



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **PLUS OIL, a.s.**, se sídlem v Českém Těšíně, S. Tůmy 107/2, zastoupeného společností GOODWILL PARTNER s.r.o., se sídlem v Praze 4, U Dubu 691/48, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.3.2014 č.j. 5673/14/5000-14306-711377, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12.3.2014 č.j. 5673/14/5000-14306-711377, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 4.3.2013 č.j. 51509/13/4032-07002-804365, č.j. 53409/13/4032-07002-804365, č.j. 53444/13/4032-07002-804365, č.j. 53453/13/4032-07002-804365, č.j. 53491/13/4032-07002-804365, č.j. 53518/13/4032-07002-804365 a č.j. 53544/13/4032-07002-804365, jimiž

byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen DOPH) za zdaňovací období měsíců srpna až prosince 2010 a ledna a února 2011.

V podané žalobě žalobce uvedl:

- 1) *Žalovaný odůvodnil své rozhodnutí dílčím způsobem odlišně od odůvodnění platebních výměrů, což nezměnilo skutečnost, že v řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a že závěry žalovaného se nezakládají na prokázaných skutečnostech.* Po této úvodní konstataci následuje prostý a doslovný opis odvolacích námitek, a to od str. 2 až po str. 16 podané žaloby.
- 2) Žalobce namítl nezákonnost projednání zprávy o daňové kontrole (dále jen ZDK). Upřesnil, že dne 31.1.2013 se na základě předvolání správce daně dostavil k projednání ZDK. V rámci ústního jednání, jehož průběh je zachycen v protokolu ze dne 31.1.2013 č.j. 21421/13-4032-07001-800683, však nedošlo k projednání výsledků daňové kontroly v souladu s ust. § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Projednání ZDK probíhalo s prodlevami. Správce daně je zahájil již dne 3.8.2012. Prodlevy jsou podle žalobce přičitatelné správci daně, který byl ve věci nečinný nejméně v rozmezí 4.8. až 11.9.2012, dále 12.9. až 18.10.2012 a 19.10.2012 až 31.1.2013. V návaznosti na ústní jednání ze dne 31.1.2013 podal žalobce dne 1.2.2013 stížnost proti nesprávnému postupu správce daně a současně navrhl zjednat nápravu tak, že žalovaný nařídí jednání ve věci projednání ZDK. Žalovaný na stížnost nijak nereagoval. Žalobci bylo dne 19.2.2013 doručeno sdělení č.j. 36167/12-4032-07000-801715, že se pro projednání ZDK uplatňuje postup podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť správce daně dospěl k závěru, že se žalobce projednání ZDK vyhýbá. Současně byla žalobci doručena i ZDK. Žalobce má za to, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, neboť podmínky pro postup podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly dány. Z protokolu z ústního jednání ze dne 31.1.2013 vyplývá, že žalobce se dostavil k projednání ZDK a přizval k projednání také svědka A. G., jednatele polské společnosti DGG ECO Sp. z o.o., (dále jen DGG ECO), jehož výslech opakovaně navrhoval jako důkazní prostředek a který správce daně odmítl provést. Podle žalobce projednání ZDK znamená zaznamenání všech vyjádření, návrhů a námitek daňového subjektu, a proto požadoval, aby byla ZDK předložena i svědkovi, neboť obsahuje skutečnosti, které se svědka dotýkají. Správce daně takový postup odmítl s odůvodněním, že ZDK nelze předložit 3. osobě k vyjádření. V důsledku obstrukčního jednání správce daně tak opět nedošlo k projednání ZDK, ačkoliv byla sepsána již v srpnu 2012. Žalobce nesouhlasí s postupem podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť z obsahu daňového spisu byla patrná jeho snaha ZDK projednat. Žalobce s žalovaným řádně spolupracoval, žádal o stanovení termínu jednání za účelem projednání ZDK a skutečnost, že k němu nedošlo, nelze přičítat k tíži žalobce. Byl to žalovaný, který svým jednáním zmařil účel, pro který bylo ústní jednání nařízeno a neumožnil žalobci, aby ZDK byla předložena 3. osobě za účelem konfrontace kontrolního zjištění touto osobou a následného vyjádření žalobce. Ve stížnosti doručené správci daně dne

1.2.2013 žalobce v jejím závěru navrhl termín projednání ZDK, což rovněž nesvědčí o tom, že by se projednání ZDK jakkoli vyhýbal. Závěrem žalobce uvedl, že skutečnost, že soudem byla již zamítnuta žaloba na určení nezákonného zásahu neprojednáním ZDK, neznamená, že ZDK byla řádně projednána. Soud rozhodoval o žalobě podané dle ust. § 82 s.ř.s.

- 3) V závěrečné části žaloby žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou konkretizoval těmito skutečnostmi:
- a) Žalovaný napadeným rozhodnutím nezhojil vady platebních výměrů, pokud jde o jejich nezákonnost nebo vady řízení předcházejícího.
 - b) Žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí argumentací o údajném daňovém podvodu, aniž by doplnil důkazní řízení a svá tvrzení založil na prokázaných skutečnostech.
 - c) Podle žalobce bez výpovědi svědka A. G. žalovaný nemohl uzavřít, že obchodování v tzv. řetězci konstituovalo daňový podvod. Výpověď svědka A. G. byla nepominutelným důkazem. Rozsáhlá argumentace žalovaného, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět mohl, tak postrádá nutnou míru relevance.
 - d) Argumentace žalovaného k projednání ZDK je mylná. Blíže žalobce odkázal na předchozí žalobní bod.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobcem vymezené žalobní body jsou zcela totožné s námitkami uplatněnými již v odvolání a žalovaný se s těmito námitkami důkladně vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění plně odkázal. V zásadních bodech pak žalobce poukázal na konkrétní stránky odůvodnění napadeného rozhodnutí, obsahující podrobné vypořádání s odvolacími námitkami. K žalobnímu bodu týkajícímu se ukončení daňové kontroly žalovaný opět zdůraznil obsáhlé vyjádření k této otázce v žalobou napadeném rozhodnutí, kde byl mimo jiné přesně popsán procesní postup, který předcházel samotnému projednání ZDK a následně i toto projednání. V této souvislosti poukázal žalovaný na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 3A 32/2013, jímž byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce domáhal určení, že prvoinstanční správce daně se dopustil nezákonného zásahu, když postupoval při projednání ZDK podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu. Závěrem žalovaný zdůraznil, že žalobce neuvedl v žalobě žádné nové skutečnosti ani důkazy a se všemi žalobními námitkami se žalovaný obsáhle vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v podání ze dne 10.10.2014 doručeném krajskému soudu dne 21.10.2014 vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalovaného v jeho vyjádření a dále uvedl, že žalovaný poprvé v napadeném rozhodnutí učinil závěr, že ve věci se jednalo o daňový podvod. K takovému závěru ale nebylo vedeno dokazování, neboť v kontrolním zjištění správce daně tvrdil, že se jednalo o protiprávní řetězec. Žalovaný tedy provedl změnu právního posouzení na daňový podvod, aniž by žalobce na tuto změnu upozornil a před vydáním napadeného rozhodnutí mu tak umožnil se k věci vyjádřit. Žalobce dále napadl tvrzení žalovaného, že podstatou sporu je, zda žalobce prokázal svůj nárok na nadměrný odpočet či nikoliv. Podstatou podle žalobce je, zda

žalovaný prokázal, že se žalobce vědomě účastnil protiprávního řetězce s cílem se obohatit daňovým odpočtem nebo zda prokázal, že by se žalobce dopustil jednání charakterizovaného v judikatuře jako „daňový podvod“.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 8.2.2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2010, kterou dne 3.5.2011 rozšířil o zdaňovací období měsíců leden a únor 2011. V rámci kontroly byly zkoumány obchodní případy nákupu motorové nafty, která byla skladována ve skladovacích prostorách společnosti ČEPRO, a.s. a kterou žalobce pořídil dle daňových dokladů od společností PROGLIDA s.r.o. (dále jen PROGLIDA) a Extreme Transportation s.r.o. (dále jen ET), obě se sídlem v Praze. Správce daně prověřoval okolnosti obchodních případů nákupu motorové nafty žalobcem od těchto společností a svá zjištění shrnul v ZDK tak, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů od společností PROGLIDA a ET v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v souhrnné výši 85.420.670 Kč neoprávněně. Podle názoru správce daně došlo k účelovému vytvoření řetězce obchodníků s motorovou naftou mezi zahraničním a tuzemským daňovým skladem zapojením společnosti PROGLIDA, kterou následně nahradila společnost ET, s cílem spočívajícím ve vystavení daňových dokladů zahrnujících položku DPH tak, aby žalobce jako tuzemský odběratel a měsíční plátc DPH mohl částky DPH nárokovat formou odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění, zatímco deklarovaní tuzemští dodavatelé, původně čtvrtletní plátc DPH, odpovídající částky DPH do státního rozpočtu neodvedou. Důsledkem uvedeného bylo zneužití principu neutrality DPH. Dne 12.1.2012 seznámil správce daně žalobce s dílčími výsledky kontrolních zjištění a byla sjednána lhůta k vyjádření žalobce. Žalobci byly současně předány kopie kontrolních zjištění. Následně žalobce požádal o prodloužení lhůty, kterému správce daně vyhověl. V rámci tohoto prodloužení byly doručeny dvě identické žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, které však byly podány subjektem odlišným od žalobce bez předložení plné moci. Správce daně vyzval žalobce k odstranění vad podání spočívajících v nedoručení plné moci výzvou ze dne 21.3.2012. Dne 2.4.2012 byla správci daně doručena plná moc ze dne 30.3.2012 vystavená žalobcem pro společnost HP taxation, s.r.o. a pověření této společnosti pro konkrétního zaměstnance. Dne 16.4.2012 vydal správce daně rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Dne 30.4.2012 bylo správci daně podáno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce vyjádřil nesouhlas s hodnocením důkazů a navrhl provedení výslechu svědků, s tím, že je blíže upřesní na výzvu správce daně. Správce daně vyzval žalobce k identifikaci svědků výzvou ze dne 21.5.2012 č.j. 18247/12. Žalobce podal žádost o prodloužení lhůty o 15 dnů a následně dne 12.6.2012 doručil podání, v němž identifikoval osoby navržené ke svědeckým výpovědím. Ještě předtím dne 28.5.2012 podal žalobce stížnost proti postupu správce, která byla vyrozuměním ze dne 27.6.2012 shledána nedůvodnou. Dne 3.8.2012 ve 12:10 hod. bylo zahájeno ústní jednání, jehož předmětem bylo vyrozumění zmocněnce žalobce podle ustanovení § 52 odst. 6 daňového řádu se závěry správce daně ve věci návrhu k provedení svědeckých

výpovědí. Zástupce žalobce byl seznámen s úředním záznamem ze dne 20.7.2012 č.j. 37587/12/013068800683, kde v části B:Posouzení návrhu daňového subjektu k doplnění důkazního řízení jsou pod bodem 9 uvedeny důvody, které správce daně vedly k neprovedení výsledku zástupce společnosti DGG ECO. Téhož dne, tj. 3.8.2012 bylo ve 13:50 hod. zahájeno ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání ZDK. Zástupce žalobce byl seznámen s obsahem a členěním ZDK a počtem příloh. Následně požádal o přerušení jednání, a to od 14:05 hod. do 14:15 hod., přičemž poté navrhl projednání ZDK přerušit s ohledem na obsáhlost zprávy a pokračovat dne 8.8.2013. Dne 6.8.2013 bylo žalobcem zasláno správci daně vyjádření ke způsobu vyřízení předchozí stížnosti. Dne 7.8.2013 bylo správci daně zasláno sdělení žalobce k projednání ZDK. Tato podání žalobce byla předmětem ústního jednání, které proběhlo dne 22.8.2013 (protokol č. 45141), v jehož průběhu byla podání žalobce vyhodnocena nikoliv jako stížnost proti postupu správce daně, ale jako deklarace jeho právního názoru na procesní postup správce daně. Dne 21.8.2012 podal žalobce další stížnost na postup správce daně, která byla vyhodnocena jako nedůvodná vyrozuměním ze dne 29.8.2013. Podáním ze dne 24.8.2013 se žalobce vyjádřil k protokolu o seznámení s důvody neprovedení výsledků navržených svědků. Dle úředního záznamu ze dne 3.9.2013 správce daně navrhl zástupci žalobce telefonicky další termíny projednání ZDK, a to 4. nebo 3. či 7.9.2013. S ohledem na zaneprázdněnost zmocněnce byl dohodnut termín 11.9.2013. Dne 5.9.2013 zaslal správce daně žalobci sdělení k jeho vyjádření ze dne 24.8.2013. Dne 10.9.2013 podal žalobce vyjádření k vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 29.8.2013, které bylo vyhodnoceno jako stížnost na vyřízení stížnosti. Dne 11.9. došlo k projednání ZDK. Po projednání jejího obsahu zástupce žalobce uvedl, že s ohledem na to, že správce daně odmítl provést navrhované důkazy, se závěry ZDK nesouhlasí a tuto odmítl podepsat. Správcem daně mu bylo předáno jedno vyhotovení ZDK. Dne 18.10.2013 proběhlo další ústní jednání ve věci ukončení daňové kontroly, v jehož rámci správce daně konstatoval, že projednání nelze ukončit s ohledem na stížnost žalobce proti vyřízení stížnosti ze dne 29.8.2013 (§ 261 odst. 4 a 6 daňového řádu). Dne 27.10.2012 podal žalobce stížnost na postup správce daně v souvislosti s protokolem ze dne 22.8.2013. Dne 29.10.2012 byla správci daně doručena žádost o sdělení termínu projednání ZDK. Dne 6.11.2012 byla vznesena námitka podjatosti úřední osoby (§ 77 daňového řádu) a současně byla téhož dne podána další stížnost na postup správce daně. S datem 12.11.2012 byla Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu vyřízena stížnost na způsob vyřízení stížnosti ze dne 21.8.2012. Dne 19.11.2012 vyzval správce daně žalobce k odstranění vad podání v souvislosti se vznesením námítky podjatosti, k čemuž mu stanovil lhůtu 8 dnů. Dne 22.11.2012 podal žalobce žádost o prodloužení lhůty o 20 dnů. Lhůta mu byla prodloužena rozhodnutím správce daně ze dne 27.11.2012 o 7 dnů. Dne 7.12.2012 podal žalobce stížnost na postup správce daně v souvislosti s informací o omezení úředních hodin v měsíci prosinci 2013 v důsledku stěhování sídla správce daně. Dne 10.1.2013 vydal správce daně rozhodnutí o námitce podjatosti. Dne 11.1.2013 bylo žalobci zasláno vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 27.10.2012 a dne 18.1.2013 vyrozumění o stížnosti ze dne 7.12.2013. Dne 16.1.2013 podal žalobce stížnost na vyřízení námítky podjatosti a dne 22.1.2013 podal stížnost na vyřízení stížnosti ze dne 7.12.2012 (vyřízena dne 18.1.2013). Dne 24.1.2013 učinil žalobce písemně návrh důkazu výsledkem svědka A. G. Dne 31.1 pokračovalo projednání ZDK (protokol ze dne 31.1.2013 č.j. 21421/13/4032-07001-800683). Zástupce žalobce přivedl k tomuto ústnímu jednání A. G. a žádal pro něj právo nahlížet do spisu a zaprotokolovat případné jeho prohlášení. Zástupce žalobce uvedl,

že z hlediska pochopení ZDK je pro žalobce podstatné konfrontovat pana G. s některými údajnými skutečnostmi uvedenými v písemnosti, aby se žalobce mohl k těmto relevantně vyjádřit. Vzhledem k tomu, že správce daně přes návrh žalobce výslech svědka neprovedl, požádal zástupce žalobce pana G., zda by mu byl ochoten potvrdit či vyvrátit některá jeho stanoviska nebo prosté domněnky v míře nezbytné k tomu, aby bylo možno zaujmout odpovědné a podložené stanovisko k závěrům správce daně. Zástupce žalobce požadoval, aby průběh reakce A. G. byl zaznamenán. Správce daně sdělil, že důvody odmítnutí navrhované svědecké výpovědi byly projednány dne 3.8.2012. Nato podal zástupce žalobce stížnost proti obstrukčnímu postupu správce daně, který odpírá předložit aktuální text ZDK a tento projednat. Jednání bylo ukončeno. Téhož dne podal zástupce žalobce písemnou stížnost proti postupu správce daně, v jejímž závěru učinil návrh ukončit projednání ZDK dne 12.2.2013. Vyrozuměním ze dne 6.2.2013 byla žalobci sdělena nedůvodnost této stížnosti. Podáním ze dne 6.2.2013 vznesl žalobce námitku podjatosti s ohledem na průběh ústního jednání ze dne 31.1.2013. Dne 7.2.2013 vyhotovil správce daně úřední záznam, v němž shrnul důvody nevyslechnutí svědka A. G. Dne 18.2.2013 zaslal správce daně žalobci sdělení pod č.j. 36167/13/4032-07000-801715, že uplatňuje postup podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, když dospěl k závěru, že žalobce se vyhýbá projednání ZDK. Sdělení i ZDK byly žalobci doručeny dne 19.2.2013. Dne 4.3.2013 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž žalobci vyměřil DPH za kontrolovaná zdaňovací období. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, která následně doplnil. O odvoláních bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Pokud jde o první část žaloby, žalobce sice uvedl, že ani v odvolacím řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a že závěry žalovaného se nezakládají na prokázaných skutečnostech, avšak po tomto zcela obecném tvrzení doslovně opsal obsah svého odvolání ze dne 8.4.2013. Podrobným porovnáním této části žaloby s označeným odvoláním soud zjistil, že obsah odvolání převzatý do žaloby nebyl v žádném případě pozměněn, přeformulován, nebylo nijak reagováno na způsob, jakým se s těmito odvolacími námitkami vyrovnal žalovaný ve velmi obsáhlém odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce neuvedl, z jakých skutkových a právních důvodů považuje zjištěný skutkový stav za nedostatečný, ani v čem spočívá nesprávnost argumentace žalovaného.

Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. musí žaloba kromě obecných náležitostí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

Soud je v souladu s ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. povinen přezkoumat zákonost napadeného rozhodnutí toliko v mezích žalobních bodů. Formulace žalobních bodů je výhradně v dispoziční sféře žalobce. Není povinností ani právem soudu dohlédávat namísto žalobce skutkové a právní důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou a bylo by s ní v hrubém rozporu, kdyby měl soud z vlastní iniciativy namísto žalobce zjišťovat, s kterou odvolací námitkou se žalovaný nesprávně nebo nedostatečně vypořádal, respektive zda jsou dány nějaké skutkové a právní důvody opodstatňující podání žaloby. Ve vztahu k této části žaloby proto krajský soud dospěl k závěru, že se nejedná o řádnou formulaci žalobních bodů ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s., a proto se jí nemohl zabývat. Stejným způsobem postupoval v jiné věci např. Krajský soud v Plzni

ve svém rozsudku ze dne 19.9.2012 č.j. 57A 19/2012-191, v němž dospěl k závěru, že *prosté doslovné okopírování odvolacích námitek není možné považovat za řádnou formulaci žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.* Stanovisko správních soudů k otázce formulace žalobních bodů je dlouhodobě konstantní. Lze poukázat např. také na judikát Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995 č.j. 6A 15/94-32, který vyslovil, že *žaloba odkazující na důvody opravného prostředku, který žalobce podal v řízení před správním orgánem, nevyhovuje ust. § 249 odst. 2 o.s.ř. Žalobce je povinen jim spatřované důvody nezákonnosti naříkaného rozhodnutí explicitně v žalobě uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly.*

Druhý žalobní bod shledal krajský soud řádně formulovaným. Žalobce v něm namítl nezákonnost ukončení daňové kontroly postupem podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, podle kterého *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat a nebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.* Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že za účelem projednání zprávy o daňové kontrole proběhla u správce daně tři ústní jednání. První z nich proběhlo dne 3.8.2012 a bylo během krátké doby (v řádu minut) ukončeno z popudu zástupce žalobce, který s ohledem na obsáhlost ZDK požádal o odročení projednání. Druhé ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání ZDK, proběhlo dne 11.9.2012. Dle protokolu z tohoto jednání byl zástupce žalobce podrobně seznámen s obsahem ZDK, tu však odmítl podepsat, s tím, že správce daně neprovedl navrhované důkazy svědeckými výpověďmi, a proto žalobce s učiněnými závěry nesouhlasí. Správce daně poskytl žalobci kopii ZDK. K poslednímu ústnímu jednání nařízenému za účelem doprojednání ZDK došlo dne 30.1.2013. Zástupce žalobce k tomuto jednání přivedl 3. osobu A. G., statutárního zástupce polské společnosti DGG ECO a požadoval po správci daně, aby také tato osoba byla seznámena se ZDK a její případné reakce byly správcem daně zaprotokolovány. Poté, co správce daně tento postup nepřipustil, zástupce žalobce ústní jednání opustil. Na základě uvedeného sledu jednání, která nevedla k ukončení projednání ZDK, správce daně přistoupil k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že v obdobích mezi jednotlivými ústními jednáními byl správce daně nečinný, neboť obsahem správních spisů má za prokázané, že žalobce v mezidobí mezi jednotlivými ústními jednáními opakovaně a v enormním počtu podával stížnosti proti postupu správce daně i proti nevhodnému chování úředních osob a dále také námitky podjatosti. Všemi těmito podáními byl správce daně povinen se zabývat. S ohledem na ust. § 261 odst. 4 a 6 daňového řádu, nelze daňovou kontrolu ukončit, pokud je v běhu vyřizování stížnosti daňového subjektu proti nevhodnému chování úředních osob nebo postupu správce daně, čehož si zástupce žalobce jako profesionální poskytovatel daňového poradenství musel být vědom. Jakkoliv se výslovně neodmítl seznámit se ZDK nebo ji projednat, jeho postup v období od 3.8.2012 (první nařízené ústní jednání za účelem projednání ZDK) do 18.2.2013 (postup správce daně dle ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu) byl jednoznačně obstrukčního charakteru, neboť permanentními stížnostmi na jakýkoliv procesní úkon správce daně v návaznosti na právní úpravu § 261 odst. 4 a 6 daňového řádu neustále oddaloval konečné projednání ZDK. Na základě obsahu správního spisu detailně dokumentujícího jak úkony správce daně, tak úkony zástupce žalobce v tomto rozhodném období dospěl krajský soud k závěru, že postup správce daně podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu byl zcela adekvátní

k dosavadnímu průběhu projednávání ZDK. To, že žalobce následně ve své další stížnosti proti postupu správce daně ze dne 1.12.2013 navrhl další termín projednání ZDK, je pro posouzení věci zcela irrelevantní, když v tomto návrhu právě s ohledem na předchozí procesní postup zástupce žalobce nelze shledat věrohodnou snahu o ukončení projednání ZDK. Krajský soud proto v této části neshledal žalobu důvodnou. Pro úplnost považuje soud za vhodné zmínit, že nepřihlížel k rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 25.7.2013 sp. zn. 3A 32/2013, jímž byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce domáhal určení nezákonného zásahu, jehož se měl dopustit správce daně realizací postupu podle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť se jednalo o zcela jiné soudní řízení, proběhnuvší na základě žaloby podané podle ust. § 82 s.ř.s., tj. ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu správního orgánu. Na základě nyní posuzované žaloby soud přezkoumává zákonnost vydaného meritorního rozhodnutí, a byť postup správce daně dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu byl součástí řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, jsou závěry učiněné Městským soudem v Praze ve věci zásahové žaloby pro rozhodnutí ve věci přezkumu správního rozhodnutí irrelevantní.

Ve třetí části žaloby žalobce vymezil 4 žalobní námitky, jimiž by se měl krajský soud zabývat. Žalobní bod 3a) obsahuje námitku, že žalobce nezhojil vady platebních výměrů, pokud jde o jejich nezákonnost nebo vady řízení, které předcházelo jejich vydání. Tato formulace je natolik obecná, že v ní nelze shledat jednoznačně vymezený rámec soudního přezkumu. Soud se proto důvodností takto obecně vznesené žalobní námitky zabývat nemohl. Jak již bylo shora uvedeno, formulace žalobních bodů závisí výlučně na žalobci, soud nemůže sám vyhledávat nezákonnosti rozhodnutí či řízení, které mu předcházelo, neboť by tím porušil jednak dispoziční zásadu, kterou je soudní řízení správní ovládáno a jednak zásadu rovnosti účastníků řízení.

Ve velmi obecné rovině je také vedeno další žalobní tvrzení (bod 3 písm. b)), které však podle názoru soudu žalobce dále rozvedl, a to v podání ze dne 10.10.2014 doručeném krajskému soudu dne 21.10.2014, v němž upřesnil, že žalovaný poprvé v napadeném rozhodnutí učinil závěr, že ve věci se jednalo o daňový podvod, k čemuž však nebylo vedeno dokazování, neboť v kontrolním zjištění správce daně tvrdil, že se jednalo o protiprávní řetězec. Žalobce vyslovil názor, že za takové situace měl žalovaný informovat žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí o změně právního hodnocení tak, aby se k tomu žalobce mohl vyjádřit. Jakkoli bylo podání ze dne 10.10.2014 učiněno až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 a 4 s.ř.s.), dospěl krajský soud k závěru, že se nejedná o novou žalobní námitku, ale o konkretizaci žalobního bodu, vymezeného v původně podané žalobě právě pod bodem 3b), a proto se jím věcně zabýval. Z obsahu napadeného rozhodnutí krajský soud zjistil, že žalovaný v rámci posouzení věci z pohledu odvolacího orgánu (str. 23 napadeného rozhodnutí) uvedl, že prvoinstanční správce daně směřoval pojmy zneužití práva a daňový podvod, přičemž je z jeho argumentace zřejmé, že odmítl žalobcův nárok na odpočet daně z důvodu účasti žalobce na plnění, které je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný dále upřesnil, že správce daně nesprávně hovořil o zneužití práva, ačkoliv na základě objektivních okolností prokazoval, že žalobce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Žalovaný tedy v označené části odůvodnění napadeného rozhodnutí používá 3 pojmy, a to: zneužití

práva, daňový podvod a řetězec zasažený daňovým podvodem. Žalovaný vytkl správci daně I. stupně používanou terminologii „zneužití práva“, avšak ztotožnil se s terminologií „řetězec zasažený daňovým podvodem“, kterou použil správce daně opakovaně již v ZDK. Žalovaný se se závěrem, že žalobce byl účasten řetězce zasaženého daňovým podvodem, ztotožnil, ale používá také pojem „daňový podvod“. Krajský soud mezi oběma souslovími, tj. *daňovým podvodem* a *řetězcem zasaženým daňovým podvodem* nevidí žádný právně významný rozdíl. Sousloví *řetězec zasažený daňovým podvodem* je z pohledu soudu pouze bližší specifikací širšího pojmu *daňový podvod*. Soud se proto neztotožnil s názorem žalobce, že žalovaný změnil právní hodnocení oproti správci daně I. stupně a neshledal v souvislosti s výše uvedeným ani žádné porušení žalobcových práv. Za nedůvodnou považuje soud také námitku směřující proti tvrzení žalovaného, že podstatou sporu je otázka prokázání nároku na odpočet DPH. Krajský soud má naopak s žalovaným shodný názor, neboť předmětem kontrolní činnosti správce daně bylo žalobcovo tvrzení o existenci nároku na odpočet daně na vstupu uvedené v daňových přiznáních za kontrolovaná období a povinnost žalobce oprávněnost tohoto nároku prokázat jednoznačně vyplývala z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z uvedených důvodů neshledal krajský soud žalobní tvrzení vymezené pod bodem 3b) za opodstatněné.

Pokud jde o žalobní tvrzení uvedené v žalobním bodě 3d), má je krajský soud za vypořádané argumentací k druhému žalobnímu bodu.

Pod bodem 3c) žalobce namítl nesprávnost neprovedení svědecké výpovědi A. G., když má za to, že bez tohoto důkazu nemohl správce daně uzavřít, že obchodování v tzv. řetězci konstituovalo daňový podvod. S důvody neprovedení výslechu navrhovaného svědka A. G. se žalovaný v padaném rozhodnutí vypořádal na několika místech, a to např. na str. 27 [bod 54 až 56] napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že nesouhlasí s tím, že v případě daňového podvodu bylo nutné zapojení polské společnosti DGG ECO a stejně vyznívají i závěry prvoinstančního správce daně, že k daňovému podvodu došlo až v případě žalobcových dodavatelů PROGLIDA aET a nikoli v případě předcházejícího dodavatele společnosti DGG ECO. Výslech svědka G. proto nebylo třeba provést, neboť společnost DGG ECO nebyla nikdy považována za účastníka uměle vytvořeného řetězce, jehož hlavním cílem bylo získání nároku na odpočet DPH. V detailu je pak poukazováno na protokol o ústním jednání ze dne 3.8.2012 č.j. 44008/12/013068800683. Krajský soud považuje za vhodné zmínit také to, že svědecká výpověď zaměstnanců a oprávněného zástupce DGG ECO byla sice navržena, a to poprvé v daňovém řízení ve vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění ze dne 30.4.2012, avšak bez bližší konkretizace k identifikaci svědků, přičemž žalobce sám uvedl, že bližší specifikaci svědků učiní teprve následně. Až na základě výzvy k identifikaci svědků, kterou správce daně učinil dne 11.5.2012, následné žádosti žalobce o prodloužení lhůty k tomuto úkonu a poté podané stížnosti proti postupu správce daně, žalobce v podání ze dne 12.6.2012 navržené svědky identifikoval. Svědek A. G. však v tomto upřesněném návrhu důkazů uveden nebyl. Přesto se správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 3.8.2012 vypořádal také s důvody jeho nevyslechnutí.

V podstatě obdobně jsou důvody nevyslechnutí statutárního zástupce společnosti DGG ECO žalovaným argumentovány také např. na str. 38 [body 89 a 90]

napadeného rozhodnutí. Krajský soud má za to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí dostatečně a přezkoumatelně vypořádal s důvody, pro které byla výpověď A. G. shledána nadbytečnou. Žalobce tuto argumentaci v označeném žalobním bodě žádnými konkrétními důvody nezpochybil, neuvedl ani důvody, pro které je z jeho pohledu výpověď svědka nezbytná. U jednání vedeného před krajským soudem zástupce žalobce konkretizoval, že nezbytnost výsledku A. G. spatřuje v tom, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je založeno na existenci třístranné dohody, k níž došlo za účasti žalobce, A. G. a zástupce společnosti PORGLIDA, jejímž předmětem měla být dohoda o protiprávním jednání s cílem obohatit se na úkor státního rozpočtu. Žalobce spatřuje mezi touto skutečností a opakovaným požadavkem na provedení důkazu výsledkem A. G. zásadní souvislost. Krajský soud se především neztotožnil s názorem žalobce, že napadené rozhodnutí bylo založeno na existenci třístranné dohody mezi shora uvedenými subjekty. Naopak z podrobně odůvodněného napadeného rozhodnutí, jakož i z obsáhlé ZDK je podle názoru soudu evidentní, že finanční orgány založily své rozhodnutí především na výsledcích kontrolních zjištění ohledně pohybu finančních prostředků mezi jednotlivými články obchodního řetězce, finančních poměrů společností PROGLIDA a ET a také na informacích získaných na základě mezinárodní výměny informací s polskou a německou daňovou správou. Závěry správních orgánů obou stupňů jsou zcela konzistentní, včetně vyhodnocení, že polská společnost DGG ECO nebyla součástí podvodného obchodního řetězce. Proto ani krajský soud neshledal důvod k provedení žalobcem navrženého důkazu svědeckou výpovědí A. G.

Jelikož krajský soud žádný z žalobních bodů neshledal důvodným, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v soudním řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 23. listopadu 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu