



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **RYBO TRADE CZ s. r. o.**
sídlem Pila 771, Bohuňovice
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Ondřejem Malým
sídlem Palackého třída 3048/124, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11855/16/5300-22442-702972

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Podstatou sporu je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na nadměrný odpočet DPH.
- 2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Hodoníně (dále jen „správce daně“), výzvou ze dne 23. 5. 2013, č. j. 2553675/13/3010-24801-708828, zahájil u

žalobkyně postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen 2013.

3. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností vystavil správce daně platební výměr č. j. 2601107/15/3003-52522-701176 ze dne 27. 5. 2015, kterým vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 15 912 Kč. Neuznal jí nárok na nadměrný odpočet DPH v souvislosti s dodáním zboží z Německa, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v České republice.
4. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr finančního úřadu potvrdil.

II. Shrnutí obsahu žaloby

5. Žalobkyně namítá, že žalovaný nevyvrátil její tvrzení o tom, že ke zdanitelnému plnění došlo až na území České republiky. Za absence důkazů setrval žalovaný na tom, že ke zdanitelnému plnění došlo v Německu, proto nemůže být nárokována vratka DPH.
6. Napadené rozhodnutí rovněž postrádá jasné odůvodnění, čímž porušuje procesní práva žalobkyně. Správní orgány se v rámci odůvodnění svých rozhodnutí nevypořádaly s provedenými důkazy, platnou právní úpravou, ani se všemi vyjádřeními žalobkyně. K právním otázkám se vyjádřil žalovaný zcela nedostatečně. Pochybení podle žalobkyně spočívá dále v tom, že žalovaný nepřezkoumal napadený platební výměr v plném rozsahu námitek, a nevyvodil z nich příslušné závěry.
7. Výklad žalovaného je zcela nelogický. Nesprávný je rovněž jeho postup při přenášení důkazního břemene na žalobkyni a při hodnocení důkazů. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami a použil nepřiléhavou a překonanou judikaturu Nejvyššího správního soudu.
8. Žalobkyně pokládá rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející platební výměr za nezákonné. V řízení byla porušena a krácena její procesní práva, zejména dostatečnost lhůty k vyjádření a studiu spisu. Napadené rozhodnutí označuje za nezákonné, částečně nesrozumitelné, resp. nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
9. Po formální stránce žalovaný podle žalobkyně pochybil tím, že rozhodl celkem třemi rozhodnutími, avšak přiřadil jim shodné číslo jednací; obsahově jsou však jednotlivá rozhodnutí rozlišitelná.
10. Žalobkyně proto navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a v podrobnostech na něj odkázal.
12. K námitce žalobkyně, že nebylo řádně vyvráceno její tvrzení o tom, že ve všech posuzovaných případech došlo ke zdanitelnému plnění až na území České republiky, uvedl, že v rámci daňového řízení správce daně ani žalovaný není povinen prokázat (tj. i vyvrátit tvrzení), že údaje o daném účetním případě jsou v účetnictví žalobkyně zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen pouze prokázat, že o

souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazy. Pochybnosti správce daně žalobkyně neodstranila a svá tvrzení o přijetí zdanitelného plnění na území České republiky neprokázala. Žalovaný postupoval v mezích a způsoby, které stanoví zákon, pokud v napadeném rozhodnutí existenci pochybností potvrdil, detailně rozebral zjištěný skutkový stav, rozpor mezi zjištěným skutkovým stavem a předloženými doklady.

13. Žalovaný odmítl argumentaci žalobkyně ohledně nepřípustného přenášení důkazního břemena a nedostatečného vypořádání odvolacích námitek. Žalovaný v posuzované věci (zejména ve věci rozložení důkazního břemene) odkázal na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně byla řádně seznámena s pochybnostmi, které správci daně vznikly v rámci daňového řízení. Skutečnost, že byla žalobkyni dána možnost k podání návrhu na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů, nelze v žádném případě chápat jako nepřípustné přenesení důkazního břemene.
14. Nesouhlasí s námitkou, že došlo k porušení a krácení procesních práv žalobkyně, tj. k tomu, že žalobkyni nebyla dána dostatečná požadovaná lhůta k vyjádření a ke studiu spisu. Odkázal na protokol o ústním jednání č. j. 2311245/15/3010-60562-705796 ze dne 4. 5. 2015, který dokládá, že žalobkyně byla seznámena s průběhem postupu k odstranění pochybností a v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu byla poučena o svém oprávnění podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností. To neučinila. Správce daně nemohl prodloužit lhůtu k podání návrhu na pokračování v dokazování podle § 90 odst. 2 daňového, neboť zákon takový postup neumožňuje.
15. Žalovaný odmítl i námitku, že zjištěný skutkový stav vykládá k tíži žalobkyně a bez existence důkazního aparátu přináší svou hypotézu o tom, jak proběhla obchodní činnost žalobkyně a jaké měla daňové důsledky. V napadeném rozhodnutí vyjasnil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a současně jasně vyjádřil, jaké skutečnosti a úvahy jej vedly k tomu, že skutkový stav subsumoval pod příslušná ustanovení zákona.
16. K námitce týkající se formálního pochybení uvedl, že k žádnému pochybení nedošlo, neboť v dané věci žalovaný rozhodl o odvoláních třemi rozhodnutími, která mají každé své vlastní číslo jednací lišící se vzájemně v prvním pětičíslí daného čísla jednacího, a to č. j. 11855/16/5300-22442-702972, č. j. 11856/16/5300-22442-702972 a č. j. 11858/16/5300-22442-702972.
17. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

18. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. Dospěl k závěru, že žaloba není **důvodná**.

20. Soud předně uvádí, že žalobkyně napadla žalobou rozhodnutí ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11855/16/5300-22442-702972, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru č. j. 2601107/15/3003-52522-701176 ze dne 27. 5. 2015. Jím správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 15 912 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobkyně k podané žalobě připojila k podané žalobě 3 odlišná rozhodnutí žalovaného, soud ji usnesením ze dne 8. 10. 2018, č. j. 30 Af 57/2016-42, vyzval k upřesnění, zda její žaloba skutečně směřuje pouze proti rozhodnutí ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11855/16/5300-22442-702972, jak žalobkyně uvádí v označení podané žaloby a v návrhu výroku rozsudku, nebo zda se žalobkyně předmětnou žalobou domáhá i přezkoumání ostatních dvou rozhodnutí žalovaného č. j. 11856/16/5300-22442-702972 a č. j. 11858/16/5300-22442-702972, jak by mohlo vyplývat z textu podané žaloby. Uložil žalobkyni, aby v tomto směru případně upravila návrh výroku rozsudku (petit), a stanovil jí k tomu lhůtu 14 dnů. Žalobkyně v uvedené lhůtě na výzvu soudu nereagovala. Soud proto žalobu posoudil jako žalobu směřující pouze proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11855/16/5300-22442-702972, jak vyplývalo z označení žaloby a z navrhovaného petitu.
21. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí [bod IV. A) rozsudku]. Poté hodnotil námitku nesprávného posouzení skutkového stavu [bod IV. B) rozsudku] a námitku porušení procesních práv žalobkyně [bod IV. C) rozsudku]. Závěrem se vyjádřil k námitce formálního pochybení žalovaného [bod IV. D) rozsudku].

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí

22. Žalobkyně v podané žalobě namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Uváděla, že napadené rozhodnutí trpí vadami, které mají „za následek nezákonné rozhodnutí resp. jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodu, nezákonnost a částečně nesrozumitelnost“. Námitku vznášela v obecné rovině, aniž by blíže konkretizovala, kterou konkrétní odvolací námitku žalovaný podle jejího názoru nevypořádal, resp. v čem spočívá nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí.
23. K vadě nepřezkoumatelnosti, která brání přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, soud přihlíží z úřední povinnosti. Je však nutno zdůraznit, že je na žalobkyni, aby v podané žalobě nastavila referenční rámec přezkumu správního rozhodnutí, jímž je soud vázán (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/1996 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není namístě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

K obecně formulované námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud konstatuje, že neshledal nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí, které by bránily jeho věcnému přezkumu. Z napadeného rozhodnutí je seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí i jak se vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně, podle které právní normy rozhodl i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rovněž skutkový stav byl zjištěn dostatečně a poskytuje oporu

napadenému rozhodnutí. Napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

24. Žalobkyně dále bez bližšího vysvětlení namítala částečnou nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí. Nesrozumitelností rozhodnutí judikatura správních soudů rozumí především rozpornost výroku a odůvodnění, nemožnost seznat, jak bylo ve věci vůbec rozhodnuto (nesrozumitelnost projevu vůle správního orgánu), zmatečné výroky vnitřně rozporuplné. O nesrozumitelné rozhodnutí jako celek by se mohlo jednat za situace, kdy z rozhodnutí lze sice seznat, jak bylo rozhodnuto, z textu rozhodnutí jako celku však nelze pochopit, co správní orgán k takovému rozhodnutí vedlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).
25. Dle soudu napadeného rozhodnutí takovou vadou netrpí. Výrok ve znění „*Odvolání se zamítá a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 5. 2015 č. j. 2601107/15/3003-52522-701176 se potvrzuje*“ je zcela v souladu s požadavky, které na výrok klade právní řád. Rozporné není ani odůvodnění napadeného rozhodnutí.
26. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

VI. B) Námitka nesprávného posouzení skutkového stavu

27. Žalobkyně namítá nesprávné posouzení skutkového stavu žalovaným a pochybení při přenášení důkazního břemena. Má za to, že ke zdanitelnému plnění došlo až na území ČR; měla by proto mít nárok na nadměrný odpočet.
28. Podstatou sporu je skutečnost, zda žalobkyně měla nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, resp. zda přijala zdanitelné plnění (motorová vozidla) od dodavatelů v tuzemsku, jak deklarovala v daňových přiznáních.
29. Správní orgány neuznaly žalobkyni deklarovaný nárok na odpočet daně. Pořízení ojetých vozidel posoudily jako intrakomunitární pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na § 7 odst. 2 téhož zákona.
30. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je při uplatnění nároku na odpočet daně povinen tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování svých ekonomických činností. Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 a výše uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 188/2004-63). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, „*samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu,*

resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem“.

31. Pokud 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).
32. Následně je na daňovém subjektu, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Jestliže daňový subjekt neprokáže skutečnosti, které tvrdil v daňovém řízení, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. Pokud by daňový subjekt tvrzené skutečnosti neprokázal, nelze dospět k závěru, že by rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Jinými slovy, zpochybní-li správce daně daňovou evidenci, pak by další důkazní prostředky měly pocházet zejména ze sféry mimo daňovou evidenci a fakticky nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69).
33. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně po provedení místního šetření u žalobkyně dne 17. 5. 2013 vydal výzvu k odstranění pochybností ze dne 23. 5. 2013, č. j. 2253675/13/3010-24801-708828, jíž zahájil u žalobkyně postup k odstranění pochybností. Ve výzvě uvedl, že po přezkoumání daňového přiznání mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Při místním šetření bylo zjištěno, že zboží, se kterým žalobkyně obchodovala, byla motorová vozidla, Ipady a příslušenství k mobilům. Všechno zboží bylo krátce po zakoupení dodáno do jiného členského státu. Nebylo nabízeno ve vlastní provozovně v tuzemsku, ale pouze dodáváno do jiného členského státu. Na základě uvedených důvodů správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, že zboží skutečně pořídila a že s ním mohla v tuzemsku fyzicky nakládat jako vlastník. Dále ji vyzval k prokázání původu zboží, kde a kým bylo vyrobeno, a ke sdělení, kde byla vozidla fyzicky pořízena, jak byla od dodavatele přepravena a jak k prodeji vozidel přesně došlo.
34. Žalobkyně na výzvu reagovala a dne 5. 6. 2013 předložila správci daně požadované dokumenty a sdělila některé okolnosti. Uvedla, že vozidlo motorové Mercedes ML 350 CDI Bluetec bylo zakoupeno od společnosti MARCEP s.r.o. a u dodavatele v Německu ho přebíral osobně jednatel žalobkyně pan P. R. spolu s jednatelem společnosti MARCEP s.r.o. panem M. Č. Vozidlo bylo dopraveno přímo z Německa do Hodonína, nikde nebylo uskladněno a ten samý den bylo prodáno jiné společnosti. Vozidlo VW Passat

1,9Tdi VARIANT bylo zakoupeno od společnosti Edington s.r.o. a přebíral ho zplnomocněný zástupce pan V. M. Vozidlo Škoda Superb 2,0Tdi bylo zakoupeno od společnosti MARCEP s.r.o. Přebíral ho zplnomocněný zástupce pan M. K., vozidlo bylo přepraveno po vlastní ose a nikde se neskladovalo. Bylo ihned prodáno. V případě Ipadů se jednalo o nové zboží, které bylo pořízeno od společnosti Roden spol. s.r.o. Zboží nebylo komisionální, bylo prodáno dle objednávky od společnosti BAHA s.r.o. a bylo dovezeno do Hodonína panem R. H.

35. Při ústním jednání dne 12. 2. 2014 žalobkyně uvedla, že vozidla byla přepravována po vlastní ose nebo na vozíku z Německa do Hodonína. Odtud zadavateli objednávek na Slovensko, společností CE COMPANY s.r.o. a CE PLUS s.r.o., jež mají stejného jednatele jako žalobkyně. Přeprava byla organizována jednatelem žalobkyně panem P. R. Ipady dovezl jednatel žalobkyně osobně do Hodonína a z Hodonína do Bratislavy, vše v jeden den. V Bratislavě bylo zboží uskladněno ve skladu společnosti CE PLUS, odkud bylo odvezeno do Maďarska. Na otázku správce daně, proč bylo zboží dopravováno přes Hodonín, když bylo nakoupeno od slovenské společnosti a prodáno opět slovenské společnosti jednatel žalobkyně uvedl, že to bylo za účelem zisku.
36. Dne 4. 5. 2015 byla žalobkyně při ústním jednání seznámena s dosavadním průběhem postupu k odstranění povinností. O postupu sepsal správce daně úřední záznam, se kterým byla žalobkyně seznámena (viz úřední záznam ze dne 29. 4. 2015, č. j. 2053256/15/3010-60562-705796). K pořízení vozidel správce daně uvedl, že z přeložených písemných materiálů a ústních sdělení žalobkyně dovodil, že žalobkyně nepřijala zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání od společností Edington s.r.o. a MARCEP s.r.o. v tuzemsku, ale již v Německu, čímž došlo k intrakomunitárnímu pořízení zboží (motorových vozidel) od těchto subjektů v souladu s § 7 odst. 2 zákona o dani z přijaté hodnoty. Jednotlivá vozidla byla dále dodána na Slovensko. K tomuto dodání byly doloženy doklady vystavené na objednatele vozidel obchodními korporacemi CE COMPANY s. r.o. a CE PLUS s.r.o. K Ipadům uvedl, že dle předloženého GPS výpisu vozidla přepravujícího předmětné zboží nebylo prokázáno, že Ipady byly skutečně převezeny do Hodonína a z Hodonína na Slovensko. Na základě těchto a jiných dokladů předložených žalobkyní nebyly odstraněny pochybnosti, že došlo k intrakomunitárnímu pořízení a při prodeji tohoto zboží, že došlo k intrakomunitárnímu dodání, jak bylo deklarováno v daňovém přiznání.
37. Na základě výše uvedeného správce daně dovodil, že nárok na odpočet daně z tuzemského plnění byl uplatněn v rozporu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejednalo se o plnění zdanitelné ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přijaté hodnoty, neboť místem plnění nebylo tuzemsko. Správce daně posoudil nákup vozidel jako pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o dani z přijaté hodnoty.
38. Při ústním jednání dne 4. 5. 2015 byla žalobkyně poučena o jejím právu vyplývajícím z § 90 odst. 2 daňového řádu podat do 15 dnů od seznámení se s výsledkem postupu k odstranění pochybností návrh na pokračování v dokazování (viz protokol o jednání č. j. 2311245/15/3010-60562-705796). Žalobkyně v uvedené lhůtě návrh nepodala, pouze požádala o prodloužení lhůty pro podání návrhu na pokračování dokazování z důvodu uzavření smlouvy o daňovém poradenství s novým smluvním zástupcem. Řízení o žádosti správce daně rozhodnutím ze dne 26. 5. 2015 č. j. 2569145/15/3003-52522-701176, zastavil.

39. Dne 27. 5. 2015, vydal správce daně pod č. j. 2601107/15/3003-52522-701176, platební výměr, proti kterému žalobkyně brojila odvoláním. Namítala, že z důkazů, které měl správce daně k dispozici, vyplývalo, že (zboží) vozidla byla pořízena v tuzemsku. Nové důkazy nenavrhla.
40. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval námitkami žalobkyně ohledně nesprávného posouzení skutkového stavu. Ke svědecké výpovědi svědka M. Č., jednatele společností MARCEP s.r.o. a Edington s.r.o., žalovaný na str. 12 napadeného rozhodnutí uvedl, že „z uvedené svědecké výpovědi nikterak nevyplývá závěr uváděný odvolatelem, že předmětná vozidla byla převzata obchodní korporací MARCEP, jako kupujícím, od obchodní korporace Edington s. r. o., jako prodávajícím, v tuzemsku a předávána odvolateli opět v tuzemsku. V odpovědích uvedených v protokole o výsledku svědka č. j. 3135672/13/3001-05402-707054 ze dne 23. 9. 2013 pod č. 5, 8, 15 a 20, na které odvolatel odkazuje, svědek pouze uvádí, že vozidla byla pořízena od obchodní korporace Edington, kde je vyzvedával osobně nebo prostřednictvím zmocněné osoby. V další odpovědi pak uvedl, že vozidla přebíral od prodávajícího buď sám, nebo p. R., nebo zmocněný zástupce a tato vozidla se odevzdávala na adrese odvolatele v Hodoníně. Dle svědka se plnění uskutečnilo předáním vozidel odvolateli na základě dodacích listů, kde je uvedeno datum předání a tím i datum uskutečnění zdanitelného plnění.“ Žalobkyně dále odkázala na protokol o nahlížení do spisu ze dne 12. 2. 2014, č. j. 703707/14/3010-05403-705796, s tím, že z tohoto protokolu vyplývá, že vozidla byla pořizována na objednávku od obchodní korporací MARCEP s.r.o. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí uvedl, že „dle jeho zjištění nebylo správcem daně v průběhu daňového řízení pořízení zboží od obchodní korporace MARCEP zpochybňováno. Správce daně však dostatečně spolehlivě prokázal, že předmětná vozidla byla odvolatelem pořízena již v Německu a nikoliv v tuzemsku.“ K dalšímu návrhu důkazu, protokolu o ústním jednání s Ing. M. Ž., zástupkyní obchodní korporace Edington s.r.o., ze dne 14. 8. 2013, č. j. 3059303/13/3002-05404-711181, žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí konstatoval: „uvedený protokol nemá charakter svědecké výpovědi a nebyl správcem daně využit jako důkazní prostředek. Tvzení odvolatele, že k uzavření kupní smlouvy mezi německým prodejcem a obchodní korporací Edington došlo v Německu a stejně tak došlo v Německu k předání vozidla kupujícím, odvolací orgán nezpochybňuje. Toto tvrzení pouze podporuje zjištění správce daně, že k prodeji vozidel mezi jednotlivými subjekty, včetně vozidla nakoupeného přímo od obchodní korporace Edington nedocházelo v tuzemsku, ale v jiném členském státě. S tvrzením, že tedy k dodání vozidla došlo v tuzemsku nelze proto souhlasit.“
41. K námitce žalobkyně, že žalovaný nevyvrátil její tvrzení o tom, že ke zdanitelnému plnění došlo až na území ČR, soud uvádí následující. Je nutné zdůraznit, že na podporu svého tvrzení, že ke zdanitelnému tvrzení došlo na území České republiky, nenavrhla žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností, ani v odvolacím řízení, žádné jiné důkazy než ty, které měl správce daně k dispozici a které vyhodnotil jako doklady vystavené formálně vzhledem k tomu, že jejich obsah neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (str. 14 a 15 napadeného rozhodnutí). Jiné důkazy žalobkyně nenavrhla ani v odvolání, ani v žalobě. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě ze dne 23. 5. 2013 a neprokázala, že se zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno v daňovém dokladu.
42. Žalovaný se důkladně vypořádal s odvolací námitkou žalobkyně ohledně hodnocení provedených důkazů. Návrh, aby správce daně vyvrátil její tvrzení dožádáním na finanční správu Spolkové republiky Německo, nereflexuje výše nastíněnou judikaturu Nejvyššího

správního soudu o přenesení důkazního břemene na daňové subjekty, neboť v daném případě to byla právě žalobkyně, kterou důkazní břemeno tížilo.

43. Soud má za to, že správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předloženou evidenci jako nevěrohodnou a v souladu s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu unesl důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností. Naopak žalobkyně dalšími důkazními prostředky nevyvrátila pochybnosti správce daně, resp. neprokázala, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Nevyvrátila-li v daňovém řízení pochybnosti správních orgánů o tom, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v České republice, nemůže s úspěchem nárokovat nadměrný odpočet DPH. S hodnocením důkazů provedených správními orgány se soud plně ztotožňuje.

44. Námitka tedy není důvodná.

IV. D) Námitka porušení procesních práv žalobkyně

45. Podle žalobkyně byla porušena a krácena její procesní práva, zejména tím, že jí nebyla poskytnuta dostatečná lhůta k vyjádření a ke studiu spisu.
46. Soud v obecné rovině uvádí, že postup k odstranění pochybností upravený v ustanoveních § 89 a § 90 daňového řádu slouží k neodkladnému prověření daňového tvrzení předtím, než dojde ke stanovení daně. Jedná se o specifický procesní institut, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, publ. pod č. 3091/2014 Sb. NSS). Postup k odstranění pochybností by měl být realizován jako rychlý, maximálně pružný postup, založený na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu, za účelem rychlého odstranění právní nejistoty daňového subjektu o tom, jaká je správná výše jeho daně. Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku č. j. 1 Aps 20/2013-61 k tomuto institutu uvádí: „*Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží [postup k odstranění pochybností] jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem (...). Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci, a jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potenciálně odstraněny. (...) Daňový řád sice nestanovuje lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce.*“ Zákonná úprava postupu k odstranění pochybností je koncipována tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován (Lichnovský, O.; Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 329 - 333). Postup k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52).

47. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Podle věty druhé § 90 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt „*oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*“
48. Podle § ustanovení 36 odst. 1 daňového řádu „*[s]právce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.*“ Odstavec 5 citovaného ustanovení pak uvádí, že „*[l]hůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.*“
49. Žalobkyně v podané žalobě brojila proti postupu správce daně, který zastavil řízení o její žádosti o prodloužení patnáctidenní lhůty k návrhu na pokračování dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu. Soud proto hodnotil, zda závěr správních orgánů o nemožnosti prodloužit tuto lhůtu, obстоjí.
50. Lhůta 15 dnů pro podání návrhu na pokračování v dokazování a návrhu na provedení důkazních prostředků podle § 90 odst. 2 daňového řádu je lhůtou zákonnou. Platí přitom, že zákonnou lhůtu lze prodloužit pouze tehdy, pokud tak stanoví zákon. Není však vyloučena možnost povolit k žádosti daňového subjektu navrácení lhůty v předešlý stav za podmínek stanovených v § 37 daňového řádu (shod. Baxa a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).
51. Výše nastíněnému jazykovému výkladu odpovídá i výklad teleologický, podle kterého by postup k odstranění pochybností měl být rychlý a bez zbytečných průtahů, jak na straně správce daně, tak na straně daňového subjektu.
52. Soud proto uzavírá, že s marným uplynutím patnáctidenní lhůty pro podání návrhu na pokračování v dokazování a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků podle § 90 odst. 2 daňového řádu je spojen zánik práva daňového subjektu podat návrh na pokračování v dokazování; tuto lhůtu proto nelze prodloužit (§ 36 odst. 5 daňového řádu).
53. Žalobkyně byla dne 4. 5. 2015 prostřednictvím svého zástupce při ústním jednání poučena o možnosti ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. V uvedené lhůtě žalobkyně návrh na pokračování v dokazování nepodala ani nenavrhla provedení dalších důkazních prostředků. Dne 18. 5. 2015 zaslala správci daně žádost o prodloužení lhůty dle § 90 odst. 2 daňového řádu z důvodu uzavření smlouvy o daňovém poradenství s novým smluvním zástupcem. Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2015, č. j. 2569146/15/3003-52522-701176, správce daně řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil. Dalšího dne vydal platební výměr.
54. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud lhůtu pro podání návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu neprodloužil. Daňový řád prodloužení této lhůty neumožňuje, neboť se jedná o lhůtu, se

kterou je podle § 36 odst. 5 daňového řádu spojen zánik práva daňového subjektu podat návrh na pokračování v dokazování.

55. Námitka tak není důvodná.

IV. D) Námitka formálního pochybení žalovaného při vydání rozhodnutí

56. Žalobkyně závěrem namítala formální pochybení žalovaného, kterého se měl dopustit vydáním tří rozhodnutí se shodným číslem jednacím, avšak s odlišným odůvodněním.

57. Soud odkazuje na bod 20 shora, kde vysvětlil, že z rozhodnutí žalovaného připojených k žalobě ověřil, že dne 18. 3. 2016 byla vydána 3 různá rozhodnutí žalovaného, tři různých čísel jednacích, která se vztahují ke třem různým zdaňovacím obdobím. Jedná se o rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11855/16/5300-22442-702972, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 5. 2015, č. j. 2601107/15/3003-52522-701176 (platební výměr za zdaňovací období březen 2013), rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11856/16/5300-22442-702972, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 5. 2015, č. j. 2602025/15/3003-52522-701176 (platební výměr za zdaňovací období duben 2013) a rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2016, č. j. 11858/16/5300-22442-702972, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 27. 5. 2015, č. j. 2602654/15/3003-52522-701176 (platební výměr za zdaňovací období prosinec 2013).

58. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobkyně, že žalovaný vydal tři rozhodnutí se shodným číslem jednacím. Žalovaný vydal tři rozhodnutí o odvolání, každé s nich se váže k jinému rozhodnutí správce daně (platebnímu výměru). Uvedená rozhodnutí se liší v čísle jednacím vždy v prvním pětičíslí čísla jedacího. Postupu žalovaného při vydání rozhodnutí tak nelze ničeho vytknout.

59. Námitka není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

60. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

61. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 22. listopadu 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu