požádat finanční ředitelství o nahlédnutí do spisu tak, aby se mohla s jeho obsahem seznámit a případně navrhnout další důkazní prostředky, jež by zjištění vyplývající z úředního záznamu o podaném vysvětlení upřesnily či vyvrátily. Z obsahu správního spisu však nevyplývá, že by žalobkyně takto učinila. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně se pokusil vyslechnout jako svědka - člena představenstva společnosti UJI Trade, a.s. v rámci daňového řízení, avšak po několika pokusech zcela bezvýsledně (viz úřední záznamy ze dne 6. 10. 2010, dne 11. 10. 2010 a výzva k součinnosti třetích osob adresovaná příslušnému policejnímu útvaru ze dne 29. 12. 2010). Z uvedeného důvodu správce daně opatřil od policie úřední záznam o podaném vysvětlení jmenovaného ze dne 8. 11. 2010.

81. Účelem úředního záznamu o obsahu podaného vysvětlení v trestním řízení je opatřit podklady pro další řízení, které může vyústit v zahájení trestního stíhání proti konkrétní osobě nebo v rozhodnutí o odložení nebo jiné vyřízení věci. Po zahájení trestního stíhání již není nutné výslech osoby, jež podala vysvětlení, znovu opakovat v postavení svědka, neboť obsah úředního záznamu o podaném vysvětlení slouží státnímu zástupci a obviněnému ke zvážení, zda osoba, která takové vysvětlení podala, má být vyslechnuta jako svědek či nikoli, a trestnímu soudu pak k úvaze, zda takový důkaz provede. Úřední záznam může v dalším řízení sloužit jako důkaz pouze za podmínek stanovených zákonem, přičemž použití úředního záznamu o obsahu podaného vysvětlení v dokazování je vždy limitováno zásadami spravedlivého procesu a nemůže být rozhodujícím, nebo dokonce jediným důkazem pro odsouzení. Ustanovení § 158 odst. 6 poslední věty trestního řádu stanoví, že je-li ten, kdo podal vysvětlení, později vyslýchán jako svědek nebo jako obviněný, nemůže mu být záznam přečten, nebo jinak konstatován jeho obsah, neboť úřední záznam o podaném vysvětlení je sepisován před vznesením obvinění. Uvedené toliko platí pro prováděné trestní řízení podle trestního řádu, ničemu však nebrání, aby byl úřední záznam s odkazem na ust. § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu použit též jako důkazní prostředek v daňovém řízení, a to jako listina vypracovaná policií v přípravném trestním řízení, která je schopna ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, nebyla-li získána v rozporu s právním předpisem. Tento právní názor pak městský soud zastává právě s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, jehož výklad lze analogicky použít též ve vztahu k podání vysvětlení v trestním řízení, nikoli pouze co se týče výpovědi svědků.
82. S ohledem na několik shora uvedených pokusů o vyslechnutí pana D. P. jako svědka v rámci daňového řízení je zřejmé, že požadavku dle ust. § 93 odst. 3 daňového řádu na provedení svědecké výpovědi se pokusil správce daně dostát, avšak neúspěšně. Jelikož byly splněny procesní podmínky pro zákonné použití tohoto druhu důkazního prostředku, jak shora rozvedeno, ztotožnil se městský soud s názorem žalovaného, že úřední záznam o podaném vysvětlení pana D. P. učiněném v rámci trestního řízení lze za dané situace použít jako důkazní prostředek též v řízení daňovém. Finanční ředitelství proto neporušilo zákon tím, že v daném případě jako důkaz použilo listinu zaznamenávající obsah podaného vysvětlení pana D. P., t. č. jediného člena představenstva žalobkyně, tedy jediného statutárního orgánu oprávněného v posuzovaném období žalobkyni zastupovat, jelikož sama o sobě tato listina jako důkaz mohla být v daňovém řízení ve věci žalobkyně použita. Námitku žalobkyně, že správce daně mohl vyslechnout jako svědky další osoby uvedené

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

na účetních dokladech a ověřit tak údaje v kupní smlouvě uvedené, jež byla v žalobě vznesena toliko v obecné rovině, považuje městský soud za nerelevantní, neboť žalobkyně jednak neuvedla, jaké konkrétní svědky, kteří by byli schopni potvrdit reálné plnění a vyvrátit formalitu dokladů by správce daně či následně finanční ředitelství jakožto odvolací orgán měli vyslechnout, nebo dokonce, jak údaje uvedené v kupní smlouvě ověřit z hlediska reálného plnění na základě této smlouvy. Vzhledem k tomu, že pan D. P. jako jediná osoba oprávněna jednat za dodavatele označil svoji činnost ve společnosti ÚJI Trade, a.s. toliko za formální, spočívající pouze v podepisování dokumentů na pokyn jiných, nejmenovaných osob, přičemž on sám neměl ničeho vykonávat, neboť o obchodní činnosti této společnosti neměl žádné informace, městský soud shledal, že bez konkrétních důkazních návrhu k podstatným okolnostem uskutečnění dodávky a bez uvedení konkrétních osob, s nimiž měla žalobkyně ze společnosti ÚJI TRADE, a.s. jednat a obchodovat ve spojení s konkrétními doklady o dodávce, nebylo možné nadále dokazování vést. Při zohlednění toliko formálního působení pana D. P. ve společnosti ÚJI Trade, a.s. a jeho výpovědi, že i daňová přiznání mu byla neznámou osobou doručena k podpisu, přičemž o jejich obsahu neměl bližší informace, ztotožnil se městský soud též s názorem žalovaného, že nelze za důkaz skutečnosti, že deklarovaná plnění uskutečnila společnost ÚJI Trade, a.s., považovat ani zjištění na základě dožádání zaslanému místně příslušnému správci daně společnosti, že tato společnost zahrnula předmětná plnění do uskutečnitelných plnění, vykázaných v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2010. Zástupce společnosti ÚJI Trade, a.s. navíc pouze doložil, že daňové přiznání bylo sestaveno v souladu s evidencí pro daňové účely, nedoložil však již správnost a pravdivost údajů v něm deklarovaných, když na požadavek místně příslušného správce daně nesdělil, jaký je původ zboží, jež měla společnost ÚJI Trade, a.s. dodat dodavateli, či jakým způsobem mělo být zboží přepraveno. Přepravu zboží zajišťovanou společností ÚJI Trade, a.s. následně nedoložila ani žalobkyně, přestože tato povinnost jí byla uložena shora uvedenou výzvou správce daně ze dne 16. 9. 2010, když místem převzetí měla být podle předložené kupní smlouvy adresa žalobkyně jakožto kupující, a žalobkyně tak mohla již k uvedené výzvě správce daně doložit např. evidenci vjezdu konkrétních dopravních prostředků do areálu společnosti žalobkyně. Důvod k pochybnostem, zda vystavené doklady jsou podloženy reálným plněním či nikoli, tak založila řada okolností a zjištění správce daně jakož i následně finančního ředitelství, přičemž uvažování ohledně hodnocení listinných důkazních prostředků bylo rozvedeno na str. 9 odst. 2 napadeného rozhodnutí, kdy se finanční ředitelství zcela v souladu s provedeným dokazováním ztotožnilo s hodnocením důkazů ze strany správce daně a žádnou iracionalitu v jeho úvahách neshledalo.

83. Správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, neboť prokázal, že o souladu účetnictví žalobkyně se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k dodávkám komponentů pro železniční vagony, u nichž chtěla žalobkyně uplatnit odpočet DPH, nevěrohodným. Správce daně totiž prokázal, že v době, kdy se dodávky komponentů pro železniční vagony měly uskutečnit, bylo nejasné, kdo fakticky (ekonomicky) dodavatele ovládal a kontroloval (správce daně prokázal, že ten, kdo měl údajně být tehdejším členem představenstva společnosti ÚJI Trade, a.s., pan D. P., ve skutečnosti o fungování společnosti nic nevěděl a že společnost zřejmě ekonomicky ovládal někdo jiný). Uvedené nejasnosti vytvářely zásadní pochybnost o tom, zda vůbec fyzicky existovalo a bylo uskutečněno tvrzené zdanitelné plnění.
84. Soud tak k žalobnímu bodu ohledně hodnocení důkazů shrnuje, že finanční ředitelství provedlo dokazování v potřebném rozsahu, když si opatřilo dostatečné podklady pro

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozhodnutí tak, aby mohlo řádně usuzovat na skutkové i právní otázky, které pro své rozhodnutí potřebovalo zodpovědět, jak shora podrobně rozvedeno. Důkazy před finančním ředitelstvím pak byly provedeny v souladu se zákonem, jak vyplývá z předloženého správního spisu, když závěry, k nimž finanční ředitelství dospělo, a které vyjádřilo v důvodech napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech logickou oporu. Právní závěr učiněný finančním ředitelstvím, který z napadeného rozhodnutí vychází, tak má postačující oporu ve zjištěném skutkovém stavu, a tudíž i ve výsledku provedeního dokazování.

85. Ani námitky druhého žalobního bodu tak nejsou důvodné.
86. Ze shora uvedených důvodů nemůže být důvodný třetí žalobní bod obsahující námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nadto, spatřuje-li žalobkyně tuto nepřezkoumatelnost v iracionalitě postupu správce daně při hodnocení předložených důkazních prostředků a nevyslechnutí všech svědků připadajících v daňovém řízení. Žalobkyně tak ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí vnesla námitky toliko v obecné rovině, přičemž uplatnila námitku, směřující vlastně do hodnocení dokazování.
87. Rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí, proč považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, proč považuje skutečnosti předesírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl či jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Proto také rozhodnutí, jehož odůvodnění nevypořádává všechny námitky účastníka řízení nebo obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybí.
88. Podle názoru městského soudu se finanční ředitelství s odvolací námitkou ohledně iracionality postupu správce daně při hodnocení předložených důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádalo, když hodnotilo veškeré důkazy předložené v daňovém řízení žalobkyní (přijaté faktury, dodací listy, kupní smlouvy, objednávky, příjmové doklady, svědecké výpovědi pana M. K. a paní D. H.), jakož i důkazy získané vlastním šetřením správce daně (dožádání zaslané místně příslušnému správci daně společnosti ÚJI Trade, a.s. a úřední záznam o podaném vysvětlení pana D. P. v rámci trestního řízení). Finanční ředitelství hodnotilo tyto důkazní prostředky každý zvlášť a vzájemně v jejich souvislostech.
89. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že finanční ředitelství se zabývalo všemi tvrzeními žalobkyně uvedenými jednak již v rámci prvostupňového řízení, jakož i následně námitkami vyslovenými v odvolání a v jednotlivých doplněních tohoto odvolání.

VII. Závěr

90. Na základě shora uvedených důvodů dospěl městský soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Proto soud podanou žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zamítl.
91. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

92. Soud současně rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť zde nejsou takové náklady, jež by jí podle ust. § 60 odst. 5 věta první s. ř. s. vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou by této osobě soud uložil.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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 27. června 2019

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu