



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složené z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **A. B.**
zastoupený advokátkou Mgr. Idou Klosíkovou
sídlem Sokolská třída 318/39, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2017, č. j. 15025/17/5300-21441-711671,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 8. 6. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl jeho odvolání podané proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 3. 2015, č. j. 1134107/15/3211-50525-803042 a odvoláním napadený platební výměr potvrdil. Správce daně tímto platebním výměrem ze dne 26. 3. 2015 vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“ nebo „DPH“) za 3. čtvrtletí roku 2014 ve výši 147 629 Kč, protože mu neuznal nárok na odpočet DPH z pořízení automobilu, který v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období uplatnil. Neuznání nároku na odpočet DPH odůvodnily daňové orgány shodně tím, že žalobce neprokázal zakoupení sporného automobilu od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, tj. od společnosti Texa Trade s.r.o.
2. Žalobce úvodem zdůraznil, že mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), přestože podle svého přesvědčení předložil dostatek důkazních prostředků prokazujících jeho oprávněnost. V žalobě uplatnil několik námitek směřujících proti napadenému rozhodnutí a postupu daňových orgánů předcházejícímu jeho vydání, které rozdělil do dvou skupin. V první skupině žalobních námitek nadepsané „Hodnocení důkazů žalovaným“ žalobce napadl způsob hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů při prokazování nabytí vlastnického práva k automobilu od společnosti Texa Trade s.r.o. a ve druhé nadepsané „Námitka podjatosti“ namítl podjatost úředních osob správce daně, které prováděly úkony v odvolacím řízení. V první skupině žalobních námitek žalobce vyjádřil přesvědčení, že provedenými důkazy prokázal nabytí vlastnického práva ke spornému automobilu od Texa Trade s.r.o. a stejně tak předchází nabytí vlastnického práva touto společností. Žalobce vytkl žalovanému, že svoji úvahu ohledně nenabytí vlastnického práva společností Texa Trade s.r.o. postavil pouze na vyjádření Městského úřadu Hlučín. Žalobce oproti tomu vyjádřil přesvědčení, že nabytí vlastnického práva Texa Trade s.r.o. k vozidlu a právo této společnosti nakládat s ním jako vlastník prokázali ve svých výpovědích oba slyšení svědci Z. L. a L. B. Přestože žalovaný vyhodnotil výpověď svědka L. jako nevěrohodnou, tak podle žalobce z obsahu napadeného rozhodnutí nevyplývají důvody této nevěrohodnosti. Žalobce dále protestoval proti úvahám žalovaného, podle kterých se mělo jednat o domluvený scénář. V této souvislosti mimo jiné namítal, že pokud se osoby zúčastněné na obchodním vztahu znají, tak to nevylučuje, že k obchodnímu vztahu došlo deklarovaným způsobem. Stejně tak pokud žalobce neměl dostatek finančních prostředků na účtu, neznamená to, že dostatkem finančních prostředků nedisponoval, ani že nenabyl vlastnické právo k vozidlu a rovněž výše zisku dodavatele (Texa Trade s.r.o.) z prodeje vozidla nevylučuje nákup vozidla jako takového. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že úkony ve fázi po podaném odvolání, konkrétně výsledky svědků L. B. a Z. L., prováděly úřední osoby správce daně, které se podílely na rozhodování v prvním stupni. Poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (správně Krajského soudu v Ústí nad Labem – poznámka krajského soudu) ze dne 14. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 – 62, podle kterého pokud správce daně v odvolacím řízení pověří k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem správci daně ty úřední osoby, které byly činné v prvním stupni, jedná se o procesní vadu řízení, která může mít za následek zrušení rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zjevnou

Shodu s prvopisem potvrzuje

podjatost úředních osob spatřuje žalobce ve způsobu provádění výsledku L. B., který byl vyslechnutý hned třikrát, přičemž o jeho výsledku dne 10. 2. 2015 nebyl žalobce vyrozuměn, přesto výpověď tohoto svědka ze dne 10. 2. 2015 daňoví úředníci předestřeli tomuto svědkovi při jeho opakované výpovědi konané dne 30. 9. 2015, což žalobce považuje za nezákonné.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na obsah napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že nezpochybňoval pořízení automobilu žalobcem, ale to, že jej nabyt od deklarovaného dodavatele Texa Trade s.r.o. Ohledně sporného nabytí vlastnického práva k automobilu touto společností žalovaný odkázal na bod 59 napadeného rozhodnutí, ve kterém se uvádí, že vlastnictví společnosti Texa Trade s.r.o. bylo popřeno s ohledem na sdělení Městského úřadu Hlučín ve spojení s pochybnostmi ohledně tohoto dodavatele a okolnostmi celého případu. Opačný závěr podle žalovaného nelze dovodit z výpovědi žalobce a svědků L. a B. Tito svědci sice skutečně shodně vypověděli, že žalobce nabyt automobil od Texa Trade s.r.o., to ale bylo to jediné, na čem se shodli. Ohledně okolností, za kterých měla transakce proběhnout, se jejich výpovědi rozcházeły, popřípadě jsou nejisté. V tomto směru žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K namítané vadě řízení spočívající v provádění úkonů uložených správcí daně v odvolacím řízení totožnými úředními osobami, které prováděly úkony v prvním stupni, žalovaný uvedl, že s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 8/2014 nesouhlasí, přičemž vyložil důvody tohoto nesouhlasu. I kdyby se krajský soud s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ztotožnil, pak se podle žalovaného nejednalo o vadu takové intenzity, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ohledně výsledku svědka B. žalovaný přisvědčil žalobci, že jeho první svědecká výpověď byla provedena procesně nesprávným způsobem, protože žalobce nebyl o jejím konání vyrozuměn, tato procesní vada však byla podle žalovaného napravena v odvolacím řízení, kdy byl žalobce o konání výsledku svědka B. vyrozuměn, ale nezúčastnil se jej. Na den 30. 9. 2015 byl svědek B. předvolán dvakrát, jednou v rámci daňového řízení žalobce a podruhé v rámci daňového řízení společnosti Texa Trade s.r.o. Svědek se dostavil až ke druhé výpovědi, ale protože předmět výsledku byl identický, použil žalovaný v řízení jak jeho výpověď ze dne 30. 9. 2015, tak následující ze dne 20. 10. 2015.
4. Žalobce replikoval podáním ze dne 2. 10. 2017, ve kterém nejprve tvrdil, že požadoval po žalovaném, aby se při hodnocení důkazů vypořádal s nabýváním a pozbýváním vlastnických práv k majetku, a to v řetězci jednotlivých subjektů. Žalovaný podle něj odmítl hodnotit jednotlivé důkazy navrženým způsobem, aniž by se dostatečným způsobem vypořádal s jeho argumentací. Na podkladě uvedeného žalobce dospěl k závěru, že žalovaný nemá v dispoziční sféře důkazy svědčící o nemožnosti nabývání a pozbývání vlastnických práv k motorovému vozidlu a žalovanému za této situace nezbylo, než hodnotit důkazy způsobem uvedeným v napadeném rozhodnutí. Dále žalobce v této replice poukázal na obsah sdělení městského úřadu, podle kterého za dobu od 7. 5. 2014 do 22. 9. 2014 nemá městský úřad údaje o osobě vlastníka vozidla. Podle žalobce tak existuje zřejmý nesoulad mezi skutečným a registrovaným stavem, proto nelze primárně vycházet z těchto registračních údajů. Vyjádřil přesvědčení, že údaje vedené městským úřadem jsou důkazem o tom, že vlastnická práva k předmětnému vozidlu musela nabyt společnost Texa Trade s.r.o. Ve vztahu k vyjádření žalovaného ohledně pochybností daňových orgánů o nabytí vlastnického práva k vozidlu společností Texa Trade s.r.o. žalobce odkázal na podanou žalobu, ve které podle jeho názoru „detailním způsobem popsal důvody pro

Shodu s prvopisem potvrzuje

konstatování, že se žalovaný nevypořádal s nabytím a pozbytím vlastnických práv u předcházejícího dodavatele předmětného motorového vozidla“. Dále vyslovil úvahu, že za situace, kdy se žalovaný zabýval „prokázáním oprav automobilu a zároveň jiné skutečnosti při nabývání práv dodavatelem žalobce nebyly žalovaným rozporovány, je nutno dospět k závěru uvedenému v žalobě, tzn. že předcházející vlastník motorového vozidla nabyl vlastnická práva k vozidlu.“ Ve vztahu k námitce podjatosti zdůraznil, že smyslem odvolacího řízení je, aby o odvolání rozhodla osoba úřední osoba zcela odlišná od osoby, která se podílela na daňovém řízení v prvním stupni. Jen tímto způsobem je podle žalobce zajištěna zásada dvojinstančnosti. Podle žalobce došlo k ovlivnění odvolacího řízení v jeho neprospěch.

5. Žalovaný reagoval podáním podepsaným dne 10. 11. 2017, ve kterém uvedl, že dokazování je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů a náleží správci daně, který je povinen své závěry odůvodnit. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě reagoval na veškeré žalobcem uplatněné námitky. Žalovaný v tomto doplňujícím vyjádření zopakoval podstatu sporu, kterou je pouze to, zda žalobce nabyl vlastnické právo ke spornému automobilu od deklarovaného dodavatele Texa Trade s.r.o. a opětovně poukázal na důvody, pro které má za to, že společnost Texa Trade s.r.o. předmětný automobil nikdy nenabyla, mezi které patří rozpory ohledně osoby, se kterou bylo za tuto společnost jednáno, okolnosti prvotního kontaktu ohledně prodeje automobilu této společnosti, neprokázání opravy automobilu společností Trocamiento, a.s., rozpory v existenci předávacího protokolu, známost zúčastněných osob (žalobce a L. B.), nestandardní úhrada kupní ceny nebo skutečnost, že automobil byl po celou dobu deklarovaného vlastnictví společností Texa Trade s.r.o. v autoopravně společností BULL MOTORS s.r.o., jejímž jednatelem je L. B. Naopak žalobce podle žalovaného žádné důkazy k prokázání nabytí vlastnického práva k automobilu od společnosti Texa Trade s.r.o. neprokázal. K tvrzením žalobce ohledně údajů poskytnutých Městským úřadem Hlučín žalovaný uvedl, že společnost Texa Trade s.r.o. v přehledu provozovatelů vozidla není uvedena, proto tento přehled provozovatelů nemůže být současně důkazem o nabytí vlastnického práva touto společností. K namítané podjatosti úředních osob žalovaný uvedl, že smysl odvolacího řízení byl zachován, protože o odvolání rozhodovala úřední osoba odlišná od úředních osob, jež se na daňovém řízení podílely v prvním stupni. Na tom nic nemění skutečnost, že se tyto osoby podílely na doplnění dokazování po podání odvolání.
6. Také na toto podání žalobce ještě reagoval a zdůraznil, že z údajů Městského úřadu Hlučín vyplývá nepochybně, že vlastníkem vozidla se stal L. B. Dále uvedl, že městský úřad dovodil, že žalobce prokazatelně nabyl vlastnická práva k vozidlu od 22. 9. 2014, což podle žalobce znamená, že je nemohl nabýt v době od 7. 5. 2014 do 22. 9. 2014. Podle žalobce bylo v řízení prokázáno, že společnost Texa Trade s.r.o. nabyla vlastnická práva k vozidlu 7. 7. 2014 a z žádných důkazů nevyplývá, že by se žalobce jakkoliv účastnil v tomto termínu aktivního jednání za účelem nákupu tohoto vozidla. Současně zpochybnil závěr žalovaného, že se vozidlo po celou dobu nacházelo v areálu L. B., což podle něj žádný důkaz neprokazuje. Daňovým orgánům také vytkl, že se místo prokázání hodnocení nabývání a pozbytování vlastnických práv k automobilu hodnotily důkazy způsobem, jakým se provádí hodnocení podvodu na DPH a provedl vlastní rozbor literatury a judikatury týkající se důkazního břemene v daňových řízeních.

7. Krajský soud po ověření, že žaloba doručená zdejšímu soudu poštou dne 8. 6. 2017 byla podána včas v průběhu zákonné prekluzivní lhůty stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s., že je přípustná a projednatelná, nařídil ústní jednání na den 23. 7. 2018. K ústnímu jednání se dostavili oba účastníci, kteří setrvali na svých stanoviscích. Žalobce prostřednictvím přítomné zástupkyně zdůraznil nosné body žalobní argumentace, za které považuje otázku nabytí vlastnického práva žalobce, které je podle něj prokázáno listinami založenými ve spise a svědeckými výpověďmi, podjatost úředních osob správce daně, kteří po podaném odvolání doplňovali dokazování a nezákonnost provedených důkazů, o kterých žalobce nebyl před jejich prováděním vyrozuměn, a i když byly následně opakovány, tak svědkům byly předestírány výpovědi z předchozího nezákonného výsledku. Taktéž žalovaný ve shodě s dosavadními podáními poukázal na podstatu sporu, kterou je otázka dodavatele automobilu žalobci, kdy správce daně zjistil rozpory mezi kupní smlouvou a registrem vozidel, proto měl pochybnosti o skutečném dodavateli a zahájil šetření, během kterého byly zjištěny další pochybnosti.
8. Ze spisu správce daně krajský soud zjistil, že žalobce podal daňové přiznání k DPH za 3. čtvrtletí roku 2014, ve kterém uplatnil nárok na odpočet ve výši 264 869 Kč včetně částky 208 264,46 Kč odpovídající DPH z kupní ceny automobilu, který měl žalobce podle svého tvrzení koupit od společnosti Texa Trade s.r.o. za kupní cenu 1 200 000 Kč. Žalobce dokládal koupi automobilu fakturou číslo 3, ze které krajský soud zjistil, že ji vystavila společnost Texa Trade s.r.o., účtuje v ní žalobci částku 1 200 000 Kč s datem splatnosti 22. 8. 2014 a jako účel platby je v ní uvedeno „automobil audi a7“ a dále písemnou kupní smlouvou ze dne 22. 7. 2014, obsahující závazek Texa Trade s.r.o. coby prodávajícího k prodeji předmětného automobilu žalobci coby kupujícímu za kupní cenu ve výši 1 200 000 Kč. Ve spise je dále založena kupní smlouva datovaná 7. 7. 2014, jejímž předmětem měl být prodej totožného automobilu prodávajícím L. B. kupujícímu Texa Trade s.r.o. za kupní cenu 550 000 Kč a také 2 příjmové doklady o hotovostní úhradě této kupní ceny dne 7. 7. 2014 ve výši 250 000 Kč a dne 9. 7. 2014 ve výši 300 000 Kč. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 20. 11. 2014 vyzval správce daně žalobce s odkazem na § 89 odst. 1 daňového řádu k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2014, konkrétně k odůvodnění nízkého poměru uskutečněných zdanitelných plnění k plněním přijatým, k prokázání souladu nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění s § 72 a § 73 zákona o DPH a použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti. Současně správce daně požádal Městský úřad Hlučín o sdělení informací o provozovateli předmětného vozidla a o jeho „přepisu“ na žalobce. Ze sdělení tohoto úřadu ze dne 10. 12. 2014 krajský soud zjistil, že dne 7. 5. 2014 bylo vozidlo odhlášeno na L. B., který však vozidlo „nedohlásil“ a jako jeho poslední provozovatel byl evidován od 22. 9. 2014 žalobce. V připojené přihlášce k registraci vozidla podepsané žalobcem dne 22. 9. 2014 je obsažen údaj „vozidlo koupeno od L. B., P. 3“. Z výpisu z účtu Texa Trade s.r.o. vyžádaného správcem daně od příslušné banky krajský soud dále zjistil, že na účet této společnosti byly připsány od žalobce dvě platby, a to dne 29. 7. 2014 částka 500 000 Kč (s poznámkou záloha) a dne 7. 8. 2014 částka 700 000 Kč. Z protokolu o ústním jednání u správce daně ze dne 15. 1. 2015 krajský soud zjistil, že toho dne proběhl u správce daně výslech žalobce, který na dotaz správce daně k vysvětlení nízkého poměru uskutečněných plnění k přijatým plněním ve zkoumaném zdanitelném období v porovnání se 3. čtvrtletím roku 2013 uvedl, že ve zkoumaném období pořídil auto za 1 200 000 Kč. Žalobce dále uvedl, že se zná se

Shodu s prvopisem potvrzuje

zaměstnanci společnosti Texa Trade s.r.o., osobně se však nezná s těmi osobami, které mu auto prodávaly. Nevzpomíná si, zda nákup vozidla někdo zprostředkoval ani s kým při sjednávání obchodního případu komunikoval, na stav kupovaného auta se díval jeho kamarád L. B., přičemž vše řešili v jeho servise. Na osobu jednající za Texa Trade s.r.o. si nevzpomíná. Žalobce uvedl, že když přijel do servisu, auto již tam stálo, nezjišťoval, kdo jej přivezl. Přijel nějaký člověk ze společnosti Texa Trade s.r.o. se smlouvou, kterou podepsal, auto pak zůstalo v servise a převzal jej po zaplacení zálohy nebo doplatku. Předávací protokol podle žalobce asi neexistuje. K poukazu správce daně na přihlášku k registraci žalobce uvedl, že je možné, že se auto odhlásilo na L.B. a potom na něj. Žalobce dále při výpovědi uvedl, že si finanční prostředky na koupi auta půjčil od osoby, která si nepřeje být jmenována. Správce daně dále vyslechl dne 10. 2. 2015 L. B., který byl předvolán již na 8. 1. 2015, ale dostavil se až v uvedený den. Žalobce o provedení výsledku vyrozuměn nebyl. Dne 2. 3. 2015 se žalobce dostavil ke správci daně, aby se seznámil s výsledky postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, o čemž byl sepsán protokol. Z obsahu tohoto protokolu krajský soud zjistil, že správce daně oznámil žalobci, že neodstranil jeho pochybnosti ohledně sporného nákupu vozidla, o kterých byl vyrozuměn výzvou ze dne 2. 11. 2014, nákup vozidla AUDI A7 je nadále doprovázen pochybnostmi, zda k uskutečnění obchodní transakce došlo a zda je reálná hodnota vozu. Tyto pochybnosti spočívají podle správce daně mimo jiné v neevidování Texa Trade s.r.o. jako majitele vozidla, v údajích uvedených v přihlášce k registraci vozidla, ve výpovědi svědka B., který měl kupní smlouvou ze dne 7. 7. 2014 prodat vozidlo této společnosti a ve výpovědi uvedl, že jednal s M. C., který však v té době ke společnosti Texa Trade s.r.o. neměl žádný vztah. K dalším skutečnostem vzbuzujícím pochybnosti u správce daně patřila účastnická výpověď žalobce, který nebyl schopen popsat osobu, se kterou za společnost Texa Trade s.r.o. při koupi vozu jednal, dále že nemá k dispozici protokoly o převzetí auta ani znalecké posudky a že nevysvětlil, odkud získal peněžní prostředky na jeho koupi. Správce daně sdělil žalobci při tomto jednání, že se podle jeho závěru jednalo pouze o fiktivní obchod mezi propojenými osobami, kdy nebylo prokázáno, že by vozidlo opustilo autoservis L. B., že by bylo opravováno, ani kdy a komu bylo fyzicky předáno a z uvedených důvodů mu nebude nárok na odpočet DPH z pořízení sporného automobilu uznán. Žalobci byla poskytnuta lhůta 15 dnů k vyjádření k závěrům správce daně, ale žalobce se v této lhůtě podle obsahu spisu nevyjádřil. Závěry uvedené v protokole ze dne 2. 3. 2015 zohlednil správce daně v následně vydaném platebním výměru ze dne 26. 3. 2015, kterým vyměřil žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2014 ve výši 147 629 Kč. Ohledně odůvodnění odkazuje platební výměr na protokol o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 2. 3. 2015. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání (odvolání žalobce je založeno v odvolacím spise žalovaného), ve kterém namítal jednak vadný postup správce daně při výsledku svědků B. a L., kterým nebyl přítomen a dále protestoval proti hodnocení důkazů ze strany správce daně, kdy správce daně podle žalobce hodnotil důkazy v jeho neprospěch a nezabýval se dostatečným způsobem otázkami nabývání a pozbývání vlastnického práva k vozidlu. K postupu při přihlášení vozidla žalobce v odvolání uvedl, že se jednalo o zjednodušení administrace při registraci, aby nemuselo dojít k dvojímu zápisu, což by prodloužilo registrační řízení. Tato skutečnost však podle žalobce nemá vliv na jeho vlastnické právo. Po podání odvolání doplnil správce daně dokazování výsledkem svědka L. (jednatele Texa Trade s.r.o.) za přítomnosti žalobce. Podle protokolu o výsledku svědka ze dne 14. 8. 2015 uvedl Z. L., že Texa Trade s.r.o. koupila předmětný automobil od L. B. na inzerát, auto bylo poškozené, ale pojízdné.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Svědék potvrdil podpis na kupní smlouvě ze dne 7. 7. 2014 s tím, že k převodu vozidla došlo na benzinové pumpě ve směru z Frýdku - Místku na Porubu, kde také následně podepsali kupní smlouvu. Kupní cenu platil v hotovosti ve dvou platbách, peníze předával přímo prodávajícímu B. a u placení nebyl nikdo jiný přítomen. Auto koupil za účelem jeho prodeje po opravě a nedošlo ani k jeho přepisu. Nechal jej opravit v servise Trocamiento a začal shánět kupce. Žalobci bylo prodáno ve velmi dobrém technickém stavu a po zohlednění ceny opravy činil zisk Texa Trade s.r.o. asi 200 000 Kč. K tvrzenému uzavření kupní smlouvy se žalobcem svědek uvedl, že k prohlídce vozidla žalobcem došlo u servisu Trocamiento na ulici U Jeslí v Ostravě – Přívoze, kde se dohodli na kupní ceně a při druhé schůzce podepsali kupní smlouvu. Taktéž převzetí vozidla proběhlo na ulici U Jeslí v Přívoze a žalobce s ním poté odjel. Správce daně následně předvolal svědka L. B. ke svědecké výpovědi na den 30. 9. 2015 v 8.00 hod., přičemž o konání svědecké výpovědi vyrozuměl žalobce a totožného svědka předvolal na stejný den na 10.00 hod. v rámci daňového řízení s Texa Trade s.r.o. Svědek B. se k výsledku na 08.00 hodin nedostavil a dostavil se pouze k výsledku v 10.00 hod., kdy byl vyslechnut pro účely daňového řízení Texa Trade s.r.o. (protokol o jeho výsledku je součástí předmětného spisu žalobce). Správce daně opakovaně předvolal svědka B. na 20. 10. 2015, o čemž vyrozuměl žalobce poštou, zásilkou s modrým pruhem adresovanou žalobci na adresu jeho bydliště a tato poštovní zásilka byla po předchozím marném pokusu o doručení, uložení zásilky na poště dne 5. 10. 2015 a uplynutí úložní doby, vložena dne 19. 10. 2015 do jeho poštovní schránky. Žalobce se k výsledku nedostavil. Podle protokolu o svědecké výpovědi svědek B. dne 20. 10. 2015 uvedl, že se zná se žalobcem od dětství a žalobce pro něj někdy prováděl montážní práce. Na prodeji automobilu žalobci se svědek podílel tím, že pro něj zdarma prohlédl a zkontroloval auto po provedené opravě a jeho koupi žalobci schválil. Svědek dále uvedl, že vozidlo původně koupil jako nepojízdné. Poté, kdy jej zprovoznil, tak jej odvezl do svého servisu na ulici Koksárni 8 v Ostravě, kde provedl některé kosmetické úpravy, ale protože neměl čas opravu dokončit, rozhodl se auto prodat, proto vydal inzerát. Zájemců se ozvalo docela dost, ale společnost Texa Trade s.r.o. byla nejrychlejší, byla ochotna zaplatit plnou kupní cenu a složila zálohu. Vozidlo odvezl na místo předání na kraj Ostravy na ulici Rudnou nebo Místeckou a předal jej L. Poté bylo auto přivezeno do jeho provozovny ještě v souvislosti s prohlídkou pro žalobce. Po této prohlídce auto opustilo provozovnu a tím to pro svědka skončilo. K dalším okolnostem o následném prodeji automobilu společností Texa Trade s.r.o. žalobci se svědek nevyjádřil s tím, že mu dotazované skutečnosti (kdo jednal za Texa Trade s.r.o. se žalobcem, kolikrát se spolu sešli, kde proběhly schůzky apod.) nejsou známy. Svědek dále uvedl, že vozidlo řádně koupil a uhradil. Následně jej zprovoznil, protože bylo poškozené předchozí nehodou a vzhledem k časové zaneprázdněnosti se jej rozhodl dále prodat. Dal inzerát, ozval se mu zájemce, kterému auto prodal, ten ho řádně zaplatil a tím byla pro něj celá věc uzavřena. Závěrem svědek uvedl, že celou záležitost při prvním výsledku spletl s jinou obchodní transakcí, stejně tak jméno jednatele Texa Trade s.r.o. při náhledu do výpisu z obchodního rejstříku. Z protokolu o předchozí výpovědi ze dne 30. 9. 2015 (v rámci daňového řízení Texa Trade s.r.o. krajský soud zjistil, že svědek vypovídal téměř shodně jako dne 23. 10. 2015 a byl správcem daně upozorněn na rozpory s jeho první výpovědí ze dne 10. 2. 2015 ohledně osoby, která za Texa Trade s.r.o. při koupi automobilu jednala a která platila kupní cenu (u prvního výsledku označil bývalého jednatele Texa Trade s.r.o. M. C., se kterým se měl navíc znát), na což svědek uvedl, že to celé pomotal a na předchozí jednání se vůbec nepřipravoval. Z odvolacího spisu žalovaného krajský soud zjistil, že po předložení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje

žalovaný doručil žalobci přípis nadepsaný „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 21. 9. 2016, ve které informoval žalobce o doplnění dokazování výpověďmi svědků L. B. a Z. L. a stanovil žalobci lhůtu k vyjádření v délce 8 dnů. V reakci na tuto výzvu žalobce zopakoval výhrady proti skutkovým závěrům správce daně a nově vznesl námitku podjatosti úředních osob provádějících dokazování v odvolacím řízení (s ohledem na jejich účast na úkonech správce daně v rámci prvostupňového řízení). O odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a napadené rozhodnutí (platební výměr) správce daně vydané dne 26. 3. 2015 potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce sice splnil prvotní důkazní břemeno, když doložil doklady o koupi vozidla od společnosti Texa Trade s.r.o. (kupní smlouvu, daňový doklad, výpis z účtu), ale následně bylo zjištěno, že se deklarovaný obchodní vztah neshoduje s registrem provozovatelů vozidel, ve kterém u sporného automobilu Texa Trade s.r.o. uvedena není. Žalovaný konstatoval, že předloženými formálními důkazními prostředky a svědeckými výpověďmi žalobce neprokázal dodání automobilu deklarovaným dodavatelem, čímž neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a v konečném důsledku tak neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalovaný provedl výčet nesrovnalostí, ve kterých spatřuje nevěrohodnost výpovědí svědků a žalobce, ze kterých považuje krajský soud za vhodné zmínit rozporné tvrzení o místě uzavření kupní smlouvy mezi žalobcem a společností Texa Trade s.r.o., kdy žalobce tvrdil, že kupní smlouvu podepsal v servisu u L. B., zatímco Z.L. uvedl, že se tak stalo u servisu společnosti Tracamiento, a.s., stejným rozporem pak trpí podle žalovaného obě výpovědi ohledně místa převzetí automobilu žalobcem, rozporná jsou dále tvrzení ohledně osoby jednající za Texa Trade s.r.o. ve výpovědích L. B., okolnosti opravy automobilu u společnosti Trocamiento, a.s. a v neposlední řadě také rozdílné údaje v přihlášce k registraci vozidla u městského úřadu. K odvolací námitce vadného provedení důkazu výsledkem svědka B. žalovaný přitakal žalobci, že o jeho výsledku nebyl vyrozuměn, nicméně tento nedostatek byl podle žalovaného napraven doplněním dokazování v odvolacím řízení, kdy již byl žalobce o výsledcích tohoto svědka v odvolacím řízení dne 30. 9. 2015 a 23. 10. 2015 vyrozuměn.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení předcházející jeho vydání v mezích vymezených žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není. Předmětem sporu je posouzení nároku žalobce na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH, který nebyl uznán žalobci proto, že neprokázal pořízení vozidla, které mělo být zdanitelným plněním, ze kterého žalobce nárokoval odpočet DPH, od plátce DPH deklarovaného v daňovém dokladu.
10. Krajský soud se nejprve zaměřil na otázku provádění a hodnocení důkazů daňovými orgány, ve které spatřuje nosný bod celé žaloby. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. To vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení a důkazní vychází z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH (v relevantním znění), podle něhož *je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání*

Shodu s prvopisem potvrzuje

zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to tedy znamená, že žalobce byl povinen tvrdit a prokázat, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění, tj. nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Aby totiž vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně, musí být příslušný „poskytovatel“ plátcem DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 – 39; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou k dispozici na webových stránkách Nejvyššího správního soudu). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Mezi účastníky nebylo sporné, že žalobce své prvotní důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu unesl, když předložil doklady (daňový doklad číslo 3 vystavený prodávajícím, kupní smlouvu datovanou 22. 7. 2014 a výpis z účtu), ze kterých jeho tvrzení o koupi automobilu od plátce DPH vyplývají. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu se však současně podává, že jakkoliv je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou (a tu žalobce jak uvedeno výše splnil), je třeba současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani řádně vyplněné daňové doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění spočívajícímu v nabytí vlastnického práva kupní smlouvou pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 – 80, konstatoval, že: „Pokud ze všech okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jejím jediným účelem a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty – pouze získání nadměrného odpočtu, přitom takové jednání postrádá jakýkoli ekonomický smysl, nelze toto jednání kvalifikovat jinak než zneužití objektivního daňového práva a pro daňové účely k němu nelze přihlížet.“ Nejvyšší správní soud pak opakovaně ve své judikatuře konstatoval, že k chování jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění nelze přihlížet. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona, a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva. V terénu daňového práva procesního je případný spor mezi formálním a faktickým stavem řešen tím, že pokud správci daně přes předložení formálně bezvadných účetních dokladů vzniknou pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti, je v takovém případě povinen prokázat existenci těchto pochybností. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, kdy s ohledem na v podstatě totožné znění § 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu a § 31 odst. 8 písm. c/ zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010, je judikatura

Shodu s prvopisem potvrzuje

vztahující se k posledně citovanému ustanovení plně použitelná i pro posouzení rozložení důkazního břemene podle daňového řádu). V případě prokázání vážných a důvodných pochyb správce daně unese své důkazní břemeno, a to se přenáší zpět na daňový subjekt. Za této situace je pak na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou zpravidla pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, nepřekážné či nesprávné účetnictví.

11. V posuzované věci krajský soud shledal správným postup správce daně, který zejména po zjištění rozdílů mezi údaji dokládanými žalobcem v daňovém řízení a údaji zjištěnými z registru silničních vozidel, získal pochybnosti o věrohodnosti a správnosti předložených dokladů a vedl další řízení. Jakkoliv platí, že s údaji v registru silničních vozidel nelze spojovat účinky obdobné s těmi, jaké má např. katastr nemovitostí či obchodní rejstřík, tak přesto pokud je zjištěn nesoulad mezi tím, co daňový subjekt tvrdí správce daně a co dokládá u silničního úřadu při registraci vozidla, přičemž se tento nesoulad týká skutečností rozhodných z hlediska daňových povinností, jedná se o významnou okolnost, kterou by správce daně neměl nechat bez povšimnutí. V projednávané věci přitom nejde jen o to, že deklarovaný dodavatel Texa Trade s.r.o. nebyl vůbec veden v registru vozidel coby vlastník nebo provozovatel sporného vozidla, mnohem významnější z hlediska pochybností o správnosti tvrzení žalobce je, že žalobce výslovně v přihlášce k registraci tvrdil koupi tohoto vozidla od L. B., přestože správci daně tvrdil a dokládal pořízení automobilu od společnosti Texa Trade s.r.o. K pochybnostem jistě přispělo také nepřesvědčivé vyjádření žalobce při jeho účastnické výpovědi dne 10. 1. 2015. Kromě toho, že si žalobce při výpovědi konané po necelém půl roce od tvrzené koupě auta nevzpomněl na podrobnosti při sjednávání kupní smlouvy (zda nákup někdo zprostředkoval, s kým při sjednávání obchodního případu komunikoval), neoznačil zdroj finančních prostředků na úhradu jeho kupní ceny, tak navíc pokud by samotný postup při podpisu smlouvy a převzetí vozidla měl proběhnout tím způsobem, jakým jej popsal žalobce při své účastnické výpovědi dne 10. 1. 2015, neodpovídalo by to rozhodně obvyklému způsobu jednání podnikatele při takovém obchodu (žalobce si nevzpomněl na osobu, která za prodávajícího jednala, neznal její jméno, kupoval auto za kupní cenu převyšující jeho příjmy uvedené v daňovém přiznání za celé relevantní kalendářní čtvrtletí od prodávajícího, který ani nebyl veden v registru vozidel, nevyžadoval žádný doklad či protokol o stavu vozidla, na jehož podkladě by mohl uplatňovat případné nároky z vad, a to v situaci, kdy se nejednalo o auto nové, ale naopak opravované). Jakkoliv v obecné rovině platí, že nelze direktivně určovat podnikateli, jak obezřetně má postupovat při koupi zboží, tak pokud určité jednání, které je právně významné z hlediska přezkoumávaných daňových nároků, není uskutečněno v rámci obvyklých obchodních podmínek, může to zakládat u správce daně důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti skutkových tvrzení daňového subjektu, jakož i jeho dokladů a právě takový případ u žalobce nastal. Na tomto místě krajský soud připomíná, že správce daně není povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce postačí prokázání důvodných pochybností. Podle přesvědčení krajského soudu správce

daně již ve fázi prvostupňového řízení při seznámení žalobce s výsledky postupu k odstranění pochybností označil v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatek konkrétních skutečností, na jejichž základě znevěrohodnil žalobcem předložené doklady. Tyto pochybnosti, které krajský soud popsal výše, postačují k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, a to i při vynechání zjištění a závěrů učiněných z výpovědi svědka B. a konané dne 10. 2. 2015, ke které v době ukončení prvostupňového řízení nemohlo být přihlíženo s ohledem na procesní pochybení správce daně při jeho výsledku (k postupu při výpovědích tohoto svědka viz níže). Žalobce, přestože byl o pochybnostech správce daně vyrozuměn při seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností, nenavrl žádné další důkazy k prokázání pravdivosti svých tvrzení, a to ani ve lhůtě poskytnuté mu správcem daně před vydáním platebního výměru ani v následném odvolání. Žalobce se v odvolání zaměřil na polemiku s dosavadními závěry správce daně a namítl vadný postup při výsledku svědků L. (který však do té doby ani vyslechnut nebyl) a B. Správce daně postupoval správně, pokud s ohledem na odvolací námitky doplnil (v případě svědka B. zopakoval) dokazování výsledkem uvedených svědků, jejichž výpovědi však namísto odstranění pochybností v mnoha případech tyto pochybnosti naopak ještě prohloubily. To platí především pro výslech svědka L. (jednatele deklarovaného prodávajícího Texa Trade s.r.o.), který popsal okolnosti prodeje automobilu žalobci značně odlišně než žalobce, ať již jde o místo uzavření kupní smlouvy (Autoservis Bull podle žalobce x u servisu Trocamiento podle L.), či převzetí automobilu po uzavření smlouvy žalobcem (podle žalobce zůstalo auto v servise x podle svědka žalobce s autem po podpisu smlouvy odjel). Pochybnosti o věrohodnosti výpovědi tohoto svědka souvisí také s údajnou opravou auta v servisu Trocamiento a.s., který podle zjištění daňových orgánů v době tvrzené opravy již dávno nebyl v provozu. Žalovanému rovněž nelze vytýkat způsob hodnocení výpovědi svědka B., který se v nové výpovědi rozcházel se svojí předchozí výpovědí (v podrobnostech viz další odstavec). Žádné jiné důkazy nad rámec prvotních dokladů a výpovědi svědků žalobce nenavrl. Za tohoto stavu krajský soud nepřisvědčil žalobnímu bodu žalobce, ve kterém namítal, že unesl své důkazní břemeno ohledně faktického porřízení zdanitelného plnění od subjektu uvedeného na daňovém dokladu, což má v souladu s výše citovanou judikaturou za následek, že žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH z tohoto plnění přiznat nelze. Daňové orgány proto postupovaly správně, pokud za uvedené důkazní situace žalobci nárok na odpočet DPH neuznaly a žalobní bod směřující proti způsobu hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů je proto nedůvodný.

12. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal podjatost úředních osob, které po podání odvolání doplňovaly dokazování výsledkem svědků L. a B. Tuto namítanou podjatost žalobce dovozoval z § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Je pravdou, že po vydání platebního výměru (26. 3. 2015) a podání odvolání (5. 5. 2015) provedl správce daně výslech obou svědků, a to dne 14. 8. 2015 Z. L. a dne 23. 10. 2015 L. B., přičemž výslech obou svědků prováděly z pozice úředních osob referentky vyměřovacího oddělení Územního pracoviště v Hlučíně, z nichž se Ing. J. podílela na většině úkonů správce daně před vydáním napadeného prvostupňového rozhodnutí včetně (je jako vyřizující osoba označena v prvotní výzvě k odstranění pochybností, v platebním výměru, prováděla výslech žalobce, jakož i nepoužitelný výslech L. B. dne 10. 2. 2015). Tyto skutečnosti vyplývají z obsahu správního spisu a nejsou ani mezi účastníky sporné. Zdejšímu soudu je taktéž znám rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 8/2014 – 62 ze dne 1. 8. 2016, dostupný na webových stránkách Nejvyššího

správního soudu, na který odkazoval žalobce. S jeho právním názorem, podle kterého by měl správce daně v odvolacím řízení pověřit k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni z důvodů možné podjatosti podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, však vyslovil nesouhlas Nejvyšší správní soud v pozdějším rozsudku č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, ze dne 16. 5. 2018. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že názor prezentovaný ústeckým krajským soudem je v rozporu s účelem § 115 daňového řádu. Uvedený závěr odůvodnil Nejvyšší správní soud tím, že *„jakkoli pověřený správce daně provádí úkony v rámci odvolacího řízení, stále je činí jako správní orgán I. stupně, nikoli jako odvolací orgán, přičemž ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Daňovým řádem sledovaný účel - doplnění dokazování postupem podle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá proto podle závěru kasačního soudu vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.“* Bez ohledu na výše uvedenou konkurenci právních názorů obou správních soudů je navíc v projednávané věci situace odlišná od té, kterou posuzoval Krajský soud v Ústí nad Labem. Správce daně totiž sporné výsledky svědků neprováděl z pověření odvolacího daňového orgánu podle § 115 odst. 1 daňového řádu, ale postupem podle § 113 odst. 2 daňového řádu umožňujícím správci daně, aby sám (t.j. bez pověření odvolacího orgánu) po podání odvolání doplnil řízení o nezbytné úkony. Tím spíše tak pro úkony správce daně spočívající v doplnění dokazování z vlastní iniciativy platí, že se jedná o úkony v rámci postupu správce daně prvního stupně, byť po podaném odvolání a uplatní se tak citované závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, ze dne 16. 5. 2018 o tom, že zásada dvojinstančnosti nebyla porušena. Požadavek uvedené zásady byl plně zachován tím, že o odvolání rozhodl žalovaný a rozhodnutí vydala úřední osoba, která se na úkonech v řízení před správcem daně v prvním stupni nepodílela a vůči níž žádné námitky podjatosti nesměřovaly. Proto podle závěru krajského soudu nemohlo k porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu dojít. Nad rámec uvedeného krajský soud dodává, že tak jako každou procesní vadu by i případné porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu (jakkoliv jej krajský soud v tomto případě neshledal) bylo třeba zkoumat ve vazbě na žalobní body, zda se jedná o vadu, která byla způsobilá mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, což se ostatně uvádí i v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, o který se sám žalobce opírá. Žalobce „zjevnou podjatost“ úředních osob spatřuje ve způsobu provedení výsledku L. B., a to jednak v opakování jeho výpovědi a jednak v předestírání předchozí výpovědi při zjištěných rozporech. Tím ale žalobce zaměňuje vyloučení úřední osoby pro podjatost a nesprávný úřední postup. Přestože to z ustanovení § 77 daňového řádu výslovně nevyplývá (na rozdíl od některých jiných procesních předpisů, např. § 14 odst. 4 občanského soudního řádu), tak z povahy věci vždy platí, že důvodem pro vyloučení úředních osob (jejich podjatostí) nejsou bez dalšího okolnosti spočívající v jejich postupu v řízení. Případné procesní vady při provádění dokazování jsou samostatně napadnutelné jiným způsobem než prostřednictvím podjatosti úředních osob, což žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje

také učinil a krajský soud se s jeho procesními námitkami vypořádá níže. Krajský soud proto projednání námítky podjatosti úředních osob provádějících výslechy B. a L. po podání odvolání uzavírá konstatováním, že neshledal okolnosti, pro které by byly tyto úřední osoby vyloučeny z uvedených úkonů ať již pro porušení § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebo pro jejich poměr k žalobci či k předmětu daně, natož že by výslech svědků prováděný těmito osobami měl negativní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, proto vyhodnotil projednávaný žalobní bod jako zcela nedůvodný.

13. Jako samostatný žalobní bod krajský soud posuzoval námitky žalobce, ve kterých brojil proti postupu správce daně při výslechu L. B., a to jak proti jeho výslechu bez vyrozumění žalobce dne 10. 2. 2015, tak proti způsobu opakování jeho výslechu, kdy žalobce protestoval především proti tomu, že svědkovi byla předestírána jeho výpověď z procesně nepoužitelného výslechu ze dne 10. 2. 2015. Žalobce sice v původním znění žaloby uvedenou námitku nevznášel jako samostatný žalobní bod, ale v rámci odůvodnění podjatosti úředních osob, což však nic nemění na tom, že výtku proti postupu při provádění důkazů výsledkem tohoto svědka již v původním znění žaloby zazněla a žalobce ve svých dalších podáních a přednesech již tuto námitku vždy uváděl jako samostatný žalobní bod. Se žalobcem lze souhlasit potud, že při původním výslechu L. B., o kterém nebyl žalobce vyrozuměn podle § 96 odst. 5 daňového řádu, došlo k takové vadě řízení, která má zpravidla za následek nepoužitelnost jeho výpovědi. Uvedený postup však správce daně procesně korektním způsobem napravil, a to jeho novým výsledkem provedeným dne 23. 10. 2015, o kterém již žalobce vyrozuměn byl (což v žalobě nezpochybňoval), ale k výslechu se nedostavil. Je samozřejmé, že rozhodující pro správce daně je právě procesně přípustná výpověď, což však nevylučuje, aby se správce daně v případě zjištěných rozdílů ve výpovědích vyslýchaného svědka na tyto rozdíly dotázal a umožnil mu postavit jeho výpověď najisto. Krajský soud má za to, že na danou věc lze aplikovat závěry rozhodovací praxe přijaté ve vztahu k použití výpovědí z jiných daňových řízení, kterých se daňový subjekt taktéž nemohl zúčastnit. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 8 Afs 33/2009 dospěl k závěru, že *„důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výslechu dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé. V neposlední řadě pak z dosavadní judikatury vyplývá, že v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předestřít vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.“* Podle přesvědčení krajského soudu nastala v této

věci obdobná procesní situace. Z obsahu spisu nevyplývá, že by se správce daně snažil vyhnout účasti žalobce při výsledku tohoto svědka, obzvlášť když se svědek sám dostavil na jiný termín, než byl předvolán. V posuzované věci svědek podle obsahu protokolu o jednání nijak nezpochybnil svoji předchozí výpověď ze dne 10. 2. 2015, naopak sám potvrdil, že v předchozí výpovědi zaměnil obchodní případy a zejména osoby jednající za společnost Texa Trade s.r.o., proto žalovaný nijak nepochybil, pokud se ho na rozdíly ve výpovědích dotázal a následně je zohlednil při hodnocení jeho věrohodnosti. Pokud jde o výsledky L. B. dne 30. 9. 2015, jehož nezákonnost žalobce rovněž namítal, tak podle obsahu protokolu o výsledku tohoto svědka ze dne 30. 9. 2015 se výsledek týkal daňového řízení společnosti Texa Trade s.r.o. a nikoliv žalobce, proto nelze považovat za vadu řízení, že žalobce nebyl o konání tohoto výsledku vyrozuměn. Pro použitelnost jeho výpovědi pro účely daňového řízení žalobce platí obdobně to, co bylo uvedeno výše o použitelnosti výpovědí z jiných daňových řízení.

14. Žalobce nad rámec konkrétních žalobních bodů, které krajský soud projednal v předchozích odstavcích tohoto rozsudku, uplatnil v žalobě na několika místech námitky procesního charakteru, které podle jejich obsahu nesouvisí s přechozími žalobními body. To platí pro námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, porušení § 102 odst. 3 daňového řádu ukládající správci daně povinnost vypořádat se s námitkami daňového subjektu (bez bližší konkretizace, s jakými námitkami se daňové orgány nevypořádaly) a námitkami směřujícími proti postupu žalovaného při seznámení žalobce s výsledky odvolacího řízení (není zřejmé, s jakými výsledky odvolacího řízení nebyl žalobce seznámen a jak se tato případná vada projevila v nezákonnosti napadeného rozhodnutí). Tyto námitky nebyly dostatečně konkretizovány do té míry, aby to umožňovalo krajskému soudu jejich věcné posouzení. Na tomto místě krajský soud připomíná dlouhodobé a ustálené judikatorní závěry správních soudů, podle kterých míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Současné platí, že pokud žaloba obsahuje alespoň jeden projednatelný žalobní bod, což bylo v této věci splněno, soud již nevyzývá žalobce k odstranění vad ostatních, bez dalšího doplnění neprojednatelných žalobních bodů a projedná je v tom stavu, v jakém byly uplatněny. Krajský soud se proto k uvedeným námitkám vyjadřuje pouze obecně tak, že z obsahu spisu a napadeného rozhodnutí nevyplývají žádné nevypořádané odvolací námitky ani důkazy, se kterými by neměl žalobce možnost se seznámit. Podobným obsahovým deficitem trpí námitka žalobce o nepřípustné selekci listinných důkazních prostředků, kdy žalovaný podle žalobce listinné důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce vyloučil ze své úvahy. Žalobce však žádný takový opomenutý důkazní prostředek neoznačil a naopak z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný listinné důkazy prokazující koupi automobilu žalobcem od společnosti Texa Trade s.r.o., jakož i koupi automobilu touto společností (obě kupní smlouvy, faktury, doklady o zaplacení kupních cen) hodnotil, ale s ohledem na prokázané pochybnosti je neshledal jako dostačující k prokázání toho, že se obchod udál tak, jak je v listinných dokladech uvedeno (v podrobnostech viz výše). Nedotažena zůstala také námitka žalobce, ve které vytýká žalovanému, že „*hodnocení důkazů provedl tím způsobem, jakým se provádí prokazování podvodu na dani z přidané hodnoty.*” Je sice pravdou, že podle rozhodovací praxe správních soudů je třeba rozlišovat, zda je nárok na odpočet DPH neuznán proto, že nebyly

prokázány skutečnosti uvedené na daňovém dokladu na straně jedné a skutečnost, že plnění, ze kterého je nárok na odpočet DPH uplatněn, je zasaženo daňovým podvodem na straně druhé, ale podle napadeného rozhodnutí nebyl žalobci uznán nárok na odpočet DPH právě proto, že nebyly prokázány skutečnosti uvedené na daňovém dokladu (zde tvrzený dodavatel) a nikoliv proto, že by byl dotčený obchodní vztah zasažen daňovým podvodem a v tomto směru také oba daňové orgány prováděly dokazování a své závěry odůvodnily. Protože žalobce svoji argumentaci dále nerozvedl, t.j. neuvedl v čem konkrétně údajný vadný postup (hodnocení důkazů způsobem, jakým se provádí prokazování podvodu na DPH) při dokazování spočíval a jakým způsobem došlo v této souvislosti k zásahu do jeho veřejných subjektivních práv, nemá krajský soud možnost se k této nekonkrétní námitce podrobněji vyjádřit. Jestliže k předchozím námitkám se mohl krajský soud vyjádřit alespoň obecně, některé další jsou formulovány natolik zmatečně, že lze jen stěží pochopit jejich smysl a zejména vztah k projednávané věci. Krajský soud má na mysli např. konstatování žalobce v jeho replice ze dne 2. 10. 2017, ve které uvádí, že požadoval po žalovaném, aby se „*vypořádal s nabyváním a pozbýváním vlastnických práv k majetku, a to v řetězci jednotlivých subjektů*“ s tím, že žalovaný odmítl „*hodnotit jednotlivé důkazy navrženým způsobem, aniž by se dostatečným způsobem vypořádal a s argumentací žalobce v této věci*“, z čehož blíže nevysvětlenou úvahou dovodil, že „*žalovaný nemá v dispoziční sféře důkazy svědčící o možnosti nabyvání a pozbývání vlastnických práv k motorovému vozidlu*“. K tomu lze snad uvést pouze tolik, že se daňové orgány v průběhu řízení nezabývaly prakticky ničím jiným než okolnostmi převodu práva nakládat s automobilem jako vlastníkem na žalobce a na společnost Texa Trade s.r.o., výhradně v tomto směru prováděly dokazování a jejich postup při rozložení důkazního břemene a hodnocení důkazů shledal krajský soud jako správný. Stejně tak krajskému soudu není zřejmá úvaha žalobce, podle které údaje vedené městským úřadem (podle kterých Texa Trade s.r.o. nebyla evidována jako provozovatel předmětného vozidla) jsou důkazem o tom, že vlastnická práva k předmětnému vozidlu musela nabýt korporace Texa Trade s.r.o.

15. Protože veškeré námitky žalobce shledal krajský soud jako nedůvodné a v napadeném rozhodnutí ani v postupu daňových orgánů nezjistil ani žádné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, uzavírá, že žaloba je nedůvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
16. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože procesně úspěšný žalovaný, který by měl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a výsledku sporu na náhradu nákladů řízení právo, se tohoto práva výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 23. července 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

