



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry, ve věci

žalobce: **M. J.**
zastoupený daňovým poradcem UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2017, č. j. 1082/17/5300-21442-711359

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Chrudimi (dále jen „FÚ Chrudim“ nebo „správce daně“) ze dne 3. 5. 2011, č.j. 135451/11/233911605680 v části týkající se bankovního spojení správce daně, v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2. Shora citovaným rozhodnutím FÚ Chrudim ve formě platebního výměru (dále jen „platební výměr“) byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle ust. § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) vyměřena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 443.147 Kč. Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní činil 317 297 Kč a byl uložen k úhradě žalobci. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.
3. Žalobce v úvodu žaloby zmínil, že v dané věci již opakovaně Krajský soud v Hradci Králové rozhodoval (rozsudky čj. 31 Af 75/2012-52 ze dne 26. 4. 2013 a čj. 31 Af 75/2012-130 ze dne 25. 6. 2015) a to tak, že žalobu vždy zamítl. Obě rozhodnutí byla ke kasačním stížnostem zrušena Nejvyšším správním soudem. Poslední soudní rozhodnutí ve věci tak vydal Nejvyšší správní soud dne 3. 12. 2015 pod čj. 9 Afs 189/2015-32, kterým zrušil druhé rozhodnutí krajského soudu a současně i soudem přezkoumávané rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 4. 6. 2012, čj. 3382/12-1300-607589. Věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému.
4. Podstatu žalobních námitek žalobce spatřuje v tom, že žalovaný zásadně pochybil, když se v rozhodnutí nevypořádal s návrhy a tvrzeními žalobce, neprovedl navržené důkazy, případně neodůvodnil jejich neprovedení. V závěru daňového odvolacího řízení byl žalobce vyzván, aby se vyjádřil ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Nato požádal o prodloužení poskytnuté lhůty, která byla pak stanovena do 6. 1. 2017. V takto prodloužené lhůtě doručil žalovanému své vyjádření a doplnění odvolání proti platebnímu výměru, ve kterém mimo jiné navrhl provedení dalších důkazů. Žalovaný však k tomuto vyjádření vůbec nepřihlédl a s vyjádřením žalobce ze dne 6. 1. 2017 se v napadeném rozhodnutí ze dne 10. 1. 2017 nevypořádal, neprovedl ani v něm navržené důkazy. Následné sdělení k podání vydané žalovaným dne 10. 2. 2017, kde se uvádí, že podání žalobce i tak neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, se nemůže (zpětně) stát součástí meritorního rozhodnutí.
5. K tomu žalobce uvádí, že citovaným rozhodnutím NSS čj. 9 Afs 189/2015-32 ze dne 3. 12. 2015 bylo žalovanému uloženo doplnění věci tak, aby byla doplněna zjištění k tomu, zda se neregistrovaný dodavatel zdanitelných plnění žalobci korporace DIKAMENT, s.r.o. nestal plátcem DPH ze zákona, tedy na základě překročení zákonem stanoveného obrátu. Žalovaný se však v dokazování soustředil pouze na faktury, které předložil sám žalobce, a jedinou další aktivitou žalovaného byl dotaz na příslušného správce daně označené korporace. Uvedený postup považuje žalobce za nesprávný, vedoucí k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu. Žalobce totiž v nezohledněném podání ze dne 6. 1. 2017 navrhoval provedení důkazů, které žalovaný neprovedl, ač je provést mohl. Mezi tyto důkazy patří navržený výslech jednatele korporace DIKAMENT, s.r.o. pana D. N. K. – jednatel mohl identifikovat další obchodní partnery. Dále žalobce navrhl zjistit u Velvyslanectví ČR v Hanoji, zda bylo uvedenému jednateři v období od konce února 2008 do současné doby uděleno vízum pro jakýkoli druh pobytu v ČR. Tím mohlo dojít k vyvrácení tvrzení, že jednatel se na území ČR nezdržoval, či zda se v blízké době do ČR nechystá (pak by mohl být proveden jeho výslech v ČR). Současně žalobce navrhoval zjistit místo pobytu jmenovaného jednatele ve Vietnamu. Žalobce tak navrhoval výslech pana D. N. K. v ČR, nebo případně ve Vietnamu. Žalovaný takto nepostupoval, o žádost ani o výslech se ani nepokusil.

6. Žalobce též jako námitku uvádí, že v podání ze dne 6. 1. 2017 navrhl jako důkaz ke zjištění obratu rozhodného pro registraci k DPH korporace DIKAMENT, s.r.o. provést šetření u všech finančních úřadů v ČR, zda nemají k dispozici z jiných řízení daňové doklady vystavené touto korporací v období od 11. 1. 2009 do 30. 11. 2009. S ohledem na míru digitalizace státní správy takový důkaz nepovažuje za nemožný povést. Žalovaný takový důkaz neprovedl a zatížil tak řízení vadou. Za dané situace pak nelze odvolání žalobce nevyhovět a uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný nepostupoval tak, jak mu uložil Nejvyšší správní soud.
7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Ve shodě s žalobcem rekapituloval vývoj řízení v dané věci, včetně dřívějších rozhodnutí NSS. Připustil, že prostřednictvím aplikace Elektronické podání obdržel dne 6. 1. 2017 (pátek) vyjádření žalobce ze dne 6. 1. 2017, které se mu však dostalo až dne 10. 1. 2017 (pondělí), a to za situace, kdy již bylo vyhotoveno a odesláno napadené rozhodnutí. Podáním se tak v rozhodnutí nezabýval. Setrval však na tom, a odkázal tak na své sdělení ze dne 10. 2. 2017 adresované žalobci, ve kterém bylo žalobci sděleno, že opominuté podání (pozn. označeno takto soudem) neobsahovalo žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Současně se blíže vyjádřil k navrženým důkazům a skutečnostem. Setrval na tom, že nebylo možno, aby v odvolacím řízení byl proveden výslech jednatele korporace DIKAMENT, s.r.o. pana D. N. K. Argumentoval obdobně, jak tomu bylo v řízení dříve věci navrženého výsledku jednatele korporace SECURE, s.r.o. Žalovaný rovněž odmítá to, že měl provádět důkaz spočívající v oslovení všech finančních úřadů v ČR za účelem zajištění daňových dokladů vystavených korporací DIKAMENT, s.r.o. v období od 11. 1. 2009 do 30. 11. 2009. Nejedná se o jednoduché zjišťování, jak se domnívá žalobce. Nelze totiž u správců daně zjišťovat skutečnosti o konkrétních obchodních případech. Závěrem proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
8. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
9. Na úvod v tomto místě soud považuje za vhodné k povaze přezkumu ve správním soudnictví připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy (minimálně implicitně) vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
10. K rozsahu přezkumu ve správním soudnictví a tedy i činnosti správních soudů je pak třeba vyjasnit následující. V rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva však uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný

(sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publikována jako sdělení FMZV pod č. 209/1992 Sb.) tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby.

Soud (ESLP) pak přezkouvává právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány.

11. V daném řízení týkajícím se shora uvedeného žalobce soud v rámci svého přezkumu ověřil, že shora uvedené podmínky pro naplnění spravedlivého správního řízení byly splněny. Žalobce měl dostatek možností se se správním spisem seznámit, účastnit se na řízení, byl v důležitých bodech s postupem správního orgánu v průběhu řízení seznamován. Současně na tomto místě soud konstatuje procesní pochybení žalovaného týkající se podání ze dne 6. 1. 2017 a z něho žalobcem tvrzené a dovozované pochybení spočívající v neprovedených důkazech a nevypořádání se s dalšími námitkami. K posouzení uvedeného pochybení se soud též s odkazem na judikaturu vyjádří níže. Účelem soudního přezkumu tak dle ESLP je zaměřit se spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání nových závěrů ve specializované oblasti práva. V soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci toliko v omezeném případě, kdy by správní orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, např. pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva, aplikoval nesprávně zákonné předpisy, atd. Skutečnost, že správní orgán rozhodne tak, že návrhu žadatele nevyhoví, není výrazem nerespektování práv žalobce.
12. Konečně soud v obecné rovině dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí (případně správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pokud bylo odvolacím orgánem potvrzeno) odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
13. Pro úplnost krajský soud podotýká působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové přešla na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále s.ř.s.) stalo bez dalšího žalovaným. K přechodu působnosti došlo v

důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

14. K samotnému přezkumu žalovaného rozhodnutí soud považuje za nezbytné rekapitulovat stručně podstatu a důvody doměřované daně (DPH) na straně žalobce, též to jak se v předmětném řízení žalovaný vypořádával s obranou žalobce a současně jak věc zhodnotily krajský soud a následně NSS. Za tímto účelem je možné čerpat z odůvodnění citovaného rozsudku NSS čj. 9 Afs 189/2015-32 ze dne 3. 12. 2015 v této věci. V daňovém řízení bylo posuzováno, zda stěžovatel má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, u nichž tvrdil, že je obdržel jednak od SECURE, s.r.o. a jednak od DIKAMENT, s.r.o. Krajský soud je totiž toho názoru, že v nyní zahájeném řízení je na místě se zabývat toliko otázkami, které nebyly v řízení (míněno i v řízení před soudy) postaveny na jisto, přičemž soud též poukazuje na obsah žalobních námitek, které žalobce fakticky přizpůsobil, tj. omezil co do tvrzených zdanitelných plnění na korporaci DIKAMENT, s.r.o. a nenamítal již dalšího ke zdanitelným plněním, druhého ze jmenovaných tvrzených dodavatelů (SECURE, s.r.o.).
15. Již v rozhodnutí o první kasační stížnosti NSS uvedl (rozsudek čj. 9 Afs 57/2013-37 ze dne 25. 9. 2014), že finanční orgány nepochybily v tom, že za daného stavu věcí nevyslechly jednatele společnosti SECURE s.r.o. pana T. A. N. (viz body 44 až 46 citovaného rozsudku). V bodu 58 citovaného rozsudku pak NSS uzavřel: *„Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že se ztotožnil s názorem krajského soudu i finančních orgánů, že stěžovateli se nepovedlo prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění, u nichž tvrdil, že je přijal od společnosti SECURE.“* Otázka (ne)prokázání tvrzených zdanitelných plnění od tohoto dodavatele tak byla fakticky i soudně vyřešena. Jinak tomu bylo u zdanitelných plnění od dodavatele DIKAMENT, s.r.o., kde NSS uvedl, že je třeba řádně zhodnotit otázku zrušení registrace tohoto subjektu k DPH.
16. V následujícím rozsudku čj. 9 Afs 189/2015-32 ze dne 3. 12. 2015 pak NSS uvedl (bod 19), že s otázkou výsledku jednatele T. A. N. se již v minulosti vyrovnal a námitku nepřipustil. Později doložené listiny (čestné prohlášení) na zhodnocení věci nic neměnilo, stejně tak byly odsouhlaseny závěry o nadbytečnosti navrhovaného opakovaného výsledku Ing. P. M. Důvodem pro zrušení druhého rozsudku krajského soudu i rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové se stalo posouzení přijatých zdanitelných plnění od korporace DIKAMENT, s.r.o. a v návaznosti na to nároku na odpočet daně ve výši 107.968 Kč.
17. K tomu NSS pod body 38 a 39 v posledně citovaném rozsudku uvedl: *„Registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty byla zrušena, což bylo odůvodněno neplněním povinností vyplývajících ze zákona o dani z přidané hodnoty [§ 106 odst. 7 písm. b) tohoto zákona]. Z tohoto rozhodnutí není patrné, zda se správce daně, který je vydal, zabýval obratem daně společnosti dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. tím, zda společnost překračovala či nepřekračovala obrat 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců). Ust. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty navazuje na čl. 287 směrnice 2006/112/ES, dle něhož může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 eur v korunách při kurzu platném ke dni 1. 5. 2004, kdy přistoupila k Evropskému společenství. Pokud by byl obrat dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty překročen, nebyly by naplněny podmínky pro osvobození malých podniků od daně z přidané hodnoty, které povoluje směrnice č. 2006/112/ES v čl. 282 a násl. V takovém případě by nebylo pochyb o tom, že s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Dankowski by samotným zrušením registrace dodavatele k dani nebylo možno odůvodnit nepřiznání nároku na odpočet daně u odběratele. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí o zrušení registrace vůbec*

nevyjádřilo k obratu dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze z něj ověřit, že nedošlo k právě naznačenému problému. V takovém případě pak v nynější věci nebylo možno nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odmítnout pouze s odkazem na popsané rozhodnutí o zrušení registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty.

18. Zhodnocení významu rozhodnutí o zrušení registrace představovalo otázku natolik navázanou na námitku dobré víry, že by bez prvotního zhodnocení této otázky izolované posuzování dobré víry zcela ztratilo význam. Vzhledem k tomu, že v nynější věci nebylo možno nárok na odpočet daně zamítnout pouhým odkazem na zrušení registrace společnosti DIKAMENT dle § 106 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo třeba dále hodnotit tvrzení stěžovatele, který měl za to, že se po určité období po 30. 9. 2009, kdy ke zrušení registrace došlo, mohl spoléhat na to, že před zahájením obchodování ověřil, že jeho tvrzený dodavatel byl v registru plátců. Hodnocení tvrzení stěžovatele o dobré víře by mělo význam tehdy, když by na základě rozhodnutí o zrušení registrace u společnosti DIKAMENT bylo v nynější věci možno uvažovat o odeprání nároku na odpočet daně u stěžovatele.“ Z obsahu správního spisu se potvrzuje, že předmětem dalšího řízení před finančními orgány se pak stalo zjišťování výše obratu spol. DIKAMENT, s.r.o. v průběhu roku 2009 s odkazem na závěry rozsudku SD EU věc C-438/09 Dankowski.
19. Žalovaný, resp. finanční úřad činily kroky k doplnění spisového materiálu, nicméně z dožádání jiného správce daně nové skutečnosti zjištěny nebyly. Police ČR sdělila, že dlouhodobé vízum jednatele spol. DIKAMENT, s.r.o. bylo ukončeno k datu 24. 2. 2009, k datu 21. 7. 2016 (zpráva P ČR) pobyt hlášen v ČR nemá. Do správního spisu byly rovněž založeny daňové doklady dodavatele DIKAMENT, s.r.o., toliko však zajištěné od žalobce – datované od 7. 4. 2009 do 6. 11. 2009. Žalobce byl dopisem žalovaného ze dne 16. 11. 2016 informován o možnosti seznámení se s doklady. Na uvedené žalobce reagoval až žádostí o prodloužení lhůty a posléze již shora opakovaně citovaným podáním ze dne 6. 1. 2017, jehož obsah soud zmínil v pasáži, kde popsal žalobní námitky žalobce.
20. Z obsahu žaloby (viz popsané žalobní námitky shora) se podává, že žalobce tuto opírá primárně o procesní pochybení žalovaného. Tato pochybení spočívají především v nezohlednění návrhů na dokazování, s čímž souvisí i nedostatečná předchozí důkazní aktivita finančních orgánů po zrušení rozhodnutí rozsudkem NSS. Jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nepočítal s podáním žalobce ze dne 6. 1. 2017, tak došlo k tomu, že v napadeném rozhodnutí námitky žalobce vůbec nevypořádal, tedy nezdůvodnil, proč žalobcem navržené důkazy neprovedl. Pozdějším (vysvětlujícím) sdělením žalovaného z 10. 2. 2017 nelze takové pochybení napravit. Soud tak považuje za podstatné, že v řízení vytýkaná a nesporná procení pochybení jsou podřaditelná právě pod ta pochybení, která nemusí pro každý případ vést k tomu, že žalobce bude reálně přímo zkrácen na svých právech. Správní soudnictví se zabývá právě ochranou veřejných subjektivních práv osob.
21. K otázkám procesního pochybení Ústavní soud v usnesení sp. zn. I. ÚS 148/02, ze dne 27. 8. 2003 uvedl toto: *Právo na soudní a jinou právní ochranu garantované čl. 36 odst. 1 Listiny nelze vykládat tak, že by pokrývalo veškeré případy porušení kogentních procesních ustanovení v objektivní poloze, jinými slovy samotné porušení procesních pravidel stanovených procesními právními předpisy ještě nemusí samo o sobě znamenat porušení práva na spravedlivý proces. V případě subjektivního práva na soudní a jinou právní ochranu je totiž třeba vždy zkoumat, jak porušení procesních předpisů zkrátilo jednotlivce na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro jednotlivce příznivější rozhodnutí ve věci samé. Jakýkoliv proces neexistuje samoučelně, nýbrž jeho cílem je dosažení*

vzniku, změny či zániku hmotných práv a povinností fyzických či právnických osob. Tato skutečnost se musí nutně odrážet také v rovině základních práv a svobod, v daném případě ve sféře vymezení rozsahu práva na spravedlivý proces. Teprve takové porušení objektivních procesních pravidel by mohlo být zásahem do subjektivního práva na spravedlivý proces, které by skutečně jednotlivce omezilo v některém konkrétním subjektivním procesním právu, například v nemožnosti provést konkrétní stěžovatelem zamýšlený procesní úkon, čímž by byl v důsledku znevýhodněn oproti jinému účastníkovi řízení či zkrácen na svých hmotných právech. Uvedené závěry lze přenositelným způsobem aplikovat na žalobcem tvrzená pochybení žalovaného za situace, kdy je namístě kontextuálně vyjasnit otázku, zda porušení procesních předpisů (zde fakticky ve formě absence odůvodnění o neprovedení důkazů a absence vyjádření k doplněným tvrzením žalobce) mohla vést k reálnému zkrácení práv žalobce (viz § 65 s.ř.s.).

22. Ve vztahu k námitkám, jež se týkají porušení procesních práv žalobce, soud též uvádí následující závěry. Pro zrušení napadeného rozhodnutí soudem z důvodu vad řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) musí být splněn základní zákonný předpoklad stanovený v ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. spočívající v tom, že napadeným rozhodnutím byla porušena práva žalobce tak, že byl žalobce zkrácen na svých právech. O takové porušení práv žalobce mající ve svém důsledku krácení na právech ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. by se např. jednalo tehdy, kdyby se mohlo odrazit ve skutečném porušení konkrétních procesních práv například tím, že by s žalobcem v průběhu správního řízení nebylo vůbec jednáno jako s účastníkem správního řízení, ač s ním tak jednáno být mělo, případně tím, že by žalobci postavení účastníka řízení sice přiznáno bylo, avšak byla by mu v průběhu takového řízení upřena jeho jednotlivá konkrétní subjektivní práva determinující jeho aktivní participaci na řízení (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2006 č.j. 5 As 53/2004-96, www.nssoud.cz). V případě jiných procesních pochybení vzniklých při rozhodovací činnosti správních orgánů se pak musí jednat o takovou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech se ale nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46, dostupný rovněž na výše zmíněných [www stránkách](http://www.nssoud.cz)). Právo účastníka řízení na spravedlivý proces není samoučelné, nýbrž „jeho účel spočívá v ochraně jiných základních práv, tentokrát již hmotných. Nedává totiž rozumný smysl, aby se někdo soudil toliko za účelem ochrany svých procesních práv“ (srov. rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 27. 5. 2015, sp.zn. II. ÚS 1449/15). Shora uvedeným náhledem pak zdejší krajský soud posoudí vytýkaná procesní pochybení žalovaného.
23. Žalobce má za pochybení a vytýká žalovanému, že neprovedl výslech jednatele korporace DIKAMENT, s.r.o. pana D. N. K. Soud se s touto námitkou neztotožňuje. Nastala totiž obdobná situace jako při dřívějším dokazování ohledně zdanitelných plnění od korporace SECURE, s.r.o., kdy NSS v rozsudku č.j. 9 Afs 57/2013-37 uzavřel, že se o pochybení žalovaného nejedná. Finanční orgány neměly k dispozici adresu navrženého svědka K. v ČR, ani adresu ve Vietnamu. Informace od Policie ČR stran jeho pobytu v ČR byly negativní (viz obsah správního spisu). Není jisté, kde se svědek zdržuje, zda se zdržuje v ČR, ve Vietnamu či jinde. Žalobci jsou tyto informace známy, přesto svéhlavě setrvává na tom, že svědek měl být vyslechnut. Soud považuje rovněž za vhodné připomenout známou a dostupnou informaci, že mezi Českou republikou a Vietnamem nebyla uzavřena dohoda, která by umožnila finančním orgánům provést výslech mimo území ČR, případně zjistit

místo pobytu svědka v jeho zemi. Před obdobné překážky jsou staveny i soudy v civilním řízení, o tom má soud povědomí z úřední činnosti. Žalobce jakýkoli bližší kontakt na svědka žalovanému nesdělil. Je možno poukázat na to, že spol. DIKAMENT, s.r.o. byla obchodním partnerem žalobce, žalobce mohl mít oprávněný zájem na tom, aby o svém dodavateli měl dostatek informací, včetně osob za něho jednající. Pokud nyní žalobce žádá po žalovaném, aby za něho svědka fakticky dohledával, tak se jedná o požadavek nad rámec toho, co lze mít za povinnost finanční správy. Ostatně toto bylo zmíněno v citovaném rozsudku NSS čj. 9 Afs 57/2013-37 ze dne 25. 9. 2014 (bod 46) a též v rozsudku čj. 8 Afs 70/2007-102 ze dne 14. 7. 2008. Velvyslanectví ČR nemá jak zjišťovat adresy osob ve Vietnamu.

24. Soud má též za to, že žalovanému nelze vytýkat nedostatek v tom, že se nedotázal Velvyslanectví ČR v Hanoji zda pro navrženého svědka nebylo vydáno vízum či povolení pro jakýkoli typ pobytu v ČR. Pokud by takový dotaz byl proveden – zde má soud za to, že položení dotazu nebylo vyloučeno s tím, že by patrně bylo odpovědí zastupitelského úřadu, tak není vůbec jisté, že sdělení mohlo vést ke zjištěným rozhodným pro napadené rozhodnutí. V řízení nebylo podstatné to, zda se jednatel D. H. K. na území ČR v nějaké době zdržoval, ale to zda žalobce realizoval zdanitelná plnění od společnosti DIKAMENT, s.r.o. Nicméně, i pokud by bylo zjištěno, že jednatel se na území ČR zdržoval, neměnilo by to nic na tom, že jeho výslech není možné realizovat. Tvrzení žalobce o tom, že jednatel se mohl do ČR v nejbližší chystat je ničím nepodloženým tvrzením. Výslech jednatele v odvolacím řízení tak nebyl realizovatelný, jednatel tak nemohl přinést tvrzení o jakýchkoli zdanitelných plněních jakýmkoli dodavateli v ČR rozhodném období. Pokud tak žalovaný jeho výslech ani jiné úkony ve vztahu k němu (dotaz na vízum) neprovedl, nejednalo se o pochybení. V přímé souvislosti s tím pak též platí, že ani nereagování na návrh výslechu, absence odůvodnění neprovedení výslechu a uvedených dalších kroků nejsou těmi procesními pochybeními, která by mohly mít vliv na výsledek řízení. Soud uzavírá, že nešlo o pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Výslech jednatele proveditelný nebyl, proto absenci pojednání o něm v rozhodnutí soud považuje za procesní pochybení, kterým reálná práva žalobce nebyla zkrácena či omezena. Soud k odůvodnění již nemusí opakovat skutečnosti z vyjádření žalovaného z 10. 2. 2017, se kterým se v jeho meritě shoduje. K uvedenému konečně soud dodává, že správce daně, resp. žalovaný neměli jiné možnosti jak se realizace výpovědi svědka D. N. K. zhostit, návrhy žalobce soud považuje za vcelku nereálné nástiny teoretických postupů, v situaci jeho důkazní nouze.
25. Žalobce taktéž s odkazem na závěry ve věci SD EU Dankowski, jejichž aplikace umožňují přijmout závěr o vzniku plátcovství DPH na základě obratu navrhl, aby žalovaný provedl šetření u všech správců daně po celé ČR. Doslova to nazývá jednoduchým pokynem příslušným (finančním) úřadům k tomu, aby při existující míře digitalizace a komputelizace činnosti, byl zjištěn obrat korporace DIKAMENT, s.r.o. v období od 11. 1. 2009 do 30. 11. 2009. Žalobce pak uvádí, že jeho neprovedení, vede k tomu, že žalovaný nemůže učinit závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. Ani s touto námitkou se soud neztotožňuje. Prvně soud uvádí, že se jedná o tvrzená, resp. domnělá zdanitelná plnění poskytnutá korporací DIKAMENT, s.r.o. z roku 2009, kdy míra digitalizace byla na jiné, tj. nižší úrovni než je v dnešní době (např. institut kontrolního hlášení byl zaveden s účinností od 1. 1. 2016). Soud souhlasí s vyjádřením žalovaného, že takové zjišťování ze všech dostupných spisů daňových subjektů k neurčitým tvrzením žalobce by bylo nad rámec toho, co stanoví ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce jako daňový subjekt má právo

předkládat důkazy, resp. označovat konkrétní důkazy, která pak má správce daně povinnost provést. K tomu však nelze přistupovat způsobem, jak se snaží manipulovat žalobce. Takovou metodu by bylo lze označit za „metodu kombajn“, kdy se po správci daně žádá provést extrémně objemné shromáždění či procházení dokumentace s nejistým výsledkem, tedy za situace, kdy žalobce toliko v náznaku tuší, jaké listiny by měly být nalezeny. Žalobci zastoupenému zkušeným daňovým poradcem toto musí být zřejmé, a proto soud jeho návrh a následnou námitku na tomto založenou považuje za jaksi účelovou. Jiná situace by nastala, pokud by žalobce označil jiné konkrétní subjekty, které v předmětném období přijaly dle jeho vědomostí zdanitelná plnění od korporace DIKAMENT, s.r.o. K dalšímu osvětlení věci soud opět připomíná vyjádření žalovaného ze dne 10. 2. 2017. Shrnuto, opět platí závěr, že se na straně žalovaného nejednalo o pochybení. V přímé souvislosti s tím pak též platí, že ani nereagování na tento důkazní návrh, absence odůvodnění neprovedení takových důkazů nejsou těmi procesními pochybeními, která by mohla mít vliv na výsledek řízení. Soud uzavírá, že nešlo o pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

26. Obdobně soud vyhodnocuje tvrzený nedostatek odůvodnění nevyslechnutí jednatele spol. SECURE, s.r.o. pana T. A. N., byť tato námitka není obsažena v nyní projednávané žalobě. K uvedenému se soud vyjádřil již shora v bodě 15 odůvodnění shora, současně platí závěry o nezpůsobilosti návrhu důkazu dotazem na cizineckou policii či Velvyslanectví ČR v Hanoji (viz posouzení týkající se jednatele spol. DIKAMENT, s.r.o.)
27. V souvislosti s tvrzením žalobce o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu se strany správce daně a žalovaného se soud považuje za nutné zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
28. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz], tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002-25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto:
Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
30. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84).
31. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na*

provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“

32. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
33. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
34. Nejen v oblasti daně z přidané hodnoty je v judikatuře Nejvyššího správního soudu zdůrazňováno, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63 a č.j. 9 Afs 57/2013-37). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107). Ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71 NSS uvedl: „*Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.*“ K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který opakovaně konstatoval, že jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není však relevantním důkazem o jeho uskutečnění (např. usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).
35. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproказuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č.j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č.j. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné

pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

36. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
37. 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 skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem 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 (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010-124).
38. V dané věci bylo nesporné, že správce daně důkazní břemeno unesl. Jak vyplývá ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí, správci daně vznikly důvodné pochybnosti jednak o přijatých zdanitelných plněních od dodavatelů SECURE, s.r.o. a DIKAMENT, s.r.o. Správce daně provedl dostupná šetření a skutkový stav věci byl zjišťován i na základě výpovědi svědků, přičemž správci daně vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti uplatňovaných odpočtů DPH za přijatá plnění. Žalobci se nepodařilo tyto pochybnosti přes výzvy správce daně odstranit. Tvrzená skutečná procesní pochybení žalovaného soud vyhodnotil tak, že nemohla mít za následek výsledek rozhodnutí. Jinými slovy, důkazy navržené žalobcem v pominutém podání ze dne 6. 1. 2017 nebyly způsobilé změnit výrok rozhodnutí.
39. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
40. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu 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). Případně-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.

Pardubice, 19. září 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu