



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobkyně: **ALBA, spol. s r.o.**

sídlem Františka Diviše 710/65, Praha 10

zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem

sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2013, č. j. 31473/13/5000-14301-711428,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o jejích odvoláních proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „FÚ Praha 1“) ze dne 13. 5. 2011, č. j. 242728/11/001512107342, jímž byla

žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za období leden 2010, a ze dne 13. 5. 2011, č. j. 242746/11/001512107342, jímž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za období únor 2010, a dále proti platebnímu výměru Finančního úřadu Pardubice (dále jen „FÚ Pardubice“) ze dne 16. 10. 2012, č. j. 353883/12/248912604284, jímž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za období březen 2010. Napadeným rozhodnutím žalovaný platební výměr původně se týkající období leden 2010 změnil tak, že jím nově byla stanovena daň za únor 2010, a naopak platební výměr původně vydaný pro únor 2010 byl změněn tak, že se nově týkal období leden 2010. Soud v rozsudku pro jednoduchost platební výměry označuje podle období, kterých se materiálně týkala, tedy ve znění změny provedené rozhodnutím o odvolání.

2. Daň z přidané hodnoty za uvedená období byla žalobkyni vyměřena proto, že nesplnila podmínky pro uplatnění odpočtu daně na vstupu za zdanitelné plnění, jímž bylo dodané zboží, konkrétně kovový odpad. Žalovaný dospěl k závěru, že toto zboží bylo intrakomunitárním plněním, které bylo dodáno přímo z jiného členského státu Evropské unie, a tedy bylo od daně z přidané hodnoty osvobozeno. Žalobkyně však povahu zdanitelného plnění zastřela formálním vztahem s několika zprostředkujícími společnostmi se sídlem v České republice, jímž zaplatila cenu zboží s daní, jejíž výši pak uplatnila v rámci nároku na odpočet. Žalobkyně dle správců daně neprokázala vznik nároku na odpočet, a zároveň jí byla prokázána vědomá účast na podvodném jednání.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný předně v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč přistoupil ke změně platebních výměrů za leden a únor 2010 tak, že zaměnil období, kterých se týkají. Uvedl, že FÚ Praha 1 se dopustil zjevné formální chyby, neboť skutečnosti zjištěné k lednu 2010 vzal za základ pro platební výměr vydaný pro únor 2010, a naopak. Tuto zjevnou chybu bylo možné napravit prostým opravením příslušného textu ve výrocích platebních výměrů.

4. Dále žalovaný shrnul skutkový stav, který měl za prokázaný, a to včetně hodnocení dokazování provedeného až v odvolacím řízení. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u plnění formálně krytých daňovými doklady od společností Vivandio s. r. o., EVOCILL s. r. o., MH steelOFFICE s. r. o., ZANZOZIR s. r. o., METLOK s. r. o., MATALIZER s. r. o., Isdita s. r. o., Nefritico s. r. o. a AZIMENA s. r. o.; celková výše uplatněného odpočtu za tato plnění činila 32 507 045 Kč. Z provedeného dokazování, zejména záznamů z mýtných bran a šetření u dopravců, však vyplynulo, že ve skutečnosti bylo zboží dovezeno přímo ze Slovenska nebo Maďarska.

5. Dále žalovaný zhodnotil výpovědi zaměstnanců žalobkyně jako svědků, kteří potvrzovali přijetí zboží od společností uvedených na fakturách, a dospěl k závěru, že tyto výpovědi jsou nedůvěryhodné. Jednak poukázal na skutečnost, že další důkazy, především výsledky jednání jednotlivých dodavatelů, nesvědčí o tom, že by uvedené společnosti vykazovaly reálnou ekonomickou činnost, a naopak vedou k závěru, že jednatele těchto společností vykonávali pouze formální roli. Nadto v případě jedné dodávky od společnosti Vivandio bylo rozhodnuto trestním soudem, že se zaměstnanec žalobkyně a syn jejího jediného jednatele K. V. ml. dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Trestní soud obdobně jako žalovaný hodnotil výpovědi zaměstnanců žalobkyně jako nedůvěryhodné a nekompatibilní s ostatními provedenými důkazy.

Žalovaný dospěl k závěru, že pokud se syn jednatele žalobkyně dopouštěl rozsáhlé trestné činnosti, musel o tom vědět i jednatel, a potažmo žalobkyně.

6. Z výpovědí jednatelů jednotlivých dodavatelských společností dle žalovaného vyplynulo, že o činnosti svých společností nebyli schopni podat konkrétní informace nebo se jejich tvrzení rozcházela se skutečnostmi zjištěnými prostřednictvím jiných důkazů. V případě T. J., jednatele společnosti ZANZOZIR, bylo výslovně potvrzeno, že zboží bylo dováženo přímo od společnosti Fémker Kft., deklarované jako dodatelky společnosti ZANZOZIR. Bylo prokázáno, že se tento jednatel osobně účastnil předání zboží, avšak jeho tvrzení o přepravě zboží společností Stravspol s.r.o. byla vyvrácena dalším dokazováním, zejména údaji z mytných bran.

7. Výpověď tlumočnice K. B. nepřinesla žádná relevantní zjištění, neboť z nich vyplynulo pouze tolik, že se tlumočnice účastnila podepisování dokumentů a dodávek zboží v areálu žalobkyně za přítomnosti I. P., jednatele společností METLOK a METALIZER. Skutečnost, že se jednatel osobně účastnil dodávek zboží a vypisoval na ně osobně faktury, však byla známa a neprokazuje, že uvedené společnosti byly skutečnými dodavatelkami zboží.

8. Výpověď O. K., jednatele společnosti M.V.O.P., nebylo možné provést, a to ani při součinnosti s Odborem azylové a migrační politiky Ministerstva vnitra. Z ostatních provedených důkazů však vyplynulo, že i tato společnost splňuje znaky formálního článku v obchodním řetězci.

9. V případě L. K., jednatele společnosti Isdita, byly provedeny dva výsledky. Jeden dne 21. 6. 2010 u FÚ Pardubice, kdy se svědek k výsledku dostavil na návrh žalobkyně a spolu s ní, přičemž potvrdil tvrzení žalobkyně. Následně byl však maďarským orgánem finanční správy proveden výsledek téhož svědka dne 21. 9. 2011, přičemž svědek uvedl, že společnost Isdita ve skutečnosti dodavatelkou kovového odpadu nebyla. Tímto druhým výsledkem byla první výpověď svědka znevěrohodněna a popřena.

10. Jednatel společnosti Nefritico G. Sz. ve své výpovědi taktéž jednoznačně potvrdil, že tato společnost nebyla skutečnou dodavatelkou. O činnosti společnosti měl jednatel jen omezené povědomí a přiznával, že jeho role spočívala pouze v podepisování dokumentů.

11. V případě společnosti AZIMENA se jednatele Z. Cs. nepodařilo vyslechnout, neboť byl nekontaktní, na jím uvedené adrese pobytu se nacházel opuštěný dům, a na předvolání se nedostavil. Z ostatních zjištěných informací však vyplývá, že ani tato společnost nebyla skutečnou dodavatelkou zboží a že stejně jako ostatní dodavatelské společnosti hrála jen formální roli.

12. Pokud jde o prověření okolností souvisejících s přepravou zboží vozidly slovenského dopravce Miroslav Brožek TRANS (dodávky společnosti EVOCILL), neodpověděl slovenský orgán finanční správy na dožádání ani přes urgenci. Z téhož důvodu nemohly být zjištěny informace o dopravě maďarského dopravce Pinterne Kollar (dodávky společnosti METALIZER). Stejně tak maďarské daňové orgány ani přes urgenci neprovedly výsledky E. G., jednatelky společnosti CORNING TRADE s. r. o., údajné subdodavatelky společnosti EVOCILL, ani řidiče a tlumočníka Z. R. (ve vztahu k dodávkám společnosti Isdita). Žalovaný vyjádřil tezi, že neprovedení dožádání ze strany daňových orgánů jiných členských států nemůže jít při dokazování k jeho tíži. Pokud důkaz navržený žalobkyní nebylo možno provést, nemohla tímto důkazem žalobkyně ani

splnit svou důkazní povinnost. Vyslechnout se nepodařilo ani navržené svědky O. K. a Z. Cs. (k tomu viz výše), a dále tlumočníka, rumunského občana S. K. S., který měl dle informací poskytnutých Ministerstvem vnitra v minulosti trvalý pobyt na území České republiky, ale následně se i s rodinou odstěhoval na neznámé místo.

13. Závěrem ke skutkovému stavu žalovaný konstatoval, že deklarované dodavatelské společnosti žalobkyně a některé jejich subdodavatelské společnosti, které byly v průběhu řízení kontaktovány, vykazují shodné znaky svědčící o tom, že skutečnou obchodní činnost nevyvíjely. I v případě společností METLOK a METALIZER, které určitou součinnost správci daně poskytly, se jednalo o součinnost spíše formální. Bylo tedy možné učinit jednoznačný závěr, že deklarovaní dodavatelé představovali pouze uměle vytvořený článek obchodního řetězce, který byl účasten na podvodném jednání, jehož cílem bylo pouze zastření skutečného původu zboží.

14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále přdestřel právní rámec, z něhož vycházel. Zejména zdůraznil, že nárok na odpočet daně uplatňuje plátce, který též prokazuje skutečnosti rozhodné pro vznik tohoto nároku. V napadeném rozhodnutí se shrnují pravidla dokazování, jak jsou stanovena v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“), a související judikatura. Žalovaný též připomněl zásadu volného hodnocení důkazů.

15. Dále žalovaný shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie a správních soudů, z níž vyplývá, že nárok na odpočet daně nelze přiznat, pokud byl uplatněn podvodným či zneužívajícím způsobem. Pokud správce daně prokáže objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že byl nárok na odpočet uplatněn na základě transakce, která byla součástí řetězce podvodného jednání, může po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal, že přijal všechna opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnul. Prokáže-li se, že daňový subjekt měl a mohl vědět, že se účastní podvodného řetězce transakcí, nelze mu nárok na odpočet přiznat.

16. Na zjištěný skutkový stav aplikoval žalovaný tento právní rámec následovně. Žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně se jí nepodařilo prokázat, že zdanitelné plnění přijala od plátce daně uvedeného na příslušném daňovém dokladu.

17. Dále žalovaný uvedl, že byly prokázány objektivní skutečnosti svědčící o podvodném jednání ve smyslu rozsudků Soudního dvora Evropské unie ve věcech *Optigen*, *Gábor Tóth* a *Stroy trans EOOD*. Tyto objektivní skutečnosti spočívaly v následujících zjištěních: (i) zaměstnanec žalobkyně, který se účastnil daňové trestné činnosti, byl personálně propojen s jednatelem žalobkyně; (ii) dodavatelé byli nekontaktní a nespolupracovali se správcem daně; (iii) jednatele dodavatelských společností sice nespolupracovali s místním správcem daně, ale poskytly svědecké výpovědi na podporu tvrzení žalobkyně; (iv) dodavatelské společnosti neplnily zákonné povinnosti, zejména nepodávaly daňová přiznání a nezveřejňovaly listiny v obchodním rejstříku; (v) dodavatelé, kteří podali přiznání k dani z přidané hodnoty, vykazali na vstupu i na výstupu hodnoty, které vedly ke stanovení nulové či minimální daně; (vi) společnosti zapojené v řetězci byly založeny krátce před transakcemi s žalobkyní, které byly její jedinou činností; (vii) krátce před zahájením obchodních aktivit byli u dodavatelů měněni jednatele, zpravidla za cizí státní příslušníky méně dosažitelné pro správce daně; (viii) jednání jednatelů společnosti

nekorespondovalo s tím, jaké znalosti a manažerské schopnosti měli ovládat, a nadto jednatele měli minimální zkušenosti v oblasti kovových odpadů; (ix) jednatele, kteří vypovídali o činnosti svých společností, byli schopni uvést jen obecné informace; (x) sídla dodavatelských společností se většinou nacházejí na virtuálních adresách a tyto společnosti nemají zaměstnance ani majetek; (xi) částky přijaté dodavateli od žalobkyně byly obratem vybírány v hotovosti, přičemž v některých případech měli subdodavatelé dispoziční práva k účtům dodavatelů; (xii) rámcová kupní smlouva mezi žalobkyní a jejími dodavateli obsahuje jen neurčitá ustanovení, přičemž konkrétní obchody ve vysokých hodnotách byly sjednávány jen po telefonu nebo přes SMS; (xiii) zboží bylo žalobkyni dopravováno přímo z jiného členského státu EU. Z těchto skutečností měl žalovaný za prokázané, že deklarovaní dodavatelé zdanitelná plnění neprovedli a žalobkyně o tom věděla. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, zatímco žalovaný své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl.

18. Dále žalovaný vypořádal jednotlivé námitky, které žalobkyně uplatnila v odvoláních a v rámci odvolacího řízení. Soud rekapituluje jen vypořádání těch odvolacích námitek, které jsou relevantní z hlediska uplatněných žalobních bodů, a které se nepřekrývají s již výše shrnutými úvahami žalovaného uvedenými v obecné části odůvodnění napadeného rozhodnutí.

19. K dokazování obecně žalovaný zrekapituloval jeho pravidla a skutečnost, že nebylo možné žalobkyni předestřít, které konkrétní důkazy by měla navrhnout k prokázání svých tvrzení. Jelikož bylo její povinností prokazovat okolností rozhodné pro vznik odpočtu daně, měla volný prostor pro uvážení, jakým způsobem tuto povinnost splní a které důkazy navrhne. K hodnocení výpovědí svědků K. V., L. B. a P. H. (zaměstnanců žalobkyně) žalovaný uvedl, že byly vyhodnoceny v příslušných úředních záznamech o zjištěních ve vytykácích řízeních a ve zprávě o daňové kontrole. V rámci odvolacího řízení pak žalovaný akceptoval návrh žalobkyně na provedení výslechu svědků L. V. a J. H., jejichž výsledky byly shrnuty ve výzvě, jíž žalovaný žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými dokazováním v odvolacím řízení. K hodnocení svědecké výpovědi J. D. žalovaný odkázal na rozsudek trestního soudu, jímž byl tento svědek odsouzen pro krácení daně, poplatku a jiné podobné platby právě v souvislosti s transakcemi žalobkyně.

20. Za nepřipadné považoval žalovaný námitky, v nichž žalobkyně tvrdila, že se v obchodních vztazích chovala obezřetně a že jsou jí k tíži přičítány skutečnosti, které nemohla ovlivnit. Nebyly totiž vůbec prokázány skutečnosti rozhodné pro vznik nároku na odpočet daně, které žalobkyně tvrdila.

21. K námitce žalobkyně, že se nemohla účastnit výslechů svědků provedených maďarskou daňovou správou, žalovaný uvedl, že dle nařízení Rady č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, mohou maďarské daňové orgány postupovat podle vlastní právní úpravy, která nevyžaduje informování daňového subjektu o provedení výslechu ani umožnění jeho účasti na něm. Žalobkyně se tedy nemohla výslechů svědků provedených maďarskou daňovou správou účastnit na základě objektivních skutečností, které čeští správci daně nemohli ovlivnit.

22. Žalovaný vypořádal námitky uplatněné vůči výzvám k odstranění pochybností vydaným FÚ Praha 1 pro zdaňovací období leden a únor 2010. FÚ Praha 1 měl již dlouhodobé signály o značných objemech nákupů barevných kovů žalobkyní a s tím souvisejících varovných znacích, a tedy vydání výzev bylo zcela na místě. Žalobkyně byla

zcela konkrétně a srozumitelně vyzvána k tomu, ať prokáže ohledně jmenovaných zdanitelných plnění skutečnosti rozhodné pro vznik nároku na odpočet daně. Ke třem výzvám vydaným pro zdaňovací období únor 2010 žalovaný upozornil na skutečnost, že první výzva směřovala pouze k odstranění pochybností o datu uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti METALIZER. Tyto pochybnosti žalobkyně rozptýlila. Následně však vznikly širší pochybnosti o uskutečnění více zdanitelných plnění též mimo jiné od společnosti METALIZER, na základě nichž byly vydány další dvě výzvy k odstranění pochybností. Tento postup žalovaný považoval za bezvadný.

23. V odvolacím řízení žalobkyně namítla rozpor mezi postupem FÚ Pardubice, který pro období březen 2010 vyhověl jejím návrhům na doplnění dokazování a zahájil daňovou kontrolu, a FÚ Praha 1, který pro zdaňovací období leden a únor 2010 naopak návrhu na další dokazování nevyhověl a daňovou kontrolu nezahájil. Žalovaný k tomu uvedl, že každé řízení je v rozsahu potřebného dokazování odlišné a po správcích daně nelze požadovat, aby ve všech daňových řízeních vedli stejný rozsah dokazování.

III. Žaloba a její doplnění

24. Žalobkyně uplatnila žalobní body nejprve v žalobě, a následně v jejím doplnění. Jak bude vyloženo níže, soud posoudil doplnění žaloby jako podané ve lhůtě pro podání žaloby, a tedy v něm bylo možné žalobu rozšiřovat o nové žalobní body.

25. Žalobkyně namítla celou řadu vad řízení. Soud nejprve shrnuje ty žalobní body, které se týkaly vad řízení nesouvisejících s dokazováním.

26. Zaprvé žalobkyně považuje za nezákonné společné rozhodnutí o odvoláních proti všem třem platebním výměrům, neboť byla v řízeních o odvoláních zastoupena různými právními zástupci. Žalobkyni tím vznikly zbytečné náklady a nadto byla vystavena nejistotě ohledně otázky, ke kterému soudu a v jaké lhůtě může proti napadenému rozhodnutí podat správní žalobu. Daňový řád navíc vydání společného rozhodnutí o odvoláních vůbec neumožňuje.

27. Další vadu řízení žalobkyně spatřuje v tom, že nebylo nijak rozhodnuto o jejich odvoláních proti výzvám k odstranění pochybností za zdaňovací období leden a únor 2010. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se sice žalovaný argumentací žalobkyně týkající se výzev částečně zabýval, učinil tak však jen povrchně a nevypořádal se se všemi uplatněnými námitkami.

28. Pro zdaňovací období únor 2010 postupoval FÚ Pardubice (jako dožádaný správce daně) chybně, neboť nejprve ve výzvě ze dne 24. 3. 2010 připustil, že pochybnosti ohledně data dodávky zboží společností METALIZER již byly odstraněny, avšak následně vydal výzvu novou, v níž opětovně tyto dodávky zpochybnil.

29. Žalobkyně dále upozorňuje, že dne 30. 10. 2013 jí nebylo v plné míře umožněno nahlížet do spisu, proti čemuž následně podala odvolání. Aby se žalobkyně mohla relevantně vyjádřit ke skutečnostem, o nichž ji žalovaný vyrozuměl ve výzvě ze dne 22. 10. 2013, potřebovala se seznámit s úplným spisem, avšak část listin jí předložena k nahlížení nebyla. Přitom žalovaný o odvolání ve věci samé rozhodl dřív, než bylo rozhodnuto o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu.

30. Žalobkyně též tvrdí, že platební výměry pro zdaňovací období leden a únor 2010 byly zmatečné, a to dokonce v míře, která způsobovala jejich nicotnost z důvodu zjevné vnitřní rozpornosti dle § 105 daňového řádu. Uvedené platební výměry totiž obsahovaly

údaje, které nekorespondovaly s daným zdaňovacím obdobím. Žalovaný se sice pokusil tuto vadu zhojit rozhodnutím o odvolání tak, že zaměnil zdaňovací období, jichž se oba výměry týkají, avšak dle žalobkyně je takový postup odvolacího orgánu nepřipustný.

31. Dále žalobkyně zpochybnila zjištěný skutkový stav, průběh dokazování, i právní hodnocení zjištěných skutečností.

32. Žalobkyně namítá, že nebylo vyhověno jejímu návrhu na doplnění dokazování ze dne 29. 4. 2011, ačkoliv obdobnému návrhu bylo vyhověno vzhledem ke zdaňovacímu období říjen 2009. Tím, že nebyla zahájena daňová kontrola a nebylo pokračováno v dokazování, byla žalobkyně zkrácena na svých právech. Nadto dle názoru žalobkyně o návrhu rozhodl místně nepřislušný správce daně, neboť FÚ Praha 1 k případnému zahájení daňové kontroly zaslal dožádání FÚ Pardubice, a byl to tedy FÚ Pardubice, kdo reálně rozhodl o neprovádění dalšího dokazování.

33. Správci daně pochybili, když odmítli vyhovět návrhu žalobkyně na provedení místních šetření k dodávkám společnosti Isdita ze dne 2. a 3. 8. 2010.

34. Porušení svých procesních práv žalobkyně také spatřovala v tom, že se nemohla účastnit výslechů svědků, kteří byli vyslýcháni prostřednictvím mezinárodního dožádání. Výpovědi svědků K. a Sz. tedy proti žalobkyni vůbec nelze použít, neboť žalobkyně deklarovala zájem klást těmto svědkům otázky, ale i přesto jí tato možnost byla odepřena.

35. Dále žalobkyně tvrdila, že prokázala nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od jednotlivých dodavatelů. Ke všem dodavatelům uvedla, že předložila řádné faktury a související dokumenty, tedy dodací listy a vážní listky. Z těchto dokumentů vyplynulo, že kovový odpad byl jednotlivými společnostmi dodán a fakturován. Dále žalobkyně poukázala na jednotlivé svědky, své zaměstnance, případně osoby jednající za dodavatele, jejichž výpověďmi byly dodávky prokázány. Žalobkyně též poukázala na skutečnost, že svým dodavatelům za přijaté zboží platila převodem na jejich bankovní účty. V případě nesrovnalostí s nimi též řešila nedostatky ve zboží a případně uplatňovala nárok na slevu. Žalobkyně zdůraznila, že žalovaný nebyl schopen identifikovat, od koho bylo zboží přijímáno, pokud ne od deklarovaných dodavatelů.

36. K části odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se uvádí, že žalobkyně byla součástí podvodného jednání, o němž věděla, žalobkyně zdůraznila, že učinila veškerá možná opatření k tomu, aby své dodavatele prověřila a vyhnula se účasti na podvodu. K tomu navrhla výslech svého jediného jednatele jako svědka.

37. Podle názoru žalobkyně žalovaný účinně nezpochybnil, že zboží bylo dodáno deklarovanými společnostmi. Žalobkyni totiž nelze klást k tíži, že její dodavatelé byli pro daňovou správu nekontaktní, že případně neplní své daňové povinnosti nebo koho si zvolili za subdodavatele. I kdyby dodavatelé žalobkyně skutečně zboží pořídili z jiných členských států, z hlediska žalobkyně šlo o tuzemské dodávky zboží.

38. Žalobkyně též upozornila na skutečnost, že ve zdaňovacím období duben 2010 uplatnila odpočty daně z dodávek zboží provedených obdobným způsobem jako v předchozích zdanitelných obdobích, jichž se týká toto řízení, avšak za duben 2010 byla daň vyměřena zcela v souladu s podaným daňovým přiznáním. Rozhodování daňových orgánů tedy trpí vnitřní rozporností a libovůlí.

39. Ohledně otázky, odkud bylo dodané zboží dopraveno, žalobkyně tvrdí, že v některých případech nebylo prokázáno, že zboží bylo dovezeno z jiného členského státu.

V jednom případě dokonce řidič kamionu výslovně uvedl, že zboží nakládal v Praze, což vyplývá z protokolu o místním šetření provedeném dne 27. 7. 2010. Navíc i v případech, kdy se jednalo o dodávky zboží z jiných členských států, sjednávaly dopravu osoby odlišné od žalobkyně, a to buď její dodavatelé, nebo dokonce subdodavatelé. Žalobkyně ani v jednom případě dopravu nesjednávala ani nehradila.

40. Pokud jde o doklady o přepravě společností LOSE Transport Kfr., je pro postavení žalobkyně podstatné, že dovozcem byla dle těchto dokladů dodavatelská společnost METLOK. Samotná skutečnost, že společnost METLOK v rozhodném období dle výpovědi jejího jednatele nevyvíjela žádnou obchodní činnost, nemůže jít k tíži žalobkyně.

41. Tvzení žalobkyně byla potvrzena výpověďmi svědků D., K. a Sz. (jednatele některých dodavatelských společností), kteří v době, kdy ještě neměli důvod k obavám, neboť neprobíhalo žádné vyšetřování, potvrdili, že dodávky zboží probíhaly způsobem, který tvrdila žalobkyně. Okolnosti zjištěné žalovaným o propojení osob ovládajících subdodavatelské společnosti s dodavateli žalobkyně neměla žalobkyně možnost zjistit ani ovlivnit, a tedy nemohou být přičteny k její tíži.

42. K dodávkám společnosti ZANZOZIR žalobkyně namítla, že je úvaha napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť výpověď jednatele uvedené společnosti měla být popřena informacemi z mýtného systému a zjištěními získanými prostřednictvím mezinárodního dožádání. Není však vůbec zřejmé, o které informace z mýtného systému či o které mezinárodní dožádání se má jednat. Z výpovědi jednatele jednoznačně vyplývá, že společnost ZANZOZIR byla skutečnou dodavatelkou zboží.

43. Žalovaný též nesprávně vyhodnotil výpověď tlumočnice K. B., která dle žalobkyně jednoznačně popsala, jakým způsobem probíhaly obchody mezi společnostmi METLOK a METALIZER na straně jedné a žalobkyní na straně druhé. Uvedla pouze, že neví, jakým způsobem probíhaly obchody mezi dodavatelskými společnostmi a jejich subdodavateli, avšak to není pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně rozhodující.

44. Ohledně subdodavatelské společnosti M.V.O.P. s.r.o. žalobkyně poukázala jednak na skutečnost, že za její činnost nenese odpovědnost. Závěr žalovaného o tom, že tato společnost představuje jen formální článek řetězce, je však nepřezkoumatelný. Nadto správci daně pochybili, když nevyslechli jednatele uvedené společnosti, státního příslušníka Ukrajiny, neboť žalobkyně doložila, že tato osoba se pohybovala na území České republiky, a musela tak tedy činit legálně. Žalovaný však nezjistil, kde a na základě jakého oprávnění se jednatel v České republice zdržuje.

45. I závěry ohledně dodavatelské společnosti AZIMENA žalobkyně považuje za nepřezkoumatelné. Nebylo uvedeno, na základě kterých konkrétních údajů bylo zjištěno, že daná společnost nebyla skutečnou dodavatelkou zboží. Není známo, jakým způsobem bylo v Maďarsku ověřeno zjištění žalovaného, že je jednatel uvedené společnosti nekontaktní; žalobkyně za to však nemůže být činěna odpovědnou.

46. Pokud se žalovanému nepodařilo zajistit některé důkazy, například informace o dopravě provedené dopravci Miroslav Brožek TRANS a Pinterne Kollar a výslech svědků E. G. a Z. R., nesmí jít tato skutečnost k tíži žalobkyně. V případě druhého jmenovaného svědka navíc slovenské daňové orgány zjevně nepředvolaly k výslechu správnou osobu, avšak správci daně nápravu neurovali.

47. Nedostatečné je též odůvodnění nevyslechnutí svědka S. C. S., tlumočníka, k němuž nedošlo i přesto, že z údajů poskytnutých Ministerstvem vnitra vyplynulo, kde tento svědek bydlí na území České republiky. Jeho výslech nebyl proveden, ačkoliv jej žalobkyně podáním ze dne 15. 11. 2013 výslovně navrhovala včetně uvedení přesné adresy jeho pobytu.

48. Žalobkyně souhrnně uvádí, že všechny dodavatelské společnosti s ní komunikovaly a sjednané zboží dodávaly; nekontaktnost těchto společností pro správce daně na uvedeném nemůže nic změnit. Zdůrazňuje však, že v případě společností EVOCILL a Isdita si počínala se zvýšenou mírou obezřetnosti a nechala si od nich předložit přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2010, z něhož vyplynulo, že tyto společnosti své daňové povinnosti plní. Žalovaný se tedy mylí, když tvrdí, že dodavatelské společnosti nepodávaly daňová přiznání.

49. Dále žalobkyně jednotlivě reagovala na žalovaným zjištěné objektivní skutečnosti o podvodném jednání (soud rekapituluje jen v žalobě a jejím doplnění dosud neuvedená tvrzení s číslováním dle jednotlivých skutečností, jak byly shrnuty v napadeném rozhodnutí): (i) o trestné činnosti zaměstnance žalobkyně neměl její jednatel žádné povědomí, k čemuž žalobkyně navrhla výslech svědka; (iii) žalobkyně se ohradila proti úvaze žalovaného, který zpochybňoval důvěryhodnost svědků, jejichž výpověď žalobkyně navrhla a zajistila; bylo její povinností navrhopvat důkazy; (iv) dodavatelské společnosti v některých případech podávaly daňová přiznání a povinnost zveřejňovat dokumenty ve sbírce listin obchodního rejstříku v době uzavírání obchodů s žalobkyní dosud neměly; (vi) žalobkyně nezjišťovala informace o předchozím podnikání dodavatelů, neboť je považovala za irelevantní; tím méně může žalobkyně nést odpovědnost za skutečnost, že dodavatelé přestali po ukončení spolupráce s ní vyvíjet obchodní činnost; (vii) skutečnost, že jednatele dodavatelských společností byli cizí státní příslušníci, žalobkyně taktéž považovala za irelevantní; (viii) jednatele dodavatelů vykazovali dostatečné schopnosti a znalosti pro obchodování s žalobkyní a v některých případech dokonce muselo docházet ke kontrolním vážením zboží kvůli neshodě s jednatelem dodavatele; není tedy zřejmé, z čeho konkrétně žalovaný vyvodil opačný závěr; (ix) jednatele dodavatelů ve svých výpovědích vypovídali zpravidla s mírou konkrétnosti odpovídající položeným otázkám; o svých dodavatelích v některých případech nebyli ochotni mluvit proto, že nechtěli jejich identitu odkrýt před žalobkyní, která by je následně mohla oslovit sama; (x) není podezřelé, pokud dodavatelská společnost věnující se jen zprostředkovatelské činnosti, nemá provozovnu či zaměstnance; (xi) zjištění žalovaného o výběru finančních prostředků v hotovosti z účtů dodavatelských společností neplatí paušálně, avšak v každém případě se nejednalo o informace, které by mohly být žalobkyni známy; (xii) rámcové smlouvy s dodavateli byly vágní proto, že žalobkyně za dodané zboží platila až po jeho dodání a ve chvíli, kdy všechna rizika odstranila.

50. Měl-li žalovaný za to, že obchody činěné žalobkyní byly součástí podvodného řetězce, tížilo jej důkazní břemeno o zapojení žalobkyně do podvodného jednání. Objektivní zjištění, která žalovaný prezentoval v napadeném rozhodnutí, se však týkají jen ostatních článků v řetězci transakcí, nikoliv žalobkyně. Nebylo ani prokázáno, že by žalobkyně o podvodném jednání mohla vědět. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech *Bonik* a *Stroy Trans*.

51. Žalobkyně se při provádění obchodů dostatečně chránila. Měla zavedenu podrobnou přijímací proceduru, která eliminovala všechna hrozící rizika. Zavedla

podrobný systém kontroly svých dodavatelů, nikdy v komunikaci s nimi neměla žádné problémy a vyhýbala se hotovostním platbám. U osob, s nimiž jednala, vždy ověřovala jejich totožnost pořízením kopií dokladů totožnosti. Nepovažovala za nezbytné si o dodavatelích shánět další reference. Dodání zboží do provozovny žalobkyně bylo úkolem dodavatelů; žalobkyně ke každé dodávce disponuje dodacím listem podepsaným jednatelem příslušného dodavatele, popřípadě řidičem.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání žalobkyně

52. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a shrnul průběh řízení.

53. Společné rozhodnutí o všech třech podaných odvoláních bylo vydáno v souladu se zásadou hospodárnosti dle § 7 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem ke skutkové i právní souvislosti všech tří daňových řízení bylo vydání společného rozhodnutí namíste, přičemž takový postup není v rozporu s daňovým řádem.

54. Ohledně odvolání podaných proti výzvám k odstranění pochybností vydaným podle § 43 zákona o správě daní žalovaný uvedl, že odvolání proti výzvě není přípustné. Pokud by o podaných odvoláních bylo rozhodnuto ve výroku napadeného rozhodnutí, bylo by toto rozhodnutí zatíženo vadou a nebylo by přezkoumatelné ve správním soudnictví.

55. Skutečnost, že žalobkyni nebylo umožněno účastnit se výsledku svědků provedených daňovými orgány jiných členských států v rámci dožádání, nebyly české daňové orgány schopny ovlivnit. Žalovaný poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Sabou*, z něhož vyplývá, že daňový subjekt nemá v případě mezinárodního dožádání právo být informován o podané žádosti ani právo účastnit se výpovědi svědků.

56. K namítané nicotnosti platebních výměrů za zdaňovací období leden a únor 2010 žalovaný poukázal na skutečnost, že záměna období ve výroci těchto výměrů byla pouhou chybou v psaní. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že rozhodnutí nemůže být nicotné jen na základě formálního pochybení. Nicotná jsou jen rozhodnutí trpící těmi nejtěžšími vadami.

57. K věci samé žalovaný uvedl, že žalobkyně nesplnila povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat skutečnosti rozhodné pro vznik nároku na odpočet daně. Naopak žalovaný vyvrátil důkazy, které žalobkyně předložila.

58. Dále žalovaný zopakoval, že žalobkyni byla prokázána účast na podvodném jednání ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Byly prokázány objektivní skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů pouze předstírala a ve skutečnosti je přijímala z jiného členského státu Evropské unie. Následně žalovaný opět odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu k důkazní povinnosti daňového subjektu ohledně skutečností rozhodných pro vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný shrnul, že všechny provedené důkazy řádně vyhodnotil a zjistil tak skutkový stav, z něhož vyšel v napadeném rozhodnutí.

59. Žalobkyně podáním ze dne 8. 2. 2016 soud informovala, že rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 10 Af 28/2012 - 47, bylo zrušeno rozhodnutí Ministerstva financí, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství, kterým byla místní příslušnost správce daně žalobkyně delegována z FÚ Praha

1 na FÚ Pardubice. Tím bylo dle žalobkyně potvrzeno, že je daňové řízení vedené FÚ Pardubice zatíženo vadou.

60. Podáním ze dne 16. 5. 2016 žalobkyně soudu zaslala rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 10. 5. 2016, č. j. MF-3920/2016-3901-11, kterým bylo zrušeno původní rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o delegaci místní příslušnosti.

V. Ústní jednání

61. Dne 3. 10. 2019 se ve věci konalo ústní jednání. Žalobkyně zrekapitulovala uplatněné žalobní body a žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

62. Soud zrekapituloval obsah správního spisu, z něhož zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci samé.

63. Žalobkyni byla vyměřena daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období leden 2010 platebním výměrem FÚ Praha 1 ze dne 13. 5. 2011, č. j. 242728/11/001512107342, za zdaňovací období únor 2010 platebním výměrem FÚ Praha 1 ze dne 13. 5. 2011, č. j. 242746/11/001512107342, a za zdaňovací období březen 2010 platebním výměrem FÚ Pardubice ze dne 16. 10. 2012, č. j. 353883/12/248912604284.

64. V případě zdaňovacího období leden 2010 byla daň vyměřena na základě zjištění vytýkácího řízení, která byla zachycena v úředním záznamu FÚ Pardubice č. j. 9561/11/248591607330; taktéž v případě zdaňovacího období únor 2010 byla daň vyměřena na základě zjištění vytýkácího zařízení, která byla shrnuta v úředním záznamu FÚ Pardubice č. j. 41917/11/248591607330; za zdaňovací období březen 2010 byla daň vyměřena na základě daňové kontroly, která byla ukončena zprávou FÚ Pardubice o daňové kontrole č. j. 263410/12/248591607330.

65. Proti uvedeným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání, která byla zamítnuta společným rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 12. 2013, č. j. 31473/13/5000-14301-711428, které je napadeno žalobou. Žalovaný napadeným rozhodnutím napravil chybu platebních výměrů za zdaňovací období leden a únor 2010, která byla ve výrocích těchto platebních výměrů zaměněna. V ostatním považoval žalovaný odvolání za nedůvodná; dospěl k závěru, že u sporných dodávek kovového odpadu žalobkyně neprokázala vznik nároku na odpočet daně na vstupu, neboť neprokázala, že tato plnění skutečně přijala od deklarovaných tuzemských plátců daně; naopak bylo prokázáno, že žalobkyně tato plnění přijala přímo z jiných členských států Evropské unie, a tedy tato plnění byla na výstupu od daně osvobozena.

66. Dále se soud zabýval návrhy na provedení důkazů, které nebyly součástí správních spisů. Soud zamítl návrhy žalobkyně na výslech svědků. Návrh na výslech svědků na str. 9 žaloby byl neurčitý, a proto jej soud zamítl; žalobkyně neuvedla, které skutečnosti chce prokazovat výslechem kterých svědků.

67. Soud provedl jako důkaz protokol FÚ Pardubice o zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období říjen 2009 ze dne 2. 6. 2011, č. j. 150935/11/248932605231. Z tohoto protokolu vyplývá, že uvedeného dne byla pro dané zdaňovací období zahájena daňová kontrola. Správce daně se však zároveň vyjádřil k návrhům na doplnění dokazování obsaženým v podání žalobkyně ze dne 29. 4. 2011, a všechny je označil za nedůvodné, ať už proto, že žalobkyně nedostatečně zdůvodnila, které skutečnosti by konkrétními návrhy

chtěla prokázat, nebo proto, že by navrhované důkazy nemohly nic změnit na již zjištěném skutkovém stavu.

68. Dále soud provedl důkaz protokolem o místním šetření FÚ v Pardubicích v provozovně žalobkyně ze dne 27. 7. 2010, č. j. 151772/09/248932605231. Žalobkyně tento důkaz navrhla k prokázání skutečnosti, že dodávka zboží sledovaná při daném místním šetření byla dle vyjádření řidiče kamionu naložena v České republice. Protokol rekapituluje průběh přijetí dovezeného zboží od společnosti BALOSAN žalobkyní, jeho vážení apod. Dále se na str. 3 protokolu uvádí: „*Po těchto úkonech zahájil správce daně výslech svědka p. B. (řidiče) za přítomnosti zplnomocněného zástupce daňového subjektu, výslech je zaznamenán protokolem čj. 151773/10/248932605231.*“

69. Dále soud provedl důkaz účastnickým výsledkem jednatele žalobkyně K. V., který žalobkyně navrhovala k prokázání svých tvrzení ohledně okolností jednotlivých dodávek zboží a opatření, která v této souvislosti žalobkyně přijala. Jednatel žalobkyně popsal, že dodávky byly pečlivě váženy a dokumentovány; bylo zajištěno, aby o uskutečnění dodávek zboží nemohly vznikat pochybnosti. Zároveň uvedl, že zákazníci žalobkyni kontaktovali sami podle informací, které zjistili na internetu. Detaily obchodů měli na starosti syn jednatele žalobkyně, jeho manželka a další zaměstnanci.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

70. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

71. Žaloba není důvodná.

72. Zprvce se soud zabýval otázkou, které žalobní body byly uplatněny ve lhůtě pro podání žaloby. Podle § 71 odst. 2 věty poslední s. ř. s. lze žalobu o nové žalobní body rozšířit jen ve lhůtě k jejímu podání; tato lhůta činí dle § 72 odst. 1 s. ř. s. dva měsíce od oznámení rozhodnutí.

73. V nyní projednávané věci žalovaný postupoval tak, že vydal společné rozhodnutí o odvoláních žalobkyně proti třem platebním výměrům. Žalobkyně však byla v řízeních o odvoláních proti platebním výměrům za období leden a únor 2010 zastoupena obecnou zmocněnkyní L. V., zatímco v řízení o odvolání proti platebnímu výměru za období březen 2010 byla zastoupena advokátem, který ji zastupuje i v řízení před soudem. Napadené rozhodnutí bylo obecné zmocněnkyni doručeno datovou schránkou (fiktí) dne 29. 12. 2013, zatímco advokátovi bylo doručeno datovou schránkou již 17. 12. 2013.

74. Jak bude uvedeno níže, uvedená situace vznikla zcela v souladu se zákonem. Jejím důsledkem je však nejasnost ohledně počítání lhůty pro podání žaloby. Jelikož tentýž žalobce může proti jedinému rozhodnutí o odvoláních, byť vydanému pro více správních řízení zároveň, podat jen jednu žalobu, musí mít pro její podání stanovenu jen jednu lhůtu. Jediný způsob počítání lhůty, který neznámá nepřipustný zásah do práva žalobce na přístupu k soudu, představuje její počítání od data oznámení rozhodnutí poslednímu ze zástupců žalobce. V souladu s touto úvahou soud lhůtu počítal i v nyní projednávané věci, tedy ode dne 29. 12. 2013, kdy bylo napadené rozhodnutí doručeno druhé zmocněnkyni žalobkyně. Lhůta tedy uplynula dne 28. 2. 2014.

75. Vzhledem k tomu, že žalobkyně žalobu i její doplnění soudu doručila před uplynutím lhůty pro podání žaloby, jsou projednatelné všechny žalobní body uplatněné v obou podáních.

76. Za nový a opožděně uplatněný žalobní bod je však třeba považovat námitku uvedenou poprvé až v podání ze dne 8. 2. 2016, v níž žalobkyně namítá, že byla místní příslušnost jejího správce daně delegována na FÚ Pardubice v rozporu se zákonem. V žalobě ani v jejím doplnění žalobkyně místní příslušnost FÚ Pardubice jako správce daně I. stupně pro vyměřovací řízení vztahující se k období březen 2010 nenamítala. Zpochybňovala pouze postup FÚ Praha 1 v řízeních týkajících se období leden a únor 2010, který dle jejího názoru přenesl rozhodování o důkazním návrhu ze dne 29. 4. 2011 na FÚ Pardubice v rámci dožádání; tento žalobní bod se však nevztahuje k otázce místní příslušnosti FÚ Pardubice jako správce daně I. stupně, která byla založena až rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2011. Žalobní bod namítající místní nepříslušnost FÚ Pardubice byl tedy uplatněn opožděně, a proto se jím soud nezabýval.

VI. a. Namítaná nicotnost a vady řízení nesouvisející s dokazováním

77. Nejprve soud musel posoudit, zda je napadené rozhodnutí nicotné. Podle § 76 odst. 2 s. ř. s. soud nicotnost vysloví rozsudkem i bez návrhu. Žalobkyně tvrdila, že nicotné byly prvostupňové platební výměry pro zdaňovací období leden a únor 2010, neboť údaje v nich byly navzájem zaměněny. Tuto vadu se následně pokusil zhojit žalovaný v rozhodnutí o odvolání, v němž platební výměry změnil tak, že se nově každý vztahuje ke zdaňovacímu období, jemuž odpovídá i vyměřená daň. Pokud by však platební výměry byly nicotné, nebyla by jejich vada v řízení o odvolání zhojitelná a i rozhodnutí o odvolání proti nim by bylo nicotné [viz § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/2008 Sb. NSS].

78. V nyní projednávané věci by v úvahu přicházela nicotnost rozhodnutí podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle nějž je nicotné takové rozhodnutí, které „trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným“. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/2008 Sb. NSS, „[n]icotnost (někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky.“ V rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21, Nejvyšší správní soud konstatoval, že se uvedené obecné závěry vztahují i na posouzení nicotnosti podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

79. Uvedené ustanovení tedy nelze interpretovat doslovně tak, že každé rozhodnutí, které je jakkoliv vnitřně rozporné, je nicotné. K nicotnosti vede jen taková vnitřní rozpornost rozhodnutí, která je mimořádně závažná, nezhojitelná a která působí jeho zmatečnost a nepoužitelnost. V ostatních případech vnitřní rozpornost rozhodnutí vede pouze k jeho nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost.

80. V nyní projednávané věci je zřejmé, že se FÚ Praha 1 dopustil chyby, když platební výměr, který se obsahově vztahoval k lednu 2010, ve výroku označil za výměr týkající se února 2010, a naopak. Tato chyba však neměla žádný dopad do práv žalobkyně. Žalobkyně se totiž v podaných odvoláních vymezovala proti důvodům vyměření daně, které nebyly uvedeny v samotných platebních výměrech, nýbrž v úředních záznamech o zjištěních provedených ve vytýkacích řízeních, resp. řízeních o odstranění pochybností (v průběhu řízení vstoupil v účinnost nový daňový řád). Tyto úřední záznamy však vnitřně rozporné nebyly a vztahovaly se ke zdaňovacím obdobím, která v nich byla označena. Na možnosti bránit se proti výši vyměřené daně tedy žalobkyně zkrácena nebyla.

81. Ani z hlediska materiálního práva k žádnému fatálnímu dopadu do právní sféry žalobkyně nedošlo. Celkově jí za obě zdaňovací období byla vyměřena daň ve výši, která odpovídala zjištěním správce daně, a tedy žalobkyně nikdy nebyla povinna celkově zaplatit vyšší daň, než měla. Nadto rozdíl mezi tvrzenou a vyměřenou výší daně podle § 139 odst. 3 daňového řádu nebyl splatný až do doby právní moci platebních výměrů, jíž nabyly až po rozhodnutí o odvolání v souladu s § 103 odst. 1 daňového řádu. V rozhodnutí o odvolání, tedy ještě před splatností vyměřené vyšší daně, však vady platebních výměrů byly odstraněny.

82. Jakkoliv tedy platební výměry byly zatíženy vadou vnitřní rozpornosti, nejednalo se o vadu natolik závažnou, aby způsobovala nicotnost platebních výměrů. Šlo o běžnou vadu, kterou je možné zhojit, což žalovaný v rozhodnutí o odvolání učinil. Přitom jiný způsob zhojení uvedené vady nebyl dostupný, neboť daňové řízení je ovládáno striktní zásadou jednoty řízení, a tedy nelze v řízení o odvolání prvostupňový platební výměr zrušit a následně pokračovat v prvostupňovém vyměřovacím řízení (srov. § 116 odst. 1 daňového řádu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Po vydání rozhodnutí o odvolání tedy již uvedená vada neexistuje, a nemůže se proto jednat o důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

83. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný postupoval nezákonně, když o všech třech odvoláních rozhodl jediným rozhodnutím. Samotná skutečnost, že bylo o více odvoláních rozhodnuto jediným rozhodnutím, vadu řízení nepředstavuje. V § 7 odst. 2 větě druhé daňového řádu se totiž výslovně uvádí, že z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Není žádný důvod, proč by takovým úkonem nemohlo být rozhodnutí o odvolání. Skutkově i právně si vyměřovací řízení za zdaňovací období leden až březen roku 2010 byla značně podobná, a tedy vydání společného rozhodnutí o odvoláních odpovídalo zásadě hospodárnosti řízení a bylo smysluplné.

84. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že byla v řízeních o odvoláních zastoupena dvěma různými zástupci a že byly přezkoumávány platební výměry dvou různých správců daně I. stupně. Tím jí byla ztížena úvaha ohledně toho, ke kterému soudu a v jaké lhůtě podat žalobu. Samotná skutečnost, že k projednání žaloby proti napadenému rozhodnutí o odvolání byly v souladu s § 7 odst. 2 s. ř. s. místně příslušné dva soudy, tedy Městský soud v Praze a Krajský soud v Hradci Králové, žádný zásah do práv žalobkyně neznamenal. Žalobkyně měla zkrátka na výběr, ke kterému soudu žalobu podá. Určitý problém skutečně mohlo představovat posouzení lhůty k podání žaloby, avšak soud výše vyložil, že v případě, kdy je rozhodnutí doručováno ve více řízeních různým zástupcům téhož účastníka, se lhůta počítá od doručení rozhodnutí posledního z nich. Žalobkyně tedy ani v tomto ohledu nebyla žádným způsobem zkrácena na svých právech.

85. Důvodný není ani žalobní bod, v němž žalobkyně namítá vadu řízení spočívající v tom, že měl žalovaný rozhodnout o jejích odvoláních proti výzvám k odstranění pochybností za zdaňovací období leden a únor 2010. Všechny výzvy byly vydány ještě v roce 2010, a tedy za účinnosti zákona o správě daní. Podle § 48 odst. 2 věty první zákona o správě daní však proti výzvám vydaným podle § 43 téhož zákona nebylo možné se samostatně odvolat. Přípustnost odvolání je přitom třeba posoudit podle právní úpravy účinné v době vydání výzev (podle § 109 odst. 2 daňového řádu se však samostatně nelze odvolat ani proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu). Žalovaný tedy tím, že o odvoláních proti výzvám nerozhodl, žalobkyni nezkrátil na žádném procesním právu, neboť by v úvahu přicházelo nanejvýš zastavení řízení o odvolání pro jeho nepřipustnost podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Nevydáním tohoto procesního rozhodnutí však nemohlo být řízení ve věci samé zatíženo takovou vadou, která by způsobila nezákonnost nyní napadeného rozhodnutí, a tedy se nemůže jednat ani o důvod ke kasačnímu zásahu soudu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

86. Žalobkyni nelze přisvědčit ani ohledně jejích námitek týkajících se celkem tří výzev k odstranění pochybností za zdaňovací období únor 2010. Opakované vydávání výzev podle § 43 zákona o správě daní pro téže zdaňovací období bylo přípustné. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, správce daně může provádět dokazování nejen v daňové kontrole, ale též ve vytykáacím řízení, přičemž není omezen pouze na jedinou výzvu k odstranění pochybností dle § 43 zákona o správě daní. Tento názor dále explicitně potvrzují rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Afs 82/2013 - 83 a ze dne 25. 3. 2013, č. j. 5 Afs 50/2011 - 118. Samotná skutečnost, že žalobkyně byla opakovaně vyzývána k odstranění pochybností, které postupně správci daně vznikaly ohledně téhož zdaňovacího období, tedy vadou řízení není.

87. Jediný kontext, v němž judikatura Nejvyššího správního soudu považuje opakované výzvy k odstranění pochybností za potenciálně problematické, spočívá v jejich posouzení jako úkonů přerušujících běh lhůty pro stanovení daně. Zde platí, že další výzva k odstranění pochybností týkající se téhož zdaňovací období může být úkonem přerušujícím lhůtu pouze v případě, že obsahuje pochybnosti nové a nejedná se o pouhou urgenci vůči výzvě předchozí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106, č. 2358/2011 Sb.). V nyní projednávané věci je však dodržení lhůty pro stanovení daně nepochybné a navíc by opakované výzvy na běh této lhůty ani teoreticky nemohly mít vliv. Již první výzvou ze dne 23. 4. 2010 totiž došlo k přerušování lhůty pro stanovení daně podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní ke konci roku 2010, přičemž obě následující výzvy byly vydány ještě před koncem roku 2010, a tedy nové přerušování lhůty způsobit nemohly.

88. Není ani pravda, že by se pochybnosti vyjádřené ve druhé výzvě týkající se období únor 2010 překrývaly s těmi, jež správce daně dříve označil za odstraněné. V první výzvě ze dne 23. 4. 2010 správce daně uvedl, že „*člást pochybností odstranil daňový subjekt v rámci ústního jednání zaznamenaného v protokolu čj. 46391/10/248591603552 ze dne 22. 4. 2010, avšak správci daně zůstává pochybnosti o plnění uvedeném na dokladu č. 04/2010 ... od dodavatele METALIZER s.r.o. Důvodem vzniku pochybností správce daně u výše uvedené faktury, který nebyl vyvrácen ani v rámci protokolu čj. 46391/10/248591603552, je datum uskutečnění zdanitelného plnění na tomto daňovém dokladu, kdy původní datum bylo uvedeno 2. 3. 2010 a ručně opraveno na 25. 2. 2010.*“ Žalobkyně uvedený text v žalobě mylně

interpretuje jako sdělení správce daně, že ohledně všech ostatních zdanitelných plnění má skutkové okolnosti rozhodné pro vznik nároku na odpočet daně za prokázané. Ve skutečnosti je však třeba jej vnímat v kontextu ústního jednání ze dne 22. 4. 2010. Při něm totiž správce daně kladl otázky týkající se jednání se zástupci dodavatelských společností, okolnosti převzetí dodaného zboží a plateb za něj. Tyto skutečnosti, jak byly objasněny při ústním jednání, však v zásadě zůstaly nesporné až do konce vyměřovacího řízení. Později však správce daně získal nové pochybnosti spočívající v tom, že dodavatelské společnosti se sídly v České republice byly pouze formálními dodavateli zastírajícími skutečný původ intrakomunitárního plnění. Ohledně těchto nových pochybností pak správce daně vydal druhou výzvu ze dne 24. 5. 2010 a výzvu třetí ze dne 19. 10. 2010.

89. Uvedený postup byl konzistentní a v souladu se zákonem. Správce daně nejprve odstraňoval pochybnosti týkající se okolností přijetí dodaného zboží žalobkyní. Tyto pochybnosti byly úspěšně odstraněny po ústním jednání, respektive po vydání první výzvy k odstranění pochybností. Správce daně v první výzvě uvedl pouze tolik, že některé pochybnosti, jichž se týkalo ústní jednání, byly již odstraněny. To však neznamenalo, že pokud později vznikly pochybnosti nové, týkající se jiných aspektů těchto transakcí, nebyl správce daně oprávněn vydávat další výzvy k odstranění pochybností. Právě naopak, jak vyložil Nejvyšší správní soud ve výše citovaném judikátu, takový postup zákon o správě daní umožňoval a předpokládal.

90. K otázce nahlížení do spisu během řízení o odvolání je třeba uvést, že žalovaný skutečně zatížil řízení vadou, když vydal rozhodnutí ve věci samé, aniž by bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozsahu nahlížení do spisu ze dne 14. 11. 2013. Podle § 264 odst. 8 daňového řádu se při nahlížení do spisu u daňových řízení zahájených před nabytím účinnosti daňového řádu postupuje podle dosavadních právních předpisů. Vzhledem k tomu, že daňová řízení, jejichž byla řízení o odvolání součástí, byla zahájena podáním daňových přiznání v roce 2010, tedy před účinností daňového řádu, se na nahlížení do spisu uplatnil zákon o správě daní, který ve svém § 23 odst. 4 připouštěl odvolání jako opravný prostředek proti rozsahu nahlížení do spisu. Pokud tedy žalobkyně odvolání podala, mělo o něm být rozhodnuto.

91. Jak ovšem bylo uvedeno výše, důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí by byla jen taková vada řízení, která mohla způsobit jeho nezákonnost. Soud tedy musel nejprve zkoumat, zda v neveřejné části daňového spisu, do níž žalobkyni nebylo umožněno nahlédnout, byla jakákoliv listina, s níž měla žalobkyně mít možnost se seznámit, aby mohla řádně uplatňovat svá práva. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009 - 128, správní soud se při posouzení namítané vady řízení spočívající v omezení nahlížení do spisu zabývá především naplněním podmínek § 23 odst. 2 zákona o správě daní, potažmo otázkou, zda daňovému subjektu nebyla ztížena jeho procesní pozice, zejména jeho možnost navrhnout důkazy a vyjadřovat se k důkazům a jiným podkladům shromážděným správcem daně. Ustanovení § 23 odst. 2 zákona o správě daní k míře omezení nahlížení do spisu uvádí následující: „*Daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob*

zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností.“

92. Soud se seznámil se všemi listinami obsaženými v neveřejné části daňového spisu a dospěl k závěru, že lze všechny podřadit pod některou z kategorií vyloučených z nahlížení podle § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jedná se především o komunikaci správce daně s jinými státními orgány, která však sama o sobě nebyla v řízení žádným způsobem použita jako podklad. Především šlo o komunikaci s jinými správci daně ohledně daňových řízení, jejichž účastníkem žalobkyně nebyla, respektive dožádání, která buď nepřinesla žádné výsledky, nebo přinesla jen takové výsledky, které nebyly použity jako podklady pro vyměření daně. Dále se jedná o záznamy o komunikaci s telefonními operátory, od nichž správce daně požadoval informace, jež mu ale nebyly poskytnuty, a komunikaci s orgány činnými v trestním řízení, která taktéž pro daňové řízení neměla význam.

93. Jediné dokumenty z neveřejné části daňového spisu, u nichž může vzniknout podezření, že měly být žalobkyni zpřístupněny, jsou protokoly o ústním jednání s jednatelem společností METLOK a METALIZER I. P. v rámci daňových řízení vedených proti těmto společnostem. Ani tyto protokoly však nepředstavovaly podklad pro vyměření daně. Uvedená osoba byla v daňovém řízení vedeném s žalobkyní vyslechnuta jako svědek, a to procesně bezvadným způsobem, a tedy právě tato její výpověď sloužila jako důkaz v nyní projednávané věci. Protokoly o ústních jednáních v daňových řízeních vedených s dodavateli žalobkyně tak spadají pod kategorii podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů; jelikož tyto protokoly nesloužily jako přímý podklad pro vyměření daně žalobkyni, nebylo nutné jí umožnit seznámení se s nimi.

94. Správce daně v prvním stupni i žalovaný před konečným rozhodnutím žalobkyni podrobně seznámili se skutkovým stavem, který měli za prokázaný, a to včetně odkazů na jednotlivé důkazy, z nichž vycházeli, a to ve zprávě o daňové kontrole, úředních záznamech o skutečnostech zjištěných v postupu k odstranění pochybností a v odvolacím řízení ve výzvě k vyjádření před vydáním rozhodnutí. Všechny důkazy uvedené v těchto podkladech byly žalobkyni při nahlížení do spisu zpřístupněny, a tedy nedošlo k porušení pravidel nahlížení do spisu podle § 23 odst. 1 a 2 zákona o správě daní. Žalobkyně tedy nemohla být vadou řízení spočívající v nevydání rozhodnutí o jejím odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu na svých právech poškozena způsobem, který by mohl způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, a proto se nejedná o vadu řízení odůvodňující kasační zásah soudu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

95. Důvodná není ani námitka, že správci daně postupovali nekonzistentně, protože za zdaňovací období duben 2010 žalobkyni vyměřili daň v souladu s daňovým přiznáním, ačkoliv v tomto zdaňovacím období obdržela dodávky zboží obdobným způsobem jako v předchozích zdaňovacích obdobích. Samotná skutečnost, že správce daně nezpochybnil tvrzení žalobkyně týkající se jednoho zdaňovacího období, totiž neznamená, že je povinen akceptovat též obdobná tvrzení za jiná zdaňovací období. Pokud se správce daně, ať už z jakéhokoliv důvodu, rozhodne zůstat ohledně určitého zdaňovacího období pasivní, v žádném případě se nejedná o správní praxi, která by žalobkyni zakládala jakékoliv legitimní očekávání, že bude ve všech obdobných případech postupováno stejně (srov. ke správní praxi usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2016 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS).

VI. b. Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve světle použitého právního rámce

96. Předtím, než se soud zabýval žalobními body týkajícími se zjištěného skutkového stavu, z úřední povinnosti zkoumal, zda je napadené rozhodnutí odůvodněno způsobem, který umožňuje jeho přezkoumání z hlediska uplatněných žalobních bodů (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2018, č. j. 2 As 34/2006 - 73, č. 1546/2008 Sb. NSS). Odůvodnění napadeného rozhodnutí totiž v některých částech není přehledné a vykazuje známky nekonzistentnosti. Základní požadavky na přezkoumatelnost správního rozhodnutí shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005 - 65: „Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl [a] jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“.

97. Zaprvé je třeba žalovanému vytknout, že své úvahy k dokazování, hodnocení provedených důkazů i právnímu posouzení rozmístil v odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, že se částečně nacházejí v souvislém textu na str. 10 až 20 napadeného rozhodnutí, a částečně v odpovědích na jednotlivé odvolací námitky na str. 20 až 45 napadeného rozhodnutí. Zároveň k hodnocení důkazů žalovaný zhusta odkazuje na výzvu, kterou žalobkyni zaslal před vydáním rozhodnutí o odvolání a v níž provedl předběžné hodnocení důkazů, a výslovně nehodnotí důkazy, které byly provedeny v předchozím řízení a nebyly v odvolacím řízení učiněny spornými. Výsledkem je nežádoucí nepřehlednost rozhodnutí.

98. Rozhodnutí by bylo podstatně srozumitelnější, pokud by skutkové i právní úvahy žalovaného byly vždy soustředěny do souvislého textu, který by zároveň reagoval na uplatněné odvolací námitky. Za situace, kdy bylo v odvolacím řízení podstatně doplněno dokazování, by navíc bylo žádoucí, aby žalovaný zjištěný skutkový stav popsal souhrnně s odkazy na jednotlivé důkazy, ať už opatřené v řízení o odvolání, nebo v předchozím daňovém řízení.

99. Soud však dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí i přes nevhodný způsob, jakým je koncipováno, minimálním požadavkům na přezkoumatelnost správního rozhodnutí odpovídá. Žalovaný se vypořádal se všemi námitkami žalobkyně uplatněnými v odvolacím řízení a v rozhodnutí vysvětlil podstatné body své úvahy, byť ne vždy v souvislém textu. K jednotlivým důkazům, které byly předmětem odvolacích námitek nebo provedeny až v řízení o odvolání, žalovaný zaujal přímo v napadeném rozhodnutí srozumitelná stanoviska. Skutečnost, že v detailech odkazoval na výzvu adresovanou žalobkyni před vydáním rozhodnutí, v tomto případě k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nevedla, protože na tuto výzvu nebylo odkazováno paušálně, ale jen v detailech.

100. Kromě nevhodně zvolené struktury odůvodnění napadeného rozhodnutí však vznikla ještě otázka, zda je srozumitelné a vnitřně konzistentní právní hodnocení zjištěného skutkového stavu. Žalovaný totiž v některých částech napadeného rozhodnutí uvádí, že se žalobkyni nepodařilo prokázat splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, zatímco jiné pasáže pojmá tak, jako kdyby podmínky pro uplatnění odpočtu byly splněny, avšak odpočet i přesto nebyl přiznáván kvůli zapojení žalobkyně do podvodného či zneužívajícího jednání, o němž věděla či mohla vědět. Takto však

konzistentní právní posouzení projednávané věci koncipováno být nemohlo, a to z následujících důvodů.

101. Uplatňuje-li daňový subjekt odpočet daně na vstupu, musí k tomu být splněny jak formální, tak hmotněprávní podmínky. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet obsahuje § 72 odst. 1 zákona o DPH; nárok vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce DPH použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je potom především existence daňového dokladu vystaveného plátcem dle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Když žalobkyně podala daňová přiznání, v nichž uplatnila odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybnil, tvrdila tím splnění jak formálních, tak hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Měla tedy povinnost splnění těchto podmínek i prokázat, a to v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní, respektive později podle § 92 odst. 3 daňového řádu.

102. Skutečnost, že je daňový subjekt povinen nejen předložit daňový doklad, ale též v případě pochybností prokazovat splnění hmotněprávních podmínek odpočtu, potvrzuje i četná judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107; ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, č. 1836/2009 Sb. NSS; a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bodu 18, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje nejen na prokázání toho, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i toho, kdo mu ono plnění poskytl.

103. Judikatura Soudního dvora Evropské unie a českých správních soudů týkající se odepření nároku na odpočet na základě podvodného či zneužívajícího jednání se týká až situací, kdy plátce prokáže, že formální i hmotněprávní podmínky pro vznik odpočtu jsou splněny, tedy že na výstupu bylo zboží nebo služby použito osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a že na vstupu musí být zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 12. 2005, C-63/04, *Centralan Property*, bod 52; a ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Tóth*, bod 26). Pokud následně správce daně prokáže, že příslušná zdanitelná plnění byla součástí jednání, jehož jediným účelem bylo daňové zvýhodnění, přičemž o této skutečnosti věděl či mohl vědět, může nárok na odpočet odepřít i přesto, že jsou jinak podmínky pro jeho vznik naplněny (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-42/11, *Mahagében a David*, body 37 - 42 a 46 - 48). Je-li prokázáno podvodné jednání, o němž daňový subjekt mohl vědět, může plátce úspěchu při uplatnění nároku na odpočet docílit prokázáním, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnul (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a David*, body 59 až 61, a ze dne 22. 10. 2015, C-77/14, *PPUH Stehcamp*, body 51 a 52).

104. Z napadeného rozhodnutí však vyplývá, že žalovaný právě citovanou judikaturu Soudního dvora pochopil a aplikoval mylně. Vyměření daně totiž bylo založeno na zjištění, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet, konkrétně podmínku přijetí daně na vstupu od jiné osoby povinné k dani. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na mnoha místech zcela jednoznačně uvedl, že žalobkyně důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní) nesplnila, neboť jí navržené důkazy byly vyvráceny správcem daně v souladu s jeho důkazní povinností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu [dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní]. Zároveň se však v napadeném rozhodnutí v částech odůvodnění, kde žalovaný vyvrací skutečnosti tvrzené a prokazované žalobkyní, odkazuje na judikaturu k podvodnému a zneužívajícímu jednání a užívá se terminologie z této judikatury pramenící. Žalovaný tak namísto toho, aby v celém rozhodnutí konzistentně vyvracel tvrzení žalobkyně o hmotněprávních podmínkách vzniku nároku na odpočet daně, hovoří o objektivních okolnostech svědčících o podvodném jednání, o němž žalobkyně věděla či vědět mohla. Taková argumentace by však byla namístě až tehdy, pokud by podmínky vzniku nároku na odpočet prokázány byly.

105. Je třeba zdůraznit, že argumentace o podvodném jednání obsažená v odůvodnění napadeného rozhodnutí není argumentací subsidiární, tedy pro případ, že by závěr žalovaného o neprokázání podmínek vzniku nároku na odpočet neobstál. Jak v napadeném rozhodnutí, tak i ve vyjádření k žalobě žalovaný argumentaci k odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného jednání směřuje s úvahami o nenaplnění podmínek vzniku nároku. I kdyby soud úvahy o podvodném jednání interpretoval vstřícně k žalovanému jako samostatné subsidiární odůvodnění nepřiznání nároku na odpočet, nemohly by obstát. Když totiž žalobkyně v odvolacím řízení namítala, že jí byl nárok na odpočet odepřen na základě skutečností, které sama nemohla ovlivnit ani o nich vědět, odmítl se žalovaný těmito námitkami zabývat s odůvodněním uvedeným na str. 22 napadeného rozhodnutí: *„Námitka daňového subjektu, že neměl povinnost prošetřovat původ zboží a prověřovat jeho vypořádání z hlediska DPH tak pozbývá opodstatnění, když s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem sjednávání a uskutečňování obchodních případů neproběhlo tak, jak tvrdí daňový subjekt.“*

106. Uvedená reakce na danou odvolací námitku byla správná, neboť za situace, kdy měl žalovaný za to, že vůbec nevznikl nárok na odpočet daně, skutečně pozbývalo smyslu zkoumat, zda žalobkyně případně mohla vědět o zapojení do řetězce podvodného jednání. Je však zjevné, že pokud by žalovaný opravdu zamýšlel v odůvodnění napadeného rozhodnutí uceleně zdůvodnit odepření odpočtu na základě zapojení žalobkyně do podvodného jednání, musel by se uvedenou odvolací námitkou věcně zabývat a nepovažoval by ji za nadbytečnou.

107. Napadenému rozhodnutí je tedy třeba rozumět tak, že jej žalovaný odůvodnil pouze zjištěním, že žalobkyně neprokázala podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu, respektive že všechny jí navržené důkazy byly správcem daně vyvráceny. Tento závěr je v napadeném rozhodnutí odůvodněn přezkoumatelně, neboť z něj jednoznačně vyplývá, proč a na základě kterých důkazů žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nepřijímala zboží od jiné osoby povinné k dani. Pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí hovořící o objektivních skutečnostech prokazujících podvodné jednání a odkazující na související judikaturu sice svědčí o tom, že žalovaný tuto judikaturu nepochopil a aplikoval ji nemístně, avšak nevedou nutně k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

108. Soud vychází přiměřeně ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, který ke zrušení rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost uvedl, že „s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit.“ Stejným způsobem lze uvažovat o zrušení správního rozhodnutí, jímž by se v nyní projednávané věci podstatně oddálil okamžik konečného vyřešení věci. Pokud by totiž soud z důvodu výše uvedených nedostatků napadené rozhodnutí zrušil, lze předpokládat, že by žalovaný na svých dřívějších závěrech trval a v novém rozhodnutí by se je pouze pokusil srozumitelněji odůvodnit. Následně by žalobkyně musela opětovně vyvolat soudní přezkum, čímž by jí vznikaly další náklady.

109. S přihlédnutím k výše uvedenému tedy soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je způsobilé přezkumu. Pokud ob stojí jednoznačně formulovaný a zdůvodněný závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala podmínky pro vznik uplatněného odpočtu daně, byly prvostupňové platební výměry vydány v souladu se zákonem. Pokud by naopak byly úspěšné žalobní body namítající vady dokazování a nesprávně zjištěný skutkový stav, žaloba by byla úspěšná.

110. Pro úplnost soud ještě posoudil dílčí námitky nepřezkoumatelnosti, které byly výslovně uplatněny v žalobě. Žalobkyně tvrdila, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jejími odvolacími námitkami napadajícími výzvy k odstranění pochybností vydané v prvostupňovém řízení. Žalovaný však na tyto námitky přezkoumatelným způsobem reagoval na str. 30 a 31 svého rozhodnutí. Vysvětlil, že správce daně v prvostupňovém řízení pro zdaňovací období leden a únor 2010 vydával výzvy k odstranění pochybností, které mu postupně vznikaly ke sporným dodávkám zboží. V tomto bodě tedy nepřezkoumatelnost spatřovat nelze. Ani další námitky nepřezkoumatelnosti stručně uvedené v dalších žalobních bodech nebyly důvodné. Žalovaný srozumitelně vysvětlil, jak a z jakých důvodů postupoval při vedení dokazování a hodnocení důkazů.

VI. c. Zjištěný skutkový stav a vady dokazování

111. Jak bylo uvedeno výše, klíčové pro úspěšnost žaloby je posouzení, zda se žalobkyni podařilo v souladu s její důkazní povinností podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat splnění všech podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Bylo přitom úkolem správců daně vlastním dokazováním případně zpochybnit věrohodnost důkazů navržených žalobkyní, a to v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

112. Ve vyměřovacím řízení bylo nesporné, že žalobkyně splnila formální podmínky odpočtu, tedy ke sporným dodávkám zboží předložila daňové doklady vystavené jinými tuzemskými plátcí daně, přičemž tyto doklady obsahovaly všechny požadované náležitosti. Z hmotněprávních podmínek se žalobkyni podařilo prokázat, že dodané zboží skutečně obdržela, a také že je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Sporné však bylo, zda žalobkyně zboží skutečně obdržela od dodavatelských společností uvedených na daňových dokladech. Žalovaný má totiž za to, že ve skutečnosti žalobkyně zboží obdržela přímo z jiného členského státu, a jednalo se tedy o intrakomunitární plnění, které je od daně na výstupu osvobozeno. V takovém případě by žalobkyně nebyla povinna zaplatit daň na vstupu, a tedy by jí nárok na odpočet této daně nemohl vzniknout.

113. Je nesporné, že žalobkyně předložila ucelenou dokumentaci, z níž skutečně vyplývalo, že k transakcím docházelo tak, jak žalobkyně tvrdila. Mimo faktur a dokladů o jednotlivých dodávkách žalobkyně předložila rámcové smlouvy s dodavateli, na základě nichž měly být následně sjednávány jednotlivé dodávky. Dále k jejímu návrhu byly provedeny výsledky několika jejích zaměstnanců, kteří uvedli, že dodávky zboží skutečně pocházely od deklarovaných dodavatelů. Podrobně popsali, jak probíhala vyjednávání o jednotlivých obchodech s jednatelem dodavatelských společností, a jak se případně řešily spory o množství a kvalitu dodaného zboží.

114. V první fázi tedy žalobkyně svou důkazní povinnost splnila a bylo na žalovaném, aby případně důkazy navržené žalobkyní vyvrátil. Žalovaný se opíral především o záznamy z mýtných bran na území České republiky, z nichž vyplývalo, že zboží bylo žalobkyni dodáváno přímo z jiného členského státu, a to zřejmě ze Slovenska nebo z Maďarska (informace o původu zboží vyplývala z dalších provedených důkazů, zejména výsledků jednatelů dodavatelských společností). Kromě toho měl žalovaný za to, že smlouvy mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli byly natolik vágní, že by ve skutečných obchodních vztazích tímto způsobem sjednány nebyly. Dodavatelské společnosti také vykazovaly celou řadu znaků, z nichž vyplývalo, že skutečnou obchodní činnost nikdy nevyvíjely. Jiné obchody než ty se žalobkyní veskrze neprováděly; jejich jednatelem byli často cizí státní příslušníci dosazení krátce před obchodními styky s žalobkyní; po provedení obchodů se žalobkyní zpravidla přestaly vyvíjet činnost; daňové povinnosti neplnily nebo je plnily jen v omezené míře a po krátkou dobu.

115. Aby byla žaloba důvodná, musela by žalobkyně účinně zpochybnit zjištění žalovaného, že byla přímým příjemcem plnění z jiného členského státu osvobozeného od daně na výstupu. Jednou ze stěžejních indicií pro tento závěr byla skutečnost, že zboží bylo ve všech případech přepravováno přímo z jiného členského státu do areálu žalobkyně. To bylo prokázáno záznamy z mýtných bran. Žalobkyně k tomu zaprvé obecně namítla, že dovezení z jiného členského státu nebylo prokázáno ve všech případech, neboť v jednom případě řidič kamionu při místním šetření sdělil, že zboží nakládal v Praze.

K tomu žalobkyně odkázala na protokol o místním šetření provedeném FÚ Pardubice u žalobkyně dne 27. 7. 2010, č. j. 151772/09/248932605231, který soud provedl jako důkaz.

116. Z uvedeného protokolu však nevyplývá to, co žalobkyně tvrdila; ohledně výsledku řídiče se odkazuje na zvláštní protokol, který žalobkyně soudu nepředložila ani nenavrhla jako důkaz. I kdyby tak však byla učinila, nemohl by výsledek uvedeného řídiče svědčit nic o skutečnostech rozhodných pro nyní projednávanou věc. Místní šetření se totiž týkalo dodávky zboží provedené v červenci 2010, přičemž předmětem napadeného rozhodnutí jsou zdaňovací období leden až březen 2010. Navíc společnost, která měla být v dané věci dodavatelkou, nefiguruje v žádných transakcích, které jsou sporné v nyní projednávané věci. Skutečnost, že zboží dodané žalobkyni v jiném zdaňovacím období jinou společností bylo naloženo k přepravě v České republice, nemá pro nynější řízení žádný význam. K samotné přepravě zboží potom žalobkyně nic dalšího konkrétně netvrdila, a tedy měl soud v souladu se záznamy z mýtných bran za prokázané, že zboží, za nějž žalobkyně uplatňovala odpočty daně, bylo dovezeno z jiného členského státu.

117. Dále žalobkyně namítala, že přepravu zboží nesjednávala ani nehradila, a proto nelze dospět k závěru, že jí bylo plněno přímo z jiného členského státu. V tomto ohledu však žalobkyně opět spoléhá na formální doklady, z nichž objednání přepravy dodavatelskými společnostmi skutečně vyplývá, a pomíjí, že údaje na těchto dokladech byly znevěrohodněny jinými důkazy. Ze způsobu, jakým dodavatelské společnosti fungovaly, vyplynulo, že se reálně žádných obchodů neúčastnily a poskytovaly pouze záštitu dodávkám zboží, které samy nezajišťovaly. Dodavatelské společnosti nevykazovaly ani minimální schopnost provádět jakoukoliv vlastní obchodní činnost; věnovaly se pouze styku s žalobkyní, který fungoval tím způsobem, že se zástupce dodavatelské společnosti dostavil k žalobkyni za účelem přítomnosti při dodání zboží, v té souvislosti podepsal příslušné dokumenty o tomto dodání a následně žalobkyně za tyto dodávky dodavatelským společností zaplatila, avšak finanční prostředky byly z jejich účtů obratem vybrány v hotovosti. Dodavatelské společnosti též neplnily nebo plnily zcela nedostatečně své vlastní daňové povinnosti. Za daných okolností je dle názoru soudu vyloučeno, že by dodavatelské společnosti, v některých případech prostřednictvím dalších subdodavatelů, kupovaly zboží v zahraničí a zajišťovaly pro něj dopravu k žalobkyni.

118. Žalobkyně v žalobě opakovaně tvrdila, že o okolnostech fungování dodavatelských společností nemohla nic vědět, a tedy jí nemohou být kladeny k tíži. Tato obrana se ovšem míjí s podstatou sporu. Způsob fungování dodavatelských společností vede k přesvědčivému závěru, že tyto společnosti nevykazovaly žádnou skutečnou obchodní činnost. To znamená, že nemohly ani reálně dodávat zboží žalobkyni způsobem, který žalobkyně tvrdila. Za takových okolností ovšem nelze žalobkyni přiznat nárok na odpočet daně, neboť pro jeho vznik nebyly splněny podmínky. Není tedy nutné prokazovat, do jaké míry žalobkyně věděla o okolnostech fungování dodavatelských společností, plnění jejich daňových povinností a podobně; podstatné je, že tyto okolnosti svědčí závěru, že deklarovaní dodavatelé vůbec nebyli způsobilí žalobkyni zboží dodávat, a tedy nebyly splněny podmínky pro odpočet daně.

119. Žalovaný měl navíc k dispozici pravomocný rozsudek trestního soudu, konkrétně Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 4. 2012, č. j. 2 T 10/2011 - 1615, jímž byl zaměstnanec žalobkyně K. V. odsouzen za úmyslný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jehož se dopustil transakcemi typově totožnými s těmi, o něž se jedná v nyní projednávané věci. Jedna z dodávek zboží od společnosti VIVANDIO, které

byly předmětem trestního rozsudku, dokonce přímo spadá do zdaňovacího období leden 2010. Trestní soud zjistil, že deklarovaný dodavatel ve skutečnosti žalobkyni zboží nedodával a fungoval jen jako formální zástěrka dodání zboží ze zahraničí, přičemž svědecké výpovědi zaměstnanců žalobkyně byly trestním soudem vyhodnoceny jako nedůvěryhodné. Soud souhlasí s žalovaným, že zjištění trestního soudu značně oslabují důvěryhodnost tvrzení žalobkyně ohledně všech transakcí vykazujících tytéž znaky jako transakce, jež byly předmětem trestního rozsudku.

120. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že o trestné činnosti svého zaměstnance nevěděla, respektive že o ní nevěděl jednatel žalobkyně. K tomu je třeba opětovně připomenout, že ve vyměřovacím řízení správce daně neprokazoval žalobkyni úmysl krátit daň, nýbrž pouze prokazoval, že žalobkyně deklarované zboží neobdržela od tvrzených dodavatelů. I kdyby tedy jednatel žalobkyně o trestné činnosti svého zaměstnance nevěděl, nic by to nezměnilo na závěru, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení v daňovém řízení, a naopak žalovaný tato tvrzení vyvrátil.

121. K výše uvedenému přistupuje způsob, kterým měla žalobkyně se svými dodavateli ošetřeny obchodní vztahy. Pro ilustraci lze uvést rámcovou kupní smlouvu ze dne 3. 2. 2010 mezi žalobkyní a společností METALIZER, v níž se žalobkyně zavazuje po neomezenou dobu odebírat neomezené množství nespecifikovaného odpadu, a to za cenu, která bude dohodnuta až na místě při jednotlivých dovozech. Takto vágní smlouva však stěží mohla sloužit jako základ pro skutečné obchodní vztahy s dodavateli. Jedná se naopak o další, byť nepřímý, důkaz o tom, že dodavatelské společnosti plnily jen fasádní roli a ve skutečnosti žalobkyni žádné zboží nedodávaly.

122. Na základě výše uvedeného má soud za to, že žalovaný přesvědčivě vyvrátil důkazy, které žalobkyně navrhla ke svým tvrzením. Podařilo se mu totiž prokázat, že dodavatelské společnosti vůbec nevyvíjely činnost, která by jim umožňovala skutečně s žalobkyní obchodovat deklarovaným způsobem. Žalobkyně v průběhu celého řízení navrhovala výslech množství svědků, a to především svých zaměstnanců a jednatelů dodavatelských a subdodatelských společností. Tito svědci však částečně vypovídali o skutečnostech, které nebyly v daňovém řízení sporné, tedy o způsobu přijímání zboží za přítomnosti jednatelů dodavatelských společností, částečně uváděli skutečnosti, které potvrzují skutková zjištění žalovaného, a zčásti bylo třeba jejich výpovědi ve světle ostatních provedených důkazů hodnotit jako nedůvěryhodné. Nelze ani rozumně předpokládat, že by se žalobkyni podařilo prokázat její tvrzení výslechy svědků, kteří vyslechnuti nebyli.

123. Hodnocení výpovědí jednatelů dodavatelských společností, které se podařilo vyslechnout, žalovaný provedl správně. Tito jednatelé ve svých výpovědích sice potvrdili dodávky zboží žalobkyni způsobem, který žalobkyně tvrdila, avšak jejich tvrzení je třeba v kontextu jejich výpovědí jako celku i v kontextu dalších, výše shrnutých důkazů hodnotit jako nedůvěryhodná. Jednatelé tvrdili, že se rozhodli začít s podnikáním v oblasti obchodování s barevnými kovy, s nímž do té doby neměli žádné nebo jen velmi malé zkušenosti (svědek K. například uvedl, že jeho předchozí zkušenost s oborem podnikání spočívala v nošení kovů do sběru, kterému se věnoval jako nepodnikající fyzická osoba). Své podnikání dále popisovali tak, že v zahraničí nakupovali barevné kovy, které pak dováželi žalobkyni; nebyli schopni podrobně a věrohodně vysvětlit, jak při své nezkušenosti v oboru navázali vztah právě s žalobkyní (svědek K. například uvedl, že žalobkyni našel na internetu a sám úspěšně navázal kontakt); někteří jednatelé výslovně

potvrdili, že žalobkyně byla jejich jediným zákazníkem, nikdo z nich nebyl schopen popsat obchody s jinými subjekty s žalobkyní nesouvisejícími.

124. Výpovědi jednatelů dodavatelských společností tedy rozhodně nemohly postačovat k tomu, aby žalobkyně splnila svou důkazní povinnost navzdory výše shrnutým důkazům podporujícím zjištění žalovaného. Jednatelé dodavatelských společností sice přísně vzato potvrdili dodávky zboží pro žalobkyni, celkově však své podnikání popisovali extrémně nedůvěryhodným způsobem. Je stěžejí představitelné, že by osoby bez předchozích zkušeností z oboru, navíc většinou cizí státní příslušníci, spontánně navázali obchodní vztah právě s žalobkyní, byli by schopni v dostatečném množství v zahraničí nakoupit žalobkyní požadované zboží, ale zároveň by neobchodovali s nikým jiným a po krátkém období dodávek zboží žalobkyni by své podnikání zase ukončili. Takový scénář soud považuje za v praxi vyloučený. Je tedy třeba uzavřít, že ani výpověďmi jednatelů dodavatelských společností tvrzení žalobkyně prokázána nebyla.

125. V případě společnosti EVOCILL, která měla mít ještě dalšího subdodavatele, jednatel Kardos ve své svědecké výpovědi popsal vztah se subdodavatelem způsobem, který opět potvrzuje závěr žalovaného o neexistenci skutečných obchodních transakcí. Jednatel uvedené společnosti vypověděl, že zástupce subdodavatele měl dispoziční práva k účtu společnosti EVOCILL, z něhož sám vybíral peníze v hotovosti. Takové uspořádání vztahů mezi podnikateli je však natolik nestandardní, až je lze považovat za vyloučené. Žalobkyně v žalobě k tomuto bodu namítala, že za vztahy svých dodavatelů s jejich subdodavateli nemohla žádným způsobem ovlivnit ani o nich vědět. Žalobkyně však není za tyto vztahy činěna odpovědnou; uvedené zjištění pouze dokresluje závěr, že dodavatelé žalobkyně se ve skutečnosti nevěnovali podnikatelské činnosti, v rámci níž měli žalobkyni dodávat zboží, a proto se jedná o zjištění relevantní.

126. Dále je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že jí bylo kladeno k tíži, že obchodovala se společnostmi, jejichž jednatelé byli cizími státními příslušníky. Skutečnost, že cizí státní příslušníci byli dosazeni do dodavatelských společností těsně před transakcemi s žalobkyní, je v daném kontextu podezřelá proto, že dostupnost těchto osob pro správce daně je z povahy věci omezená. Navíc je o to méně pravděpodobné, že by cizí státní příslušníci spontánně navázali obchodní vztahy s žalobkyní způsobem, který popsali.

127. S hodnocením výpovědí jednatelů dodavatelů souvisí i nedůvěryhodnost některých tvrzení zaměstnanců žalobkyně, kteří byli vyslechnuti jako svědci. Jak bylo uvedeno výše, jednatelé deklarovaných dodavatelů nesporně byli fyzicky přítomni dodávkám zboží u žalobkyně a vyhotovovali, respektive podepisovali příslušné doklady; v tomto ohledu tedy zaměstnanci žalobkyně vypovídali pravdu. Jejich tvrzení o vyjednávání podmínek jednotlivých obchodů s jednatelem dodavatelských společností, případně dohadech o kvalitě a množství zboží s nimi, však důvěryhodná nejsou. Dodavatelské společnosti skutečnou obchodní aktivitu nemohly vyvíjet, neboť byly řízeny osobami, které k takové aktivitě zjevně nebyly vybaveny. Tomu ostatně odpovídají zcela vágní smlouvy mezi žalobkyní a dodavateli, které vypovídají o tom, že mezi oběma stranami ke skutečným obchodům zahrnujícím odpovídající rizika nedocházelo. V tomto kontextu tedy nelze přijmout jako důvěryhodná tvrzení zaměstnanců žalobkyně, z nichž mělo vyplývat, že veškerá relevantní komunikace o podstatných parametrech obchodů mezi žalobkyní a jejími dodavateli probíhala ústně, respektive způsobem, který nelze doložit jinak než výpověďmi svědků.

128. Obdobné závěry se vztahují i na účastnickou výpověď jednatele žalobkyně v řízení před soudem. Většina skutečností, které jednatel žalobkyně uváděl, se týkaly tvrzení, že žalobkyně dodávky zboží skutečně obdržela; to však žalovaný nečinil sporným. Navíc z výpovědi jednatele žalobkyně vyplynulo, že on osobně činnosti související se spornými dodávkami zboží nevykonával, nýbrž že tyto činnosti měli na starosti jiní zaměstnanci žalobkyně, například syn jednatele, který byl následně odsouzen za trestnou činnost s těmito transakcemi související. Lze si tedy dobře představit, že jednání směřující k neoprávněnému daňovému zvýhodnění žalobkyně bylo vykonáváno bez přímého vědomí jednatele žalobkyně. Jak ovšem bylo uvedeno výše, v nyní projednávané věci se nezkoumá úmysl žalobkyně krátit daň, nýbrž objektivní skutečnost, zda transakce proběhly způsobem, který žalobkyně tvrdila. Na závěru žalovaného, že transakce tvrzeným způsobem neproběhly, výpověď jednatele žalobkyně nic nezměnila. Jelikož byl žalobkyni nárok na odpočet daně odepřen z důvodu nesplnění zákonných podmínek jeho vzniku, nebylo již namístě posuzovat, zda žalobkyně činila kroky k tomu, aby se vyhnula účasti na podvodném jednání; v tomto rozsahu se tedy výpověď jednatele žalobkyně mýjela s předmětem rozhodování soudu.

129. Žalobkyně dále výslovně zpochybňovala způsob, kterým žalovaný vyhodnotil výpověď svědkyně K. B. (v době výsledku M.), která poskytovala pro žalobkyni při jejím styku s jednatelem dodavatelů překladatelské a tlumočnické služby. Pro její výpověď však platí totéž, co pro hodnocení výpovědí zaměstnanců žalobkyně. Většina toho, co svědkyně uvedla, je v souladu se skutkovým stavem, z něhož žalovaný vycházel, tedy že mezi žalobkyní a dodavatelskými společnostmi byly podepsány smlouvy, a následně byli při jednotlivých dodávkách přítomni jednatelé dodavatelů a vypisovali dokumentaci. Tvrzení svědkyně o tom, že mezi žalobkyní a jednatelem společností METLOK a METALIZER probíhaly domluvy ohledně konkrétních detailů obchodů, a to buď ústně nebo přes SMS zprávy, a že se tedy jednalo o skutečné obchodní vztahy, však ve světle výše uvedeného nelze považovat za důvěryhodná.

130. Dále se soud zabýval žalobními body, v nichž žalobkyně namítala, že správci daně neprovedli jí navrhané důkazy, vycházeli z důkazů, které byly provedeny nezákonně, nebo jinak procesně pochybili při dokazování. Souhrnně k těmto námitkám je třeba připomenout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2013, č. j. 4 As 28/2013-24, č. 2938/2014 Sb. NSS, bodu 32, dle něž i v případě, kdy správní orgán vycházel z nezákonného důkazu, lze žalobu proti jeho rozhodnutí zamítnout, pokud zjištěný skutkový stav obстоjí na základě důkazů ostatních. Totéž platí pro jiné vady v dokazování. Ke kasačnímu zásahu soudu by byl důvod pouze v případě, že by soud dospěl k závěru, že určitá vada dokazování byla způsobila ovlivnit skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel.

131. Zaprvé žalobkyně namítala, že o doplnění dokazování, respektive zahájení daňové kontroly v řízeních vedených v prvním stupni FÚ Praha 1 fakticky rozhodl dožádaný správce daně, FÚ Pardubice, který k tomu byl místně nepřislušný. Tato námitka však důvodná není. Ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu dává mimořádně široký prostor pro činnost dožádaných správců daně, neboť stanoví, že dožádat lze „*provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů*“. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, bodu 19, „*z procesního hlediska se dožádaný úkon nijak neliší od úkonu, který provede místně příslušný správce daně*“. Dokazování totiž podle § 92 odst. 1 daňového řádu může provádět i dožádaný správce daně. Bylo tedy v souladu se

zákonem, když FÚ Praha 1 jako místně příslušný správce daně určitou část řízení a dokazování delegoval na dožádaného správce daně, a to včetně posouzení nutnosti dalšího dokazování navrženého žalobkyní. Zároveň však platí, že místně příslušný správce daně nebyl posouzením dožádaného finančního úřadu vázán, a pokud by tedy s jeho závěry o nepotřebnosti dalšího dokazování nesouhlasil, mohl je sám provést.

132. Lze připustit, že za určité situace by příliš rozsáhlé dožádání mohlo způsobit vyprázdnění institutu místní příslušnosti správce daně. Jak ovšem vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017 - 25, bodu 22, ani provedení celé daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně nepředstavuje vadu řízení způsobitou ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, pokud žalobce nenamítá konkrétní způsob, jak touto vadou byla zkrácena jeho práva. Ani v nyní provedené věci žalobkyně neuvedla, jak přesně měla být její práva zkrácena tím, že danou část řízení provedl dožádaný orgán, a tedy by se v každém případě nemohlo jednat o důvod pro kasační zásah soudu.

133. Žalobkyně dále namítala, že zatímco ohledně zdaňovacího období říjen 2009 bylo vyhověno jejímu návrhu na dokazování ze dne 29. 4. 2011, v řízeních pro období leden až březen 2010 tomuto návrhu vyhověno nebylo. Soud však z protokolu o zahájení daňové kontroly pro zdaňovací období říjen 2009 zjistil, že konkrétním důkazním návrhům učiněným žalobkyní v podání ze dne 29. 4. 2011 nebylo vyhověno ani pro toto zdaňovací období. Správce daně v protokolu rozsáhle zdůvodnil, proč žádný z návrhů na doplnění dokazování není důvodný. Není tedy pravda, že by týmž důkazním návrhům bylo vyhověno pro zdaňovací období říjen 2009 a zároveň byly zamítnuty pro zdaňovací období leden až březen 2010. Samotná skutečnost, že pro zdaňovací období říjen 2009 byla zahájena daňová kontrola, zatímco pro zdaňovací období leden a únor 2010 nikoliv, vadu řízení nepředstavuje. S žalobkyní se sice lze ztotožnit, že správci daně by měli v obdobných případech postupovat obdobně, rozhodující však je, zda byla žalobkyně konkrétním postupem zkrácena na svých procesních právech. Pokud správce daně pro některá období daň vyměřil jen na základě vytykácích řízení, zatímco pro jiná období tak učinil na základě daňových kontrol, ale procesní práva žalobkyně byla ve všech případech zachována, nelze v rozdílném postupu spatřovat vadu řízení.

134. Pochybením správců daně není ani neprovedení místního šetření, kterým žalobkyně navrhovala prokázat okolnosti dodávky zboží od společnosti Isdita v srpnu roku 2010. Tento návrh se zjevně časově míjel s předmětem vyměřovacího řízení, kterým jsou zdaňovací období leden až březen 2010.

135. Za vadu řízení nelze automaticky považovat ani situaci, kdy se určitý důkaz nepodaří zajistit, a to zejména stane-li se tak v důsledku nečinnosti či nesprávného postupu dožádaného zahraničního správce daně. Na druhé straně nelze přisvědčit ani kategorickým tvrzením žalovaného, dle nichž jde nemožnost provést určitý důkaz bez dalšího k tíži daňového subjektu. Podle konkrétních okolností je třeba posuzovat, zda by provedení důkazů, které se z objektivních příčin nepodařilo zajistit, mohlo něco změnit na zjištěném skutkovém stavu. V nyní projednávané věci tomu tak není. Výsledky jednání dodavatelských společností, které se nepodařilo zajistit, by rozhodujícími důkazy nepochybně nebyly. Jak bylo uvedeno výše, ani v případě dodavatelů, jejichž jednatele vyslechnuti byli a transakce s žalobkyní potvrdili, se nejednalo o důkazy způsobilé zvrátit závěr o tom, že tyto společnosti ve skutečnosti žalobkyni žádné zboží nedodávaly. Vzhledem k tomu, že okolnosti dodávek a fungování dodavatelských společností byly ve

všech případech obdobné, lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti předvídat, že ani jednatele, jejichž výslech se zajistit nepodařilo, by zjištěný skutkový stav nebyli schopni zvrátit.

136. Ani skutečnost, že se u některých zahraničních přepravních společností nepodařilo místním šetřením zjistit konkrétní okolnosti přeprav, není rozhodující. Podstatné totiž je, že ve všech případech bylo prokázáno, že dodávky pocházely z jiného členského státu Evropské unie a že deklarovaní dodavatelé nebyli schopni je fakticky zajistit. Jak bylo uvedeno výše, ani v případech, kdy se prokázalo, že formálním objednatelem přepravy byla deklarovaná dodavatelská společnost, se nejednalo o rozhodující důkaz způsobitý zvrátit posouzení skutkového stavu ve prospěch žalobkyně.

137. Žalobkyni lze přisvědčit, že žalovaný mylně hodnotil použitelnost výsledků svědků provedených maďarskou daňovou správou bez přítomnosti žalobkyně. Je pravda, že dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2013, C-276/12, *Sabou*, není dožadující orgán oprávněn po dožádaném orgánu vyžadovat, aby umožnil daňovému subjektu účastnit se úkonů prováděných v rámci dožádání. To však nic nemění na skutečnosti, že pokud je výslech svědka proveden bez přítomnosti daňového subjektu, jedná se o důkaz s jen omezenou hodnotou. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, č. 3016/2014 Sb. NSS, bodu 65, „[n]eúčast českého daňového subjektu na výsledku svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ... ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů.“

138. V nyní projednávané věci žalobkyně namítala, že se nemohla účastnit výsledku svědků K. a Sz. (jednatelů dodavatelských společností) provedených maďarskými orgány. Svědek K. vypovídal odlišně od výsledku provedeného dříve českým správcem daně, neboť v podstatě popřel, že by fakticky s žalobkyní jakkoliv obchodoval. Soud souhlasí s žalobkyní, že výpovědi svědka provedenou bez možnosti její účasti nelze účinně zpochybnit výpověď téhož svědka provedenou za její přítomnosti. Jak ovšem soud vyložil výše, ani první výpověď daného svědka nepostačovala v kontextu dalších důkazů k prokázání tvrzení žalobkyně, a proto druhá výpověď již v posouzení skutkového stavu nehraje rozhodující roli. Totéž platí o výpovědi svědka Sz. Pokud soud výše dovedl, že výslech dalších jednatelů dodavatelských společností by nemohl představovat rozhodující důkaz, není rozhodující ani tato výpověď, jejíž vypovídající hodnota je omezená. Výslech svědka Sz. slouží nanejvýš k dokreslení skutkového stavu, který žalovaný zjistil na základě ostatních provedených důkazů. Je tedy třeba uzavřít, že ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedeným výsledkům přikládal větší váhu, než která jim s ohledem na nemožnost účasti žalobkyně přísluší, skutkový stav, z něhož vychází napadené rozhodnutí, tím nemůže být zpochybněn.

139. Z výše uvedeného vyplývá, že zjištěný skutkový stav by nemohl být zvrácen ani výsledkem dalšího jednatele jedné z dodavatelských společností, S. C. S. Je pravda, že správci daně nevyvinuli dostatečné úsilí k zajištění jeho výpovědi, neboť neproověřili informace o jeho adrese pobytu v České republice poskytnuté žalobkyní, avšak ani od jeho případné výpovědi by nebylo možné očekávat vyvrácení ostatních provedených důkazů svědčících v neprospěch žalobkyně.

140. Totéž platí pro jednatele subdodavatelské společnosti M.V.O.P., ukrajinského státního příslušníka O. K., v jehož případě navíc správci daně nepochybili. Samotná skutečnost, že se dle tvrzení žalobkyně tato osoba pohybovala na území České republiky, ještě neznamená, že měli správci daně možnost zajistit jeho výslech. Navíc by ani od jeho výslechu nebylo možné očekávat změnu zjištěného skutkového stavu.

141. Závěrem lze tedy shrnout, že žalovaný unesl své důkazní břemeno a podařilo se mu celou řadou nepřímých důkazů prokázat, že deklarovaní dodavatelé nemohli být skutečnými dodavateli zboží, které žalobkyně pořizovala od blíže neurčeného jiného zdroje, zřejmě přímo ze Slovenska a Maďarska. Naopak žalobkyni se nepodařilo splnit svou důkazní povinnost ohledně okolností rozhodných pro vznik nároku na odpočet daně, neboť věrohodnost důkazů svědčících jejím tvrzením byla žalovaným spolehlivě vyvrácena.

142. Jelikož podmínky vzniku odpočtu nebyly splněny, nebylo již třeba zabývat se dalšími žalobními tvrzeními, v nichž žalobkyně polemizovala s dílčími úvahami žalovaného o účasti na podvodném jednání. Jak soud uvedl výše, tyto úvahy byly v napadeném rozhodnutí uvedeny nadbytečně, neboť ve skutečnosti žalovaný své rozhodnutí nezaložil na odepření existujícího nároku na odpočet daně pro účast na podvodném jednání. Za situace, kdy žalobkyně nárok na odpočet daně na vstupu neměla, jsou již nerozhodná její tvrzení o tom, že o způsobu obchodování svých dodavatelů nevěděla a že přijala veškerá opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

143. Jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

144. Výrok o nákladech řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má náhradu nákladů právo ten účastník, který měl v řízení úspěch. Žalobkyně v řízení úspěch neměla a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, a proto žádný z nich právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

V Praze dne 3. října 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu