



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobce: **HEAVY MACHINERY SERVICES a.s.** (dříve **LEGIOS, a.s.**)
IČO 46711201
sídlem Jana Pernera 159, České Velenice
zastoupen společností **ARIADNA, s.r.o.**, IČO 64581144
sídlem Bořivojova 21, Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 10. 2012, č. j. 15249/12-1300-107220

takto:

- I. Žaloba **se z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podal u Městského soudu v Praze žalobu, kterou se domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 10. 2012, č. j. 15249/12-1300-107220 (dále též *napadené rozhodnutí*), kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen *správce daně*), který Shodu s prvopisem potvrzuje M. V.

žalobci dodatečným platebním výměrem vydaným dne 25. 4. 2012 pod č. j. 258090/12/004513107669 (dále též *dodatečný platební výměr*) doměřil na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 daň ve výši 30 569 899 Kč a přede-psal penále ve výši 6 113 979 Kč.

2. V prvním žalobním bodě žalobce uvedl, že výpověď pana P. na Policii ČR ze dne 8. 11. 2010, kterou správce daně i žalovaný považovali za stěžejní důkazní prostředek, snižující věrohodnost důkazních prostředků předložených žalobcem deklarujících dodavatele žalobce, není vůbec důkazním prostředkem použitelným v daňovém řízení, neboť šlo o úřední záznam o podaném vysvětlení. Ustanovení § 79 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen *daňový řád*) stanovilo, že podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Žalobce v tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 53/2008 – 70, kde Nejvyšší správní soud s odkazem na svou ustálenou judikaturu konstatuje, že výpověď učiněnou v rámci podání vysvětlení nelze použít jako důkaz v situaci, kdy je možné provést řádný výslech této osoby jako svědka v daňovém řízení. Správce daně i žalovaný nesprávně vyložili § 93 odst. 1 daňového řádu. Tvzení žalovaného o maximální snaze správce daně neodpovídá skutečnosti, o čemž svědčí prohlášení pana P. ze dne 6. 8. 2012, že si v době, kdy údajně nebyl pro pracovníky finančních orgánů dostupný, pravidelně vyzvedával poštu na adrese..... O tom, že správce daně nemínil pana P. vyslechnout, svědčí úřední záznam Mgr. J. M. ze dne 22. 11. 2011.
3. Ve druhém žalobním bodě žalobce uvedl, že úřední záznam z trestního řízení, o němž správce daně v protokolu ze dne 11. 4. 2011 uvedl, že jej na základě výzvy k součinnosti třetích osob obdržel, nemohl být ve smyslu článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod důkazním prostředkem v daňovém řízení, podle kterého má každý právo na seznámení s důkazy prováděnými v jeho věci. Žalovaný rovněž porušil svou informační povinnost zakotvenou v § 6 odst. 3 daňového řádu, když nemohl být při nahlížení do spisu, na základě požadavku Policie ČR, předložen daňovému subjektu. Ve výzvě ze dne 28. 5. 2012, č. j.: 7753/12-1300-107220 žalovaný žalobce o možnosti nahlédnutí do úředního záznamu neinformoval.
4. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný se vůbec nevypořádal s žalobcovou námitkou uvedenou v doplnění odvolání ze dne 23. 7. 2012, kde žalobce v souvislosti s podáním vysvětlení pana P. u Policie ČR namítal, že se jmenovaný při tomto jednání snažil chránit svoji vlastní osobu před případným trestním stíháním.
5. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce napadl hodnocení důkazů správními orgány. Žalobce nesouhlasil se závěrem správce daně o existenci oprávněných pochybností o tom, zda plnění deklarovaná na fakturách vystavených jménem společnosti Onetrade, s.r.o. fakticky uskutečnila tato společnost. Dále žalobce namítl porušení zásady volného hodnocení důkazů, neboť nebyla hodnocena svědecká výpověď Mgr. M. M. ze dne 23. 11. 2010. Jmenovaný ve své výpovědi, byť se netýkala prověřovaného zdaňovacího období, uvedl, že obchodní případy mezi společnostmi Onetrade s.r.o. a žalobcem probíhaly od konce roku 2008 a v průběhu roku 2009. Ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu bylo povinností správce daně i žalovaného, aby tuto výpověď hodnotili jednotlivě i se všemi důkazy v jejich vzájemné souvislosti, což neučinili. Žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal úhradu faktur od společnosti ÚJI Trade, a.s. a Onetrade, s.r.o., avšak toto tvrzení nemá oporu v obsahu daňového spisu a neodpovídá skutečnosti. V protokolu č. j.: 514243/11/004934107544 ze dne 29. 11. 2011 je zachyceno vyjádření zástupce žalobce k otázkám správce daně, jak byly

uvedeny v protokole o ústním jednání č. j.: 501640/11/004934107544 ze dne 21. 11. 2011. Slíbené předložení výpisů z bankovního účtu se týkalo dokladů z obchodního styku mezi žalobcem a společností 1. Industry Center s.r.o. Žalovaný se zjevně snažil manipulovat s důkazními prostředky v neprospěch žalobce. Pokud jde o nesrovnalosti mezi údaji o ceně zboží na přijatých fakturách a údaji z evidence skladu žalobce, tyto byly způsobeny tím, že přijaté faktury obsahovaly i cenu palet. Na straně 6 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že ze svědeckých výpovědí vyplývá, že mohlo dojít k objednání předmětného zboží, příp. k jeho převzetí na sklad, nemohou však být důkazem o tom, že údaje o dodavateli uvedené na dokladech byly v souladu se skutečností. V této věci se žalobce dovolával rozsudku ESD ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, kde ESD uvedl, že nárok na odpočet daně lze nepřiznat pouze tehdy, pokud daňový orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Jelikož žalovaný nic takového neprokázal, měl žalobce za to, že nebyl oprávněn nárok na odpočet daně odmítnout. Dále se žalobce vyjádřil k hodnocení důkazních prostředků předložených k prokázání vývozu zboží. Počet palet uvedený na dokladech CRM (viz kopie dokladů), na dokladu CARNET TIR (číslo RX61171007) a na předložených dokladech JSD je totožný - 15 kusů. Počet kusů zboží uvedený v kontraktu souhlasí s údaji JSD - viz předložený úřední překlad dodatku ke kupní smlouvě a předložený překlad dokladu (dokladů) JSD. Souhlasilo rovněž názvosloví zboží (druhé označení zboží) s kupní smlouvou (ve znění jejího dodatku). Ani těmito skutečnostmi se správce daně a žalovaný vůbec nezabývali s ohledem na tvrzenou nevěrohodnost všech dokladů, kterou dovodili z výpovědi pana P. Dále žalobce předložil fakturu číslo 19 ze dne 20. 4. 2009 - kopii dokladu s ověřením shody s původní listinou a k dokladu je přiložen jeho úřední překlad. Doklad byl předkládán z důvodu vysvětlení rozporu údajů zapsaných na JSD, a to konkrétně číslo dokladu N380 - na JSD bylo uvedeno číslo 19/20042009. K proclení patrně zmocněná osoba nepředložila celou původní fakturu žalobce a tak došlo k zapsání jiného čísla dokladu, než je číslo faktury 20904044. Hodnota zboží uvedená na JSD v řádku č. 22 byla 14 934 USD. Tato hodnota odpovídala mezisoučtu hodnoty zboží z prvního listu faktury žalobce, která byla předložena v původním vytykáčím řízení vedeném za měsíc duben 2009. Při vyplňování dokladu JSD byl tedy na základě chybně předložené faktury doplněn do řádku 22 údaj z mezisoučtu položkových cen a nikoliv konečná částka (5 100 942 USD). Žalobce doložením faktury číslo 19/20042009 v rámci původního vytykáčím řízení vyvracel pochybnost správce daně z titulu uvedeného chybného čísla faktury na dokladu JSD a dále uvedené hodnoty na dokladu JSD. Žalobce naopak prokazoval věcnou shodu JSD (počet a označení zboží) s kupní smlouvou a jejím dodatkem. Dále žalobce předložil v původním vytykáčím řízení „ložní list náhradních dílů“, který sám vyhotovil. Z tohoto dokumentu je patrné, že náhradní díly bylo možné dopravit kamionovou přepravou, jak je uvedeno na vývozních dokladech. Dále bylo rovněž patrné, že na transport náhradních dílů postačovalo 15 ks palet, které byly také uvedeny ve vývozních dokladech.

6. V pátém žalobním bodě žalobce namítl nezákonné zahájení daňové kontroly, kdy rozsah daňové kontroly nebyl správcem daně při zahájení kontroly vymezen v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu. Nedošlo tedy ke všem úkonům nezbytným pro zahájení daňové kontroly a daňová kontrola nebyla zahájena zákonným způsobem.

7. V šestém žalobním bodě namítl žalobce nezákonnost daňové kontroly jako takové, kdy správce daně nebyl oprávněn daňovou kontrolu provádět, neboť postupoval v rozporu s § 143 odst. 3 daňového řádu, neboť byla naplněna hypotéza podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud správce daně v průběhu vytykácího řízení zjistil skutečnosti, na základě kterých mohl předpokládat, že bude daň doměřena, měl vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání na daň z přidané hodnoty. Namísto toho správce daně zahájil daňovou kontrolu, čímž porušil § 143 odst. 3, § 145 odst. 2 daňového řádu a zásadu zákonnosti jako základní zásadu správy daní, zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu.
8. V sedmém žalobním bodě namítl žalobce nedovolenou opakovanost daňové kontroly, tedy provedení opakované daňové kontroly v rozporu s § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu, neboť předtím provedené vytykácí řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 bylo svým časovým i věcným rozsahem vlastně daňovou kontrolou, kdy zahájení daňové kontroly předcházelo vytykácí řízení k přiznání na daň z přidané hodnoty. Předmětné vytykácí řízení trvalo déle, než umožňoval tehdejší Pokyn D-144. V případě tzv. „vytykácího řízení“ šlo o daňovou kontrolu (viz rozsudek NSS č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Dne 12. 9. 2011 správce daně zahájil v pořadí druhou daňovou kontrolu, a to ve stejném rozsahu jako „vytykácí řízení“. Daňový řád umožňuje správci daně zahájit daňovou kontrolu i opakovaně, ovšem pouze za podmínek stanovených v § 85 odst. 5 a 6 daňového řádu, který byl v daném případě porušen. Z protokolu o jednání ve věci zahájení daňové kontroly nebylo možné dovodit dodržení těchto podmínek. Opakovaná kontrola byla zahájena v rozporu s daňovým řádem. Byla porušena zásada zákonnosti zakotvená v § 5 odst. 1 daňového řádu.
9. V osmém žalobním bodě žalobce namítl, že dodatečné platební výměry byly nezákonnými rozhodnutími. Důvodem je skutečnost, že správce daně vydal tato rozhodnutí, aniž by předtím zahájil doměřovací řízení. Ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu vyžaduje formální oznámení o zahájení řízení. Žalobce nesouhlasil s právním názorem žalovaného, že při zahájení daňové kontroly dochází současně k zahájení doměřovacího řízení.
10. V devátém žalobním bodě žalobce uvedl, že povinnosti, které mu správce daně uložil výzvou ze dne 17. 10. 2011, č. j. 458862/11/004934107544, pokládá za nezákonné, resp. uložené v rozporu s daňovým řádem. Vzhledem k tomu, že správce daně do okamžiku vydání uvedené výzvy doměřovací řízení nezahájil, nebyl oprávněn tuto výzvu vydat a uložit žalobci splnění povinností v ní uvedených.
11. V desátém žalobním bodě žalobce namítl, že pokud žalovaný tvrdil, že z důvodu neexistence společností ÚJI Trade, a.s. a Onetrade, s.r.o. v době provádění daňové kontroly nemohl ověřit uskutečnění plnění deklarovaných na předložených fakturách, pak toto tvrzení nebylo v souladu se skutečností. Likvidátorem VH METAL TRADE s.r.o., v likvidaci (dříve Onetrade, s.r.o.), nástupnické společnosti ÚJI Trade, a.s., byl Mgr. J. M. Tohoto likvidátora nevyslechl správce daně jako svědka, ačkoli tento likvidátor by měl vědět, kde byly uloženy doklady obou zmíněných společností. Ačkoli správce daně měl pochybnosti o dodávkách uskutečněných společnostmi Onetrade, s.r.o. a ÚJI Trade, a.s. již od roku 2009, neučinil žádné účinné opatření k tomu, aby mohlo být zkontrolováno účetnictví zmíněných společností za předmětné zdaňovací období. Místně příslušný správce daně dokonce souhlasil s výmazem společnosti VH METAL TRADE s.r.o. v likvidaci z obchodního rejstříku.

12. Ve svém vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že jelikož argumenty obsažené v žalobě jsou téměř totožné s argumenty uplatněnými žalobcem v rámci řízení odvolacího, s nimiž se řádně a obsáhle vypořádal, dovoluje si odkázat v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného záznam výpovědi z podaného vysvětlení pana P. s odkazem na § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu může být použit jako důkazní prostředek, jako listina vypracovaná Policií ČR v přípravném trestním řízení, která je schopna ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, která nebyla získána v rozporu s právním předpisem. Správce daně k provedení svědecké výpovědi pana P. v daňovém řízení vyvinul maximální snahu a využil všechny možné dostupné prostředky. Přes veškerou snahu správce daně i odvolacího orgánu pan P. nebyl ochoten v daňovém řízení vypovídat, stejný postoj zaujímal i v odvolacím řízení. Žalovaný odkázal v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Správce daně odůvodnil přenos důkazního břemene na žalobce nejenom tím, že deklarovaní dodavatelé již neexistují, ale zejména na základě podání vysvětlení pana P. u Policie ČR (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 53/2008 – 70, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Správce daně nejprve hodnotil ve zprávě o daňové kontrole, č. j. 240539/12/004934107544, ze dne 23. 4. 2012 samostatně důkazní prostředky předložené žalobcem, provedl jejich zhodnocení i v souvislosti s provedenými svědeckými výpověďmi. Přitom správce daně dle žalovaného dospěl ke správnému závěru, že takové důkazní prostředky věrohodně neprokazují, že se deklarované obchodní případy uskutečnily. Svědecké výpovědi prokázaly, že žalobce předmětné zboží přijal, neprokázaly však, že od deklarovaných plátců. Žalovaný uvedl, že v případě žalobce byla věc doměření dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 projednána již v prvoinstančním řízení a právo na vyjádření ke všem prováděným důkazům bylo žalobci zachováno. Postup žalovaného a správce daně byl dle žalovaného v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. K námitce nezákonné daňové kontroly žalovaný uvedl, že za situace, kdy vytýkácí řízení bylo zahájeno nezákonným způsobem a výsledky tak nemohly mít žádný dopad na stanovení daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období, není možné následně zahájenou daňovou kontrolu za stejné období považovat za opakovanou daňovou kontrolu, jejíž provádění současná judikatura, s výjimkou situací promítnutých do § 85 odst. 5 daňového řádu, nepřipouští.
13. Z daňového spisu, který byl soudu předložen, vyplývají následující podstatné skutečnosti.
14. V daňovém spise je založen úřední záznam o vysvětlení podaném podle § 158 odst. 5 trestního řádu z 8. 11. 2010 panem D. P. v trestní věci vlastního působení ve společnosti ÚJI Trade, a.s. (dále též *záznam o podaném vysvětlení*). V záznamu o podaném vysvětlení pan D. P. uvedl, že se koncem r. 2007 seznámil s panem M. M., který mu později nabídl spolupráci, kterou přijal. Spolupráce spočívala v tom, že pan P. byl jmenován předsedou představenstva spol. ÚJI Trade, a.s. a současně i předsedou představenstva společnosti Ústav jaderných informací Zbraslav, a.s. Jak probíhala obchodní činnost těchto společností, pan P. nevěděl, protože nic ve společnosti nevykonával a vše probíhalo podle mateřské společnosti ALIAFIN, a.s., kterou řídil pan M. M. Jednalo se o obchody s díly ke kolejovým vozidlům. Role pana P. spočívala v tom, že příslušné dokumenty parafoval, avšak nic bližšího nezařizoval. K hrazení příslušné DPH pan P. uvedl, že podepisoval převody, ale nestaral se o to, částky navazovaly na příslušné přiznání. Vyhotovování účetních dokladů zajišťovala externí firma. Odměnou mu byly kontakty, které získal pro vlastní obchodní činnost. K dotazu na žalobce pan P. dále uvedl, že se jednalo o mezinárodní obchody.

15. Dne 10. 9. 2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 daňového řádu (viz protokol pod č. j.: 430307/11/004934107544), vztahující se k údajům, které žalobce vykázal v daňových přiznáních. Současně si vyžádal ke kontrolovanému zdaňovacímu období duben 2009 evidenci pro daňové účely DPH a související originály přijatých a vydaných daňových dokladů.
16. Místním šetřením uskutečněným dne 13. 10. 2011 (protokol, č. j.: 457152/11/004934107544) získal správce daně mimo jiné sestavu uskutečněných zdanitelných plnění, včetně tří faktur č. 201100104, č. 20092007, č. 292008, které byly dokladem za dodané zboží od dodavatele společnosti ÚJI Trade, a.s. (faktura č. 201100104) a dodavatele Onetrade, s.r.o. (faktury č. 20092007, č. 292008) s datem uskutečnění plnění v dubnu 2009, s předmětem náhradní díly pro železniční vagony (dále též *daňové doklady*). Nárok na odpočet daně byl v těchto případech uplatněn za zdaňovací období 04/2009.
17. Výzvou ze dne 17. 10. 2011, č. j. 458862/11/004934107544 správce daně vyzval žalobce, aby v případě výše uvedených daňových dokladů doložil i jiné důkazní prostředky, které by prokázaly přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů ÚJI Trade, a.s. a Onetrade, s.r.o. a jejich použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a tím prokázaly nárok na odpočet daně v souladu s §§ 72, 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce byl dále vyzván k prokázání uskutečnění vývozu zboží do třetí země pro odběratele Rington Enterprises Corp. Map Street 3, Belize City, fa. č. 20904044.
18. Dne 1. 12. 2011 správce daně provedl výslech žalobcem navrhovaných svědků (protokol č. j.: 516849/11/004934107132, protokol č. j.: 515466/11/004934107132), a to paní D. H. a pana M. K. Paní D. H. v roce 2009 a 2010 vykonávala funkci vedoucí nákupního oddělení, pan M. K. pracoval v roce 2009 a 2010 jako vedoucí skladu u žalobce.
19. Dne 19. 3. 2012 správce daně vydal pod č. j.: 132284/12/004934107544 zprávu o výsledku kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2009 (dále též *Zpráva o výsledku kontrolního zjištění* nebo *Zpráva o daňové kontrole*). V této zprávě správce daně uvedl, že žalobce vyzval k doložení dalších důkazních prostředků k předloženým daňovým dokladům (jednalo se o tři výše uvedené faktury č. 201100104, č. 20092007, č. 292008) k prokázání přijetí tam uvedených zdanitelných plnění. Správce daně uvedl, že byly předloženy formální listinné doklady (kupní smlouva, skladová příjemka zboží), na základě kterých nebylo možné věrohodně vyhodnotit, že se deklarované obchodní případy uskutečnily. Správce daně dále uvedl, že provedl úkony k možnému vyslechnutí svědka D. P., za účelem ověření získaných informací formou provedení vlastní svědecké výpovědi. Pan P. se v souvislosti s doručeným předvoláním telefonicky omluvil a navrhl náhradní termín, ve kterém se rovněž telefonicky omluvil. Správce daně zaslal žádost na Policii ČR, MOP Letňany, Praha 9, o předvedení pana P. V odpovědi na uvedenou žádost byla sdělena informace, že na základě provedeného pokusu nebyl pan P. na adrese ... nalezen (adresa pobytu, na které se zdržuje a také doručovací, jak uvedl pan P. na Policii ČR), a proto nebylo možno provést jeho předvedení. Ohledně výsledků svědků, paní D. H. a pana M. K., správce daně uvedl, že ani jeden ze svědků nepotvrdil, že by komunikoval se společnostmi ÚJI Trade, a.s. a Onetrade, s.r.o., jejich svědectví vycházelo pouze z údajů deklarovaných na dokladech, které obdrželi jako podklad pro svoji činnost v rámci zastávané pracovní pozice. Pochybnost o přijetí deklarovaných plnění vyvolala u správce daně skutečnost, že celkové částky za zboží uvedené v kupních smlouvách se neshodovaly s celkovými částkami zboží, uvedenými ve skladových příjemkách. Dále bylo zjištěno, že deklarované zboží na to, že se jednalo o specializované díly a součástky

pro výrobu železničních vozidel, byly nedostatečně specifikovány. Z tohoto důvodu správce daně konstatoval, že daňový subjekt neprokázal přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a jejich další použití pro vlastní ekonomickou činnost, čímž došlo k porušení § 72, 73 zákona o dani z přidané hodnoty. K prokázání uskutečněného vývozu zboží do třetí země pro odběratele Rington Enterprises Corp. Map Street 3, Belize City, fa č. 20904044 správce daně uvedl, že ze strany žalobce nebyl správcovi daně předložen k deklarovanému vývozu zboží žádný daňový doklad (JSD) (viz § 30 odst. 4 písm. a) a § 30 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty). Na základě této skutečnosti si správce daně ověřil vlastním šetřením v databázi ADIS – Centrální registr JSD, zda celní správa evidovala za období duben 2009 vývoz zboží daňového subjektu. Databáze Centrálního registru JSD sice obsahovala za měsíc duben 2009 údaje daňového subjektu o propuštění zboží do režimu vývoz v hodnotě 70.768 Kč do země určení XS a s následným datem přestupu ke dni 3. 5. 2009, ale neevidovala žádné údaje o vývozu zboží v deklarované hodnotě ve výši 3 945 000 EUR a odběrateli Rington Enterprises Corp., Map Street 3, Belize City, Belize. Na karnetu TIR č. RX 61171007 nebylo možno identifikovat konkrétní položky převáženého nákladu, bylo zde pouze uvedeno 15 ks palet dílů pro železniční vozidla o celkové hmotnosti 10679 kg. Na JDS vystaveném bulharskou Celní správou dne 21. 4. 2009 byl uveden jako vývozce žalobce a jako příjemce turecká společnost M.Y. Diafarma Tekstil KOZ. TAS, Istanbul, zboží v hodnotě 14 934 USD – části železničních vozidel. Z karnetu TIR ani JSD nebylo možno identifikovat jak fakturu č. 20904044, kterou daňový subjekt deklaroval vývoz zboží odběrateli Rington Enterprises Corp., Map Street 3, Belize City, Belize (což byl jiný subjekt) v hodnotě 3 945 000 EUR, tak konkrétní druh deklarovaného zboží specifikovaného v příloze kupní smlouvy ze dne 9. 4. 2009. Celní úřad Chomutov v písemném sdělení uvedl, že karnet TIR č. RX 61171007 byl řádně ukončen v Turecku a nijak nepotvrzoval, že předmětný karnet TIR měl jakoukoliv vazbu na přepravu zboží dle faktury č. 20904044. Správce daně uvedl, že žalobce neprokázal realizaci vývozu zboží, deklarovaném na faktuře č. 20904044.

20. Dne 23. 4. 2012 byl vyhotoven protokol č. j. 250808/12/004934107544 k projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu a žalobce byl seznámen mimo jiné i s obsahem zprávy o daňové kontrole DPH u žalobce za období duben 2009.
21. Dne 25. 4. 2012 vydal správce daně pod č. j.: 258090/12/004513107669 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za duben 2009 ve výši 30 569 899 Kč a penále ve výši 20 %, tj. v částce 6 113 979 Kč. V odůvodnění dodatečného platebního výměru bylo uvedeno, že za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole č. j. 240498/12/004934107544 ze dne 23. 4. 2012.
22. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 4. 6. 2012 odvolání, v němž uplatnil obdobné námitky jako v podané žalobě.
23. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že při přezkoumání dodatečného platebního výměru vycházel z důkazních prostředků předložených či navržených žalobcem – faktury přijaté, kupní smlouvy, příjmové doklady, svědecké výpovědi pana K. a paní H. – a z úředního záznamu o podaném vysvětlení panem P. u Policie ČR. K hodnocení jednotlivých důkazů lze uvést to, že se žalovaný ztotožnil s jejich hodnocením správcem daně. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí uzavřel, že dospěl k závěru, že žalobce předloženými či navrženými důkazními prostředky neprokázal, že skutečně přijal zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných fakturách od deklarovaných

plátců a neprokázal tak, že nárok na odpočet daně uplatnil v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň žalobce neprokázal nárok na odpočet daňovými doklady dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázal, že údaje na předmětných fakturách neodpovídají skutečnosti a že je tudíž lze považovat za daňové doklady ve smyslu § 28 zákona o dani z přidané hodnoty se všemi náležitostmi vymezenými odstavcem 2 tohoto ustanovení. Žalovaný se rovněž ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal vývoz zboží, deklarovaný na faktuře č. 209040444 v částce 107 106 750 Kč, daňovým dokladem tak, jak ukládá § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

24. S přihlédnutím k účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky se soud zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného správního orgánu. Žaloba byla podána proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, do jehož kompetence do dne 31. 12. 2012 spadalo rozhodování o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Účinností zákona č. 456/2011 Sb., která nastala dnem 1. 1. 2013, však tato pravomoc přešla na Odvolací finanční ředitelství. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.) je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Protože v průběhu řízení přešla kompetence původně označeného žalovaného správního orgánu na Odvolací finanční ředitelství, považoval soud nadále za žalovaného právě tento správní orgán.
25. Z insolvenčního rejstříku soud zjistil, že žalobce je v úpadku a byla mu povolena reorganizace. Insolvenční řízení bylo zahájeno na základě vyhlášky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2013, č. j. KSCB 27 INS 29347/2013-A-4. Podle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121 nemá skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), § 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a § 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.
26. Při ústním jednání zástupce žalobce zdůraznil, že provedené důkazní řízení nebylo úplné, neboť nebyl vyslechnut jako svědek pan M., a že správce daně vycházel nesprávně z prohlášení D. P. před Policií ČR. Žalobce byl při jednání s dodavateli v dobré víře a prokázal jak přijetí, tak vývoz materiálu. Z důvodů uvedených v žalobě navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a přiznání nároku na náklady řízení. Zástupce žalovaného s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby.
27. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterým je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba byla podána nedůvodně. Při přezkoumání rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
28. V prvním žalobním bodě žalobce brojil proti procesní použitelnosti výpovědi pana D. P., zachycené v záznamu o podaném vysvětlení, vyhotoveném podle § 158 odst. 5 trestního řádu. Při hodnocení této žalobní námitky je třeba v obecnosti vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého „listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění

určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti představeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“ V daném případě se jedná o listinu, ve které je zachycena výpověď pana P., který svým podpisem potvrdil správnost zapsaného obsahu jeho vyjádření. Nejedná se o reprodukci vyjádření, ale o přímý záznam tohoto vyjádření. Označení „úřední záznam“ není pro hodnocení použitelnosti tohoto důkazního prostředku právně významné.

29. Dále je nutno rozlišovat, v jakém typu správního řízení je úřední záznam použit. Judikatura použití úředního záznamu vylučuje ve správním řízení o přestupcích z důvodu subsidiární aplikace správního řádu a jeho ustanovení § 137 odst. 4 (srov. rozsudek ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010 – 73). Ve vztahu k daňovému řízení a použitelnosti úředního záznamu vyhotoveného v průběhu trestního řízení pak v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 – 39, Nejvyšší správní soud uvedl, že „vzhledem k tomu, že [j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější ...“. Nejvyšší správní soud takto tedy již dříve nevyloučil, aby v rámci daňového řízení úřední záznamy získané v průběhu prověřování podle trestního řádu jako důkazní prostředek použity byly, byť pouze podpůrně, neboť větší váhu by jistě měla výpověď svědka, získaná v průběhu daňové kontroly. Takovou výpověď se však správci daně nepodařilo obstarat, když na předvolání pak P. nereagoval.
30. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 lze dovodit tři podmínky, které je třeba zkoumat ohledně procesní použitelnosti úředního záznamu o podaném vysvětlení pana P. První podmínkou je, že musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky. Z úředního záznamu k podanému vysvětlení podle § 158 odst. 5 trestního řádu ze dne 8. 11. 2010 vyplývá, že vysvětlení pana P. bylo podáno v trestní věci jeho vlastního působení ve společnosti ÚJI Trade, a.s., tj. před zahájením samotné daňové kontroly u žalobce (12. 9. 2011). Z obsahu nevyplývá, že by

vysvětlení bylo žádáno účelově z důvodu, aby si správce daně ulehčil práci a vyhnul se například tomu, aby pana P. vyslechl sám jako svědka v průběhu daňové kontroly. Druhou podmínkou je, že v onom jiném řízení byl záznam pořízen v souladu se zákonem a do sféry správce daně se dostal zákonným způsobem. Ze záznamu o podaném vysvětlení vyplývá, že byl pořízen v souladu s § 158 odst. 5 trestního řádu a do dispozice správce daně se dostal na jeho vyžádání ze dne 29. 12. 2010 (výzva k součinnosti ze dne 29. 12. 2010, č.j. 371162/10/004934105791). Třetí podmínkou je, aby byl úřední záznam o podaném vysvětlení daňovému subjektu zpřístupněn. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce, resp. jeho zástupce byl s faktem, že správce daně získal v rámci své vlastní vyhledávací činnosti od Policie ČR, expozitura Ústí nad Labem, záznam o podání vysvětlení pana D. P., seznámen. Zástupci žalobce byl před projednáním výsledků daňové kontroly a podpisem zprávy o kontrole zaslán úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění, kde je obsah vysvětlení podaného panem P. konkrétně uveden. Skutečnost, že žalobci byl obsah vysvětlení znám, vyplývá i z odvolacích námitek.

31. Namítal-li žalobce rozpor s § 79 odst. 3 daňového řádu, jde o institut odlišný, neboť § 79 odst. 3 daňového řádu zakazuje použití vysvětlení od třetích osob získaných přímo správcem daně a jako takový představuje výjimku k § 93 odst. 1 daňového řádu, ve kterém je stanoveno, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
32. Pokud žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 – 70, pak v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud pouze konstatoval (s odkazem např. na výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 a jiné), že výpověď, kterou třetí osoba činí v rámci podání vysvětlení podle § 158 trestního řádu, nelze použít jako důkaz v situaci, kdy je v daňovém řízení možné provést řádný výslech této osoby jako svědka při respektování příslušných procesních práv daňového subjektu, což v přezkoumávaném případě možné nebylo.
33. K druhé žalobní námitce lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, z něhož plyne, že svědeckou výpověď získanou přímo rozhodujícím orgánem je obecně třeba preferovat oproti obstarání vyjádření osoby v jiné formě, např. v podobě listinného důkazu zachycujícího její výpověď v jiném řízení. Pouze při bezprostředním získání výpovědi může rozhodující orgán (ale i účastník řízení) pružně reagovat, zohlednit specifika konkrétní věci a učinit si závěry o věrohodnosti a relevanci výpovědi nejen na základě obsahu sdělení svědka, ale také z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. Je zřejmé, že provedením listinného důkazu v podobě protokolu o výslechu pořízeného v jiném řízení stejného výsledku dosáhnout nelze; jeho vypovídací hodnota je proto odlišná. Lze souhlasit s odkazem žalobce na čl. 38 odst. 2 věty první in fine Listiny základních práv a svobod, že každý má právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům“.
34. Toho si byl správce daně jistě vědom, neboť měl snahu svědeckou výpověď pana P. zajistit (viz strana 4 Zprávy o daňové kontrole). Žalovaný k tomu konkrétně v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně se v rámci jiných daňových řízení několikrát pokusil o uskutečnění svědecké výpovědi pana P. Poprvé správce daně zaslal předvolání panu P. k podání svědecké výpovědi dne 14. 9. 2010 na adresu uvedenou v obchodním rejstříku.

Toto předvolání se vrátilo zpět s poznámkou „odstěhován“. Ve dnech 21. 9. 2010 a 22. 9. 2010 správce daně telefonicky kontaktoval pana P., který přislíbil, že se k jednání ke správci daně dne 4. 10. 2010 dostaví, což však neučinil. Dne 6. 10. 2010 správce daně opět telefonicky kontaktoval pana P., který uvedl, že požaduje zaslat předvolání písemně. I přes upozornění správce daně, že se tak již stalo, ale předvolání se vrátilo zpět, trval na svém požadavku s tím, že na uvedené adrese bydlí. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně předvolával pana P. k podání svědecké výpovědi i v r. 2011, a to konkrétně na dny 19. 9. 2011, 11. 10. 2011, 3. 11. 2011 a 22. 11. 2011, přičemž předvolání zaslal na adresu, kterou jako doručovací poskytl pan P. při podání vysvětlení u Policie ČR. Tato předvolání byla doručována uplynutím lhůty, příp. byla panu P. vhozena do schránky. O konání svědeckých výpovědí byl pan P. informován, neboť v několika případech se správci daně z jednání omluvil. K provedení svědecké výpovědi se však nikdy nedostavil. Správce daně rovněž požádal o předvedení pana P. Policii ČR, avšak i tato snaha vyzněla naprázdno.

35. Z výše uvedeného je zřejmé, že se správce daně snažil zajistit, aby výpověď pana P. byla provedena podle § 96 daňového řádu, což se však ukázalo nemožné. Za těchto podmínek, s přihlédnutím k § 93 odst. 1 daňového řádu a výše zmíněné judikatuře, je možné výpověď pana P. učiněnou v rámci vysvětlení podle § 158 odst. 5 trestního řádu považovat za důkazní prostředek, k němuž byl správce daně oprávněn přihlédnout.
36. K namítanému porušení § 6 odst. 3 daňového řádu lze uvést, že podle tohoto ustanovení správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Toto ustanovení obsahuje dvě zásady. Za první právo uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení zaručená zákonem před správcem daně a za druhé právo na poučení, kdy je povinností správce daně, aby v souvislosti se svým úkonem poskytl osobě zúčastněné na správě daní přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech. Z tvrzení žalobce není zřejmé, v čem konkrétně správce daně měl porušit ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu v souvislosti s využitím záznamu o podaném vysvětlení. Tato část námítky vykazuje značnou neurčitost. Jak již bylo řečeno výše, měl žalobce možnost se se záznamem o podaném vysvětlení během daňového řízení seznámit a vyjádřit se k němu. První i druhou žalobní námitku tedy soud shledal nedůvodnou.
37. Ke třetí žalobní námitce soud uvádí, že motivace pana P. během podávání vysvětlení podle § 158 trestního řádu byla pro správce daně směrodatná pouze v tom směru, že si správce daně učinil závěr o tom, že činnost pana P. jako statutárního orgánu společnosti ÚJI Trade, a.s. byla takového charakteru, že správce daně nabyl pochybnosti o právním jednání společnosti ÚJI Trade, a.s., které zahrnovalo i uzavřené kupní smlouvy mezi společností ÚJI Trade, a.s. a žalobcem, a o obchodních transakcích, jejichž předmětem bylo zdanitelné plnění uskutečněné v období duben 2009. To ostatně vyplývá z vypořádání se s žalobcovou odvolací námitkou v napadeném rozhodnutí. Žalobcová námitka, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou, ve které namítal, že se pan P. při podání vysvětlení u Policie ČR snažil chránit svoji vlastní osobu před případným trestním jednáním, je tak nedůvodná.
38. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítl nesprávné hodnocení shromážděných důkazů správcem daně a žalovaným. Tuto námitku je možné rozdělit na část ohledně naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně vyplývající z § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a toho, zda byl prokázán za duben 2009 vykazovaný

výstup zboží z Evropského společenství na území třetí země (§ 66 odst. 1, 4 a § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty).

39. K první části čtvrté žalobní námitky lze uvést, že podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu je prokázání, zda plnění bylo fakticky uskutečněno a kým. Ze správního spisu i z podané žaloby vyplývá, že mezi žalobcem a žalovaným (potažmo správcem daně) bylo sporné především to, zda došlo ke zdanitelným plněním (dodávkám součástek do vagónů) způsobem deklarovaným žalobcem, tedy zda předmětná plnění skutečně žalobce přijal jako od dodavatelů, od společností UJI Trade, a.s. a Onetrade, s.r.o., které byly uvedeny v daňových dokladech předložených žalobcem.
40. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Podle § 92 odst. 4 daňového řádu: „Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
41. K rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňový subjekt lze v obecnosti uvést tolik, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně však nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale to, že o jejich souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení upravil. Daňový subjekt tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).
42. Princip rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem lze vztáhnout i na prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 72 odst.

3 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátcem povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátcem, mít daňový doklad.

43. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, uvedl, že „...jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“
44. Z daňového spisu vyplývá, že žalobce správci daně předložil daňové doklady k prokázání svých daňových tvrzení. Správce daně žalobce vyzval (viz Výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ze dne 17. 10. 2011, č. j. 458862/11/004934107544), aby předložil další důkazní prostředky, vztahující se k přezkoumávanému zdaňovacímu období (duben 2009). Žalobce správci daně předložil kupní smlouvy uzavřené se společnostmi Onetrade, s.r.o. a ÚJI Trade, a.s. a příjmové doklady. Dále na návrh žalobce správce daně provedl výslechy svědků (paní D. H. a pana M. K.; oba zaprotokolované dne 1. 12. 2011, viz výše). Žalobcem předložené doklady, ani výslechy obou svědků, však pochybnosti správce daně o uskutečněním faktickém plnění nezvrátily, o čemž svědčí jednak úřední záznam vyhotovený dle § 63 daňového řádu ze dne 19. 3. 2012, č. j. 132284/12/004934107544, jednak následující Zpráva o daňové kontrole ze dne 23. 4. 2012. Správce daně zhodnotil obsah předložených kupních smluv s tím, že na jejich základě by bylo fakticky nemožné uskutečnit deklarované obchody ohledně vysoce specializovaných součástí určených pro výrobu železničních vozidel, a to z důvodu nedostatečné technické specifikace tam uvedeného zboží (viz str. 6 Zprávy o daňové kontrole). Dále poukázal na nesrovnalosti mezi celkovými částkami za zboží v uvedených kupních smlouvách a v příjmových dokladech (str. 5 Zprávy o daňové kontrole), na neexistenci či nepředložení skladových karet k jednotlivým druhům deklarovaného zboží (str. 4 Zprávy o daňové kontrole). Ohledně výpovědí obou svědků, paní H. a pana K., zdůraznil, že sice potrhovali objednávku a příjem zboží na sklad, ale fakticky vycházeli oba pouze z údajů deklarovaných v dokumentech, resp. dokladech, jejichž vyhotovení spadalo do kompetence jiných osob. Závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno a tedy neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů Onetrade, s.r.o. a ÚJI Trade, a.s., má dle názoru soudu oporu v obsahu provedeného dokazování a jeví se jako správný.
45. Pakliže žalobce poukazuje na výslechy pana Mgr. M. M., pak jak sám žalobce uvedl, ten vůbec v přezkoumávaném daňovém řízení správcem daně proveden nebyl. V tomto směru lze odkázat na § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. zásadu volného hodnocení důkazů, uplatňující se v daňovém řízení, podle níž správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Je tedy do jisté míry na úvaze správce daně, jaké důkazy v konkrétním daňovém

řízení či během daňové kontroly provede s tím, že je třeba respektovat cíl daňového řízení, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). K této námitce považuje soud za potřebné poukázat rovněž na to, že žalobce v podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nepožadoval, aby byla výpověď jmenovaného hodnocena spolu s dalšími důkazními prostředky týkajícími se zdaňovacího období duben 2009. Pokud měl za to, že tato výpověď může přispět k jinému závěru, mohl navrhnout, aby byla hodnocena spolu s dalším předloženými důkazními prostředky.

46. Jestliže zmiňovaná výpověď pana M. měla zpochybnit podané vysvětlení panem P., k tomu je možné uvést, že ačkoli správce daně hodnotil výpověď pana P. v rámci shromážděných důkazních prostředků, jeho výpověď učiněná formou záznamu o podaném vysvětlení nesehrála roli stěžejního důkazního prostředku, ale z daňového spisu vyplývá, že sehrála spíše roli podpůrnou, kdy tato výpověď byla hodnocena v kontextu ostatních správce daně shromážděných důkazů. Byla spíše důvodem pro vznik pochybností o správnosti přiznané daňové povinnosti.
47. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, lze odkázat na následující argumentaci Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 – 59, bod 40: *„Je nutné rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně došlo (daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, jak bylo tvrzeno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie je především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s nímž je spojen vznik nároku na odpočet daně, od plátce daně skutečně došlo, je třeba se zabývat otázkou, zda se tak nestalo v důsledku podvodného jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). V nyní projednávané věci správní orgány neuznaly nárok stěžovatelky na odpočet DPH proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že zdanitelná plnění skutečně přijala od dodavatelů deklarovaných v daňových dokladech, tzn. stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění podle jejích daňových tvrzení. Stěžovatelčinou případnou účastí na daňovém podvodu se proto správní orgány vůbec nezabývaly; posuzování takové otázky by bylo předčasné. Stěžovatelčina případná účast či neúčast na daňovém podvodu proto neměla vliv na posuzování nároku na odpočet DPH. Odkazy na judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, rozsudek SDEU ze dne 13. února 2014, C-18/13, Maks Pen EOOD) týkající se daňových podvodů jsou proto nepřiléhavé a závěry v ní uvedené nejsou použitelné v nyní projednávané věci. Argumentace stěžovatelky tím, že se neúčastnila daňového podvodu, nemůže ve světle výše uvedených závěrů obstát.“* Obdobně lze konstatovat i ohledně žalobcem odkazovaného rozsudku ve věci C-324/11 ze dne 6. 9. 2012.
48. Ve druhé části čtvrté námítky žalobce tvrdil, že prokázal prověřovaný vývoz zboží ve zdaňovacím období duben roku 2009. Podle § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Za vývoz zboží se

pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Podle § 60 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty při dodání zboží do třetí země se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropského společenství potvrzený celním orgánem. Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 písm. a) a § 30 odst. 5. Podle § 30 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty daňovým dokladem při vývozu zboží je a) písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství, b) písemné rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.“

49. Žalobce měl v průběhu daňové kontroly prokázat vývoz zboží (součástky do vagónů) do třetí země, a to v případě zboží uvedeného v kupní smlouvě ze dne 9. 4. 2009 mezi žalobcem jako prodávajícím a společností M.Y. DIAFARMA TEKSTIL KOZ.TAS. MEDICAL TUR.SAGLIK HIZM.TIC.LTD. STI, se sídlem v Turecku jako kupujícím, za účasti zprostředkovatele společnosti RINGTON ENTERPRISES CORP., se sídlem No.3 Mapp Street, Belize City, Belize (správce daně sice ve Zprávě o daňové kontrole uvedl chybně jako odběratele právě společnost RINGTON ENTERPRISES CORP., což však nic nemění na správnosti jeho závěrů). Šlo o zboží, kdy fakturovaná platba ve výši 3 945 000 eur byla evidována na faktuře č. 20904044, kterou žalobce předložil správci daně během daňové kontroly. Žalobce v průběhu daňové kontroly prokazoval vývoz zboží z výše uvedené smlouvy jednak odpovědí CÚ v Chomutově č. j. 24227/2011-086300-022 ze dne 3. 1. 2012, dokladem CARNET TIR číslo RX61171007, bulharským JSD k vývozu zboží – části železničních vagonů do Turecka, hodnota zboží byla uvedena v částce 19 934 USD. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole učinil závěr, že vývoz zboží nebyl v daném případě prokázán, protože minimálně neseděly částky – 3 945 000 eur (faktura, kupní smlouva) a 14 934 USD (JSD, CARNET TIR č. RX61171007). Ve změně kupní smlouvy, kde byla uvedena nová specifikace zboží (šlo o písemnost odeslanou žalobcem odběrateli – společnosti M.Y. DIAFARMA TEKSTIL KOZ.TAS. MEDICAL TUR.SAGLIK HIZM.TIC.LTD. STI dne 14. 4. 2009, bylo uvedeno „*Fakturační/celková cena zůstává nezměněna.*“/“*Invoicing/total price is the same.*“). Celní úřad Chomutov v písemném sdělení uvedl, že karnet TIR č. RX 61171007 byl řádně ukončen v Turecku, ovšem nijak nepotvrdil, že měl tento doklad jakoukoli vazbu na přepravu zboží dle faktury č. 20901044, vztahující se ke kupní smlouvě ze dne 9. 4. 2009 a její změně ze dne 14. 4. 2009. Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně předložené doklady zhodnotil tak, že ze strany daňového subjektu nebyl správci daně předložen k deklarovanému vývozu zboží žádný daňový doklad (JSD). Proto si správce daně ověřil vlastním šetřením v databázi ADIS – Centrální registr JSD, zda celní správa eviduje za období duben 2009 vývoz zboží daňového subjektu. Databáze Centrálního registru JSD neeviduje žádné údaje o vývozu zboží v deklarované hodnotě, tj. ve výši 3.945.000,- EUR a odběrateli Rington Enterprises Corp., Map Street 3, Belize City, Belize, viz faktura č. 20904044 a to ani v následných obdobích r. 2009.“ Z těchto důvodů správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal realizaci vývozu zboží, deklarovaného na faktuře č. 20904044. I tento závěr správce daně má dle názoru soudu oporu v provedeném dokazování a jeví se jako správný. Vzhledem k výše uvedenému tedy soud shledal jako nedůvodnou námitku žalobce, že doložil a prokázal veškeré skutečnosti nutné k osvobození jeho zdanitelných plnění směřujících k adresátovi mimo EU od daně z přidané hodnoty.

50. K páté žalobní námitce soud uvádí, že předmět a rozsah daňové kontroly byl vymezen v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 9. 2011, č. j.: 430307/11/004934107544 takto: „*Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období: 04/2009*“. Dle názoru soudu byly vymezeny předmět a rozsah daňové kontroly dostatečně. Předmětem byla daň z přidané hodnoty, rozsah pak byl vymezen obdobím duben 2009. Z tohoto vymezení je zřejmé, že správce daně bude prověřovat správnost vyměřené daně za uvedené zdaňovací období a to v celém rozsahu, že kontrola není zahajována ve vztahu k pouze jednotlivým plněním. Stanovený rozsah, to je duben 2009, byl v daném případě správcem daně respektován, proto žalobcovu námitku ohledně porušení § 85 odst. 3 daňového řádu správcem daně neshledal soud jako důvodnou.
51. V šesté žalobní námitce žalobce namítl nezákonnost daňové kontroly z důvodu nerepektování § 143 odst. 3 daňového řádu, neboť byla naplněna hypotéza pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce měl za to, že v průběhu vytýkacího řízení zjistil správce daně takové skutečnosti, na základě kterých mohl předpokládat, že daň bude doměřena. V osmém žalobním bodu pak žalobce namítal opakovaně porušení uvedených ustanovení, když měl za to, že správce nemohl bez provedení doměřovacího řízení pouze na základě výsledků daňové kontroly vydat dodatečný platební výměr. Namítl rovněž, že se s touto námitkou uvedenou již v odvolání žalovaný vypořádal nedostatečně.
52. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
53. Ve správním spise se nachází rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 8. 7. 2011, č. j. 348569/11/004513107669, o odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty, kterým finanční úřad vyhověl odvolání žalobce proti rozhodnutí č. j. 368066/10/004513107669 ze dne 21. 12. 2010 o vyměření daně z přidané hodnoty za duben 2009. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání ze dne 8. 7. 2011 je uvedeno, že správce daně zjistil, že v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 je bílou korekční páskou zaběleno datum vyměření daně. S ohledem na tuto skutečnost nelze vyloučit, že k zahájení vytýkacího řízení vydáním výzvy č. j. 39943/09/201923501111 ze dne 5. 6. 2009 došlo po konkludentním vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Vzhledem k tomu, že vytýkací řízení nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření, rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí. Z tohoto rozhodnutí je tedy zřejmé, že vytýkací řízení, které předcházelo daňové kontrole, bylo správcem daně shledáno jako provedené v rozporu se zákonem, neboť proběhlo poté, kdy daň za příslušné zdaňovací období byla již vyměřena.
54. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k námitce porušení § 143 odst. 3 daňového řádu uvedl, že správce daně nemohl v daném případě postupovat podle ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu a následně podle ustanovení § 145 odst. 2 téhož zákona. Jak vyplývá z výše uvedeného, řízení zahájené vydáním výzvy č. j. 39943/09/2019234011 bylo nezákonným řízením, a tudíž skutečnosti nebo důkazy nebyly v tomto řízení zjištěné či získané

zákonným způsobem. Správce daně tyto podklady nemohl použít a odůvodnit jimi postup podle ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu.

55. Při řešení této námitky lze vyjít z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 41/2013 – 47 (dostupný na www.nssoud.cz), ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že *zpráva o kontrole představuje souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Skutková zjištění učiněná při daňové kontrole mohou, avšak nutně nemusí, tvořit podklad pro další postup příslušných správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.4. 2013, č. j. 5 Afs 59/2012 - 32). Nelze se však ztotožnit s názorem, že by byl správce daně povinen před doměřením daně z moci úřední stěžovateli formálně oznámit, že zahajuje doměřovací řízení. Takovou povinnost správce daně nelze dovodit ani z § 264 daňového řádu, ani z § 143 odst. 3 ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu. Z § 91 odst. 1 ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu nevyplývá nezbytnost takového postupu. Doměřit daň z moci úřední lze pouze na základě zprávy o daňové kontrole (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). V okamžiku, kdy je kontrola ukončena, již není prostor pro uplatnění dalších námitek, které by v dané fázi řízení mohly mít vliv na výsledky kontrolního zjištění. Samostatné následné oznámení o zahájení doměřovacího řízení by nemohlo mít vliv na veřejná subjektivní práva stěžovatele. Platná právní úprava s ním navíc v těchto případech nepočítá.*
56. Soud neshledal žádný důvod se od uvedeného názoru Nejvyššího správního soudu jakkoliv odchýlit. V daném případě správce daně nebyl povinen a ani neměl možnost žalobce vyzývat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jestliže se zpráva o daňové kontrole podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, když podmínka, že ke stanovení daně dojde výlučně na základě výsledku daňové kontroly, byla v daném případě splněna, nemohl by žalobce po skončení daňové kontroly vznášet žádné nové návrhy a doplňovat důkazní prostředky. Nezahájení doměřovacího řízení v této věci nepředstavuje vadu řízení a žalobce postupem správce daně nebyl z tohoto důvodu zkrácen na svých právech. Pro posouzení věci je rozhodné, že k výsledkům dříve proběhlého vytýkácího řízení nelze přihlídnout, když toto nemohlo být z důvodu předcházejícího konkludentního vyměření daňové povinnosti ani zahájeno. Z uvedených důvodů má soud za to, že námitky týkající se nerespektování ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu nejsou důvodné. Dle názoru soudu se žalovaný s předmětnou odvolací námitkou vypořádal dostatečným způsobem, a proto ani poukaz na neúplnost odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal soud jako důvodný.
57. V sedmé žalobní námitce žalobce namítl opakování daňové kontroly v rozporu s § 84 odst. 5 a 6 daňového řádu. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu. Podle § 85 odst. 6 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

58. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k této námitce, podané již v rámci odvolání, uvedl že, výzva č. j. 39943/09/2019235011, způsobila nezákonnost celého následujícího vytýkacího řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007 – 113), neboť byla vydána v rozporu se zákonem až poté, co již s ohledem na zabělený zápis správce daně o vyměření daně v daňovém přiznání, mohlo dojít k jejímu konkludentnímu vyměření. Z důvodu nezákonně vedeného daňového řízení správce daně vyhověl odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004. Za situace, kdy vytýkací řízení bylo zahájeno nezákonným způsobem a jeho výsledky tak nemohly mít žádný dopad na stanovení daňové povinnosti odvolatele za předmětné zdaňovací období, není možné následně zahájenou daňovou kontrolu za toto období považovat za opakovanou daňovou kontrolu, jejíž provádění současná judikatura, s výjimkou situací promítnutých do ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu, nepřipouští. Zahájení daňové kontroly nepředcházelo žádné zákonným způsobem vedené daňové řízení. S ohledem na tento názor pak odvolacího orgánu považoval za nadbytečné posuzovat, jaký rozsah a charakter toto předchozí řízení mělo a zda již, s ohledem na odvolatelem zmiňovanou povinnost správce daně posuzovat skutečný obsah právního úkonu, nemělo být posouzeno jako daňová kontrola. Soud se ztotožňuje s uvedeným odůvodněním žalovaného. Vzhledem ke shora uvedeným důvodům, pro které má soud za to, že vytýkací řízení ohledně daně z přidané hodnoty za duben 2009 nebylo možné v případě žalobce vést, neboť daň byla vyměřena konkludentně, nemůže mít žádný vliv na posouzení dovolenosti daňové kontroly otázka, zda předcházející vytýkací řízení svým rozsahem a svou délkou překračovalo parametry vytýkacího řízení.
59. V deváté žalobní námitce žalobce uvedl, že povinnosti, které mu správce daně uložil výzvou ze dne 21. 9. 2011, č. j. 436664/11/004934107544, pokládá za nezákonné, neboť nebylo zahájeno doměřovací řízení. Touto výzvou správce daně s odkazem na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání tam uvedených skutečností. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z povahy daňové kontroly vyplývá, že podstatnou její součástí je dokazování (§ 92 a násl. daňového řádu), což dále vyplývá mimo jiné i z § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu. V tomto ohledu je okamžik zahájení doměřovacího řízení (viz předchozí žalobní námitka) zcela irrelevantní. Soud považuje tuto námitku za nedůvodnou.
60. V desáté žalobní námitce žalobce namítl, že správce daně měl provést výslech likvidátora společností VH METAL TRADE s.r.o. (dříve Onetrade, s.r.o.), nástupnické společnosti ÚJI Trade, a.s., pana Mgr. J. M. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z daňového spisu (kontrolního spisu) nevyplývá, že by žalobce důkaz výsledkem Mgr. J. M. vůbec navrhoval. V tomto ohledu lze např. odkázat na komentářovou literaturu, která uvádí: „*Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly.*“

V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436). Nadto je z výše uvedeného odůvodnění jasné, že pro prokázání nároku na odpočet nejsou důležité pouze účetní doklady, ale je nutno prokázat, že na jejich základě bylo i fakticky plněno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Soud i tuto žalobní námitku shledal nedůvodnou.

61. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
62. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 23. ledna 2019

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu

