



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 JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: J., s.r.o., zastoupené JUDr. Alešem Popelkou, advokátem**, se sídlem AK Pardubice, třída Míru 92, 530 02 Pardubice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25.11.2013, č.j. 28772/13/5000-14305-706986,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále i jako „správní orgán prvního stupně“ nebo „správce daně“) ze dne 30.8.2012, č.j. 329201/12/248912608314, (dále jen „rozhodnutí správního orgánu prvního stupně“ nebo „platební výměr“), jímž byla podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), vyměřena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve

výši 629.242,- Kč. Žalovaným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí správce daně tak, že byly změněny pouze údaje týkající se bankovního spojení pro úhradu této daně. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Žalobce předně namítl, že daňové řízení na základě, kterého byl vydán platební výměr, bylo nezákonné, když bylo vedeno žalobcem „*téměř po dobu dvou let.*“ Správce daně po celou dobu postupoval v rámci vytýkácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností tak, že upřel žalobci řadu subjektivních práv, byla porušena zásada legality, takový postup je z hlediska zákona nepřipustný. Daňové řízení bylo zahájeno výzvou k odstranění pochybností a v souvislosti s nabytím účinnosti daňového řádu od 1.1.2011 postupoval správce daně podle nového procesního institutu, tj. odstranění pochybností. Žalobce poukázal na předchozí právní úpravu a judikaturu týkající se institutu vytýkácího řízení, kdy tato řešila i zbytečné průtahy v řízení a zbytečné zdržování finančních prostředků daňových subjektů a stanovila lhůty, v jejichž průběhu mělo být vytýkácí řízení dokončeno a vydáno rozhodnutí o příslušné dani. Smyslem a cílem nové právní úpravy je „*bezesporně rychlé odstranění pochybností*“, které brání správci v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně, příp. nadměrného odpočtu. Ačkoliv opět nová právní úprava nestanoví konkrétně lhůtu pro ukončení tohoto postupu, nová právní úprava a vytvořená „*správní zvyklost*“ však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu „*bez jakýchkoliv průtahů.*“ Postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola. Ve světle těchto skutečností skutečnosti zjištěné správcem daně v průběhu vytýkácího řízení a nezákonného postupu k odstranění pochybností, jsou ve svém důsledku „*nezákonnými důkazy*“, získanými v rozporu s právními předpisy, takové nelze akceptovat a připustit. Platební výměr je postaven na skutečnostech a důkazech, které správce daně získal v nezákonně probíhajícím řízení, neboť v případě jejich získávání, shromažďování a provádění byla potlačena nebo vyloučena některá práva daňového subjektu, které mu daňový řád přiznává. Byl porušen § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, byl porušen čl. 38 Listiny základních práv a svobod (když správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů). Žalovaný měl rozhodnutí správce daně proto zrušit, jelikož tak neučinil, zatížil napadené rozhodnutí vadou. Dále žalobce uvedl, že „*žalovaný postavil svoji úvahu na tom, že se žalobce účastnil účelového řetězce firem, který byl vytvořen za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží, na skutečnosti, že jednatele společnosti I. měli toliko formální postavení, že žalobce neprováděl dostatečnou kontrolu kvality zboží, že si dostatečně neověřil osobu, která vystupovala za společnost I., že nebyla uzavřena smlouva, že nebyly doloženy objednávky, a že pan J. nedokázal jmenovat oprávněné osoby, se kterými jednal, mimo tlumočníka pana N.. Podle žalobce však z těchto skutečností nelze dovodit, že by tu existoval nějaký řetězec, jehož účelem bylo páchat podvod na dani z přidané hodnoty, natož skutečnost, že by se žalobce na takovém řetězci podílel a už vůbec ne, že by si svého jednání byl vědom. Neobstojí ani závěr žalovaného, že v řízení nebylo prokázáno, že by dodavatelem zboží byla společnost I.*“ Nelze zpochybňovat dodání zboží společností I., neboť faktický stav se shoduje se stavem uvedeným na předmětných dokladech a fakturách, nebyl v řízení prokázán opak, jednatele této společnosti obchody s žalobcem buď výslovně potvrdili, příp. je vyloučili. Skutečnost, že se přímo nepodíleli na obchodech, nemůže být k tíži žalobce. Účelové je i hodnocení účasti pana N., ten se jednotlivých obchodů zúčastnil minimálně jako tlumočník, pokud žalovaný vytýká žalobci, že jednání pana N. nelze přičítat společnosti I., činí nesprávně, není pro to žádný důvod ani podklad. Závěry žalovaného by byly relevantní pouze v případě, kdy by statutární orgán společnosti I. uvedené jednání pana N. zpochybnil. Zavádějící jsou i tvrzení ohledně neexistence smlouvy, z provedeného dokazování vyplývá, že

mezi účastníky obchodu byla uzavřena rámcová smlouva, jednotlivé dílčí obchody již probíhaly podle této rámcové smlouvy a nemusely být jednotlivě upravovány písemně, taková praxe je běžná. Lze připustit, že úloha pana N. nespočívala zřejmě jenom v úloze tlumočníka, to je však věcí této společnosti a nikoliv žalobce. Žalobce neměl důvod si ověřovat pověření pana N., správce daně měl v rámci provedení svědecké výpovědi úlohu pana N. dále zjišťovat. Ve světle těchto skutečností se jeví tvrzení žalovaného o spáchaném podvodu na DPH jako „*neakceptovatelné*“. Skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo mohl vědět, není nikde v odůvodnění rozhodnutí vysvětlena. Závěry žalovaného tak nemají oporu ve skutkovém stavu ani v provedeném dokazování. Nelze souhlasit ani s tím, že by žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání shody faktického stavu se stavem formálním, deklarovaným daňovým dokladem. V této souvislosti je nesprávný závěr žalovaného, že pan J. dostatečně neprokázal, že si ověřoval přičitatelnost jednání osob, se kterými jednal, společnosti I. Žalobce neměl důvod zpochybňovat roli pana N., podle výpovědi pana J. kontaktní osobou byl vždy pan N., z formálně právního postavení pana N. nelze dovozovat, že žalobce neprokázal uvedenou shodu faktického stavu se stavem formálně právním uvedeným na daňových dokladech. Nepřípustný je závěr žalovaného, že pan N. se účastnil obchodních vztahů pouze jako tlumočník a nemůže tudíž osvědčit uskutečnění předmětné obchodní transakce. Žalovaný na jedné straně tvrdí, že pan N. vystupoval jako tlumočník, na druhé straně zpochybňuje jeho roli pouze jako tlumočníka, když dodává, že jeho jednání mělo daleko větší význam. Napadené rozhodnutí i platební výměr jsou nezákonné, když trpí vadami řízení, protože skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí a základ platebního výměru je v rozporu s obsahem správního spisu a v rozporu s dokazováním. Skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění, došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Žalobce dále uvedl, že je i nadále potřebné provedení svědecké výpovědi řidiče nákladního vozidla s poznávací značkou XXX - XXX, který dne 27.8.2010 dopravil dodávku CU katod do Pardubic. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům a námitkám v nich uvedených s tím, že s poukazem na odůvodnění žalovaného rozhodnutí a podkladů pro vydání platebního výměru (zejména protokol z ústního jednání ze dne 29.6.2012, provedené důkazy svědeckými výpověďmi P. N. jako tlumočníka společnosti I., a výpovědi provedené na základě mezinárodního dožádání maďarským správním orgánem, a to osob konkrétně uvedených v žalovaném rozhodnutí) k požadavku žalobce na provedení výpovědi řidiče zmíněného nákladního vozidla žalobce odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, když s tímto návrhem žalobce se vypořádal žalovaný na str. 6 žalovaného rozhodnutí.

Podáním ze dne 5.8.2014 žalobce uplatnil námitku prekluze. V tomto podání tvrdil, že předmětný platební výměr byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž zopakoval svou argumentaci z žaloby o nezákonnosti vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, kdy žalobce nepřipustným způsobem prodloužil prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Lhůta pro vyměření daně činí 3 roky, zahájení daňové kontroly tuto lhůtu přerušuje. Správce daně po dobu dvou let vedl nezákonný postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu nezahájil, byť se „*fakticky choval tak, jak by postupoval v daňové kontrole*.“ Tím si nepřipustně prodloužil možnost doměřit daň. Dobu, po kterou byl veden postup k odstranění pochybností, je nutné započítat doby u prekluzivní lhůty, a protože fakticky probíhala daňová kontrola po toto období, zahájení daňové kontroly správcem daně již nemá vliv na přerušení jejího běhu.

K tomuto podání žalobce, žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval svou argumentaci z žalovaného rozhodnutí a z vyjádření k žalobě s tím, že postup k odstranění pochybností a i následná daňová kontrola byly provedeny zcela v souladu se zákonem, žalovaný „absolutně popírá, že by částí postupu k odstranění pochybností ve skutečnosti zastíral fakticky vedenou daňovou kontrolu, a proto nelze dát žalobci za pravdu tvrzení, že by předmětný platební výměr byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty, do níž by dle názoru žalobce měla být započítána i část doby vedení postupu k odstranění pochybností.“

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zák. 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:

Stěžejní námitkou žalobce a základní spornou otázkou mezi účastníky bylo posouzení zákonnosti postupu k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu), přičemž právě pouze na základě tohoto postupu trvajícího více než 20 měsíců bylo vydáno žalované rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (platební výměr), jímž byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 629.249,- Kč. Tato rozhodnutí správce daně a žalovaného byla založena na závěrech vyvozených ze zmíněného postupu k odstranění pochybností, podle nichž žalobce neunesl své důkazní břemeno k odstranění pochybností správce daně o shodě faktického stavu se stavem formálně právním deklarovaným fakturou č. X/2010 (vystavená dne 27.8.2010, základ daně 3.530.141,78 Kč, DPH 20 % ve výši 706.028,36 Kč, s označením předmětu dodávky – CU Katody, množství 25,008 t), vystavenou společností I., s.r.o., (dále jen „I.“), na jejímž základě uplatnil žalobce nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období srpen 2010. Jak vyplývá ze správního spisu a z rozhodnutí správce daně a žalovaného. Postupu k odstranění pochybností předcházelo vytýkácí řízení, na jehož počátku vydal správce daně výzvu dle § 43 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a to dne 21.10.2010, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení, jenž bylo v roce 2012 dokončeno v souladu s § 264 daňového řádu dle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou zahájenému řízení svou povahou nejbližší, tedy v daném případě, jak soud již výše uvedl, jednalo se o postup k odstranění pochybností, které vyplynuly z postupů správce daně. Ten v rámci vyhledávací činnosti požádal mimo jiné zahraniční daňové orgány o provedení svědeckých výsledků bývalých jednatelů společnosti I. P. B. a E. S., provedení výsledků P. N., (tumočníka spol. I.) atd., přičemž průběh a výsledek prováděného postupu k odstranění pochybností (dříve vytýkácího řízení, které tomuto postupu předcházelo – viz výše) byl zahrnut správcem daně v úředním záznamu, č.j. 285219/12/248591607330, se kterým byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání dne 29.6.2012, tedy jak již bylo výše uvedeno, po uplynutí více než 20 měsíců od zahájení vytýkácího řízení. Správce daně tak výsledky postupu k odstranění pochybností sdělil žalobci po více než 20 měsících od zahájení vytýkácího řízení.

A právě k tomuto zvolenému postupu správce daně, na jehož základě byl vydán zmíněný platební výměr a žalované rozhodnutí, se vztahuje žalobní bod, ve kterém uvedl žalobce námitky zpochybňující zákonnost tohoto správcem daně zvoleného postupu k odstranění pochybností, kdy s odkazem na konstantní soudní judikaturu NSS (zejména rozsudek NSS ze dne 10.10.2012, č.j. 1Ans 10/2012-52) namítl, že v dané věci měl správce daně zvolit jiný procesní postup, tj. daňovou kontrolu, přičemž daňová kontrola, je pro rozsáhlé a časově delší dokazování nejenom vhodnější, ale zejména upravuje daleko rozsáhlejší soubor práv, která může žalobce využít k ochraně svých zájmů, než je tomu

v případě institutu vytýkacího řízení nebo postupu k odstranění pochybností. Žalobce byl tak „přesvědčen“, že platební výměr je „postaven na skutečnostech a důkazech, které správce daně získal v nezákonně probíhajícím řízení, neboť v případě jejich získávání, shromažďování a provádění byla potlačena nebo vyloučena některá práva daňového subjektu, která mu zákon, zejména daňový řád, přiznává.“ Bylo tak porušeno ust. § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, čl. 38 Listiny základních práv a svobod, který přiznává každému právo na projednání věci bez zbytečných průtahů, přičemž žalobce zdůraznil, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, když pro takový účel je „vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně“.

Krajský soud v projednávané věci rozhodoval již dvakrát. Poprvé rozsudkem ze dne 28.1.2015, č.j. 52Af 2/2014-92 žalobu zamítl, kdy tento žalobní bod obsahující námitky zpochybňující zákonnost správcem daně zvoleného postupu k odstranění pochybností neuznal za důvodný, přičemž dospěl k závěru, že žalobce nebyl krácen na svých procesních právech (nebyla mu upřena možnost podávat ve věci vyjádření a návrh na provedení důkazů, přičemž k výsledkům postupu k odstranění pochybností promítnutých úředních záznamů, s nímž byl žalobce seznámen dne 29.6.2012, nenavrhoval pokračování dokazování s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků - § 90 odst. 2 daňového řádu) a byly tak splněny podmínky pro vydání platebního výměru. Na základě kasační stížnosti podané žalobcem tento rozsudek NSS rozsudkem ze dne 16.12.2015, č.j. 2 Afs 32/2015-41 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V tomto zrušujícím rozsudku NSS (v pořadí prvním zrušujícím rozsudku, dále v textu jen jako „první zrušující rozsudek NSS“) uložil NSS krajskému soudu jednak přezkoumat to, zda byly ke dni 21.10.2010 splněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností (tj. zda „správce daně dostál povinnosti dostatečně konkrétně vyjádřit své pochybnosti“), ale především „v intencích shora citované judikatury posoudit, zda tento zvolený konkrétní postup zůstal s ohledem na následující průběh daňového řízení adekvátním procesním prostředkem“. K tomu dále NSS uvedl (viz odst. 25 zrušujícího rozsudku), že „v nyní posuzovaném případě tedy bylo na krajském soudu přezkoumat nejen to, zda byly ke dni 21. 10. 2010 splněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností (tj. zejména zda správce daně dostál povinnosti dostatečně konkrétně vyjádřit své pochybnosti), ale především v intencích shora citované judikatury posoudit, zda tento zvolený kontrolní postup zůstal s ohledem na následující průběh daňového řízení adekvátním procesním prostředkem. Z průběhu nyní posuzovaného daňového řízení (viz rekapitulace v odst. [13] až [15] tohoto rozsudku) plyne, že věc stěžovatelky byla skutkově složitá a daňové orgány vedly ke zjištění skutkového stavu procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování. Správce daně prováděl celou řadu úkonů, včetně výslechů svědků a několika vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Od zahájení vytýkacího řízení (21. 10. 2010) do sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností stěžovatelce (29. 6. 2012) uplynulo více než 20 měsíců. Správce daně však i přes tuto prima facie excesivní délku postupu k odstranění pochybností neshromáždil všechny potřebné podklady pro rozhodnutí ve věci. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení uložil správci daně provést doplnění podkladů pro rozhodnutí (spočívající mimo jiné v provedení dalšího mezinárodního dožádání) a stěžovatelku seznamoval s novými skutečnostmi a důkazy (s výpověďmi dalších svědků). Všechny tyto okolnosti dle názoru Nejvyššího správního soudu nasvědčovaly přinejmenším nevhodnosti daňovými orgány vedeného postupu k odstranění pochybností. Krajský soud však k posuzování zákonnosti tohoto postupu přistupoval se zcela mylnými východisky ohledně jeho

účelu a smyslu, čímž došlo k tomu, že se stěžovatelce nedostalo řádné odpovědi na žalobní námitky poukazující na neadekvátní délku a průběh postupu k odstranění pochybností. V důsledku toho nemohou obstát ani navazující závěry krajského soudu, např. že stěžovatelka nebyla zkrácena na svých procesních právech. Krajský soud tedy napadený rozsudek zatížil vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud tedy v novém řízení pečlivě přezkoumá skutkové okolnosti (jednotlivě i v jejich souhrnu), které byly relevantní pro délku a povahu „dialogu“ mezi daňovými orgány a stěžovatelkou (tj. zaměří se zejména na úkony provedené daňovými orgány, jejich časovou posloupnost a předpokládanou časovou a personální náročnost atp.). Za použití shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu vysloví jednoznačný závěr, zda a proč byl postup k odstranění pochybností vedený daňovými orgány zákonný, resp. zda a v jakém okamžiku se začal vymykat ze zákonných mantinelů pro jeho použití. Přitom je třeba mít na paměti, že ve správním soudnictví platí dispoziční zásada, a soudy mají pravomoc zabývat se žalobou pouze v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Tyto žalobní body musí být dostatečně konkretizované jak po stránce skutkové, tak právní, neboť úkolem soudu není domýšlet, k čemu přesně se žalobní námitky vztahují. Pokud je jimi namítáno porušení práv pouze v obecné rovině, může soud námitky projednat v téže míře obecnosti. I pokud krajský soud v novém řízení shledá, že daňové orgány prováděly postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem, je povinen uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonnost napadeného (meritorního) rozhodnutí výhradně v intencích žalobních bodů.“

Nejvyšší správní soud tak uložil krajskému soudu, aby znovu „pečlivě“ přezkoumal skutkové okolnosti, které byly relevantní pro délku a povahu „dialogu“ mezi daňovými orgány a žalobcem, kdy se má soud zaměřit na úkony provedené daňovými orgány, jejich časovou posloupnost a předpokládanou časovou a personální náročnost apod., a měl by vyslovit závěr v intencích judikatury NSS, „zda a proč byl postup k odstranění pochybností vedený daňovými orgány zákonný, resp. zda a v jakém okamžiku se začal vymykat ze zákonných mantinelů pro jeho použití.“

Krajský soud poté opětovně, tj. podruhé, rozhodl v dané věci, a to rozsudkem ze dne 21.3.2016, č.j. 52Af 2/2014-140, v němž v souladu se z výše zmíněným závazným právním názorem NSS, uvedeným v jeho prvním zrušujícím rozsudku, dospěl k závěru, že správce daně dostal povinnosti dostatečně konkrétně vyjádřit své pochybnosti v podkladu pro zahájení vytykácího řízení podle § 43 z.s.d.p., přičemž v intencích zmíněného právního názoru zaměřil svou pozornost na posouzení zákonnosti zvoleného postupu s ohledem na následující průběh daňového řízení, tj., zda „adekvátním procesním prostředkem“ byl zvolen daný postup (vytykácí řízení, postup k odstranění pochybností), tj., zda se postup k odstranění pochybností nezačal svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tj., zda neměl správce daně tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 28.1.2014, č.j. 2 Afs 174/2014-31), přičemž krajský soud v tomto v pořadí druhém svém rozsudku měl „pečlivě“ v intencích uvedeného závazného právního názoru NSS přezkoumávat skutkové okolnosti a posuzovat povahu „dialogu“ mezi daňovými orgány a žalobcem a zaměřit se zejména na úkony provedené daňovými orgány, jejich časovou posloupnost a předpokládanou časovou personální náročnost (srov. odstavec 26 prvního zrušujícího rozsudku NSS). Krajský soud v tomto druhém rozsudku dospěl k závěru, že aplikace postupu k odstranění pochybností byla nezákonná, když bylo třeba „přejít do režimu daňové kontroly“. Zároveň krajský soud přisvědčil žalobci v tom, že vzhledem k rozsáhlosti a časově delšímu dokazování bylo nutné z hlediska možnosti využití celého souboru práv k ochraně zájmu žalobce v případě aplikace daňové kontroly „přejít“ do režimu daňové

kontroly, když správce daně nevyužil zákonem předpokládaného prostředku k dosažení tohoto cíle, tedy nepřešel do řízení o daňové kontrole a na místo toho pokračoval v řízení v rámci postupu k odstranění pochybností. Tento postup správce daně byl zjevně excesivní a překročil již zákonné mantinely postupu k odstranění pochybností a krajský soud proto druhým svým rozsudkem žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Proti tomuto druhému rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný, přičemž Nejvyšší správní soud v pořadí druhým svým rozsudkem výše zmíněný druhý rozsudek krajského soudu ze dne 21.3.2016, č.j. 52Af 2/2014-140 zrušil, a to rozsudkem ze dne 27.4.2017, č.j. 2 Afs 74/2016-28, kterým současně věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (dále jen „druhý zrušující rozsudek NSS“).

V tomto druhém zrušujícím rozsudku oslovil NSS právní názor, kterým je krajský soud vázán (§ 110 odst. 4 s.ř.s.). Nejprve je třeba tento právní názor, rozhodný pro opětovné posouzení v dané věci, nejprve zmínit:

Nejvyšší správní soud se ve druhém zrušujícím rozsudku zcela ztotožnil se závěrem krajského soudu o tom, *„že správce daně ve věci žalobkyně sice důvodně zahájil vytykáací řízení (jež konvertovalo postup pro odstranění pochybností), ale překročil jeho zákonné limity v okamžiku, kdy se rozhodl v něm pokračovat i po výsledku svědka P. N. (27.1.2011), který ukázal potřebu provedení několika mezinárodních dožádání a dalších úkonů. Tehdy bylo na místě přejít do režimu daňové kontroly, která je pro daný účel vhodnějším institutem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28.1.2014, č.j. 2 Afs 174/2014-31).“* Zároveň však v tomto druhém zrušujícím rozsudku (bod 13) NSS uvedl, že *„žalobkyně založila své žalobní tvrzení o nezákonnosti rozhodnutí o daňové povinnosti (mimo jiné důvody, které soud neuznal, a proti tomu pochopitelně stěžovatel nebrojí) na premise, že skutečnosti zjištěné v rámci nezákonného postupu k odstranění pochybností nemohou být podkladem rozhodnutí a takto získané důkazy jsou nezákonné. Žádala o provedení nového důkazního řízení tak, aby byla její práva na příště respektována. Nic konkrétního k tomu, jaká práva byla tímto způsobem opomenuta nebo zkrácena, neuvedla.“* Zároveň NSS konstatoval, že *„zvolí-li žalobce jako prostředek obrany žalobu, kterou napadne rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, může požadovat jeho zrušení v souvislosti s nedostatky předcházející daňové kontroly s nadějí na úspěch jen tehdy, pokud zpochybní zjištění z ní plynoucí v tom smyslu, zda jsou použitelná pro doměření daně. V odkazovaném usnesení rozšířeného senátu bylo vysvětleno, že podkladem pro rozhodnutí nemohou být zjištění pocházející z nezákonně opakované kontroly nebo kontroly proběhnuvší po uplynutí lhůty pro stanovení daně, přitom není třeba, aby takové vady byly předtím samostatně vytykány zásahovou žalobou. Tyto závěry jsou ovšem beze zbytku použitelné i na situaci, kdy byla daň doměřena na základě postupu k odstranění pochybností, a nikoliv daňové kontroly. Oba tyto instrumenty totiž slouží k opatření podkladů pro meritorní rozhodnutí o daňové povinnosti.“* (srov. bod 17 druhého zrušujícího rozsudku NSS). Zároveň NSS dospěl k závěru, že v předcházejícím rozsudku NSS, tedy v prvním zrušujícím rozsudku, bylo konstatováno, že k prekluzi práva vyměřit žalobkyni daň v dané věci nedošlo a ani opakování postupů vyvolávající potřebu zkoumat její zákonnost řízení nevyšlo najevo. Pochybení žalovaného bylo shledáno jen v tom, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z institutu, jehož účel se postupně vyčerpal, k institutu jinému, v dané situaci vhodnějšímu. NSS však ve druhém zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že to by však mohlo představovat pouze nezákonný zásah, vůči *„němuž se bylo možno bránit zásahovou žalobou, kterou ovšem žalobkyně nepodala. Dovožovat za pomoci tzv. „doktríny ovoce z otráveného stromu“, že skutková zjištění pocházející z excesivně protrahovaného postupu k odstranění pochybností*

jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů.“ Stěžejní pak pro další rozhodování krajského soudu je zcela jednoznačný závěr NSS o tom, že „*lze tedy uzavřít, že ač žalobkyně důvodně poukázala na nesprávný procesní postup správce daně, nemohla svými povýtce obecnými tvrzeními o jeho důsledcích v podobě zásahu do jejích nijak neidentifikovaných práv dosáhnout zrušení rozhodnutí o své daňové povinnosti. Stěžovateli tedy lze dát za pravdu, že v řízení před správními soudy nebyla konkretizována žádná procesní práva žalobkyně, která by v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy, natož, aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Proto za situace, kdy bylo zřejmé, že k prekluzi možnosti stanovit daň v této věci nedošlo, zcela postačilo, aby krajský soud vyslovil, že obecně formulované námitky porušení procesních práv žalobkyně nemohly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.*“ Krajský soud v tomto rozhodnutí, zavázán právním názorem NSS - § 110 odst. 4 s.ř.s., proto opětovně uvádí, že v dané věci od doby provedení výslechu svědka P. N. (27.1.2011) k ukončení postupu k odstranění pochybností (sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností vyrozuměním ze dne 29.6.2012) uplynula značně dlouhá doba, kdy se jednalo o více než 15 měsíců. K odstranění zmíněných pochybností ve výzvě, tj. v dané věci se jednalo zejména o pochybnost týkající se uskutečnění plnění deklarované na zmíněné faktуре, bylo nutné provést rozsáhlejší dokazování, a to i za pomoci mezinárodní dožádání. V takovém případě se již aplikace postupu k odstranění pochybností jeví jako nezákonnou, když bylo třeba „*přejít do režimu daňové kontroly*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28.1.2014, č.j. 2 Afs 174/2014-31 a dále i srov. druhý zrušující rozsudek NSS, bod 12, ve kterém se NSS ztotožnil se závěrem krajského soudu, uvedeným v druhém rozsudku, tj. ze dne 21.3.2016, č.j. 52Af 2/2014-140). Zároveň krajský soud v souladu se závazným právním názorem NSS uvedeným v jeho druhém zrušujícím rozsudku uvádí, že pokud v daném případě žalobkyně zvolila jako prostředek obrany žalobu, kterou napadla rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, mohla požadovat jeho zrušení v souvislosti s nedostatky předcházejícího postupu správce daně, tj. postupu k odstranění pochybností s nadějí na úspěch jen tehdy, pokud zpochybní zjištění z ní plynoucí v tom smyslu, že jsou použitelná pro doměření daně, přičemž podkladem pro rozhodnutí nemohou být zjištění pocházející z nezákonně opakovaného postupu k odstranění pochybností nebo postupu k odstranění pochybností, který proběhl po uplynutí lhůty pro stanovení daně (srov. závěr, který vyplývá přímo z bodu 17 druhého zrušujícího rozsudku NSS). V dané věci však k prekluzi práva vyměřit žalobkyni daň nedošlo a ani opakování postupů vyvolávající potřebu zkoumat jejich zákonnost ve vztahu k postupu odstranění pochybností řízení nevyšlo najevo, proto se v podstatě žalobkyně nemohla dožadovat předmětnou žalobou zrušení rozhodnutí pouze z důvodu, že v dané věci měl správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností přejít do režimu daňové kontroly (srov. argumentace soudu viz výše). V souladu se závazným právním názorem NSS, uvedeným v druhém zrušujícím rozsudku, tedy „*lze uzavřít, že ač žalobkyně důvodně poukázala na nesprávný procesní postup správce daně, nemohla svými povýtce obecnými tvrzeními o jeho důsledcích v podobě zásahu do jejích nijak neidentifikovaných práv dosáhnout zrušení rozhodnutí o své daňové povinnosti.*“ A dále, že „*v řízení před správními soudy nebyla konkretizována žádná procesní práva žalobkyně, která by v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy, natož, aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.*“ Proto krajský soud za situace, kdy bylo zřejmé, že k prekluzi možnosti stanovit daň v této věci nedošlo, vyslovuje tímto v souladu se zmíněným závazným právním názorem NSS (viz bod 18 druhého zrušujícího rozsudku) závěr, že „*obecně formulované námitky porušení procesních práv žalobkyně nemohly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.*“ K tomu pouze doplňuje to, že obdobný závěr uvedl krajský soud již v prvním svém rozsudku, ve kterém však na rozdíl od druhého svého zrušeného rozsudku a

tohoto v pořadí již třetího rozsudku, neshledal nezákonnost v postupu správce daně, ale uvedl, že „ze správního spisu, zejména z protokolu ze dne 29.6.2012 vyplývá, že žalobce nebyl krácen na svých procesních právech, tj., že mu zejména upřena možnost podávat ve věci vyjádření a navrhopat provedení důkazů.“ Zároveň proto krajský soud opakuje i z obsahu odůvodnění prvního zrušeného rozsudku závěr o tom, že postup správce daně v průběhu odstraňování pochybností nebyl žádným „excesem“, přičemž žalobce neměl ke skutečnostem uvedeným v tomto protokolu žádné návrhy, vyjádření, ani výhrady a nenavrl v uvedené 15 denní lhůtě (§ 90 odst. 2 daňového řádu) další důkazy, či neuvedl jiné důvody pro pokračování řízení. Proto i když měl správce daně přejít do režimu daňové kontroly, tak žalobce v důsledku takového pochybení nebyl krácen na svých procesních právech, ostatně, jak uvedl NSS ve druhém zrušujícím rozsudku, mohla by žalobkyně požadovat zrušení žalovaného rozhodnutí v důsledku tohoto pochybení správce daně jenom v případě, když by podkladem pro rozhodnutí byla zjištění pocházející z nezákonně opakovaného postupu k odstranění pochybností nebo by již došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, tedy postup odstranění pochybností by byl prováděn v době, kdy došlo k uplynutí této lhůty (srov. bod 17 druhého zrušujícího rozsudku). Tomu tak v dané věci nebylo, čili lze opakovat závěr, uvedený již v prvním rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba, kde totiž žalobce nebyl krácen na svých procesních právech, že mu nebyla upřena možnost podávat věc vyjádření a navrhopat provedení důkazů, že tedy krajský soud „neshledal námitku týkající se porušení zásady legality v případě vytykacího řízení a postupu k odstranění pochybností za důvodnou a neshledal ani, že by v rámci tohoto postupu byla porušena Listina základních práv a svobod, či daňový řád.“ Lze ještě doplnit k tomu závěr judikatury Ústavního soudu, který se k této problematice porušení procesních práv vztahuje. 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 možnost uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro jednotlivce příznivější rozhodnutí věci samé.“ (srov. nálezy ÚS sp. zn. I/ÚS 148/02). K tomu jsou pak výstižné i závěry NSS, podle kterých o 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 např. 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. mutatis mutandis rozsudek ze dne 31.1.2006, č.j. 5 As 53/2004-96). 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 NSS ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46). Práva účastníka řízení na spravedlivý proces totiž není samoučelné, nýbrž „jeho účel spočívá v ochraně jiných základních práv, tentokrát již v hmotných. Nedává totiž rozumný smysl, aby se někdo soudil toliko za účelem ochrany svých procesních práv“ (srov. rozhodnutí ÚS ze dne 27.5.2015, sp. zn. II. ÚS 1449/15). V dané věci je nepochybné, že i v případě uvedeného pochybení nedošlo v tomto případě ani k porušení procesních práv žalobce a i kdyby k nim došlo, bylo by třeba ještě zkoumat, zda by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo. Ten stejný závěr lze obdobně vztáhnout i na výše zmíněné pochybení správce daně, čili i kdyby správce daně

v průběhu postupu odstranění pochybností správně přešel do režimu daňové kontroly, tak by nemohla být situace žalobce pro něj příznivější.

Zároveň se krajský soud v souladu se závazným právním názorem NSS vyjádřil i k zákonnosti výzvy k odstranění pochybností dle § 43 odst. 2, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když bylo řádným způsobem zahájeno vytýkácí řízení, jenž bylo ukončeno již podle daňového řádu. Tyto pochybnosti důvodně vyplynuly správci daně z toho, že žalobce totiž zahrnul do nároku na odpočet daně také fakturu č. 101101214 vystavenou společností I. (tato faktura byla vystavena touto společností pod č. X/2010, ev. č. u žalobce je č. XX) s datem vystavení 27.8.2010, datum uskutečnitelného zdanitelného plnění 27.8.2010, kdy předmětem plnění dle této faktury byla dodávka CU katod v množství 25,008 tun, základ daně činil 3.530.141,78 Kč a DPH 706.028,36 Kč (dále jen faktura ze dne 27.8.2010). V protokolu o ústním jednání, který se týkal tohoto místního šetření, ze dne 13.9.2010, je dále uvedeno, že správce daně získal v rámci jiných daňových řízení do Finančního úřadu Brno 1 informace týkající se společnosti I., z kterých vyplývá, že sídlo této společnosti se nachází na adrese, kde je jednacím místem společná pro desítky firem, které zde mají sídlo. Dále je v protokolu uvedeno, že podle údajů tohoto správce daně tato společnost neposkytuje místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a údaje v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – červen 2010 na výzvu správce daně neprokázala. Proto v souvislosti s těmito informacemi vznikla správci daně oprávněně důvodná pochybnost o tom, zda plnění deklarované na uvedené faktuře ze dne 27.8.2010 přijal právě od tohoto plátce, tj. společnosti I., s.r.o. (dále jen „I.“). K tomu ještě třeba dodat, že k uvedené faktuře byl předložen přijímací protokol č. X vystavený žalobcem a dokument „*fotodokumentace ohybu materiálů: příjemka 1/18299*“, který byl vystaven žalobcem dne 27.8.2010, přičemž součástí tohoto dokumentu je i fotografie přední části kamionu zn. MAN, SPZ XXX - XXX, který měl předmětné zboží dle žalobce dopravit do areálu žalobce v Pardubicích. Dále měl správce daně k dispozici fakturu vystavenou žalobcem pod č. Y ze dne 27.8.2010, pro odběratele K. T., přičemž v tomto podkladu bylo vedeno i údajně přidělené daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy této osobě údajně registrované k dani v jiném členském státě (VAT ID dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty) a kdy předmětem plnění do této faktury byla dodávka CU katod ve stejném množství, tj. 25,008 t, základ daně 3.561.107,64 Kč bez DPH. K této faktuře byl doložen nákladní list, jako odesílatel byl uveden žalobce, jako příjemce uvedený odběratel, místo vykládky bylo Rajka – Slovensko, místo a datum nakládky Pardubice, jako přepravce byla uvedena společnost K. T. K. Správce vydal výše zmíněnou výzvu k odstranění pochybností dne 21.10.2010, když předtím zjistil, že zmíněný odběratel K. T. není osobou registrovanou v jiném členském státě, přičemž registrace uvedeného VAT ID byla zrušena ke dni 22.6.2010. V této výzvě jsou podrobně popsány pochybnosti správce daně týkající se žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu na základě výše zmíněné faktury ze dne 27.8.2010. První pochybnost vznikla na základě zjištění skutečnosti v rámci místního šetření, kdy příslušný správce daně společnosti I., Finanční úřad Brno 1, sdělil správci daně v projednávané věci, že tato společnost neposkytuje žádnou součinnost a údaje v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – červen 2010 na výzvu neprokázala a dále, že tato společnost nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zmíněné období, tj. za srpen 2010, a to ani na výzvu správce daně, tedy nebylo možné ověřit, zda tato společnost uskutečnila zdanitelné plnění dle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty pro žalobce a správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce přijal zdanitelná plnění právě od společnosti I. a použil je pro svoji ekonomickou činnost. Dále správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce uplatnil v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty

osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť, jak výše soud uvedl, zjistil, že předmětná registrace na zmíněné faktuře, tj. registrace k dani v jiném členském státě s přidělením daňového identifikačního čísla pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy, byla zrušena před datem údajného uskutečnění zdanitelného plnění, tedy tato registrace byla zrušena dne 22.6.2010, zdanitelné plnění mělo být realizováno dne 27.8.2010 (viz výše uvedená faktura). Krajský soud k tomu uvádí, že z výše uvedených skutečností vyplynul závěr o důvodných pochybnostech správce daně týkajících se toho, zda žalobce plnění deklarované na výše uvedené faktuře přijal jako plnění zdanitelné, a zda daňový subjekt uplatnil v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (když uvedená registrace již v den uskutečnění zdanitelného plnění neexistovala). Správce daně, jak vyplývá z uvedené výzvy k odstranění pochybností, správně vycházel z ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije při uskutečnění své ekonomické činnosti a dle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění. Dále správně vycházel správce daně z ust. § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož dodání zboží do jiného členského státu plátcem osoby registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. V této výzvě vyzval správce daně žalobce k doložení a prokázání přijetí uvedeného zdanitelného plnění, když správně konstatoval, že správce daně „*neposuzuje pouze formální správnost vystavených dokladů, ale skutečnosti, zda ve strany výše uvedeného dodavatele – plátce došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění, deklarovaných daňovým subjektem v daňovém přiznání, u nichž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně dle ust. § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.*“ Správce daně tak vyzval žalobce k předložení listin souvisejících s tímto obchodem, dále k uvedení osob, s nimiž daňový subjekt jednal při dodávce zboží a může správce daně provést důkaz jejich svědeckou výpovědí atd. Dále vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (pro odběratele K. T. do Švédska) bylo uplatněno v souladu se zákonem o DPH, např. listinou dokládající platnost registrace VAT ID. Na tomto postupu neshledává krajský soud nic nezákonného, ostatně žalobce nevznese právně relevantní námitku proti tomuto postupu ani v žalobě.

Krajský soud se dále opětovně vyjádřil k další námitce žalobce (část III. žaloby), která se týkala dokazování a skutkového stavu věci, přičemž ani NSS tyto závěry krajského soudu uvedené již v prvním jeho rozsudk, nezpochybnil, proto krajský soud neměl důvod tyto názory korigovat.

Žalobce v podstatě zpochybňoval vyhodnocení výpovědí svědků, a to zejména pana N., který vypovídal za účelem odstranění pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti I. žalobci dle výše zmíněné faktury. Žalobce tak tvrdil, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí a základ platebního výměru, je v rozporu s obsahem správního spisu a v rozporu s dokazováním, a že skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění, když došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. S takovým závěrem se krajský soud neztotožnil, a to z následujících důvodů:

Při porovnání obsahu svědecké výpovědi pana N., obsažené v protokolu ze dne 27.1.2011, s hodnocením této výpovědi obsaženém v žalovaném rozhodnutí soud nezjistil, že by hodnocení této výpovědi žalovaným či skutečnosti uvedené v žalovaném rozhodnutí neodpovídaly tomuto důkaznímu prostředku, resp. obsahu této výpovědi. Ten uvedl, že byl „překladačem“ společnosti I., že vykonával svou činnost na základě smlouvy v ústní formě, byl vyplácen za hodinu poskytnutí služeb, nejprve manželem jednatelky A. K., pak panem C. K., poté služby poskytoval jinému jednateři společnosti v předmětném období, na kterého jednatelka společnost přepsala, dalšímu jednateři „panu E.“ (další jednatel E. C.) již netlumočil. Tento svědek se vyjádřil obecně ke standardnímu průběhu obchodních případů, kdy však ve vztahu k dodávce výše uvedeného zboží, tj. CU katod dle zmíněné faktury, neuvedl žádný konkrétní údaj, tj. o jakou dodávku či fakturu se jednalo. Pouze k dotazu jednatele žalobce, zda potvrzuje, že veškerý materiál fakturovaný společností I. byl fyzicky dodán žalobci, odpověděl, že „ano stoprocent ano“, avšak neuvedl konkrétně, o jakou dodávku či fakturu se jednalo, a jak se k tomuto pouze vlastním přesvědčením „dopracoval.“ Zároveň tento svědek uvedl, že byl u vystavování faktur, ale zároveň tvrdil, že to byl pan P. B., který zasílal faktury nejprve emailem a pak poštou, avšak neuvedl, o jaké konkrétní dodávce či faktuře se jednalo. K dotazu správce daně na dodávky v období srpna a září 2010 odpověděl tento svědek, že „počátkem září jsem byl požádán o tlumočení (p. B.) při dodávce CU katod – jsou to silné desky zapáskované asi po 10 kusech. Posílá se k tomu nějaký certifikát o kvalitě zboží. Certifikát jsem viděl, jednatel mě požádal, abych ho poslal prostřednictvím svého emailu.“ Sporná dodávka se však uskutečnila v srpnu 2010 a tento svědek se zmínil až o začátku září. Závěr žalovaného, že „po celou dobu tento svědek hovoří obecně, nikdy se nevyjadřuje ke konkrétní dodávce, jeho svědecká výpověď je nesourodá, sdělení často nesouvisejí přímo s otázkou správce daně.“, je tak naprosto přiléhavý a správný. Navíc je nutné zohlednit, že poskytování služeb tlumočení poskytoval dle svých slov na ústní dohodu, byl vyplácen jednateři, neexistuje tedy důkaz o tom, že tlumočil pro společnost a nikoliv pro jejího jednatele jako fyzickou osobu. Navíc v období působení jednatele B. byl pouze jednou u toho, aby „zkontroloval váhu nákladu“, když při předání zboží u žalobce byl pouze „pan B.“ jako jednatel společnosti I. Tento svědek, jak vyplývá ze svědecké výpovědi, se účastnil obchodních vztahů pouze jako tlumočník, když neuvedl ve vztahu k uvedené dodávce konkrétní údaje, prokazující její uskutečnění. Není pravdou, jak tvrdí žalobce v žalobě, že by žalovaný dospěl k závěru, že pan N. nemohl osvědčit uskutečnění předmětné obchodní transakce z důvodu, že se obchodních vztahů účastnil pouze jako tlumočník. Žalobce přehlédl, že hodnocení této svědecké výpovědi vychází ze zcela jiných závěrů žalovaného, že tedy tento svědek hovořil obecně, nikdy se nevyjadřoval ke konkrétní dodávce, jeho svědecká výpověď je nesourodá, sdělení často nesouvisejí přímo s otázkou správce daně, navíc poskytování služeb tlumočení poskytoval jen na základě ústní dohody, byl vyplácen jednateři, neexistuje žádný důkaz o tom, že tlumočil pro společnost a nikoliv pro jejího jednatele jako fyzickou osobu atd. (srov. str. 17 a 18 žalovaného rozhodnutí). Proti uvedenému závěru žalovaného obsahujícímu hodnocení této svědecké výpovědi žalobce nic konkrétního v žalobě nenamítl, přičemž soud při porovnání obsahu této svědecké výpovědi založené ve správním spisu a uvedeného závěru žalovaného nedospěl k závěru, že by toto hodnocení výpovědi neodpovídalo obsahu provedeného důkazu. Žalovaný však nevycházel pouze z této výpovědi, ale i z dalších provedených důkazů, a to z výsledků dalších osob, které mohly vyvrátit pochybnosti správce daně o zdanitelném plnění. Jednalo se o jednatele této společnosti S. K., A. K., P. B. a E. S. (výpovědi byly provedeny na základě mezinárodního dožádání). Rovněž při porovnání obsahu výpovědí těchto osob s podklady založenými ve spisu krajský soud nezjistil, že by hodnocení těchto svědeckých výpovědí bylo s těmito

podklady v rozporu. Navíc žalobce nijak nevyvrátil závěry tohoto hodnocení provedeného žalovaným, které byly následující:

„Pochybnosti správce daně ohledně shody faktického stavu se stavem formálním – deklarovaným předmětným daňovým dokladem, plynoucí z formálního postavení jednatelů společnosti I., nebyly odstraněny ani důkazními prostředky provedenými na základě uloženého doplnění důkazního řízení a podkladů pro rozhodnutí ve věci zde řešeného odvolání, se kterými byl odvolatel seznámen (viz. výše výzva č.j. 24707/13/5000-14305-706986).

Jak již bylo výše uvedeno, výpovědi svědků A. K. a C. K., P. B. a E. S., nepřinesly žádný důkaz, který by dokládal, že předmětnou dodávku CU katod odvolateli v srpnu 2010 lze přičítat hospodářské činnosti společnosti I. Přestože jednatele této společnosti C. K., P. B. a E. S. (viz. již získané důkazní prostředky v daňovém řízení - odpovědi na SCACy ev. pod. č.j. 249155/11 a 259019/11 v daném pořadí), obchodní kontakt s daňovým subjektem nepopřeli, z jejich výpovědí vyplývá, že předmětné transakce neorganizovali, ani jeden z nich nepotvrdil konkrétní dodávku předmětného zboží (CU katod) za konkrétní zdaňovací období (srpen 2010),

- a) A. K.: neměla informace o obchodní činnosti, neznala dodavatele ani odběratele, k jednání zplnomocnila svého manžela.*
- b) C. K.: nebyl schopen sdělit dodavatele či osoby jejich jmény jednající, ani místo nakládky CU katod, přesto že téměř přesně určil v jakém objemu (v EUR) bylo zboží společnosti J. s.r.o. dodáváno; poté co obdržel peníze od odběratelů, předal je dodavatelům a nechával pouze komisní poplatek za zprostředkování, uvádí, že se společností J. s.r.o. byla podepsána smlouva, což je v rozporu s tvrzením pana J., vyjadřuje se k obchodům s CU katodami, avšak v době první dodávky CU katod vykázané daňovým subjektem v dubnu 2010 byl již ve společnosti jednatelem pan P. B. (vznik funkce 16.3.2010).*
- c) P. B.: nedokázal sdělit jména dodavatelů ani odběratelů či účetního, sám žádné nové smlouvy neuzavíral, převzal firmu s běžícími smlouvami, existujícími dodavateli a odběrateli, označil společnost I. za prostředníka mezi dodavateli a odběrateli, za zboží platil dodavatelům až poté, co mu odběratelé převedli peníze, obchodní podíl ve společnosti z důvodů nemoci přepsal dne 22.6.2010 na pana E. S., vyjádřil se, že za doby jeho působení ve společnosti tato obchodovala se šrotem.*
- d) E. S.: uvedl, že v období, kdy byl jednatelem, nevykonávala společnost I. žádnou činnost.“*

Rovněž z výpovědí jednatelů společnosti I., pana S. a P. B. vyplývá, že jejich funkce ve společnosti byla pouze formální, když tyto osoby se vedením této společnosti fakticky nezabývaly. B. dokonce výslovně uvedl, že za jeho působení ve společnosti jako jednatele od 30.9.2010 do 1.7.2011 tato společnost nevykonávala žádnou činnost (jak vyplývá z podkladu o výsledku této osoby provedeného formou mezinárodního dožádání, založeného na č.l. 22 správního spisu). Tuto skutečnost žalobce nijak nezpochybnil, tedy jestliže ani podle tohoto jednatele společnosti I. v období údajného uskutečnění zdanitelného plnění touto společností žalobci tato společnost žádnou činnost nevykonávala, tak je nutné se zcela ztotožnit se závěrem žalovaného o neodstranění těchto pochybností týkajících se uskutečnění zdanitelného plnění, když ani tuto výpověď zmíněného jednatele ani v průběhu správního řízení, tak ani

v žalobě nezpochybnil a nepopřel, či neuvedl žádný jiný důkazní návrh za účelem vyvrácení těchto důkazů. Žalobcova kritika postupu žalovaného tak míří spíše do vlastních řad.

Žalovaný zároveň v žalovaném rozhodnutí se zabýval tvrzením žalobce o existenci úhrady prostřednictvím bankovního účtu, když správně konstatoval, že „*zda odvolatel předmětné zboží fakticky přijal právě od společnosti I., nelze úhrady zboží považovat za určující důkaz.*“ Zároveň se podrobně žalovaný vyslovil i k věrohodnosti dokladu předložených žalobcem, když konstatoval:

1. Žalobce předložil zmíněnou fakturu na základě objednávky formou emailu, když tato měla sloužit pro interní potřebu žalobce a nebyla jím předložena.
2. Nebyla uzavřena smlouva, výpovědi jednatelů „*se rozcházejí*“ (faktury měly chodit emailem, faxem a originál poštou, což nebylo doloženo).
3. Pokud žalobce předložil k uvedené faktuře přijímací protokol a fotodokumentaci pohybu zboží, tak oba doklady jsou vystaveny žalobcem jako příjemcem zboží a na uvedeném podkladu není vyznačeno, kdo zboží předával.
4. Nebylo dostatečně prokázáno, jakým způsobem se kontrolovala kvalita zboží, když se totiž mělo jednat o zboží z továrny B. z Rakouska, ke kterému byly doloženy certifikáty, avšak tyto byly předloženy s tím, že byly vystaveny tak, že zněly na jiného zákazníka – společnosti V. s.r.o.

Žalovaný tak měl důvodné pochybnosti o dodávce předmětného zboží, když uvedené závěry ani v žalobě žalobce nenapadl. Žalobce tedy neuvedl a nenamítl ani v žalobě, že na uvedeném přijímacím protokolu je uveden podpis předávajícího či podpis odpovědné osoby, nezpochybnil závěr žalovaného o tom, že „*obvyklým postupem v rámci obchodních vztahů je, aby dodavateli bylo odběratelem potvrzeno přijetí zboží, což odběratel činí ve většině případů svým podpisem na dodacím listu od dodavatele. Odběratel pak nepotřebuje sám sobě potvrdit přijetí zboží, protože toto zboží fakticky má.*“ Rovněž žalobce nezpochybnil závěr žalovaného o tom, že přiložená fotodokumentace neprokazuje, že z ní není zřejmé, o jaké zboží se jednalo, když je na ni vidět pouze čelní strana tahače s SPZ vozidla, opět zde chybí potvrzení dodavatelem zboží, které by ji spojovalo s předmětnou dodávkou či deklarovaným dodavatelem. K tomu soud poznamenává, že snad i žalobci musí být jasné, že foto přední nákladního auta může být pouze spíš aktuální pro nějaký motoristický časopis, ale nic nemůže vypovídat o to, co bylo uloženo v jeho nákladním prostoru. Jestliže při focení tohoto automobilu měl v úmyslu prokazovat existenci nákladu, které údajně toto vozidlo vezlo, tak by bylo přece logické, že by vyfotil i nákladový prostor tohoto vozidla. Takto spíše působí toto foto jako účelově pořízené. Žalovaný tak správně konstatoval, že tento přijímací protokol a fotodokumentace „*vypovídací schopnost o faktickém převzetí zboží od deklarovaného dodavatele nemá.*“ Rovněž žalobce ani v žalobě nezpochybnil rozporné výpovědi jednatelů žalobce, kdy O. J. v rámci místního šetření uvedl, že byla s dodavatelem uzavřena „*rámcová smlouva*“, a že s daným obchodem se ve společnosti zabýval pan J. J., taktéž jako jednatel společnosti. Pan J. naopak uvedl (v protokolu ze dne 5.11.2010, ve vztahu k předmětu dodávky uvedeného zboží), že „*tento druh zboží jsme nakupovali pouze od I., byly tam nastaveny standardní cenové a obchodní podmínky. Písemná kupní smlouva nebyla sepsána, jednalo se pouze o ústní smlouvu.*“ Tento závěr o rozporu ve výpovědích jednatelů v podstatě žalobce nenapadl ani v žalobě, zrovna tak jako nezpochybnil to, že i když tento jednatel žalobce (J. J.) ve zmíněném protokolu ze dne 5.11.2010 přislíbil, že certifikát k tomuto zboží (měděné katody od výrobce z Rakouska) pošle, když přímo uvedl, že „*zašlu Vám to mailem*“, tak neposlal nic.

Krajský soud považuje proto už za příliš odvážné tvrzení žalobce, že správce daně „upřel žalobci jeho subjektivních práv.“ Naopak správce daně při odstraňování pochybnosti umožnil žalobci předložit veškeré listiny a navrhnout důkazy, které by odstranily výše vzniklé pochybnosti, avšak žalobce svých práv nevyužil. Jeho tvrzení o existenci zmíněných certifikátů k těmto výrobkům dokresluje skutečnost, že pochybnosti správce daně byly důvodné. Rovněž žalobce nijak neodstranil, resp. neposkytl podklady k odstranění pochybnosti uvedené ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21.10.2010, když nevyvrátil žalobce zjištění správce daně o tom, že registrace odběratele žalobce, K. T. ze Švédska, byla zrušena před datem uskutečnitelného zdanitelného plnění. Závěry žalovaného tedy mají oporu ve skutkovém stavu a v provedeném dokazování a není pravdou, že by v žalovaném rozhodnutí nebylo „nikde uvedeno, jak dospěl žalovaný k závěru, že výše uvedené skutečnosti taktéž prokazují subjektivní stránku jednání žalobce, a to, že o podvodu na dani z přidané hodnoty vědět měl a mohl.“ K problematice podvodu na DPH se žalovaný vyjádřil podrobně na str. 13 s tím, jaké konkrétní skutečnosti vedly žalovaného k závěru o doložení existence objektivních skutečností, že žalobce jako daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či mohl vědět, věděl či mohl vědět, že je součástí daňového podvodu, když tyto skutečnosti vyplývají z konkrétních závěrů správce daně o vzniklých pochybnostech a skutečnostech svědčících o tom, že se žalobce účastnil účelového řetězce firem, který byl vytvořen za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží, o kterém žalobce vzhledem k těmto okolnostem mohl a měl vědět. Bylo v zájmu žalobce, jako daňového subjektu, aby „nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na nichž chce daňové uplatnit, je na jeho straně“, kdy „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně“ (srov. rozsudek NSS ze dne 3.2.2010, č.j. 1Afs 103/2009-232). Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). I subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat zákonný nárok na odpočet DPH (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.2006, Sbírka zákonů č. 130/1996 Sb.). Prokazování nároků na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít. Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (srov. rozsudek NSS ze dne 24.4.2014, č.j. 7Afs 85/2013-33, dále např. rozsudek NSS ze dne 6.3.2007, č.j. 2Afs 148/2006-54). Krajský soud se tedy shoduje se závěrem žalovaného uvedeného v odůvodnění jeho rozhodnutí, že „pro účely prokazování podvodů je důležitá otázka racionálního vysvětlení transakce, přitom je povinností správce daně nashromáždit maximum důkazních prostředků k doložení existence objektivní skutečnosti, že daňový subjekt vědět mohl a měl, že je součástí podvodu.“ Z další části odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje, pak jsou uvedeny konkrétní závěry o tom, že v dané věci byly podkladem rozhodnutí dostatečné důkazní prostředky k doložení existence těchto objektivních skutečností. V případě požadavků žalobce na provedení důkazu svědeckou výpovědí řidiče nákladního vozidla s poznávací značkou XXX-XXX, který údajně dne 27.8.2010 dopravil dodávku výše uvedeného zboží do Pardubic, krajský soud uvádí, že tento návrh uplatnil žalobce již v daňovém řízení. Neprovedení tohoto důkazu nelze žalovanému vyčítat, neboť správce daně formou mezinárodního dožádání ze dne 29.3.2013 požádal o provedení výpovědi svědka – řidiče maďarské přepravní společnosti P. K., který dne 27.8.2010 dopravil údajně vozidlem

se zmíněnou registrační značkou do Pardubic dodávku CU katod. Žádosti správce daně výslovně, aby maďarské správní orgány podaly správci daně včas informace o konání svědecké výpovědi tak, aby mohly být předány žalobci, který má právo se tohoto jednání zúčastnit. Správce daně žádnou reakci maďarských správních orgánů neobdržel a nebylo ani reagováno na urgenci vyřízení uvedeného dožádání. Podstatné je však hodnocení přínosu této svědecké výpovědi, kdy žalovaný hodnocení významu v této svědecké výpovědi řidiče zmíněného vozidla uvedl následující závěr: „*Jako řidič vozidla, převážející určitý náklad z bodu A do bodu B na základě přepravních dokladů, by v dané věci mohl osvědčit fyzickou přepravu zboží na základě přepravních dokladů. Dodání zboží do areálu společnosti J. s.r.o., nebylo předmětem pochybností správce daně. Tudíž skutečnost, k jejímu ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností potvrzena. Závěry správce daně jsou učiněny na základě toho, že odvolatel neodstranil pochybnosti správce daně, které důvodně vznikly na základě jiných zjištěných skutečností, se kterými byl odvolatel seznámen a jsou zaznamenány v úředním záznamu, č.j. 285619/12/248591607330, který je nedílnou součástí protokolu, č.j. 285653/12/248591603406, ze dne 29.6.2012.*“ S uvedeným závěrem žalovaného se krajský soud plně ztotožňuje s tím, že rovněž nepovažuje vzhledem k dostatečnému prokázání skutkového stavu věci na základě výše uvedeného dokazování a výše zmíněných podkladů rozhodnutí provedení tohoto důkazu za potřebný.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.). Neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení, úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady nevznikly, přičemž i když žalobce byl úspěšným v řízení o kasační stížnosti proti prvnímú rozsudku krajského soudu, tak rozhodné je, že byl celkově neúspěšný, proto neměl právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (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.

V Pardubicích dne 23. června 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: