



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **ENERGO-MARKET invest, s.r.o.**,
sídlem V zářezu 902/4, Jinonice, Praha 5, IČO 018 67 547,
zastoupeného Martinem Černým, daňovým poradcem,
sídlem Liberecká 10, Litoměřice, PSČ 412 01,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, Brno, PSČ: 602 00

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2016, č. j. 44106/16/5300-22443-701328,

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) rozhodlo dne 7. 10. 2016 ve smyslu ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období (dále jen „ZDPH“) napadeným rozhodnutím o odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty č. j. 4208238/15/2009-52521-109510, který vydal dne 27. 5. 2015 Finanční úřad pro hlavní město

Prahu (dále jen „správce daně“). Tímto rozhodnutím byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši nadměrného odpočtu 44 228 Kč.

2. Správce daně, potažmo žalovaný neuznal žalobkyni oprávněnost odpočtů na DPH z faktury č. 20140079 ze dne 25. 9. 2014 přijaté od společnosti SOUTH FERRY a. s. (dále jen „SOUTH FERRY“) za dodání Kogenerační jednotky „TEDOMT30“ a rovněž faktur přijatých od dodavatelské firmy ENERGO-MARKET s.r.o. (dále jen „ENERGO-MARKET“) ze dne 15. 10. 2014, č.j. FP 149910 a č.j. FP 149911 za dodání 2 solárních elektrárén.
3. Podanou žalobou napadla žalobkyně rozhodnutí žalovaného z důvodu spočívajícím ve zkrácení jejích práv, k němuž došlo jak napadeným rozhodnutím, tak rozhodnutím správce daně v prvním stupni. Žalobkyně tvrdí, že správce daně se dopustil procesních chyb a žalovaný je neodstranil a řádně se nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně.
4. Žalobní důvody shledává žalobkyně v následujících konkrétních skutečnostech.
5. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně uvádí, že správce daně vydal dne 11. 12. 2014 výzvu k odstranění pochybností, které žalobkyně odstranila podáním ze dne 20. 12. 2014. Přesto správce daně zahájil s žalobkyní daňovou kontrolu. Žalobkyně namítá, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu nezhodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní a při zahájení daňové kontroly neuvedl rozsah a předmět daňové kontroly, v důsledku čehož došlo k jejímu nezákonnému zahájení.
6. Dále žalobkyně namítá, že za dobu trvání kontroly správce daně nezkoumal její tvrzení a neprováděl dokazování, přitom správce daně nedoložil žádné důkazní prostředky, které by odůvodňovaly neuznání odpočtu daně. Nebyl ani proveden výslech navrhovaného svědka. Nadto správce daně prováděl postup k odstranění pochybností déle, než daňovou kontrolu.
7. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá, že žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkou žalobkyně ohledně nezákonnosti provedené daňové kontroly.
8. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a dále uvedl, že s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasí. Ohledně skutkového stavu a právního posouzení věci žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i na předložený spisový materiál.
9. *K námitkám obsaženým v prvním žalobním bodu*, které se týkají řízení prováděného správcem daně, konkrétně k námitce, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností nezhodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní a že neuvedl rozsah a předmět daňové kontroly, odkazuje žalovaný na protokol o ústním jednání ze dne 2. 3. 2015, č. j. 1392944/15/2009-60566- 202930, sepsaný při zahájení daňové kontroly, kde rozsah a předmět daňové kontroly byl jednoznačně vymezen jako daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014. K námitce týkající se hodnocení důkazů žalovaný uvádí, že správce daně v rámci tohoto ústního jednání popsal důkazy předložené žalobkyní, uvedl, jak je hodnotil a shrnul, že tyto předložené doklady neprokazují, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak uvádí žalobkyně, a proto je nutno provést další dokazování.
10. Ohledně námítky, že za dobu trvání kontroly správce daně nezjišťoval daňové povinnosti a nezkoumal tvrzení žalobkyně, uvádí žalovaný, že z označeného protokolu ze dne 2. 3. 2015 rovněž vyplývá, že ihned po zahájení daňové kontroly správce daně zjišťoval další

skutečnosti týkající se předmětných zdanitelných plnění, která následně hodnotil, stejně jako hodnotil skutečnosti zjištěné v rámci dožádání.

11. Žalovaný nespatřuje tvrzenou nezákonnost ani ve skutečnosti, že postup k odstranění pochybností trval déle, než daňová kontrola. Důvodem pro přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly byl předpoklad potřeby dalšího dokazování. Správce daně si při zahájení daňové kontroly nemohl být vědom skutečnosti, že odpověď na dožádání obdrží okamžitě po zahájení daňové kontroly, ani že společnost SOUTH FERRY nebude na výzvu k součinnosti reagovat. Žalovaný dodává, že žalobkyně žádným způsobem neupřesňuje, co konkrétně by mělo být nezákonné na skutečnosti, že postup k odstranění pochybností trval cca 3 měsíce a daňová kontrola více než dva měsíce. Sama o sobě tato skutečnost nezákonná není. Vzhledem k tomu, že doba trvání obou postupů byla dosti krátká, nelze v daném postupu spatřovat ani žádnou nepřiměřenost a žalobkyně neuvádí, že by jí byla tímto postupem zkrácena určitá práva.
12. K námitce, že nebyl proveden výslech navrhovaného svědka, žalovaný uvádí, že s touto námitkou se vypořádal již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že nemohl provést svědeckou výpověď jednatele dodavatelské firmy ENERGO-MARKET, Ing. D., neboť se jedná o osobu, která je zároveň statutárním orgánem žalobce. Svědkem je pouze fyzická osoba odlišná od daňového subjektu, způsobila vypovídat o skutečnostech, které vnímala svými smysly (zrakem, sluchem, hmatem apod.), v praxi zejména o tom, co viděla či slyšela. Svědecká výpověď je provedena za situace, kdy je na místě, aby svědek vypovídal o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, avšak Ing. D. by v rámci výpovědi nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob, protože byl v rozhodné době statutárním orgánem žalobkyně a jeho výpověď by tedy nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41).
13. K námitce, že správce daně nedoložil důkazní prostředky, které by odůvodňovaly neuznání odpočtu daně, žalovaný uvádí, že daňový řád neukládá správci daně povinnost předkládat důkazní prostředky, kterými by prokázal, že nedošlo k naplnění podmínek pro přiznání odpočtu daně. Jak uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Správce daně pak oproti tomu dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost. Správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“* Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54) vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“. V tomto konkrétním případě měl správce daně pochybnosti o tom, zda došlo k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, které žalobkyně uvedla na daňovém přiznání.

V průběhu řízení se pak tyto pochybnosti ukázaly jako důvodné, když bylo zjištěno, že v případě plnění uskutečněného společností ENERGO-MARKET, tato společnost podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém snížila svou daňovou povinnost v souvislosti s plněním, které měla uskutečnit ve prospěch žalobkyně. Co se týká společnosti SOUTH FERRY, zde jednatel žalobkyně v průběhu řízení výslovně uvedl, že k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění v jeho prospěch došlo v jiném zdaňovacím období.

14. *K námitkám obsaženým ve druhém žalobním bodu*, které spočívají v tvrzení, že žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkou nezákonnosti daňové kontroly, žalovaný odkázal na konstantní judikaturu soudních institucí, ze které vyplývá, že povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Pokud tedy je z rozhodnutí zřejmé, že se žalovaný v rámci odvolacího řízení zabýval posouzením postupů správce daně v rámci daňové kontroly (což zde patrné je), a též tvrzené dílčí nezákonnosti daňové kontroly posuzoval v rámci jiných odvolacích námitek, není nutné, aby bylo tvrzení žalobkyně o nezákonnosti daňové kontroly vypořádáváno výslovně jako samostatná námitka.
15. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně v přípise ze dne 2. 1. 2017 prostřednictvím svého zástupce výslovně uvedla, že souhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání a žalovaný (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla žalovanému doručena dne 3. 1. 2017) ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil nesouhlas s tím, aby soud rozhodl bez jednání (§ 51 s.ř.s.).
16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
17. Městský soud v Praze po posouzení věci neshledal námitky vznesené žalobkyní důvodnými, a to z následujících důvodů:
18. V daňovém řízení je každý daňový subjekt povinen sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013). Správce daně musí především identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti průkaznosti nebo správnosti předloženého dokladu (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 1 Afs 39/2010, obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 29. října 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02); této povinnosti správce daně dostál. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat tvrzené skutečnosti; doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech

pochybnosti, je na něm [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 39/2010, sp. zn. 8 Afs 44/2011). V projednávané věci se však stěžovateli - bez ohledu na předložené doklady - ani v rámci dalšího dokazování nepodařilo prostřednictvím navrhaných a správcem daně provedených důkazních prostředků prokázat, že doklady vystavily deklarované společnosti, resp., že tyto společnosti deklarované služby poskytly. Prokáže-li správce daně, že osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavila, dostál své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; za této situace správce daně nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.

19. Soud úvodem připomíná, že rozsah i kvalita soudního přezkumu je determinována také formulací žalobních námitek, neboť ve správním soudnictví platí dispoziční zásada a soud je při přezkumu správního rozhodnutí vázán co do rozsahu a mezí přezkumu žalobními námitkami (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
20. K námitkám obsaženým v *prvním žalobním bodu*, kdy žalobkyně namítá, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu nezhodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní a při zahájení daňové kontroly neuvedl rozsah a předmět daňové kontroly, v důsledku čehož došlo k jejímu nezákonnému zahájení, soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:
 - Dne 25. 11. 2014 podal daňový subjekt řádné přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014, ve kterém uvedl nadměrný odpočet ve výši 7 173 728 Kč.
 - S ohledem na vzniklé pochybnosti správce daně vydal dne 11.12.2014 výzvu k odstranění pochybností č.j. 6862797/14/2009-52521-109510 (byla doručena 11.12.2014).
 - Daňový subjekt reagoval podáním ze dne 20. 12. 2014, k němuž připojil listinné důkazy, včetně fotodokumentace.
 - Dne 19. 1. 2015 zaslal správce daně dožádání Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj ohledně daňového subjektu ENERGO-MARKET za účelem prověření faktur č. 149910 ze dne 15. 10. 2014 na částku 2 541 000 Kč celkem a č. 149911 ze dne 15. 10. 2014 na částku 32 065 000 Kč celkem vystavených daňovým subjektem ENERGO-MARKET pro daňový subjekt ENERGO-MARKET invest.
 - Dne 19. 1. 2015 zaslal správce daně rovněž dožádání Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 4 ohledně daňového subjektu SOUTH FERRY za účelem prověření faktury č. 20140079 ze dne 25. 10. 2014 na částku 5 350 000 Kč vystavených jmenovaným daňovým subjektem pro daňový subjekt ENERGO-MARKET invest.
 - Dne 2. 3. 2015 se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu byl žalobkyni sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností, a sice, že nebyly dosud odstraněny pochybnosti správce daně u podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014, proto správce daně ukončí postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 a v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu zahájí za předmětné zdaňovací období daňovou

kontrolu dle § 85 až 88 daňového řádu, což následně správce daně učinil a položil zástupci daňového subjektu otázky týkající se uplatnění nároku k DPH v předmětném období (viz protokol č.j. 1392944/15/2009-60566-202390).

- Dne 2. 3. 2015 vyzval správce daně dodavatele společnost SOUTH FERRY k podání součinnosti, konkrétně k zaslání kopie faktury ze dne 25. 10. 2014, č. 20140079, kterou vystavila pro daňový subjekt ENERGO-MARKET invest, včetně příloh. Adresát, tj. společnost SOUTH FERRY na výzvu nereagovala.
- Dne 3. 3. 2015 byla správci daně doručena odpověď správce daně daňového subjektu ENERGO-MARKET.
- Dne 9. 3. 2015 se uskutečnilo ústní jednání ve věci nahlížení do spisu, v jehož rámci daňový subjekt mj. uvedl, že k nákupu kogenerační jednotky od společnosti SOUTH FERRY nedošlo v říjnu 2014, ale v listopadu 2014, na listopad podá dodatečné daňové přiznání (viz protokol č.j. 1561937/15/2009-60566-202390).
- V písemnosti ze dne 16. 4. 2015, č.j. 2939513/15/2009-60566-202390 označené „Sdělení ve věci projednání zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014“ seznámil správce daně daňový subjekt se zjištěními a důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem a důkazními prostředky získanými na základě vlastních šetření, které správce daně vyhodnotil ve smyslu § 8 daňového řádu. Správce daně navrhl daňovému subjektu, aby se dne 5. 5. 2015 dostavil k němu k ústnímu jednání z důvodu projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole.
- Dne 5. 5. 2015 se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu se daňový subjekt vyjádřil ke kontrolnímu zjištění správce daně (viz protokol č.j. 220932/14/2009-60566-202390).
- Dne 20. 5. 2015 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole (viz protokol č.j. 3957081/15/2009-60566-202390).
- Dne 27. 5. 2015 vydal správce daně platební výměr, který byl napaden odvoláním.

21. S ohledem na výše uvedenou posloupnost jednotlivých úkonů správce daně i daňového subjektu neshledal soud zahájení daňové kontroly nezákonným. Námitku, že při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu nezhodnotil správce daně důkazní prostředky a při zahájení daňové kontroly neuvedl rozsah a předmět daňové kontroly, vyvrací protokol č.j. 1392944/15/2009-60566-202390 ze dne 2. 3. 2015, kdy se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu správce daně žalobkyni nejprve sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností, a sice, že dosud nebyly odstraněny pochybnosti správce daně u podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014. Správce daně uvedl, že zhodnotil předložené doklady, evidence, písemnosti a důkazní prostředky (např. faktury přijaté a faktury vydané za zdaňovací období říjen 2014, evidence pro daňové účely DPH za zdaňovací období říjen 2014, územní souhlas, smlouva o podpoře elektřiny a další – viz str. 2 zprávy o daňové kontrole) a v souvislosti s postupy k odstranění pochybností dospěl na základě správního uvážení k závěru, že existuje předpoklad rozsáhlejšího a časově náročnějšího dokazování, a proto ukončil postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 a v souladu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu zahájil za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu dle § 85

až 88 daňového řádu. Následně položil zástupci daňového subjektu otázky týkající se uplatnění nároku k DPH v předmětném období.

22. Z výše popsaného ústního jednání je zřejmé, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu sice nezhodnotil důkazní prostředky v jejich jednotlivostech, ale objasnil daňovému subjektu to podstatné, a sice, že předložené důkazní prostředky nemohl dosud osvědčit jako důkaz o oprávněném uplatnění nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, což se stalo důvodem k pokračování v dokazování. Správce daně přímo uvedl, že *„předpokládá provedení dalších úkonů, např. svědeckých výpovědí, výzvy k součinnosti a další zjišťování informací“*. Poté správce daně výslovně konstatoval, že zahajuje daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 85 až 88 daňového řádu za zdaňovací období říjen 2014. Dle soudu takto vyjádřený důvod musel být daňovému subjektu pro zahájení předmětné kontroly zcela srozumitelný a svědčí o tom i následně prováděný postup, kdy správce daně poté otázkami položenými daňovému subjektu blíže zjišťoval skutečnosti související s předmětným odpočtem daně za nákup od společnosti SOUTH FERRY a od společnosti ENERGO-MARKET.
23. Ohledně námitky, že za dobu trvání kontroly správce daně nezkoumal tvrzení žalobkyně a neprováděl dokazování, ba ani nedoložil důkazní prostředky, které by odůvodňovaly neuznání odpočtu daně, soud uvádí, že po přezkoumání spisového materiálu se s touto námitkou neztotožňuje.
24. Po zahájení daňové kontroly správce daně pokračoval ve zjišťování skutečností týkajících se předmětných zdanitelných plnění, o čemž svědčí nejen protokoly o ústních jednáních s daňovým subjektem (ze dne 2. 3. 2015, ze dne 7. 3. 2015, ze dne 9. 3. 2015, kdy se uskutečnilo ústní jednání ve věci nahlížení do spisu, v jehož rámci daňový subjekt mj. uvedl, že k nákupu kogenerační jednotky od společnosti SOUTH FERRY a.s., DIČ:CZ24683418 nedošlo v říjnu 2014, ale v listopadu 2014, na listopad podá dodatečné daňové přiznání - viz protokol čj. 1561937/15/2009-60566-202390), ale i vlastní šetření správce daně. Dne 3. 3. 2015 byla správci daně doručena odpověď správce daně daňového subjektu ENERGO-MARKET.
25. Vyhodnocení a posouzení zjištěných skutečností správcem daně se promítlo do písemnosti ze dne 16. 4. 2015, č.j. 2939513/15/2009-60566-202390 označené „Sdělení ve věci projednání zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014“, v níž správce daně seznámil daňový subjekt se svým hodnocením důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a rovněž s hodnocením zjištění získaných na základě vlastních šetření. Správce daně navrhl daňovému subjektu, aby se dne 5. 5. 2015 dostavil k němu k ústnímu jednání z důvodu projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole. Dne 5. 5. 2015 se uskutečnilo ústní jednání, v jehož průběhu se daňový subjekt vyjádřil ke kontrolnímu zjištění správce daně (viz protokol č.j. 220932/14/2009-60566-202390) a následně dne 20. 5. 2015 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole (viz protokol č.j. 3957081/15/2009-60566-202390), o čemž svědčí podpisy správce daně a daňového subjektu.
26. Z výše uvedeného chronologického přehledu úkonů správce daně vyplývá, že správce daně ověřoval, zda došlo ke zdanitelným plněním tak, jak bylo uvedeno v předložených dokladech (zejména formou dožádání u místně příslušných správců daně dodavatelů daňového subjektu). Žalobkyně nebyla přitom v průběhu daňové kontroly nijak zkrácena na svých právech. Správce daně byl s ní průběžně v kontaktu a umožnil jí, aby vznesla

návrhy na prokázání svých tvrzení v podaném daňovém přiznání. Soud proto tuto dílčí námitku nemohl shledat úspěšnou.

27. Důvodnou neshledal soud ani námitku, že správce daně nedoložil žádné důkazní prostředky, které by odůvodňovaly neuznání odpočtu daně. V obecné rovině soud odkazuje na bod 18. tohoto rozsudku a dále dodává, že v daném případě sama žalobkyně zpochybnila svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, když svým zástupcem do protokolu dne 9. 3. 2015 uvedla, že k zdanitelnému plnění od společnosti SOUTH FERRY nedošlo v posuzovaném období, nýbrž až později v listopadu 2014. Skutečnosti týkající se zdanitelného plnění od společnosti ENERGO-MARKET byly podrobeny šetření správce daně. Lze konstatovat, že správci daně byla dne 3. 3. 2015 doručena na dožádání odpověď správce daně této společnosti, z níž mimo jiné vyplývá, že společnost ENERGO-MARKET faktury vystavila a zahrnula je do evidence DPH ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2014, daňovou povinnost však neuhradila. Společnost uskutečnila prodej elektráren pod názvy ZŠ Ladova Litoměřice a FVE SCIO Ústí nad Labem již v lednu, dubnu a červenci 2014 v celkové hodnotě 23 296 250 Kč. Dne 9. a 10. září 2014 měl být údajně uskutečněn zpětný odkup a prodej těchto elektráren v celkové výši 23 746 250 Kč. Dne 15. 10. 2014 byly vystaveny doklady na prodej FVE ZŠ Ladova Litoměřice a FVE SCIO Ústí nad Labem, u obou prodejů byla oproti předchozímu zvýšena prodejní cena. V rámci kontroly zahájené za 3. čtvrtletí 2014 sdělil zástupce této společnosti, že k faktickému prodeji a zpětnému odkupu elektráren nedošlo. Společnost ENERGO-MARKET podala dodatečná daňová přiznání na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období, kde snížila uskutečněná zdanitelná plnění za prodeje FVE ZŠ Ladova Litoměřice a FVE SCIO Ústí nad Labem.
28. K výše uvedenému je třeba dodat, že odvolací spis žalovaného obsahuje informace o podání dodatečného daňového přiznání za 4. čtvrtletí 2014 učiněné společností ENERGO-MARKET ve vztahu k uskutečněnému zdanitelnému plnění ve prospěch daňového subjektu a jím uplatněného odpočtu daně. Dále ze správního spisu vyplývá, že dne 13. 1. 2016 zaslal žalovaný dožádání na Finanční úřad pro Ústecký kraj k prověření uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelem ENERGO-MARKET ve prospěch daňového subjektu tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech 149910 a 149911. Z odpovědi na dožádání doručené dne 27.7.2016 vyplývá, že společností ENERGO-MARKET bylo dne 26.5.2015 podáno v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2014, ve kterém byla snížena daňová povinnost společností ENERGO-MARKET v souvislosti s neuskutečněným zdanitelným plněním ve prospěch daňového subjektu tak, jak bylo deklarováno na dokladech 149910 a 149911. Žalovaný seznámil daňový subjekt se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s odlišným právním názorem v písemnosti ze dne 8. 8. 2016, č.j. 35072/16/5300-21443-701328, ke kterým se daňový subjekt ve stanovené lhůtě nevyjádřil. Postup správce daně i žalovaného shledal soud zcela odpovídající nastalým okolnostem dané věci.
29. Úspěšnou nemohl shledat soud rovněž námitku, že nebyl proveden výslech navrhovaného svědka. Soud se ztotožňuje s žalovaným, který pod bodem 32. napadeného rozhodnutí mj. uvedl, že *„nemohl přistoupit na návrh daňového subjektu, a to provedení svědecké výpovědi jednatele dodavatelské firmy ENERGO-MARKET s.r.o. Ing. D., neboť se jedná o totožnou osobu, která je statutárním orgánem daňového subjektu. Jak sám Ing. D. ve svém vyjádření ze dne 5. 9. 2016 uvádí, je jediným statutárním orgánem jak dodavatele ENERGO-MARKET s.r.o., tak i daňového subjektu ENERGO-MARKET invest s.r.o. (odběratele). Svědkem je pouze fyzická osoba odlišná od daňového subjektu, způsobilá vypovídat o skutečnostech, které vnímala*

svými smysly (zrakem, sluchem, hmatem apod.), v praxi zejména o tom, co viděla či slyšela. Svědek je nezastupitelný jinou osobou, protože jeho postavení je unikátní tím, že určitou situaci pozoroval či jinak vnímal originálním způsobem. Proto je funkce svědka neslučitelná a má přednost před jinými procesními rolmi téže osoby. Odvolací orgán konstatuje, že dle ustanovení § 96 odst. 1 daňového řádu musí každá osoba jako svědek vypovídat o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob. Svědek totiž nabyl znalosti skutečností, o nichž má vypovídat, bez jakékoliv souvislosti s daňovým řízením, na základě faktické události. Ta proběhla v minulosti, správce daně ji zjišťuje a objasňuje, vlastně rekonstruuje mj. i tím, že vyslechne jako svědka osobu, která tuto událost bezprostředně vnímala svými smysly. Své rozhodnutí o odmítnutí svědecké výpovědi odvolací orgán odůvodňuje tím, že Ing. D. by tak nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob, protože byl v rozhodné době statutárním orgánem odvolatele a jeho výpověď by tedy nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka (např. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 51/2013 ze dne 27.11.2013), neboť vdaném případě se jedná o totožnou osobu a lze logicky dovozovat vůli této osoby vypovídat ve prospěch odvolatele. Výpověď této osoby by proto nemohla být relevantním důkazním prostředkem, a proto nebyla provedena.“ Důvod, pro který neprovedl žalovaný výslech navrhovaného svědka soud akceptuje a pro stručnost odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41, kde se Nejvyšší správní soud otázkou výslechu svědka v daňovém řízení podrobně zabýval.

30. K poukazu žalobkyně, že správce daně prováděl postup k odstranění pochybností déle než daňovou kontrolu, soud předně uvádí, že sama tato skutečnost není rozhodná pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně, může však vypovídat podpůrně o nestandardním postupu správce daně vybočujícím z obvyklého postupu. V daném případě však soud ze správního spisu nezjistil, že by tato namítaná skutečnost, tj. že správce daně prováděl postup k odstranění pochybností déle než daňovou kontrolu, byla důsledkem libovůle správce daně. Tato skutečnost vyplynula z chronologického sledu jednotlivých událostí, kdy správce daně nemohl předjímat časový údaj, kdy mu budou doručeny odpovědi na jím zasláná dožádání. V posuzovaném případě nelze opomenout, že doba trvání obou postupů byla poměrně krátká, takže v daném postupu nelze shledat žádnou nepřiměřenost konání správce daně, resp. zkrácení práv žalobkyně.
31. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky v prvním žalobním bodu důvodnými.
32. Ve druhém žalobním bodu namítá žalobkyně, že žalovaný se nevypořádal s její námitkou ohledně nezákonnosti provedené daňové kontroly.
33. V návaznosti na již uvedené, soud odkazuje na str. 8 až 12 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami. Lze dodat, že vypořádání námitek předcházelo uvedení právní úpravy vztahující se k dané věci, včetně uvedení judikatury Nejvyššího správního soudu, která obsahuje výklad jednotlivých ustanovení daňového řádu (str. 2 – 5 napadeného rozhodnutí).
34. Žalovaný pod body 21. až 25. napadeného rozhodnutí konstatoval skutečnosti vyplývající ze spisového materiálu týkající se předmětného nákupu solárních elektráren (dále jen „FVE“), jež podrobil svému hodnocení „..... FVE byly prodány daňovému subjektu dodavatelem ENERGO- MARKET s.r.o. již 31.1.2014 (daňový doklad 149902, 149904), 1.4.2014 (daňový doklad 149905) a 15.7.2014 (daňový doklad 149908) za celkovou cenu 23 746 250 Kč (základ daně 19 625 000 Kč, 21% DPH 4 121 250 Kč). Dodavatel k těmto obchodním případům uvedl své vyjádření dne 27.11.2014 do protokolu č.j. 2296297/14/2507-60562-507114,

kdy sdělil správci daně, že tato plnění se neuskutečnila a stejné vyjádření zopakoval i daňový subjekt dne 9.3.2015 do protokolu č.j. 1561937/15/2009-60566-202390. Následně dne 15.10.2015 je dodavatelem ENERGO-MARKET s.r.o. opětovně deklarováno na daňových dokladech 149910, 149911 ve prospěch daňového subjektu stejné dodání FVE, tentokrát však za celkovou cenu 34 606 000 Kč (základ daně 28 600 000 Kč, 21% DPH 6 006 000 Kč). Žalovaný konstatoval specifikum posuzovaného případu, když konstatoval, „že dodavatel i daňový subjekt mají shodného statutárního zástupce ing. D., obchodní případy, které jsou deklarovány a ze kterých nebyla dodavatelem DPH uhrazena, byly při prověřování prvostupňovým správcem daně rušeny a podávána k nim dodatečná přiznání k DPH. Shodné zboží (FVE) je prodáváno mezi shodnými subjekty opakovaně, avšak za vyšší celkovou cenu, v posuzovaném případě o cca 10,9 mil. Kč a daňovým subjektem je tedy uplatněn vyšší nárok na odpočet daně o cca 1,6 mil. Kč bez doložení jakýchkoli důkazů dokládajících ve všech obchodních případech převod vlastnického práva mezi dodavatelem a daňovým subjektem. Odvolací orgán rovněž konstatoval, že předloženými listinami je doloženo vlastnictví FVE včetně licence korporací ENERGO-MARKET s.r.o. a nebylo prokázáno, že v posuzovaných případech došlo k dodání zboží ve prospěch daňového subjektu, tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v souladu s ustanovením § 13 odst. 1 ZDPH a, že nepřevodem vlastnického práva vyplývá i zjednání dodavatele ENERGO-MARKET s.r.o., který podáním dne 26.5.2015 (dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2014) snížil uskutečněné zdanitelné plnění ve výši základu daně 28 600 000 Kč a 21 % DPH 6 006 000 Kč.“

35. Soud se shoduje se závěrem žalovaného, že daňový subjekt v daném případě neunesl důkazní břemeno a nedoložil svá tvrzení relevantními důkazními prostředky, neboť v předmětném zdaňovacím období neprokázal skutečnosti jím tvrzené tak, jak byl vyzván, a to, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 ZDPH.
36. Posouzení a vypořádání se s jednotlivými odvolacími námitkami shledává soud zcela přiměřené a adekvátní posuzované věci i postupu správce daně, k němuž se soud vyjádřil již v rámci vypořádání se námitek obsažených v prvním žalobním bodě.
37. Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalované žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Praze dne 5. března 2019

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu